

repec

Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade

Journal of Education and Research in Accounting

Revista de Educación e Investigación en Contabilidad

REPeC, Brasília, v. 7, n. 1, jan./mar. 2013

Disponível online em www.repec.org.br

Data de publicação: 29 de março de 2013

EQUIPE EDITORIAL

CORPO DIRETIVO

Juarez Domingues Carneiro, Presidente do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Brasil
José Martonio Alves Coelho, Presidente da Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC), Brasil
Mária Clara Cavalcante Bugarim, Presidente da Academia Brasileira de Ciências Contábeis (ABRACICON), Brasil

COMITÊ DE POLÍTICA EDITORIAL

Antonio Carlos Dias Coelho, Doutor, Universidade Federal do Ceará (UFC), CE, Brasil
Edgard B. Cornachione Jr., Ph.D., Universidade de São Paulo (USP), SP, Brasil
Ermani Ott, Doutor, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos), RS, Brasil
Ilse Maria Beuren, Doutora, Universidade Regional de Blumenau (FURB), SC, Brasil
Jorge Katsumi Niyama, Doutor, Universidade de Brasília (UNB), DF, Brasil
Jacqueline Veneroso Alves da Cunha, Doutora, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), MG, Brasil
Valcemiro Nossa, Doutor, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (Fucape), ES, Brasil

EDITOR

Valcemiro Nossa, Doutor, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (Fucape), ES, Brasil

EDITORES ADJUNTOS

Carlos Renato Theóphilo, Doutor, Universidade Estadual de Montes Claros (Unimontes), MG, Brasil
Flávia Zóbboli Dalmácio, Doutora, Universidade de São Paulo (USP), SP, Brasil
Romualdo Douglas Colauto, Doutor, Universidade Federal do Paraná (UFPR), PR, Brasil
Vera Maria Rodrigues Ponte, Doutora, Universidade Federal do Ceará (UFC), CE, Brasil

CORPO EDITORIAL CIENTÍFICO

Adriano Rodrigues, Doutor, Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), RJ, Brasil
Alfredo Sarlo Neto, Doutor, Universidade Federal do Espírito Santo (UFES), ES, Brasil
Aneide Oliveira Araujo, Doutora, Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), RN, Brasil
Cláudio Parisi, Doutor, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP), SP, Brasil
Edilson Paulo, Doutor, Universidade Federal da Paraíba (UFPB), PB, Brasil
Eduardo Schiehl, PhD, HEC Montreal, Canadá
Fernando Caio Galdi, Doutor, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (Fucape), ES, Brasil
Jeronymo José Libonati, Doutor, Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), PE, Brasil
Jorge Eduardo Scarpin, Doutor, Universidade Regional de Blumenau (FURB), SC, Brasil
José Alonso Borba, Doutor, Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), SC, Brasil
Lauro Brito de Almeida, Doutor, Universidade Federal do Paraná (UFPR), PR, Brasil
Leandro Cañibano, Doutor, Universidad Autónoma de Madrid, Espanha
Lino Martins da Silva, Doutor, Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ), RJ, Brasil
Luis Eduardo Afonso, Doutor, Universidade de São Paulo (USP), SP, Brasil
Luis Lima Santos, Doutor, Instituto Politécnico de Leiria (IPL), Portugal
Maise de Souza Ribeiro, Doutora, Universidade de São Paulo de Ribeirão Preto (USP-RP), SP, Brasil
Márcia Martins Mendes De Luca, Doutora, Universidade Federal do Ceará (UFC), CE, Brasil
Marcos Antonio Souza, Doutor, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos), RS, Brasil
Milanez Silva de Souza, Doutor, Universidade Federal do Amazonas (UFAM), AM, Brasil
Sonia Maria da Silva Gomes, Doutora, Universidade Federal da Bahia (UFBA), BA, Brasil

AVALIADORES AD HOC

Lista publicada anualmente no último número da Revista

REVISÃO DE LÍNGUA PORTUGUESA

Maria do Carmo Nóbrega, Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Brasil

REVISÃO DE LÍNGUA INGLESA

Milton Coelho, Positive Idiomas
Clarissa Brocca, Positive Idiomas

REVISÃO DA LÍNGUA ESPANHOLA

Juan Canellas, Positive Idiomas

REVISÃO DE NORMALIZAÇÃO

Maria do Carmo Nóbrega, Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Brasil

PREPARAÇÃO/REVISÃO DE METADADOS

Valcemiro Nossa, Doutor, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (Fucape), ES, Brasil

DIAGRAMADORES

Thiago Luis Gomes, Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Brasil
Tiago Castro Silva, Icep, Brasil

BIBLIOTECÁRIA

Lucia Helena Alves de Figueiredo, Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Brasil

ASSISTENTE EDITORIAL

Rosângela Bekman dos Santos, Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Brasil

Esta revista oferece acesso livre imediato ao seu conteúdo, pela internet no sistema SEER, disponibilizando gratuitamente o conhecimento científico ao público com vistas à sua democratização.

A REPeC está utilizando o Sistema Eletrônico de Editoração de Revistas (SEER) como meio de gerenciamento do periódico.

O Sistema Eletrônico de Editoração (SEER) foi traduzido e adaptado do Open Journal Systems (OJS) pelo Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia (IBICT). Esse software livre, desenvolvido pela Universidade British Columbia do Canadá, tem como objetivo dar assistência na edição de periódicos científicos em cada uma das etapas do processo, desde a submissão e avaliação dos consultores até a publicação on-line e sua indexação.

Disponível em: <http://www.repec.org.br>

© CFC – Conselho Federal de Contabilidade – 2013



Conselho Federal de Contabilidade (CFC)
SAS quadra 5, bloco J, Edifício CFC – CEP: 70070-920 – Brasília-DF
e-mail: repec@cfc.org.br

REPeC : Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade [recurso eletrônico] / Conselho Federal de Contabilidade – v.1, n.1 (jan. 2007/abr. 2007)- -- Brasília: CFC, 2007-.

Trimestral
ISSN: 1981-8610
Modo de acesso: <http://www.repec.org.br>

1. Ciências Contábeis 2. Contabilidade I. Conselho Federal de Contabilidade II. Título.

CDU-657

Ficha Catalográfica elaborada pela Bibliotecária Lúcia Helena Alves de Figueiredo CRB 1/1.401

Editorial

Prezados Leitores,

Dando prosseguimento a algumas mudanças com vistas à melhoria da Revista, a novidade deste ano é a adoção das normas da *American Psychological Association* (APA), no que se refere às citações e referências bibliográficas, além de um novo design visual para a Revista.

Nesta edição, os artigos publicados contam com autores das seguintes localizações: Paraná, Santa Catarina, Ceará, Minas Gerais e Rio Grande do Sul. Em cada edição, procuraremos selecionar autores de diferentes localizações, evitando a concentração regional ao longo do ano. Três dos artigos publicados envolvem o Setor Público.

O primeiro artigo desta edição, de autoria de *Fernando Batista Fontana, Carlos Alberto Diehl, Marcos Antonio de Souza e Clea Beatriz Macagnan*, intitulado **“Um Estudo sobre as Publicações Contábeis sob o Foco da Semiótica”**, procurou analisar as contribuições da utilização dos ensinamentos da semiótica na Contabilidade, por meio da análise de conteúdo realizada sobre os artigos publicados a respeito do assunto nos seguintes congressos: Associação Brasileira de Custos, USP de Controladoria e Contabilidade e Encontros da ANPAD, além de 22 revistas científicas internacionais de Contabilidade.

Com o objetivo de compreender os aspectos existenciais precedentes ao ingresso na universidade, publica-se o segundo artigo com o título **“Dificuldades e perspectivas dos Estudantes de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Paraná Segundo o Perfil Socioeducacional”**, dos autores *Laurindo Panucci-Filho, Ademir Clemente, Alceu Souza e Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo*. As evidências levam à conclusão de que os grupos têm dificuldades percebidas e perspectivas profissionais distintas entre si.

O trabalho seguinte dos autores *Sandro César Bortoluzzi, Marivânia Rufatto da Silva, Sandra Rolim Ensslin e Leonardo Ensslin*, intitulado **“Estruturação de um Modelo de Avaliação de Desempenho para a Gestão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná”**, por meio de um estudo de caso exploratório, teve por objetivo estruturar um modelo de Avaliação de Desempenho para o curso de Ciências Contábeis que integre as perspectivas da avaliação interna e da externa por meio da Metodologia Multicritério de Apoio a Decisão Construtivista (MCDA-C).

O quarto artigo com o título **“Reflexão sobre as normas de finanças públicas: enfoque sobre concessão de benefícios por meio de renúncia de receitas públicas”**, de autoria de *Romualdo Douglas Colauto, Carla Márcia Botelho Ruas, Rita de Cássia Teixeira Pires e Paulolino Pereira*, evidencia alguns avanços em relação à renúncia de receita no Brasil, por meio de restrições impostas pela LRF, por metodologia criada pela STN e pela fiscalização dos Tribunais de Contas.

A quinta publicação trata da “**Controladoria como Instrumento de Governança no Setor Público**”, dos autores *Mônica Clark Nunes Cavalcante* e *Márcia Martins Mendes De Luca*. Utilizando-se da pesquisa bibliográfica e documental, o estudo objetivou identificar quais informações disponibilizadas pela Controladoria Geral da União (CGU), em seu portal eletrônico, atendem ao tipo e ao conteúdo das recomendações da IFAC referentes ao controle e aos relatórios externos, enquanto dimensões de governança no setor público.

O último artigo desta edição, intitulado “**Governança Pública e Governabilidade: *Accountability e Disclosure* possibilitadas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público como Instrumento de Sustentabilidade do Estado**”, de autoria de *Antonio Gonçalves Oliveira*, *Hilda Alberton Carvalho* e *Dayanne Paretto Corrêa*, teve como objetivo discutir a importância da Contabilidade Aplicada ao Setor Público como ferramenta útil a efetividade da Governança e da Governabilidade Públicas aderentes a uma visão de sustentabilidade aplicável a Gestão do Estado.

Por fim, gostaria de destacar que o Professor Romualdo Douglas Colauto, Editor Adjunto da REPEC, teve um artigo publicado nesta edição. Vale ressaltar, no entanto, que o artigo havia sido aprovado para publicação em data anterior ao convite para assumir esta posição na REPEC. Informo ainda que o artigo tramitou pelo processo de avaliação *double blind review* com total independência e isenção.

A todos, uma boa leitura!

Prof. Dr. Valcemiro Nossa
Editor-Geral

Um Estudo sobre as Publicações Contábeis sob o Foco da Semiótica

Resumo

Este artigo teve por objetivo analisar as contribuições da utilização dos ensinamentos da semiótica na Contabilidade. O desenvolvimento efetivo da semiótica como ciência moderna, cujo objeto é toda forma de linguagem, somente foi reconhecido entre os séculos XVIII e XIX. Desde então, diversos autores dedicaram-se a estudar este tema, utilizando a semiótica como um instrumento de análise de outras ciências. A Contabilidade, vista como uma ciência, é classificada por muitos autores como uma linguagem, e assim pode ser analisada através dos preceitos da semiótica. Este estudo utiliza-se da pesquisa bibliográfica e da análise de conteúdo realizada sobre os artigos publicados a respeito do assunto nos seguintes congressos: Associação Brasileira de Custo, USP de Controladoria e Contabilidade e Encontros da ANPAD. Além deles, também se pesquisou em 22 revistas científicas internacionais de Contabilidade. O estudo conclui que tanto em congressos brasileiros quanto em revistas científicas internacionais tem havido poucas contribuições teóricas e, principalmente, práticas sobre o uso da semiótica na Contabilidade.

Palavras-Chave: Contabilidade; Semiótica; Análise do discurso.

Fernando Batista Fontana

Mestre em Ciências Contábeis (UNISINOS), Professor da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). **Contato:** Av. Unisinos, 950, Bairro Cristo Rei, São Leopoldo, RS, Brasil, CEP: 93022-000. *E-mail:* fbfontana@unisinos.br

Carlos Alberto Diehl

Doutor em Engenharia de Produção (UFSC/HEC-Montreal), Professor do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Unisinos. **Contato:** Av. Unisinos, 950, Bairro Cristo Rei, São Leopoldo, RS, Brasil, CEP: 93022-000. *E-mail:* cd@unisinos.br

Marcos Antonio de Souza

Doutor em Controladoria e Contabilidade (USP), Professor do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Unisinos. **Contato:** Av. Unisinos, 950, Bairro Cristo Rei, São Leopoldo, RS, Brasil, CEP: 93022-000. *E-mail:* marcosas@unisinos.br

Clea Beatriz Macagnan

Doutora em Creación, Estrategia e Gestión de Empresas (*Universidad Autonoma de Barcelona*), Coordenadora do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Unisinos. **Contato:** Av. Unisinos, 950, Bairro Cristo Rei, São Leopoldo, RS, Brasil, CEP: 93022-000. *E-mail:* clea@unisinos.br

1. Introdução

De acordo com Watzlawack, Beavin e Jackson (1971), o primeiro axioma da comunicação afirma que é impossível não se comunicar. Cada pessoa, objeto, força ou organização permanece continuamente comunicando. Essa comunicação ocorre, muitas vezes, involuntariamente, porque ela transcende o limite da escrita ou da fala e pode apresentar-se por meio de outras formas de expressão. Existe um condicionamento histórico que tem levado à impressão de que as únicas formas de conhecimento do mundo são aquelas veiculadas pela língua, na sua manifestação como linguagem verbal, oral e ou escrita (Santaella, 1983). Saussure (2006) sustenta este entendimento ao tratar sobre o prestígio que existe da escrita sobre a fala, sendo uma de suas explicações para esse fenômeno a impressão causada pelas imagens gráficas das palavras, como um objeto sólido e permanente, mais adequado do que o som da fala para constituir a língua através dos tempos.

Todas as coisas comunicam-se de alguma forma, seja pelo som, cor, modo, ou desempenho, estabelecendo um sentido, um significado. A consequência desse fato elementar – que o mundo tenha sentido – é que o comportamento (ou também a ausência de comportamento) de cada pessoa ou organização é uma potencial fonte de comunicação (Volli, 2004). Nesse contexto, os preceitos da semiótica podem ser aplicados e assim contribuir com toda e qualquer ciência, mas, principalmente, com as que utilizam linguagens próprias, como, por exemplo, a Contabilidade. “A semiótica tem dupla relação com as ciências: ela é, simultaneamente, uma ciência entre as ciências e um instrumento das ciências” (Morris, 1976, p. 10).

Nesta perspectiva, este estudo teve por objetivo analisar as contribuições da utilização dos conhecimentos da semiótica na elaboração de estudos científicos em Contabilidade. A relevância está na identificação da lacuna existente de trabalhos que utilizem a teoria ou a prática de semiótica na Contabilidade, tema este bastante relevante devido ao potencial desta ciência como instrumento de auxílio ao avanço de outras ciências.

O artigo inicia com esta introdução, seguida da revisão de literatura sobre o tema semiótica e sua conexão com a Contabilidade. Logo após, é apresentada a metodologia utilizada no estudo. A seguir, são elencados os resultados obtidos da pesquisa e sua interpretação. Para encerrar, o artigo apresenta as considerações finais sobre o assunto e as referências utilizadas para o seu desenvolvimento.

2. Semiótica e conexão com a Contabilidade

Este capítulo apresenta uma revisão de literatura sobre Semiótica, com o intuito de entender sua relação com a Contabilidade.

O vocábulo semiótica vem da raiz grega *semeion*, que significa signo. Na origem histórica das ciências, é preciso distinguir o desenvolvimento de uma semiótica propriamente dita e as tendências de uma semiótica *avant la lettre*, ou seja, antes de seu desenvolvimento numa maior completude. A semiótica propriamente dita foi inaugurada por filósofos como John Locke (1632-1704) e Johann Heinrich Lambert (1728-1777). Já a semiótica *avant la lettre* compreende todas as investigações sobre a natureza dos signos, da significação e da comunicação na história das ciências. Essas investigações tiveram seu início com a origem da filosofia (Nöth, 1995). Essa fase da semiótica *avant la lettre* esteve presente em reflexões muito antigas, época em que se ocupavam com signos e com a linguagem. Desde os pré-socráticos Platão e Aristóteles, como os Estóicos, Agostinho e a própria Escolástica, além de toda a filosofia moderna, a partir de Descartes (Nöth, 1995; Volli, 2000).

Existe uma dupla relação entre os signos e a ciência. Os signos e a ciência estão inextricavelmente conectados, pois, simultaneamente, a ciência oferece aos homens signos mais confiáveis e expressa seus próprios resultados num sistema de signos (Morris, 1994).

O desenvolvimento efetivo da semiótica, como ciência moderna, somente foi reconhecido entre os séculos XVIII e XIX. Primeiramente abordada pelo linguista Ferdinand de Saussure e pelo filósofo, ma-

temático e lógico, Charles Sanders Peirce. Dessa forma, a semiótica atual assumiu duas correntes diferentes; (a) a corrente estrutural, decorrente de Saussure; (b) a semiótica interpretativa decorrente do filósofo Peirce. Desde as contribuições desses autores, diversos estudiosos buscaram desenvolver e aprimorar as ideias e conceitos formados, destacando-se dentre eles os trabalhos de: Louis Hjelmslev, Claude Lévi-Strauss, Algirras J. Greimas e Umberto Eco, para citar alguns (Nöth, 1995).

A corrente estrutural abordada por Saussure entende a linguagem pela distinção do social e do individual. Enquanto o social recai na língua, é na fala que se encontra o individual. A língua (linguagem menos a fala) “apresenta-se ao indivíduo como um sistema preexistente, uma instituição social que acumulou historicamente uma série de valores e sobre a qual, em princípio, o indivíduo não tem nenhuma ascendência enquanto indivíduo” (Coelho 1990, p. 18). Portanto, a língua configura-se por um sistema de regras estabelecido por uma dada sociedade, enquanto a fala é um processo que dá existência concreta à língua. Este é um sistema de signos que exprimem ideias, como, por exemplo: a escrita, o alfabeto dos surdos-mudos, os ritos simbólicos, as formas de polidez e os sinais militares. Essa definição de língua coloca essa corrente no campo de estudo da semiótica, já que é formada por um sistema de signos, pertencendo assim a uma linguagem. Esta perspectiva teórica explicita a relação entre a língua e a fala.

Língua e fala: cada um destes dois termos só tira evidentemente sua definição plena do processo dialético que une um ao outro: não há língua sem fala e não há fala fora da língua. (...) A língua e a fala estão, portanto, numa relação de compreensão recíproca; de um lado, a língua sendo a soma coletiva de marcas individuais, só pode ser incompleta no nível de cada indivíduo isolado; a língua existe perfeitamente apenas na ‘massa falante’ (Barthes, 2006, p.19).

O signo linguístico é definido pela união não de uma coisa e uma palavra, mas um conceito e uma imagem acústica, ou melhor, um significante e um significado. A imagem acústica não é um som material, uma coisa puramente física, mas a impressão psíquica deixada por este som, registrada com base em nossos sentidos, assim tal imagem é sensorial (Saussure, 2006).

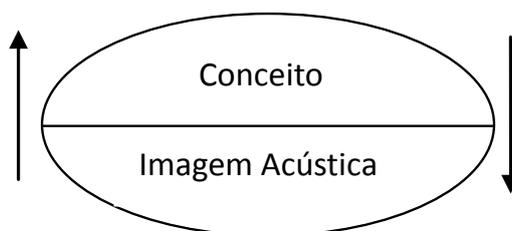


Figura 1. Signo

Fonte: Saussure (2006).

Dessa forma, na concepção de Saussure, o signo é um esquema binário, como uma entidade formada por duas partes. Agora, em outra perspectiva, a semiótica interpretativa, o signo é uma entidade triádica. Segundo Peirce (2008), há um terceiro elemento que denominou de *interpretante*. O que denota que a relação sígnica deve ser entendida como triádica, e não binária como proposto por Saussure. Portanto, o conceito de signo pela perspectiva de Saussure é formado pela relação entre dois elementos e pela perspectiva de Peirce por três elementos.

Na perspectiva de Peirce, o signo pode ser assim definido:

o processo em que algo funciona como signo pode denominar-se *semiosis*. (...) este processo implica três (ou quatro) fatores: o que atua como signo, aquele a que o signo alude, e o efeito que produz em determinado interprete em virtude do qual a coisa em questão é um signo para ele (Morris, 1994, p. 27).

A composição do signo seria assim definida: o *veículo signico*, o *designatum* e o *interpretante* (Morris, 1994). De acordo com Eco (2009), a definição de Peirce oferece um algo mais; ela não requer que seja emitida com intenção e produzida de forma artificial, como condição necessária para a definição do signo. A tríade de Peirce pode ainda ser aplicada a fenômenos sem emissor humano, mas que tenha um destinatário necessariamente humano.

A partir dessas conceituações iniciais, pode-se compreender que o campo da semiótica é toda forma de linguagem, em toda a forma de comunicação. Para Santaella (1983, p. 13), “a semiótica é a ciência que tem por objeto de investigação todas as linguagens possíveis, ou seja, que tem por objetivo o exame dos modos de constituição de todo e qualquer fenômeno como fenômeno de produção de significação e de sentido”. A importância do estudo da semiótica é dada a partir do pressuposto de que sem informação não há transmissão de mensagem, não permitindo diversas ações subsequentes, como o planejamento, a reprodução, o processo e o controle (Santaella, 1983). A semiótica é a base da compreensão das principais formas da atividade humana, pois oferece uma linguagem geral, aplicável a qualquer outra forma de comunicação e, conseqüentemente, aplicável à linguagem de toda e qualquer ciência (Morris, 1994).

Vale esclarecer que, embora tenham algumas semelhanças com a semiótica, o tema “análise do discurso” estabelece outro olhar sobre a comunicação.

A análise do discurso trabalha, tal como a análise de conteúdo, com unidades linguísticas superiores à frase (enunciados).

Mas como o seu objetivo releva da mesma dimensão que o objetivo puramente linguístico do qual ela deriva por extensão – formular as regras de encadeamento das frases, quer dizer, ao fim e ao cabo descrever as unidades (as macro-unidades que são os enunciados) e a sua distribuição – é difícil situá-la na contigüidade (e mesmo no lugar) da análise do conteúdo (Bardin, 2009, p. 46).

Portanto, no caso da análise do discurso, a unidade de análise é o enunciado e, não, o signo em si, como é o caso da Semiótica.

O sentido de relação entre Contabilidade e Semiótica fundamenta-se a partir da perspectiva que se olha a primeira. Nesse sentido, importa rever o entendimento sobre a Contabilidade que possibilita esta relação. A Contabilidade é uma ciência que engloba um conjunto de conhecimentos sistematizados, com princípios e normas próprias. Basicamente, sua função é registrar, classificar, demonstrar, auditar e analisar todas as mutações do patrimônio das organizações, com a finalidade de fornecer informações relevantes aos seus gestores para a tomada de decisões, bem como as demais pessoas com interesses na organização (Franco, 1996). Este fazer contábil obedece a procedimentos específicos que a caracterizam e a definem. Em outras palavras, configura-se por uma linguagem própria, um sistema de códigos, que atenda às particularidades específicas da ciência contábil. Isso ocorre inclusive quando ela utiliza apenas números. Enquanto na linguagem matemática a negatividade do número dois é assim representada “-2”, na Contabilidade é por outro signo “(2)”. Exemplos como esse podem ilustrar diferenças da linguagem contábil em relação à outra, como também sustenta o entendimento de que a Contabilidade pode ser classificada como uma linguagem.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 29), ao dissertarem sobre o tema, afirmam que “a Contabilidade é uma linguagem. Muitos a consideram como a linguagem dos negócios (...); os números e as classificações contábeis variam no que diz respeito à interpretação que pode ser feita pelo leitor de relatórios contábeis”. A Contabilidade, basicamente, utiliza linguagem própria para transmitir os fatos registrados a todos os usuários interessados nessas informações (Anthony, Hawkins & Merchant, 1975; Ijiri, 1975; Belkaoui, 1995). Ao entender a Contabilidade como linguagem dos negócios, ela poderia estar relacionada com a Semiótica. Uma vez que, como destaca Santaella (1983), a Semiótica é uma ciência que possibilita o estudo sobre todas as linguagens, ela poderia ajudar nos estudos contábeis, entre eles, a relação com os usuários e o sistema normativo, para citar exemplos de orientação de pesquisa.

3. Considerações metodológicas

Esta pesquisa caracteriza-se como bibliográfica, na medida em que analisa artigos publicados nos congressos e nos periódicos internacionais. Ela configurou-se por dois momentos: primeiramente, foram revisadas as publicações em congressos nacionais e a segunda, em revistas científicas internacionais. A Figura 2 apresenta breve caracterização dos congressos.

Evento	Características
Congresso Brasileiro de Custos (CBC)	Principal evento ligado à área de custos empresariais do Brasil. Sua 1ª edição foi em 1994.
Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração	Atualmente é o maior evento brasileiro científico e acadêmico da área de administração do país. Sua 1ª edição foi em 1976.
Congresso USP de Controladoria e Contabilidade	Promove o debate de idéias inovadoras sobre a teoria e a prática de Controladoria e Contabilidade. Sua 1ª edição ocorreu em 2001.

Figura 2. Breve caracterização dos Congressos

Fonte: Associação Brasileira de Custos (2009), Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (2009), e Congresso da USP de Controladoria e Contabilidade (2009).

A coleta de evidências deu-se a partir dos arquivos eletrônicos dos referidos congressos, nos seguintes períodos assim distribuídos: da 1ª à 15ª edição, de 1994 a 2008, do Congresso Brasileiro de Custos; da 22ª à 32ª edição, de 1998 a 2008, do Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração; e da 1ª à 8ª edição, de 2001 a 2008, do Congresso da USP de Controladoria e Contabilidade. Os arquivos eletrônicos foram obtidos nas respectivas páginas na internet ou em CD-ROM dos congressos. Com relação ao Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnAnpad), dada a existência de amplo número de temáticas, mais especificamente à área de Administração, a pesquisa restringiu-se aos artigos da temática Contabilidade, a saber:

- Contabilidade e Controle Gerencial (CCG)
- Finanças e Contabilidade (FIC)
- Contabilidade (COM)

Para os demais congressos, utilizaram-se todas as temáticas, revisando as suas publicações.

Para a seleção dos artigos, foi realizada uma análise deles, com base na identificação de palavras, nos títulos enunciados e em seus respectivos resumos. Foram pesquisadas as seguintes palavras: (1) semiótica; ou (2) análise do discurso. Todos os artigos que possuíam essas palavras foram coletados integralmente e analisados para validação dos que atendiam ao objeto desta pesquisa. Os arquivos válidos selecionados formaram o corpo de análise.

Num segundo momento, foi realizada pesquisa nos periódicos internacionais, a partir da base de referência EBSCOHost, que disponibiliza para consulta a base de dados *Business Source Complete*. Foram considerados válidos apenas os artigos indexados como científicos pela base de dados, disponíveis com textos completos, com publicação a partir do ano de 1990 e limitados aos principais periódicos específicos da temática contábil (22). A pesquisa foi realizada com os seguintes termos: *Semiotic, semiologic, sign, discourse analysis, language theory*, nos campos: título, resumo e palavras-chave dos artigos, combinados com os termos *accounting, accountancy e book keeping*.

4. Resultados

4.1 Resultados da pesquisa nos eventos brasileiros

A pesquisa buscou identificar obras que tenham abordado os conhecimentos da Semiótica como instrumento de análise em estudos na área contábil. Assim, foram identificados 7 artigos, todos eles no idioma português, distribuídos em cada congresso, conforme apresentado nas Tabelas de 1 a 3.

Tabela 1
Publicações Semiótica no Congresso Brasileiro de Custos

Ano	Edição	Quantidade de artigos semiótica	Quantidade Total de Artigos
1994	1	0	27
1995	2	0	88
1996	3	0	46
1997	4	0	51
1998	5	0	79
1999	6	0	120
2000	7	0	166
2001	8	1	157
2002	9	1	183
2003	10	0	140
2004	11	0	251
2005	12	0	350
2006	13	0	212
2007	14	0	238
2008	15	0	259
Totais		2	2.367

Fonte: Associação Brasileira de Custos (2009).

No Congresso Brasileiro de Custos (Tabela 1), em suas diversas edições, foram encontrados dois artigos que atenderam aos critérios da pesquisa. Eles representam 0,08% sobre o total de artigos do congresso, considerando as suas 15 edições.

Tabela 2
Publicações Semiótica no Congresso EnAnpad

Ano	Edição	Quantidade de Artigos Semiótica	Quantidade Total de Artigos
1998	2	0	12
1999	3	0	10
2000	4	0	21
2001	5	0	23
2002	6	1	47
2003	7	0	57
2004	8	0	70
2005	9	0	70
2006	10	0	71
2007	11	1	94
2008	12	0	70
Totais		2	545

Fonte: Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (2009).

No Congresso EnAnpad (Tabela 2), também foram encontrados dois artigos, equivalendo a 0,37% do total de artigos do congresso, considerando as suas 11 edições. Foram encontrados três artigos que

atenderam aos critérios da pesquisa, representando 0,37% do total de artigos das 8 edições do Congresso da USP de Controladoria e Contabilidade (Tabela 3).

Tabela 3

Publicações Semiótica Congresso USP Controladoria e Contabilidade

Ano	Edição	Quantidade de Artigos Semiótica	Quantidade Total de Artigos
2001	1	1	74
2002	2	0	85
2003	3	0	101
2004	4	2	100
2005	5	0	100
2006	6	0	150
2007	7	0	120
2008	8	0	84
Totais		3	814

Fonte: Congresso da USP de Controladoria e Contabilidade (2009).

Percebe-se que, embora seja pequena a participação do tema em relação à quantidade de trabalhos apresentados em todos os congressos, ela sinaliza a emergência desse tipo de estudo. Sua pequena expressividade poderia significar a falta de reconhecimento sobre o potencial de contribuição no desenvolvimento científico da Ciência Contábil. Além disso, o tradicional hermetismo da área e o desconhecimento do instrumento podem ter desestimulado a inserção dessa forma de olhar a Contabilidade.

Na Figura 3, estão apresentados os títulos dos sete artigos encontrados, classificados por congresso, ano e edição.

Evento	Ano	Edição	Título
CBC	2001	8	Um Olhar Fenomenológico sobre a “res” da Logística Contábil na Identificação dos Custos
CBC	2002	9	A Formação do Contador de Custos Ambientais
EnAnpad	2002	6	Reflexões sobre a Dimensão Semiótica da Análise de Balanços: Uma Contribuição à Otimização de Decisões de Crédito
EnAnpad	2007	11	Tratamento Contábil dos Projetos de Crédito Carbono no Brasil: Um Estudo Exploratório
USP	2001	1	A Informação Contábil e a Ordem Social: Uma Contribuição das Teorias Semióticas e da Comunicação
USP	2004	4	Mensuração da Semiótica na Codificação das Demonstrações Contábeis por Meio de Redes Neurais
USP	2004	4	A Responsabilidade Social da Contabilidade para os Estudantes Universitários

Figura 3. Títulos dos Artigos

Fonte: Associação Brasileira de Custos (2009), Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (2009), e Congresso da USP de Controladoria e Contabilidade (2009).

Pelas informações da Figura 3, pode-se verificar a diversidade de assuntos que foram abordados com o uso da semiótica ou da análise do discurso como suporte, não podendo ser destacado qualquer padrão.

Numa análise sobre o conteúdo dos artigos, identificou-se que quatro deles tinham como objetivo destacar o potencial da teoria semiótica como ferramenta de estudo dos assuntos pesquisados/estudados, sugerindo sua utilização. Em outras palavras, não apresentam contribuições de aplicações práticas ou modelos. A aplicação prática foi contemplada em três artigos: dois deles como análise do discurso, um no Congresso EnAnpad e outro no Congresso da USP; e o terceiro como Semiótica, no Congresso da USP.

A densidade sobre o conteúdo e complexidade no entendimento sobre a semiótica, em suas diferenças, poderia configurar-se como uma barreira, dificultando sua aplicabilidade nos estudos em Ciências Contábeis. Essa dificuldade poderia originar-se também na própria formação do pesquisador, que possui um viés mais quantitativo do que qualitativo. Essas suposições poderiam ser examinadas em estudos mais específicos.

4.1.1 Os autores dos artigos

A Tabela 4 apresenta a distribuição dos autores por artigos, como forma de evidenciar a participação deles no desenvolvimento do tema.

Tabela 4
Autores mais presentes nos eventos, por artigo

Ordem	Autor	Número de autorias	%	% Acum.
1	Masayuki Nakagawa	4	21,1	21,1
2	Antônio Manoel R. De Carvalho	2	10,5	31,6
3	José Maria dias Filho	2	10,5	42,1
4-14	Anísio Candido Pereira, Edgard Monforte Merlo, Horacio Accioly Junior, Ivan Ricardo Peleias, João Bosco Segreti, Luiz Panhoca, Marcelo Botelho da Costa Moraes, Marcelo Seido Nagano, Marcelo Theoto Rocha, Nelson Satio Bito e Olga Maria Panhoca da Silva	1	57,9 (5,2/ cada)	100
Total		19		

Fonte: Associação Brasileira de Custos (2009), Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (2009), e Congresso da USP de Controladoria e Contabilidade (2009).

Em média, foram 2,7 autores por artigo (Tabela 5). A maior concentração de autores por artigo são duas autorias, encontradas em 42,8% dos casos (equivalente a três artigos). Os outros quatro artigos possuem em sua autoria um, três, quatro e cinco autores.

Tabela 5
Quantidade de autores por artigo

Número de Autores	Frequência	%	% Acum.
1	1	14,2	14,2
2	3	42,8	57,1
3	1	14,2	71,4
4	1	14,2	85,7
5	1	14,2	100,0
Total	7		

Fonte: Associação Brasileira de Custos (2009), Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (2009), e Congresso da USP de Controladoria e Contabilidade (2009).

Numa análise mais específica sobre o conteúdo dos artigos, foram identificados 2 artigos, do Congresso da USP, elaborados por um total de nove autores. Nos dois artigos encontrados no EnAnpad, são sete autores e, nos dois artigos encontrados no Congresso ABC, a autoria foi de apenas 3 autores. Agora, vale destacar que o Congresso da ABC foi o único que não apresentou nenhuma aplicação prática da teoria.

4.1.2 Referências

Não foram computadas as obras sem pertinência ao tema de pesquisa do trabalho. Entretanto, foram consideradas as obras tradicionais de Contabilidade que fornecem suporte a classificação da Contabilidade como uma linguagem.

Tabela 6

Obras mais usadas como referências

	Obra	Citações	%	% Acum
1	HENDRIKSEN, Eldon S., BREDÁ, Michael F. Van. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.	12	16,2	16,2
2	FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. <i>Statement of Financial Accounting Concepts nº 2, Qualitative Characteristics of Accounting Information</i> , May 1980.	7	9,4	25,6
3	DIAS FILHO, J. M. Características qualitativas da informação contábil: O problema da compreensibilidade à luz da teoria semiótica e da comunicação. Dissertação de Mestrado, USP, 2001.	6	8,1	33,7
4	IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 5 Ed. São Paulo: Atlas, 1997.	5	6,7	40,5
5	PRETTO, Clea B.M. E NAKAGAWA, Masayuki. Semiótica e contabilidade: uma perspectiva interdisciplinar. São Leopoldo - RS 2000.	3	4,0	44,5
6	MORRIS, Charles W. Fundamentos da Teoria dos Signos. Rio de Janeiro: Eldorado Tijuca, 1976.	2	2,7	47,3
7	SANTAELLA, Lúcia. O que é semiótica. São Paulo: Brasiliense, 1983.	2	2,7	50,0
8	MARCHESE, Amauri B. Comunicação: fator estratégico na gestão empresarial. Revista ESPM, 2000.	2	2,7	52,7
9	CARVALHO, Antônio M. R. e NAKAGAWA, Masayuki. Um olhar fenomenológico sobre a "res" da logística contábil na identificação dos custos. In VII congresso Brasileiro de Custos - ABCustos Outubro: 2001.	2	2,7	55,4
10	ETHERIDGE, Harian Lynn. An examination of Semiotic Theories of Accounting Accruals. Unpublished Ph.D. Dissertation, Louisiana State University, 1991.	2	2,7	58,1
11	BELKAOUI, Ahmed Riahi. The linguistic shaping of accounting. Quorum Books, Westport, Connecticut: London, 1995.	2	2,7	60,8
12	CROPLEY, D. H. Towards formulating a semiotic theory of measurement information. Measurement, 1998.	2	2,7	63,5
13	DUNN, C. L.; GRABSKI, S. V. Perceived semantic expressiveness of accounting systems and task accuracy effects. International Journal of Accounting Information Systems. N. 1, p. 79-87, 2000.	2	2,7	66,2
14	PANHOCA, L.; ACCIOLY JR, H.; SILVA, O.M.P.; NAKAGAWA, M. A representação dos signos "contabilidade, custos e investimento": um enfoque da semiótica. In Anais VIII Congresso Del Instituto Internacional de Custos. Punta Del Este, Uruguay: Nov. 2003.	2	2,7	68,9
15	REINERT, M. Alceste, une méthodologie d'analyse des données textuelles et une application. Bulletin de méthodologie sociologique, (28) p. 24-54, 1996.	2	2,7	71,6
16	NAKAGAWA, Masayuki; PRETTO, Clea Beatriz Macagnan. An interdisciplinary view of accountancy in Brazil, In: Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues, 12th. Anais. China, 2000	2	2,7	74,3
17	MOST, K.S. Accounting Theory. 2ª ed. Columbus, Ohio: Grid, 1982.	2	2,7	77,0
Total		57		

Fonte: Associação Brasileira de Custos (2009), Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (2009), e Congresso da USP de Controladoria e Contabilidade (2009).

Os dados foram obtidos depois de uma equalização das referências, respeitando-se a edição e o ano das obras, em razão da diversidade de formas de referência. Outro aspecto importante do tratamento dos dados é que não foram consideradas aquelas referências listadas, mas não citadas no texto dos artigos, porque se entendeu que elas não foram utilizadas no trabalho. A obra mais citada, considerando-se todos os artigos, é o livro Teoria da Contabilidade, de autoria de Eldon S. Hendriksen e Michael

F. Van Breda, com doze citações. Em segundo lugar, aparece a norma n.º 2 do FASB. Em terceiro lugar, com seis citações, aparece a dissertação de mestrado de José Maria Dias Filho, intitulada “Características qualitativas da informação contábil: o problema da compreensibilidade à luz da teoria da semiótica e da comunicação”. O quarto lugar é ocupado pelo livro Teoria da Contabilidade, de Sérgio de Iudícibus. Em quinto lugar, aparece o artigo “Semiótica e contabilidade: uma perspectiva interdisciplinar”, de Pretto e Nakagawa (2000). Somente em sexto lugar, aparece o livro Fundamentos da Teoria dos Signos, de Charles W. Morris, a primeira obra da relação que trata especificamente do assunto Semiótica.

Várias referências sobre teoria contábil usadas nos textos, entre as quais diversas das clássicas, sustentam tratar a Contabilidade como a linguagem dos negócios. Uma vez que ela pode ser assim considerada, passa a ser objeto de estudo da Semiótica.

Na soma de todos os artigos, ocorreram 74 citações. Destas, 57 estão listadas na Tabela 6, o que corresponde a 77% das citações feitas. Pelo perfil dessas obras, nota-se uma falta de referências a obras mais consistentes e robustas que tratem especificamente do tema Semiótica. Em geral, os trabalhos apresentaram uma bibliografia incipiente sobre o tema.

4.1.3 Autores

A Tabela 7 mostra a distribuição da citação a autores nos artigos, como forma de evidenciar a participação e relevância deles no desenvolvimento do tema. Na soma de todos os artigos, foram encontradas 97 citações a autores. As 58 listadas na Tabela 7 representam 59,7% do total. Pode-se inferir que faltam autores conceituados e pilares sobre a teoria Semiótica. O único autor com foco semiótico específico e com três citações ou mais é Lúcia Santaella. Observou-se que, na grande parte dos artigos, o que ocorre é um reforço às principais ideias dos autores consultados e, não, novas contribuições teóricas ou práticas que deem continuidade ao aperfeiçoamento do tema.

Tabela 7

Citações de autores

	Referência – Autor	Número de citações	%	% Acum.
1	HENDRIKSEN, E.S.	12	12,3	12,3
2	VAN BREDA, M.F.	12	12,3	24,7
3	NAKAGAWA, M.	10	10,3	35,0
4	DIAS FILHO, J.M.	7	7,2	42,2
5	IUDÍCIBUS, S.	6	6,1	48,4
6	PRETTO, C.B.M.	5	5,1	53,6
6	PRETTO, C.B.M.	5	5,1	53,6
7	BELKALUI, A.R.	3	3,0	56,7
8	SANTAELLA, L.	3	3,0	59,7
	Total	58		

Fonte: Associação Brasileira de Custos (2009), Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (2009), e Congresso da USP de Controladoria e Contabilidade (2009).

4.2 Resultados da pesquisa nos periódicos internacionais

Primeiramente, foi realizada uma análise sobre a abordagem da semiótica nos periódicos internacionais disponíveis na base de referências EBSCOHost nas áreas de Administração, Economia e Contabilidade, como pode ser verificado na Tabela 8. Nesta análise, foram considerados apenas os artigos científicos, ou seja, outros tipos de literatura foram descartados.

A presença do termo *semiotic* no título dos artigos seria uma evidência do uso desta teoria. Essa pesquisa foi uma forma de mostrar a abordagem dada à teoria nos periódicos nas respectivas áreas das ciências sociais. Pode-se notar que os periódicos direcionados à administração possuem uma abordagem mais significativa do tema, sendo encontrados dez artigos. Já na área da Economia, foram encontrados apenas quatro artigos. Nos periódicos direcionados à Contabilidade, não foi encontrado nenhum artigo que atendeu ao critério utilizado, indicando um desinteresse pelo tema.

Tabela 8

Abordagem da Semiótica na Administração, Economia e Contabilidade

	No título da publicação	Quantidade de Artigos
1ª	<i>Managemen</i> t	10
2ª	<i>Economic</i>	4
3ª	<i>Accounting</i>	0
	Total	14

Fonte: EBSCOHost (2009).

Em seguida, utilizando a mesma base de referências, foi realizada uma análise de 22 periódicos internacionais específicos da área de Contabilidade. A presença de um dos termos (*semiotic, semiologic, sign, discourse analysis, language theory* em um dos campos – título, resumo e palavras-chave dos artigos, combinados com os termos *accounting, accountancy* e *book keeping*) foi considerada uma evidência do uso desta teoria. Nessa análise, foram considerados apenas os artigos científicos, ou seja, outros tipos de literatura foram descartados. O período analisado variou segundo a disponibilidade do periódico oferecida pela base de dados, entre os anos de 1990 e 2009.

	Periódico/Ano Publicação	90 1 2 3 4 5 6 7 8 9 00 1 2 3 4 5 6 7 8 9																			
		90	1	2	3	4	5	6	7	8	9	00	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	<i>Abacus</i>																				
2	<i>Accountancy</i>																				
3	<i>Accountancy: International Edition</i>																				
4	<i>Accounting & Business Research</i>																				
5	<i>Accounting Review</i>																				
6	<i>Accounting, Auditing & Accountability Journal</i>													1					3		1
7	<i>Accounting, Organizations and Society</i>																				1
8	<i>Applied Economics</i>																				
9	<i>British Accounting Review</i>																				
10	<i>European Accounting Review</i>																				
11	<i>International Journal of Accounting</i>																				
12	<i>International Money Marketing</i>																				
13	<i>Journal Accounting & Economics</i>																				
14	<i>Journal of Accounting & Public Policy</i>																				
15	<i>Journal of Accounting Research</i>																				
16	<i>Journal of Business</i>																				
17	<i>Journal of Business Finance & Accounting</i>																				
18	<i>Journal of Finance</i>																				
19	<i>Journal of Financial Services Research</i>																				
20	<i>Journal of International Business Studies</i>																				
21	<i>Journal of Int. Financial Manag. & Accounting</i>																				
22	<i>Review of Quantitative Finance & Accounting</i>																				

Figura 4. Periódicos internacionais analisados

Fonte: EBSCOHost (2009).

Pode-se perceber uma concentração de publicações de trabalhos, abordando o tema de pesquisa no *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Este periódico parece reconhecer a relevância do tema ao incluí-lo mais de uma vez em suas publicações. Além dos artigos encontrados neste periódico, foi encontrado mais um artigo, na *Accounting, Organization and Society*. Portanto, não foi encontrado nenhum outro artigo nos demais periódicos, nas publicações oferecidas ao longo de 20 anos revisados. O que ratifica o resultado obtido com a análise dos congressos nacionais e evidenciando que há pouquíssimos trabalhos efetuados que combinam a Semiótica com a Contabilidade. Pesquisas mais específicas poderiam trazer à luz as razões dessa pouca exploração sobre o tema.

Uma análise mais aprofundada dos artigos encontrados pode ser visualizada na Figura 5, em que se encontram listados todos os autores, ano de publicação e descrição da pesquisa. Dos seis artigos encontrados, quatro utilizam a análise do discurso e apenas dois abordam a Semiótica. Há pouca quantidade de artigos encontrados nas referências internacionais, o que comprova que há pouca pesquisa contábil instrumentalizada pela teoria da Semiótica.

Autores	Ano Publ	Descrição da Pesquisa
Macintosh; Shearer; Thornton; Welker*	2000	O estudo investiga o estado ontológico da informação dos relatórios contábeis através de duas vertentes independentes: Ordens de Simulacro de Baudrillard e a Teoria da Contabilidade Financeira.
Macintosh; Baker**	2002	O estudo adotou uma perspectiva de teoria literária para descrever os relatórios contábeis e informações como textos, ao invés de mercadorias econômicas, e assim disponível para análise sob o ponto de vista da teoria linguística da Semiótica.
Ferguson**	2007	Objetiva destacar a abordagem tríplice de John B. Thompson como uma metodologia útil para resolver deficiências em estudos existentes sobre Contabilidade com proposta de analisar os "textos" contábeis.
Haslam; Roper**	2007	O propósito deste artigo é prover uma resposta ao artigo <i>Analysing accounting discourse: avoiding the "fallacy of internalism"</i> , de Ferguson.
Llewellyn; Milne**	2007	O objetivo do trabalho é introduzir a questão da codificação na Contabilidade como um discurso, explicar a ideia de codificação e localizar a noção de um discurso codificado. Considerando a relação entre o discurso codificado e a prática pode adicionar à compreensão geral do discurso/prática nos estudos organizacionais.
Hudaib; Haniffa**	2009	Explorar a construção dos significados para os auditores independentes, num estado autocrático rico em petróleo.

Figura 5. Autores, Ano e Descrição da Pesquisa

* *Accounting Organizations and Society*;

** *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.

Fuente: EBSCOHost (2009).

Na Figura 6, são apresentados os resultados de cada artigo. Outro aspecto evidenciado por esta segunda parte da pesquisa é a difusão de temas contábeis nos quais a teoria é aplicada, o que comprova a flexibilidade da Semiótica para tratar dos mais diversos temas presente nas diversas ciências que se apoiam na linguagem para transmitir informações.

Autores	Ano Publ	Resultados da Pesquisa
Macintosh; Shearer; Thornton; Welker*	2000	Conclui que a atual Contabilidade não se refere mais a qualquer realidade objetiva, mas em vez disso circunda uma "hiper-realidade" de modelos autorreferenciais.
Macintosh; Baker**	2002	Concluiu destacando uma nova forma de preparação de relatórios contábeis baseado na noção heteroglossica de Mikhail Bakhtin.
Ferguson**	2007	Conclui que Gallhofer <i>et al.</i> faz inferências sobre a produção de cartas sem considerar nenhuma análise formal de produção ou recepção, ou sem prestar atenção suficiente ao contexto social e histórico.
Haslam; Roper**	2007	O texto defende Gallhofer <i>et al.</i> em sua escolha para promover a análise crítica do discurso respeitando o foco da Contabilidade e finanças.
Llewellyn; Milne**	2007	Identifica alguns tópicos que necessitam de futuras investigações empíricas.
Hudaib; Haniffa**	2009	Através da análise do discurso, o estudo mostra que essa construção é feita na aparência e na realidade através de interações sociais classificadas em três tipos: micro, meso e macro.

Figura 6. Autores, Ano e Resultados da Pesquisa

* *Accounting Organizations and Society*;

** *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.

Fuente: EBSCOHost (2009).

Partindo do pressuposto de que Contabilidade pode ser entendida como linguagem de negócios (Hendriksen; Van Breda, 1999; Anthony et al., 1975; Ijiri, 1975; Belkaoui, 1995), a comunicação organizacional seria estabelecida com base na mesma linguagem. A tomada de decisão por parte dos gestores estaria mediada por signos que a definem. A riqueza desta comunicação estaria relacionada com a qualidade dos textos produzidos pela Contabilidade.

O desenvolvimento da pesquisa em Contabilidade e Administração, utilizando evidências quantitativas e considerando as publicações nacionais e internacionais, tem se valido de técnicas estatísticas que oportunizam estabelecer um nível explicativo. Se observarmos o desenvolvimento da pesquisa com evidências qualitativas, a situação é outra, pois no máximo o nível atingido é exploratório ou descritivo. Nesse contexto, a Semiótica, reconhecida como ciência dos signos ou teoria das linguagens, poderia contribuir para o desenvolvimento de pesquisas que analisam evidências qualitativas com maior robustez. A teoria Semiótica tem oportunizado avanços na pesquisa em áreas de conhecimento, como Medicina, Comunicação, Direito, entre outras. Para a Contabilidade, a Semiótica poderia contribuir para uma análise crítica da escrita contábil, oportunizando reflexões que venham a trazer um novo papel aos profissionais da área contábil. Esses profissionais enfrentam o desafio de oferecer algo mais do que a tecnologia oportuniza em termos de produtos contábeis, possibilitando uma tomada de decisão mais eficiente por parte dos gestores ou dos *stakeholders*.

O pequeno número de estudos que consideram o estudo da semiótica, quando vistos a Tabela 8 e a Figura 4, mostra a pouca importância dada pela Ciência Contábil a essa temática. Tal conduta pode indicar que a influência da informação contábil sobre o usuário, seja ele externo ou interno, não tem sido prioridade, pelo menos de pesquisa, na área. Isso contradiz frontalmente os autores consultados que assinalam que o papel da Contabilidade é de fornecer informações relevantes aos seus usuários (Franco, 1996).

5. Conclusões

Pode-se constatar que a base teórica da Semiótica em relação ao seu uso na Contabilidade é ainda incipiente. Não há no Brasil um número significativo de estudos na Contabilidade sob o foco da Semiótica, tendo em vista os poucos artigos encontrados nos congressos pesquisados.

Igualmente, foi constatado que, internacionalmente, o tema possui poucos estudos publicados nos

periódicos revisados. Numa comparação dos estudos em Contabilidade com os de Administração e Economia, observa-se que (apesar de também ser reduzida) há uma menor quantidade de publicações sob o foco da Semiótica em Contabilidade. Na pesquisa internacional, com exceção de duas revistas, não foram encontrados trabalhos em nenhuma outra publicação na área da Ciência Contábil, o que evidencia que também em nível internacional falta ênfase sob o tema.

Outro aspecto relevante verificado nos artigos dos congressos nacionais é que faltam nesses artigos referências e pesquisas em obras mais consistentes e robustas que tratem do tema Semiótica. De fato, autores clássicos, como Charles Sanders Peirce, Ferdinand Saussure, Louis Hjelmslev, Claude Lévi-Strauss, Algirras J. Greimas, Thomas A. Sebeok, Jean Baudrillard, Winfried Nöth, Charles Morris, Umberto Eco e Roland Barthes, praticamente não são citados, o que refletiu em referências teóricas sobre Semiótica de forma frágil na quase totalidade dos trabalhos.

O tema Semiótica revela-se bastante complexo, com vários artigos tentando abranger muitas soluções e tratando a Semiótica como panaceia para os problemas de comunicação da Contabilidade. Não há, necessariamente, uma garantia de que a aplicação da Semiótica resolva problemas, como, por exemplo, o da compreensão por parte do leitor. Sua utilidade poderia estar muito mais voltada a uma técnica de análise do que a uma solução para o problema.

O estudo teve como limitações a pesquisa em três congressos nacionais, já que outros congressos podem ter abordado o tema e não foram considerados pelo presente trabalho. Da mesma forma, a pesquisa não se estendeu às revistas científicas nacionais e aos congressos internacionais. Na busca pelos artigos, a pesquisa limitou-se às opções de procura disponibilizadas pelos sites dos congressos e pelas bases de dados utilizadas no EBSCOHost, aspecto que justifica a necessidade de diferenciação nos procedimentos de coleta dos artigos entre os congressos e as revistas.

A falta de estudos que utilizam a abordagem da Semiótica na Contabilidade abre muitos espaços para novos trabalhos que aproveitem o potencial dessa teoria nas ciências que necessitam apoiar-se na comunicação para promover a eficácia de suas ações. Nesses trabalhos, poderiam enquadrar-se os mais diversos subtemas contábeis.

6. Referências

- Associação Brasileira de Custos. (2009). *Congressos*. Recuperado em 20 julho, 2009 de <http://www.abcustos.org.br/congressos>
- Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração. (2009). *Eventos*. Recuperado em 05 agosto, 2009 de <http://anpad.org.br/eventos.php>
- Anthony, R. N., Hawkins, D. & Merchant, K. (1975). *Accounting: text and cases*. Chicago: Irwin.
- Bardin, L. (2009). *Análise de Conteúdo* (4a ed., L. A. Reto e A. Pinheiro, Trad.). Lisboa: Edições 70.
- Barthes, R. (2006). *Elementos de Semiologia* (16a ed., I. Blikstein, Trad.). São Paulo: Cultrix.
- Belkaoui, Ahmed R. (1995). *The linguistic shaping of accounting*. London: Quorum Books.
- Coelho Netto, J. T. (1990). *Semiótica, Informação e Comunicação* (3ª ed.). São Paulo: Perspectiva.
- Collis, J., & Hussey, R. (2005). *Pesquisa em Administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. (2a ed., L. Simonini, Trad.). Porto Alegre: Bookman.
- EBSCOHost. Recuperado em 15 dezembro, 2009 de <http://web.ebscohost.com/ehost/>
- Eco, U. (2009). *Tratado Geral de Semiótica*. (4a ed. A. de P. Danesi e G. C. C. de Souza, Trad.). São Paulo: Perspectiva.
- Ferguson, J. (2007). Analysing accounting discourse avoiding the “fallacy of internalism”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(6), 912-934.

- Franco, H. (1996). *Contabilidade Geral* (23a ed.). São Paulo: Atlas.
- Gallhofer, S., & Haslan, J. (2007). Reply to: "Analysing accounting discourse: avoiding the 'fallacy of internalism'". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(6), 935-940.
- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1999). *Teoria da Contabilidade*. (5a ed., A. Z. Sanvicente, Trad.), São Paulo: Atlas.
- Hudaib, M., & Haniffa, R. (2009). Exploring auditor independence: an interpretive approach. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 221-246.
- Ijiri, Y. (1975). *Theory of accounting measurement*. Sarasota: American Accounting Association.
- Llewellyn, S., & Milne, M. L. (2007). Accounting as codified discourse. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(6), 805-824.
- Macintosh, N. B., & Baker, C. R. (2002). A literary theory perspective on accounting: Towards heteroglossic accounting reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(2), 184-222.
- Macintosh, N. B., Shearer, T., Thornton, D. B., & Welker, M. (2000). Accounting as simulacrum and hyperreality: perspectives on income and capital. *Accounting Organizations and Society*, 25(1), 13-50.
- Morris, C. (1976). *Fundamentos da Teoria dos Signos* (1a ed.). São Paulo: Universidade de São Paulo.
- Morris, C. (1994). *Fundamentos de la Teoria de los Signos* (2a ed.). Barcelona: Ediciones Paidós Ibérica.
- Nöth, W. (1995). *Panorama da Semiótica: de Platão a Peirce*. São Paulo: Annablume.
- Peirce, C. S. (2008). *Semiótica* (4a ed., J. T. Coelho Neto, Trad.). São Paulo: Perspectiva.
- Pretto, C. B. M. (1999). Una vision interdisciplinary de comunicación: semiótica y negociación. *Revista Latina de Comunicación Social: La Laguna*, (13).
- Santaella, L. (1983). *O que é Semiótica* (1a ed.). São Paulo: Editora Brasiliense.
- Saussure, F. (2006). *Curso de Linguística Geral* (27a ed., A. Chelini, Trad.). São Paulo: Cultrix.
- Universidade de São Paulo. (2009). *Congresso USP de Contabilidade e Controladoria: Congressos*. Recuperado em 10 julho, 2009 de <http://www.congressosp.fipecafi.org>
- Volli, U. (2004). *Semiotica della pubblicità*. Roma: Laterza.
- Watzlawick, P., Beavin, J. H., & Jackson, D. D. (1971). *Pragmatica della comunicazione umana*. Roma: Astrolabio.

Dificuldades e Perspectivas dos Estudantes de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Paraná Segundo o Perfil Socioeducacional

Resumo

Este estudo tem como foco principal compreender os aspectos existenciais precedentes ao ingresso na universidade e se dá pelo delineamento do perfil socioeducacional dos estudantes do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Paraná (UFPR). Para alcançar tal intento, executa-se um estudo acerca dos aspectos inerentes à formação e à definição profissional exigidas pelo mercado de trabalho, permeadas pela ênfase nas dificuldades percebidas, decorrentes da formação socioeducacional do estudante. De forma complementar a esta pesquisa, investigam-se as aspirações profissionais do estudante, delineadas em conjunto com o perfil socioeducacional, durante sua formação como indivíduo, e a manutenção, ou não, dessas perspectivas durante o período da universidade. Trata-se de estudo descritivo, por meio de levantamento e auxílio da estatística descritiva, χ^2 (qui-quadrado), Análise de Clusters e Análise Discriminante, que identificou a existência de dois grupos com perfis distintos entre os estudantes de Ciências Contábeis nas turmas investigadas. Esses grupos foram denominados “Grupo Ascensão”, uma vez que esses estudantes reúnem aspectos dos estratos sociais inferiores; e Grupo Manutenção, que reúne características dos estratos sociais com características mais elevadas. As evidências a que chegou o estudo permitem concluir que os grupos têm dificuldades percebidas e perspectivas profissionais distintas entre si.

Palavras-chave: Estudante de Ciências Contábeis; Ensino de Contabilidade; Perfil socioeducacional; Dificuldades percebidas; Perspectivas profissionais.

Laurindo Panucci-Filho

Mestre em Contabilidade (UFPR), Professor Assistente da UENP – Universidade Estadual do Norte do Paraná. **Contato:** Rodovia PR 160 Km 0 (Saída para Leopólis), Cornélio Procópio, PR, Brasil, CEP: 86300-000. *E-mail:* laurindopanucci@hotmail.com

Ademir Clemente

Pós-Doutor em Economia do Trabalho (*University of London*), Professor Adjunto da Universidade Federal do Paraná (UFPR). **Contato:** Av. Prefeito Lothário Meissner, 632, Jardim Botânico, Curitiba, PR, Brasil, CEP: 82010-170. *E-mail:* ademir@ufpr.br

Alceu Souza

Doutor em Administração (FGV-SP), Professor da Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC/PR). **Contato:** Rua Imaculada Conceição, 1155, Prado Velho, Curitiba, PR, Brasil, CEP: 85.555-000. *E-mail:* alceu.souza@pucpr.br

Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo

Doutora em Controladoria e Contabilidade (USP), Professora Adjunta da Universidade Federal do Paraná (UFPR). **Contato:** Av. Prefeito Lothário Meissner, 3.400, Jardim Botânico, Curitiba, PR, Brasil, CEP: 82010-170. *E-mail:* marciabortolucci@ufpr.br

1. Introdução

Um dos processos que ainda designam a seleção de novos estudantes ao ingresso na universidade é o exame vestibular. Este se caracteriza normalmente como um conjunto de provas classificatórias de aferição dos conhecimentos adquiridos nos ensinos fundamental e médio dos candidatos, sendo um dos principais meios de acesso ao ensino superior, público e privado, no Brasil. (Rehfeldt, 2006; Kurchaidt, Nascimento, Zanette & Camargo, 2008; Stefanello, 2010).

Sua importância é maior nas instituições públicas, que, pela gratuidade, são geralmente as mais procuradas, o que constitui uma das principais barreiras de acesso ao ensino superior a muitos estudantes brasileiros, sobretudo aqueles vindos dos estratos inferiores de renda e aqueles sujeitos a adversidades como a necessidade de conciliar trabalho e estudo de baixa qualidade. Entre os motivos para isso, está o número reduzido de vagas em instituições públicas e a formação educacional do estudante nos níveis fundamental e médio, em sua grande maioria proveniente do ensino gratuito noturno. (Rehfeldt, 2006; Stefanello, 2010).

Esse contexto torna o exame vestibular um processo que procura selecionar os candidatos com maiores aptidões para concluir o ensino superior na área de formação escolhida. No panorama de entrada na universidade, além da barreira que representa o exame vestibular, fatores como a formação socioeducacional do estudante intervêm na escolha do curso superior e no desempenho durante a universidade.

De modo geral, a formação educacional e a ocupação profissional de pais e mães, juntamente com a renda da família, influenciam muito ao estudante quanto à preferência e à escolha por determinado curso superior e seu destino como profissional de nível universitário.

O perfil socioeducacional acumulado durante a formação do indivíduo, como as condições de renda da família, ocupação e nível educacional dos pais e formação educacional de base, resulta em perspectivas de transformação do modo de vida, das realizações e conquistas pessoais dos estudantes do curso superior, principalmente os de Ciências Contábeis, cientes da formação superior, em uma conquista que os diferencia da de seus pais e familiares.

Como período de trajetória na vida do estudante, o ensino superior cumpre a tarefa de transmitir conhecimento e preparar o futuro profissional para o mercado de trabalho, bem como atender à sociedade, oferecendo-lhe profissionais capazes de operar mecanismos sociais, aliando as perspectivas dos estudantes ao interesse da sociedade em transformação.

Mesmo com algumas limitações no número de vagas, no número de professores e na capacitação acadêmica, a educação superior no Brasil tem procurado, nas últimas décadas, suavizar a pluralidade ou disparidade educacional entre os indivíduos, uma vez que os problemas decorrentes dessas potencializam as diferenças econômicas e sociais. Sob esta perspectiva, a distinção entre os estudantes é latente pela formação educacional de base, pois nem todos frequentam um ensino de qualidade desejável, o que resulta em limitações para os indivíduos, tanto durante o ensino superior quanto em termos das perspectivas profissionais.

Com base nesses argumentos, esta pesquisa procura responder à seguinte questão: Como os diferentes perfis socioeducacionais influenciam nas dificuldades percebidas e nas perspectivas dos estudantes de Ciências Contábeis da UFPR?

Intrinsecamente à análise das adversidades dos indivíduos em sociedade, como limitadoras e potencializadoras em geral, a pesquisa investiga se há formação de grupos distintos com diferentes perfis socioeducacionais, dificuldades percebidas e perspectivas profissionais entre os estudantes de Ciências Contábeis na UFPR. Seus objetivos específicos são (1) delinear os perfis socioeducacionais dos estudantes; (2) compor o quadro das principais dificuldades percebidas pelos estudantes; (3) levantar as perspectivas profissionais dos estudantes; (4) investigar estatisticamente se os perfis socioeducacionais influenciam as dificuldades percebidas; (5) investigar estatisticamente se os perfis socioeducacionais influenciam as perspectivas profissionais.

2 Referencial teórico

2.2 Aspectos socioeducacionais dos estudantes de Contabilidade

A sociedade exerce influências sobre os indivíduos em diversos aspectos. Entre eles, estão as perspectivas de melhoria nas condições gerais de vida, sujeitas ao contexto em que estão inseridos, e os agrupamentos sociais, que são formas de compreender a organização e a estrutura social às quais os indivíduos estão submetidos, opcionalmente ou não (Guareschi, 1992; Oliveira, 1999; Ferreira, 2003; Giddens, 2005).

O conceito de estrato social e classe social surgiu como meio de compreender a organização social dos indivíduos, o comportamento com integrantes do seu grupo e de outros grupos, bem como as perspectivas particulares e individuais (Guareschi, 1992; Oliveira, 1999; Ferreira, 2003; Giddens, 2005).

Estrato social é um referencial utilizado para descrever as igualdades ou desigualdades existentes entre os indivíduos e os grupos nas sociedades humanas. Sobre isso, Giddens (2005, p. 234) argumenta: “é comum pensarmos na estratificação em termos de bens ou de propriedade, mas sua ocorrência também pode se dar com base em outros atributos, como gênero, idade, afiliação religiosa ou posto militar”. Quanto ao conceito de classes, a compreensão do fenômeno social que envolve os indivíduos em grupos sociais depende da classificação e ordenação dos elementos em estudo.

Ferreira (2003, p. 122) e Oliveira (1999, p. 71) mencionam os tipos de estratificação usualmente utilizados, os quais compreendem três dimensões:

- a) estratificação econômica - baseada na posse de bens materiais, resultando em uma sociedade dividida em pessoas ricas, pessoas pobres e pessoas em uma situação intermediária;
- b) estratificação política - baseada na situação de mando da sociedade, de grupos que detêm o poder de condução política da sociedade;
- c) estratificação profissional - baseada nos diferentes graus de importância atribuídos a cada profissão pela sociedade.

O sistema de estratos compõe-se de “indivíduos ocupando uma posição relativamente similar sob algumas características objetivas (renda, ocupação, lazer)”, e a característica da estratificação “é a presença de *status* baseado no poder econômico, político, cultural e estilos de vida peculiares” (Rabello, 1979, p. 28). Os tipos de estratos sociais levam os indivíduos de uma sociedade a compor classes sociais em que “a posse de riquezas, juntamente com a profissão, são as bases principais das diferenças de classes” (Giddens, 2005, p. 234).

Guareschi (1992, p. 32) referencia que “a classe vai ser uma dentre as muitas maneiras de as pessoas poderem identificar subjetivamente sua posição social dentro de sociedades desiguais”. Classe é a ordenação de prioridades em um sistema de estratificação dentre as várias dimensões do sistema, como renda, riqueza, *status*, laços de amizade, etc. (Rabello, 1979; Guareschi, 1992; Oliveira, 1999; Ferreira, 2003; Giddens, 2005).

Segundo Guareschi (1992, p. 34), os critérios mais comuns de divisão dos indivíduos em classes sociais se dão por meio de “renda e *status* social”:

- a) renda é o poder econômico de um indivíduo, geralmente medido pelo que recebe em troca do seu trabalho ou de suas posses;
- b) *status* social refere-se ao prestígio de uma pessoa em uma sociedade e provém principalmente de sua formação educacional (escolaridade) ou sua profissão, incluindo, muitas vezes, sua importância política.

Porém, as classes são mecanismos que permitem compreender como o processo de estratificação se dá nas sociedades e, não, como forma de separar os indivíduos dentro de cada classe. A partir dos ele-

mentos estruturais da estratificação e das classes, o conjunto de critérios que formam a sociedade pode ser mais bem compreendido e analisado sob os diversos focos de influências e perspectivas que operam em uma sociedade.

2.2.1 O contexto socioeducacional do ingressante no curso de Contabilidade

Em face das características voltadas para a área de negócios, do avanço científico e tecnológico nos meios de produção e de informação, do acentuado número de estudantes do sexo feminino ingressando no curso, da adequação das práticas contábeis às normas internacionais e demais preocupações com os reflexos globais sobre a profissão de contador, vêm ocorrendo mudanças nas perspectivas desse público, destacando-os dentre os demais estudantes do curso superior brasileiro (Takakura, 1992; Marion, 1999; Escerdo & Quintana, 2007).

Parte deles conhece algumas atividades ligadas à profissão antes do ingresso no curso superior, por meio do mercado de trabalho e da formação de técnico em contabilidade, alternando seu tempo entre estudo, trabalho e lazer. Todos reconhecem a amplitude de atuação do contador, porém poucos estudantes têm claramente definido quais funções querem desempenhar no momento de atuarem no mercado de trabalho (Marion, 1999).

Parte dessa indefinição é decorrente da influência adquirida na formação técnica profissionalizante e da prematura entrada no mercado de trabalho. Sobre esse cenário, Takakura (1992, p. 21) relata que “a família, a comunidade, o sistema social, político e econômico, a cultura, o sistema educacional, os órgãos de classe, etc.” influenciam na escolha do curso, nas perspectivas durante o curso e como egresso no mercado de trabalho.

Algumas circunstâncias caracterizam o contexto geral do estudante de contabilidade, as quais se alternam entre a falta de clareza quanto à definição profissional e as dificuldades enfrentadas durante o curso superior. Elas são citadas por Takakura (1992, p. 18): “a) o fato de a maioria ter feito o 1º e o 2º graus em escola pública e no período noturno; b) o exercício de atividade remunerada; c) dependência do trabalho para continuar os estudos; d) ausência do hábito de leitura”, aspectos que revelam o perfil de um estudante trabalhador, que ajuda a família financeiramente e ingressa muito cedo no mercado de trabalho, assumindo responsabilidades múltiplas: a de contribuir para o sustento da família e manter-se como estudante. A ausência do hábito da leitura, proveniente da formação básica, e a ocupação em diversas atividades ao mesmo tempo podem causar danos à formação do estudante (Takakura, 1992).

O envolvimento com outras atividades e a formação básica trazem dificuldades para o estudante do curso superior. Takakura (1992, p. 18) cita algumas dessas dificuldades: “a) falta de tempo para dedicação às disciplinas do curso; b) falta de base no curso de nível médio; c) professores desestimulantes; d) baixa qualidade do curso”. Peleias, Petrucci, Garcia, Silva (2008, p. 82) também mencionam, em sua investigação com os alunos do 1º ano de Ciências Contábeis, que os alunos frequentemente têm “dificuldades financeiras, cansaço, dificuldades com as disciplinas contábeis, entre outras”, além de sublinhar que “o estudo noturno é a opção possível para muitos brasileiros”, situando-se entre eles os estudantes de contabilidade.

2.2.2 Expectativas dos estudantes dos cursos de Contabilidade

Os indivíduos, de maneira geral, movidos por perspectivas, procuram suprir necessidades elementares, em muitos casos a sobrevivência. Porém, atendida a uma necessidade fundamental, outras decorrentes surgem, redesenhando o processo de escolhas e opções. Por meio de mecanismos de distinção, conhecidos como classes e estratos sociais, os indivíduos situam-se em camadas segundo critérios.

Como elementos de transformação social, os indivíduos são os principais agentes de mudanças nas sociedades, por meio da mobilidade social que se refere ao “deslocamento de indivíduos e grupos entre

posições socioeconômicas diferentes” (Giddens, 2005, p. 248), movimento que demanda ações, podendo ocorrer transformações em toda a sociedade. Oliveira (1999, p. 73) cita que “mobilidade social, portanto, é a mudança de posição social de uma pessoa num determinado sistema de estratificação social”. Pastore (1979, p. 4) compartilha dessa afirmação, confirmando que a mobilidade social “refere-se a mudanças de *status* social.” – *status* social no sentido de que cada posição social do indivíduo representa uma condição de renda, ocupação ou nível educacional.

Quanto à movimentação dos indivíduos na escala social, muitos fatores contribuem para esse evento, podendo ser resultado de ações do próprio indivíduo ou de condições que independem do seu controle (Oliveira, 1999; Giddens, 2005).

Em sentido amplo, a mobilidade social ocorre devido às desigualdades sociais em termos de direitos, privilégios, poder, obrigações e deveres na sociedade (Rabello, 1979). Ela representa, muitas vezes, a sobrevivência do indivíduo e o que ele almeja como conquistas, individualmente ou para o grupo (classe social). E, depois de alcançar uma determinada posição social, estimula-se ao acesso a níveis superiores.

A mobilidade dos indivíduos tem conotações diversas. Rabello (1979, p. 35) cita que, frequentemente, as classificações se apoiam “na riqueza, na atividade ocupacional, na educação, no parentesco, na religião e até mesmo nas características biológicas”. Portanto, o estudo da mobilidade social necessita de indicadores válidos para todos os indivíduos, levando-se em conta as causas da mobilidade entre as classes (Rabello, 1979). Os indicadores usualmente adotados na compreensão da mobilidade são a atividade ocupacional, a educação e a renda (Rabello, 1979; Oliveira, 1999; Giddens, 2005).

Os indicadores de mobilidade social, quando analisados sob a ótica dos estudantes de Ciências Contábeis, revelam que estes escolheram o curso porque têm como perspectivas a estabilidade financeira e o reconhecimento pessoal e profissional, e condicionam a formação no curso de graduação a um futuro promissor – expectativas que levam em consideração a história da família e outras influências, como amigos, empresa, condições de acesso à universidade (Takakura, 1992; Leite, 2005; Escerdo, & Quintana, 2007; Lagioia, Santiago, Gomes, & Ribeiro, 2007; Peleias *et al.*, 2008).

3. Metodologia

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois tem como objetivo primordial descrever características de determinado fenômeno e estabelecer relações entre variáveis da pesquisa. A tipologia da pesquisa é a bibliográfica, porque abrange o referencial teórico já publicado e reúne conhecimentos em relação ao tema estudado, servindo de apoio ao levantamento da pesquisa (Gil, 1996; Cooper, & Schindler, 2003; Richardson, 2007; Raupp & Beuren, 2008).

Na coleta de dados, a tipologia é o levantamento, ou *survey*, uma vez que se pretende obter informações diretamente do grupo de pessoas que se deseja conhecer (Gil, 1996; Cooper, & Schindler, 2003; Richardson, 2007; Raupp & Beuren, 2008). O instrumento selecionado para este procedimento é o questionário, composto de 3 sessões. Na primeira delas, as 23 alternativas eram compostas por alternativas de múltipla escolha; na segunda e terceira sessões, eram alternativas fechadas em escala do tipo Likert de 6 pontos, sendo: (DT) Discordo Totalmente; (D) Discordo; (DP) Discordo Parcialmente; (CP) Concordo Parcialmente; (C) Concordo; (CT) Concordo Totalmente.

O questionário foi testado e validado primeiramente em uma sala do primeiro ano do curso de Ciências Contábeis da UFPR, com 40 alunos e depois, com os alunos bolsistas do programa de mestrado da UFPR. Corrigidos os equívocos constatados na fase do pré-teste, foi aplicado aos alunos do segundo e terceiro anos do curso de Ciências Contábeis da UFPR, que resultou em 134 respostas válidas em 4 salas de aula – duas salas por ano de curso. A aplicação do questionário foi simultânea nas duas salas do segundo ano, em uma terça-feira, e simultânea nas duas salas de aula do terceiro ano, numa quinta-feira. Os questionários foram aplicados aos alunos que estavam em sala no dia da visita, e todos os presentes colaboraram com a pesquisa.

O Alpha de Cronbach, testado nas 25 questões da sessão II, forneceu 0,867 de consistência interna e nas 25 questões da sessão III, forneceu 0,766 de consistência interna, resultado acima do limite inferior geralmente aceito, que é de 0,70 (Hair, Tatham, Anderson, & Black, 2005).

A delimitação pela população intermediária do curso de Ciências Contábeis baseou-se em estudos anteriores, os quais avaliaram itens como: fatores de influência na escolha pelo curso de graduação, percepção dos estudantes do 1º ano do curso de Ciências Contábeis em relação às dificuldades por eles enfrentadas no período noturno, integração na educação superior e satisfação acadêmica de estudantes ingressantes e concluintes, fatores de escolha pelo curso de Ciências Contábeis, formação e demanda do mercado de trabalho do contador (Bomtempo, 2005; Schleich, 2006; Pinheiro, 2008).

3.1 Técnicas estatísticas de análise dos dados

A análise e a interpretação dos dados coletados se valem da abordagem quantitativa. Richardson (2007, p. 80) cita que esta metodologia “caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta das informações quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples, como percentual, média, desvio padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.”. E ocorreu através das seguintes técnicas estatísticas: estatísticas descritivas, χ^2 (qui-quadrado), análise discriminante e análise de clusters. O software de análise utilizado é o SPSS - *Statistical Package for the Social Sciences*, versão 13.

3.2 Hipóteses

Com base na delimitação da questão de pesquisa (Richardson, 2007), soluções tentativas são declaradas por meio de hipóteses, com o intuito de nortear o processo de pesquisa, orientar a direção do estudo, identificar fatos relevantes, sugerir a forma apropriada para o planejamento da pesquisa e fornecer uma estrutura conceitual para as conclusões resultantes (Cooper, & Schindler, 2003).

De acordo com Gil (2009, p. 31), a hipótese “consiste em oferecer uma solução possível, mediante uma proposição, ou seja, uma expressão verbal suscetível de ser declarada verdadeira ou falsa”. É uma forma de tornar o problema de pesquisa possível de ser respondido, em meio a possíveis respostas. Cervo e Bervian (2002, p. 86) declaram que “a hipótese consiste em supor conhecida a verdade ou explicação que se busca”, pois, caso o pesquisador não defina com clareza a resposta para o seu problema, a pesquisa poderá não chegar a uma conclusão adequada. Sendo assim, apresentam-se as seguintes hipóteses que serão testadas para a diferenciação entre os grupos:

H_1 – Estudantes de Ciências Contábeis com diferentes perfis socioeducacionais não se diferenciam entre si quanto às dificuldades percebidas.

H_2 – Estudantes de Ciências Contábeis com diferentes perfis socioeducacionais não se diferenciam entre si quanto às perspectivas profissionais.

E, como hipótese necessária para identificar a relevância de cada variável da sessão I, na formação de cada grupo, aponta-se o seguinte:

H_0 – A “variável analisada” é independente e não associada à formação de cada grupo.

O resultado obtido na aplicação das técnicas estatísticas para cada “variável analisada” encontra-se na Tabela 1.

4. Análise dos dados

Por meio da análise de *clusters*, dois grupos foram encontrados, e, utilizando-se de análise descritiva, foram identificadas características com relação a esses grupos que permitiram atribuir-lhes o nome de “Grupo Ascensão” e “Grupo Manutenção”. Tais características foram confirmadas em análise de cada variável que forma o grupo. As predominantes são:

- a) Grupo Ascensão – compõem este grupo indivíduos com idade na faixa de 20 a 29 anos que trabalham e contribuem com a renda familiar de até 5 salários mínimos e que estudaram o ensino médio, regular ou técnico e profissionalizante, em escola pública. Seus pais e mães possuem ensino fundamental e médio e se ocupam de atividades profissionais situadas em níveis inferiores da escala ocupacional;
- b) Grupo Manutenção – neste grupo, parcela significativa dos indivíduos tem até 19 anos, trabalha e recebe ajuda financeira ou é responsável pelo próprio sustento, sendo que suas famílias possuem renda acima de 5 salários mínimos. Esses alunos estudaram o ensino médio regular predominantemente em escola particular no período diurno, e seus pais e mães possuem ensino médio e superior e se ocupam de atividades situadas em níveis superiores da escala ocupacional.

O grupo é denominado de Grupo Ascensão porque, durante a análise das variáveis, foram constatadas características que permitem evoluir para níveis superiores aos considerados como variáveis da pesquisa, tais como educação, renda e *status*.

O Grupo Manutenção é assim chamado porque, pela análise das variáveis, constata-se que suas características permitem que seus integrantes evoluam para níveis superiores das escalas educacionais, de renda e *status*, porém a tendência apresentada é de se manterem nos níveis em que se encontram atualmente. A análise descritiva das variáveis procura evidências estatísticas da contribuição de cada uma delas na formação dos grupos.

4.1 Resumo do teste χ^2 para as variáveis do perfil socioeducacional

O resumo do teste χ^2 , elencado na Tabela 1, tem como finalidade demonstrar quais variáveis influenciaram ou contribuíram significativamente para a formação de cada um dos grupos. Constatou-se que a renda (9; 13), a ocupação (11, 12) e o nível educacional (15, 16), tal como identificou Rabello (1979), são as variáveis que mais influenciaram na formação dos Grupos Ascensão e Manutenção.

A profissão e o grau de instrução da mãe ofereceram potencial de explicação da formação dos grupos em 67% e 39%, respectivamente, tal como se confirma pelo nível de significância e pela média de respostas de cada grupo. A análise dessas duas variáveis em conjunto demonstra que há uma reciprocidade entre o desempenho da profissão e o nível de instrução dessas mães, acentuando o distanciamento desses grupos por influência socioeducacional de suas mães.

A profissão e o grau de instrução do pai ofereceram potencial de explicação na formação dos grupos de 43% e 36%, respectivamente, tal como se confirma pelo nível de significância e pela média de respostas de cada grupo. Também possui poder de distanciamento socioeducacional desses dois grupos, mesmo em menor intensidade, demonstra que pais com maior instrução conquistam as melhores posições na escala hierárquica de ocupações atualmente.

Tabela 1

 Resumo do teste χ^2 para as variáveis do perfil socioeducacional

Variável	χ^2	p-value	df	V de Cramer	Média de Respostas		Resultado do teste de hipóteses	
					Grupo Ascensão	Grupo Manutenção		
12 Profissão da mãe	89,284	0,001	6	0,816	67%	2,25	7,16	Rejeita H0
11 Profissão do pai	56,882	0,001	7	0,682	43%	2,70	3,71	Rejeita H0
15 Nível de instrução da mãe	52,813	0,001	3	0,628	39%	3,19	6,62	Rejeita H0
16 Nível de instrução do pai	47,547	0,001	3	0,596	36%	2,63	3,67	Rejeita H0
17 Ensino Médio e instituição	41,882	0,001	2	0,559	31%	1,40	2,42	Rejeita H0
13 Renda familiar	25,438	0,001	4	0,436	16%	2,57	3,60	Rejeita H0
9 Participação econômica na família	15,069	0,005	4	0,335	11%	2,75	3,44	Rejeita H0
19 Ensino médio e turno	14,513	0,001	2	0,317	10%	2,49	2,93	Rejeita H0
6 Meio de transporte	11,629	0,009	3	0,295	9%	2,84	3,31	Rejeita H0
14 Moradia	10,656	0,014	3	0,282	8%	3,27	3,78	Rejeita H0
3 Estado Civil	9,752	0,008	2	0,27	7%	2,22	2,04	Rejeita H0
20 Outro curso superior		0,008		0,236	6%	1,29	1,53	Rejeita H0
2 Idade	4,766	0,190	3	0,189	4%	2,33	2,04	Não Rejeita H0
10 Ramo de atividade na ocupação do indivíduo	5,618	0,230	4	0,205	4%	2,87	3,00	Não Rejeita H0
7 Horas de estudos na semana	5,962	0,202	4	0,211	4%	3,06	2,71	Não Rejeita H0
8 Bairro onde mora	5,962	0,202	4	0,211	4%	4,16	4,82	Não Rejeita H0
22 Ano de conclusão do ensino médio	40,01	0,405	4	0,173	3%	2,79	3,11	Não Rejeita H0
21 Cursinho preparatório		0,105		0,149	2%	1,76	1,62	Não Rejeita H0
1 Gênero		0,272		0,111	1%	1,46	1,58	Não Rejeita H0
18 Modalidade de ensino médio	2,002	0,367	2	0,122	1%	2,81	2,91	Não Rejeita H0
8 Cidade onde o estudante mora		0,475		0,085	1%	1,80	1,87	Não Rejeita H0

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Quanto ao ensino médio e instituição, a variável explicou a formação dos grupos na ordem de 31%, tal como se confirma pelo nível de significância e média de respostas de cada grupo. Essa variável aponta que os estudantes do Grupo Ascensão frequentaram escolas públicas de forma integral ou parcial durante os anos de ensino médio e os estudantes do Grupo Manutenção frequentaram escolas particulares de forma integral ou parcial durante os anos de ensino médio. A modalidade de ensino público ou privado entre os dois grupos admite estratos de renda distintos entre eles.

A variável renda familiar, com poder de explicação dos grupos na ordem de 16%, distingue o poder econômico entre eles, trazendo algumas pesadas consequências para cada um dos membros dos grupos, tais como a limitação de realização de alguns desejos futuros. O Grupo Ascensão atualmente mais sente as restrições advindas da sua escassa renda e de seus familiares.

A variável participação econômica na família e o turno em que fez o ensino médio ofereceram potencial de explicação da formação dos grupos de 11% e 10%, respectivamente. Essas variáveis, juntas analisadas, evidenciam que estudantes do Grupo Ascensão desenvolveram atividades remuneradas durante o dia e estudaram durante a noite, em função da necessidade de participação na renda da família.

As variáveis meio de transporte até a universidade e moradia ofereceram potencial de explicação da formação dos grupos de 9% e 8%, respectivamente. A moradia em residência própria, característica econômica distinta nos membros do Grupo Manutenção, evidencia, além da renda mais elevada, possibilidade de investimentos em outros bens de valores e de consumo, tal como se observa a possibilidade

de locomoção por meio de veículo próprio – moto ou carro – posição diferente da do Grupo Ascensão, dependente de residência alugada e de terceiros, e utilização de transporte público para sua locomoção.

O estado civil de cada um dos membros explicou 7% do potencial de formação dos grupos e constata-se maior número de casados nos membros do Grupo Ascensão. Essa variável, se analisada em conjunto com as demais anteriormente, pode explicar parte das dificuldades enfrentadas atualmente pelos membros do grupo. Além do compromisso de estudar à noite e trabalhar durante o dia, a maioria deles divide a preocupação de si mesmo com pessoas totalmente dependentes deles, tais como cônjuges e filhos.

Em partes, a condição civil de cada um dos membros dos grupos se explica pela idade atual dos respondentes. A variável idade apresentou poder de explicação na formação dos grupos na ordem de 6%. Os membros do Grupo Ascensão estão posicionados nas faixas mais elevadas, predominando a média de idade entre 20 e 29 anos, diferentemente dos elementos do Grupo Manutenção, cuja média de idade foi de 19 anos.

As demais variáveis ofereceram potencial de explicação na formação dos grupos com menor amplitude, conforme as evidências estatísticas dos testes efetuados, sendo que algumas não apresentaram poder de influência nos grupos estudados nesta amostra.

4.2 Análise da influência socioeducacional nas dificuldades percebidas

Nesta sessão, faz-se a análise discriminante das dificuldades percebidas pelos estudantes pesquisados.

Os pressupostos de normalidade e homogeneidade da variância para as dificuldades percebidas resultaram em um teste M de Box com Sig. F igual a 0,705, que não permite afirmar que há significância das diferenças observadas, havendo igualdade das dispersões entre os grupos (Fávero, Belfiore, Silva, & Chan, 2009). A Tabela 2 resume o procedimento *stepwise*, indicando quais variáveis foram adicionadas como discriminantes e o correspondente valor de Λ de Wilks, que relata as variáveis com capacidade discriminante para as dificuldades percebidas.

Tabela 2

Variáveis discriminantes pelo procedimento *Stepwise* das dificuldades percebidas

Step	Entered	Wilks' Lambda							
		Statistic	df1	df2	df3	Exact F			
						Statistic	df1	df2	Sig.
1	Q_II_20_Compreendo que a situação ideal é se dedicar integralmente para o trabalho ou para o estudo.	0,931	1	1	132	9,790	1	132	0,002
2	Q_II_6_A falta de tempo para dormir e descansar prejudica meu aprendizado.	0,891	2	1	132	8,032	2	131	0,001
3	Q_II_18_Em situações reais, minha tendência é simplificar a utilização de conceitos (simplificar as técnicas aprendidas).	0,845	3	1	132	7,966	3	130	0,000
4	Q_II_24_Sinto que precisa mais confiança entre professor e estudante.	0,818	4	1	132	7,165	4	129	0,000
5	Q_II_22_Para mim, a explicação em sala de aula é, em geral, muito técnica e de difícil compreensão.	0,792	5	1	132	6,730	5	128	0,000

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

O resultado da tolerância para cada variável, em cada passo que discriminou as dificuldades percebidas, excluiu uma variável por vez, até que nenhuma apresentasse um Valor Sig. $F < 0,05$. Foram executados 5 passos por meio da análise *Stepwise*.

A variância explicada em termos de diferença entre os grupos está representada na Tabela 3, onde o valor *Engenvalues* é uma medida que representa o quanto cada função é diferente na Função Discriminante. Quanto mais afastados de 1 forem os grupos, maiores serão as variações explicadas entre os grupos

pela função discriminante (Fávero *et al.*, 2009). O *output* apresentado pela função discriminante relata que contribui com 100% para demonstrar as diferenças entre os grupos.

Tabela 3

Eigenvalues relativos às dificuldades percebidas

Function	Eigenvalue	% of Variance	Cumulative %	Canonical Correlation
1	0,263	100	100	0,456

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

A Tabela 4 mostra a significância da função discriminante, por meio da qual se observa a diferença entre os grupos.

Tabela 4

Lambda de Wilks e χ^2 para significância da função discriminante das dificuldades percebidas

Test of Function(s)	Wilks' Lambda	Chi-square	df	Sig.
1	0,792	30,225	5	0,000

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Os valores dos coeficientes padronizados das funções discriminantes das dificuldades percebidas, na Tabela 5, podem ser utilizados para avaliar a importância de cada variável explicativa na função discriminante e posterior interpretação dos resultados.

Tabela 5

Coefficientes padronizados das funções discriminantes das dificuldades percebidas

	Function
	1,000
Q_II_6_A falta de tempo para dormir e descansar prejudica meu aprendizado.	0,452
Q_II_18_Em situações reais, minha tendência é simplificar a utilização de conceitos (simplificar as técnicas aprendidas).	-0,513
Q_II_20_Compreendo que a situação ideal é se dedicar integralmente para o trabalho ou para o estudo.	0,523
Q_II_22_Para mim, a explicação em sala de aula é, em geral, muito técnica e de difícil compreensão.	0,458
Q_II_24_Sinto que precisa mais confiança entre professor e estudante.	-0,511

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

- A análise dos valores médios das variáveis discriminantes confirma diferentes dificuldades percebidas em cada passo quanto às variáveis destacadas na análise discriminante:
- na variável Q_II_6, que menciona a interferência no aprendizado por conta da falta de tempo para dormir e descansar, a concordância foi maior entre os indivíduos do Grupo Ascensão;
- na variável Q_III_18, que menciona a aplicação de conceitos aprendidos em situações reais, a concordância foi maior entre o Grupo Manutenção;
- na variável Q_III_20, que menciona a alternância de tempo dedicado ao estudo e trabalho, em que afirma ser necessária uma das opções, a concordância foi maior entre os indivíduos do Grupo Ascensão;
- na variável Q_II_22, que menciona a dificuldade de acompanhamento da explicação em sala de aula, em que o estudante julga o procedimento de explicação muito técnico, a concordância maior foi entre os indivíduos do Grupo Ascensão;
- na variável Q_II_24, que menciona a confiança entre professor e estudante, a concordância foi maior entre os indivíduos do Grupo Manutenção.

De forma analítica, a Tabela 6 dispõe os valores médios das respostas nas variáveis discriminantes para cada grupo.

Tabela 6
 Valores médios das variáveis discriminantes

	Ascensão	Manutenção
Q_II_6_A falta de tempo para dormir e descansar prejudica meu aprendizado.	4,64	3,93
Q_II_18_Em situações reais, minha tendência é simplificar a utilização de conceitos (simplificar as técnicas aprendidas).	3,72	4,22
Q_II_20_Compreendo que a situação ideal é se dedicar integralmente para o trabalho ou para o estudo.	3,78	2,87
Q_II_22_Para mim, a explicação em sala de aula é, em geral, muito técnica e de difícil compreensão.	3,84	3,16
Q_II_24_Sinto que precisa mais confiança entre professor e estudante.	3,93	4,16

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Com base nas análises estatísticas das dificuldades percebidas, rejeita-se H_1 , porque os estudantes de Ciências Contábeis com diferentes perfis socioeducacionais diferenciam-se entre si quanto às dificuldades percebidas.

4.3 Análise da Influência socioeducacional nas perspectivas profissionais

Os pressupostos de normalidade e de homogeneidade da variância para as perspectivas profissionais resultaram em um teste M de Box com Sig. F igual a 0,092, o que não permite afirmar que há significância das diferenças observadas, havendo igualdade das dispersões entre os grupos (Fávero *et al.*, 2009).

A Tabela 7 resume o procedimento *stepwise*, indicando quais variáveis foram adicionadas como discriminantes e o correspondente valor de Λ de Wilks, que relata quais as variáveis adicionadas minimizaram o valor de Lambda (Λ). São as variáveis com maior capacidade discriminante para as perspectivas profissionais.

Tabela 7
 Variáveis discriminantes pelo procedimento *Stepwise das perspectivas profissionais*

Step	Entered	Wilks' Lambda							
		Statistic	df1	df2	df3	Exact F			
						Statistic	df1	df2	Sig.
1	Q_III_11_Acho que a profissão de contador está sujeita a um pesado conjunto de requisitos legais.	0,928	1	1	132	10,300	1	132	0,002
2	Q_III_13_A formação contábil me permitirá mais rapidamente ocupar um cargo gerencial ou diretivo.	0,875	2	1	132	9,335	2	131	0,000
3	Q_III_12_Em minha opinião, a formação contábil é a que proporciona melhores condições de inserção no mercado de trabalho.	0,790	3	1	132	11,521	3	130	0,000
4	Q_III_21_Tenho habilidades verbais, de liderança, interpessoais ou outras que me proporcionam estabilidade e sucesso na profissão.	0,761	4	1	132	10,108	4	129	0,000
5	Q_III_9_A profissão de contador é a mais compatível com a minha condição social.	0,736	5	1	132	9,190	5	128	0,000
6	Q_III_6_Em minha opinião, o salário entre gêneros (M/F) é igual na profissão contábil.	0,700	6	1	132	9,053	6	127	0,000
7	Q_III_7_Acredito que a oferta de empregos na área de Contabilidade é muito grande.	0,676	7	1	132	8,609	7	126	0,000

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

O método de análise utilizado para testar a tolerância para cada variável em cada passo que discriminou as perspectivas profissionais em que cada passo excluiu uma variável por vez, até que nenhuma apresentasse um Valor Sig. F menor do que 0,05, foi a análise *Stepwise*, e executaram-se 5 passos.

A variância explicada em termos de diferença entre os grupos está representada na Tabela 8, em que o valor *Eigenvalues* é uma medida que representa o quanto cada função é diferente na Função Discriminante. Quanto mais afastados de 1 forem os grupos, maiores serão as variações explicadas entre os grupos pela função discriminante (Fávero *et al.*, 2009). O *output* da função discriminante relata que contribui com 100% para demonstrar as diferenças entre os grupos nas perspectivas profissionais.

Tabela 8

Eigenvalues relativos às perspectivas profissionais

Function	Eigenvalue	% of Variance	Cumulative %	Canonical Correlation
1	0,478	100	100	0,569

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

A Tabela 9 indica a significância da função discriminante, por meio da qual se observa a diferença entre os grupos.

Tabela 9

Lambda de Wilks e χ^2 para significância da função discriminante das perspectivas profissionais

Test of Function(s)	Wilks' Lambda	Chi-square	df	Sig.
1	0,676	50,226	7	0,000

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Os valores dos coeficientes padronizados das funções discriminantes das perspectivas profissionais, na Tabela 10, são utilizados para avaliar a importância de cada variável explicativa e na interpretação dos resultados.

A análise dos valores médios das variáveis discriminantes confirma que cada grupo possui perspectivas profissionais diferentes quanto às variáveis destacadas na análise discriminante.

Tabela 10

Coefficientes padronizados das funções discriminantes das perspectivas profissionais

	Function
	1,000
Q_III_6_Em minha opinião, os salários entre gêneros (M/F) são iguais na profissão contábil.	-0,430
Q_III_7_Acredito que a oferta de empregos na área de contabilidade é muito grande.	0,361
Q_III_9_A profissão de contador é a mais compatível com a minha condição social.	0,401
Q_III_11_Acho que a profissão de contador está sujeita a um pesado conjunto de requisitos legais.	0,317
Q_III_12_Em minha opinião, a formação contábil é a que proporciona melhores condições de inserção no mercado de trabalho.	0,556
Q_III_13_A formação contábil me permitirá mais rapidamente ocupar um cargo gerencial ou diretivo.	-0,627
Q_III_21_Tenho habilidades verbais, de liderança, interpessoais ou outras que me proporcionam estabilidade e sucesso na profissão.	-0,427

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

- na variável Q_III_6, que menciona a igualdade de salário na profissão contábil, a concordância é maior entre os indivíduos do Grupo Manutenção;
- na variável Q_III_7, que menciona a grande oferta de emprego na área contábil, a concordância é maior entre os indivíduos do Grupo Ascensão;

- na variável Q_III_9, que menciona a compatibilidade da profissão de contador com a condição social do estudante, a concordância é maior entre os indivíduos do Grupo Ascensão;
- na variável Q_III_11, que menciona que a profissão contábil está sujeita a um conjunto de requisitos legais, a concordância é maior entre os indivíduos do Grupo Ascensão;
- na variável Q_III_12, que menciona condições de inserção no mercado de trabalho proporcionado pela formação contábil, a concordância é maior entre os indivíduos do Grupo Ascensão;
- na variável Q_III_13, que menciona o benefício de ascensão a cargos gerenciais e diretivos, proporcionado pela formação contábil, a concordância é maior entre os indivíduos do Grupo Manutenção;
- Na variável Q_III_21, que menciona habilidades verbais, de liderança, interpessoais ou outras que proporcionam estabilidade e sucesso na profissão, a concordância é maior entre os indivíduos do Grupo Manutenção.

De forma analítica, a Tabela 11 apresenta os valores médios das respostas nas variáveis discriminantes para cada grupo.

Tabela 11
 Valores médios das variáveis discriminantes

	Ascensão	Manutenção
Q_III_6_Em minha opinião, os salários entre gêneros (M/F) são iguais na profissão contábil.	3,44	3,89
Q_III_7_Acredito que a oferta de empregos na área de contabilidade é muito grande.	5,06	4,58
Q_III_9_A profissão de contador é a mais compatível com a minha condição social.	4,02	3,40
Q_III_11_Acho que a profissão de contador está sujeita a um pesado conjunto de requisitos legais.	5,10	4,51
Q_III_12_Em minha opinião, a formação contábil é a que proporciona melhores condições de inserção no mercado de trabalho.	4,36	3,84
Q_III_13_A formação contábil me permitirá mais rapidamente ocupar um cargo gerencial ou diretivo.	3,72	4,27
Q_III_21_Tenho habilidades verbais, de liderança, interpessoais ou outras que me proporcionam estabilidade e sucesso na profissão.	4,15	4,60

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Com base nas análises estatísticas das perspectivas profissionais, rejeita-se H_2 porque os estudantes de Ciências Contábeis, com diferentes perfis socioeducacionais, diferenciam-se entre si quanto às perspectivas profissionais.

5. Considerações finais

O objetivo geral deste estudo foi identificar, por meio de evidências estatísticas, se os diferentes perfis socioeducacionais influenciam as dificuldades percebidas e as perspectivas profissionais dos estudantes de Ciências Contábeis da UFPR. Para alcançar este objetivo, o trabalho exigiu abrangência e profundidade no incremento metodológico que, seguindo um conjunto de procedimentos, comprovou a existência de dois grupos distintos entre si. No que tange aos objetivos específicos propostos, o estudo alcançou os resultados apresentados adiante.

O alcance do objetivo específico um se deu da seguinte forma: os perfis socioeducacionais dos estudantes, delineados a partir do questionário e do procedimento estatístico, confirmaram que os estudantes do curso de Ciências Contábeis da UFPR são provenientes de estratos desiguais da população, com perfis distintos, o que permitiu distribuí-los em dois grupos, denominados de Grupo Ascensão, com 89 indivíduos, e Grupo Manutenção, com 45 indivíduos.

Confirmadas as evidências de dois grupos socioeducacionais de estudantes, a amostra comprova que o Grupo Ascensão situa-se em um estrato inferior das camadas sociais brasileiras, e o Grupo Manutenção encontra-se em estrato mais elevado. Estas sustentações, ancoradas na manifestação individual de cada estudante, pela significância estatística de cada variável na formação do seu grupo e na média de respostas do conjunto de estudantes de cada grupo, emergem na definição dos grupos – a ocupação dos pais e mães dos estudantes do Grupo Ascensão resultou em predominância de baixa relação com os níveis de conhecimento técnico e teórico, situando-se nas posições inferiores da escala ocupacional, como revelado na média das respostas. Resultado inverso evidencia as afirmações dos membros do Grupo Manutenção – a ocupação dos pais e mães desses estudantes situa-se em níveis mais elevados da escala ocupacional.

O alcance dos objetivos específicos dois e quatro se deu da seguinte maneira: as principais dificuldades percebidas pelos estudantes concentram-se com maior ênfase em um dos grupos. Além das variáveis discriminantes destacadas, a média de respostas em cada variável mostra que as maiores dificuldades dos estudantes pertencentes ao Grupo Ascensão dizem respeito ao tempo necessário para estudar, dedicar-se a atividades como o trabalho e a família, além de outros fatores que dificultam o aprendizado do conteúdo do curso, levando-os a crer que o excesso de conteúdo é inadequado para suas perspectivas.

Para os estudantes do Grupo Manutenção, as dificuldades percebidas se manifestam na inserção como profissional no mercado de trabalho, tais como a falta de tempo para os estudos, os conteúdos relativamente técnicos e a desconfiança por parte dos estudantes de que estão aprendendo algo inadequado também contribui para distanciar estudantes desse grupo dos professores.

As variáveis que atenderam ao objetivo de compor o quadro das principais dificuldades permitiram testar, estatisticamente, as hipóteses da pesquisa e rejeitar H_1 , porque os estudantes de Ciências Contábeis com diferentes perfis socioeducacionais diferenciam-se entre si quanto às dificuldades percebidas.

O alcance dos objetivos específicos três e cinco se deu da seguinte maneira: além das variáveis destacadas pela análise discriminante para as perspectivas profissionais dos estudantes, os grupos se diferenciam quanto às perspectivas em termos de sua atuação como contador e de sua inserção no mercado de trabalho.

Os estudantes do Grupo Ascensão são os que mais compartilham a visão de que, na profissão contábil, não terão problemas no mercado de trabalho, devido à grande oferta de emprego, e a profissão como representação da condição social é mais aceita pelos estudantes desse grupo, *status* não tão esperado pelos estudantes do Grupo Manutenção. Tal fato se alia ao mercado de trabalho e à oferta de emprego na área. A condição social dos elementos de cada grupo nem sempre julgam estar adequadas à profissão de contador.

A profissão contábil é vista pelos dois grupos como um meio pelo qual podem se valer para ocupar funções de nível gerencial ou diretivo nas empresas, porém o grupo o Grupo Manutenção concorda mais com essa afirmação. Esse fato sugere que os indivíduos pertencentes a cada grupo têm ainda alguns valores individuais, necessitando ser revistos para permitir a continuidade do crescimento para níveis mais elevados das condições sociais destacadas no referencial teórico, tais como: renda, ocupação e nível de instrução dos elementos do grupo.

As variáveis que atenderam ao objetivo de compor o quadro das perspectivas profissionais foram suficientes para testar estatisticamente as hipóteses da pesquisa e rejeitar H_2 , porque os estudantes de Ciências Contábeis com diferentes perfis socioeducacionais diferenciam-se entre si quanto às perspectivas profissionais.

Como limitação do estudo, cabe citar que, na análise, foram contemplados 134 estudantes dos períodos intermediários (2º e 3º anos), restringindo-se assim os resultados a esta amostra. Pode-se considerar ainda como limitação o fato de ter sido pesquisada somente uma instituição de ensino para a coleta de dados.

6. Referências

- Bomtempo, M. S. (2005). *Análise dos fatores de influência na escolha pelo curso de graduação em administração: um estudo sobre as relações de causalidade através da modelagem de equações estruturais*. Dissertação de Mestrado, Centro Universitário Álvares Penteado – UniFecap, São Paulo, SP, Brasil.
- Cervo, A. L. & Bervian, P. A. (2002). *Metodologia Científica* (5th Ed.) São Paulo: Prentice Hall.

- Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2003). *Métodos de Pesquisa em Administração* (7a ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Escerdo, P. D., & Quintana, A. C. (2007, outubro). Perfil do acadêmico que ingressa no curso de ciências contábeis na FURG. *Revista do CRCRS*, (4), 1-7.
- Fávero, L. P., Belfiore, P., Silva, F. L. da, & Chan, B. (2009). *Análise de Dados – modelagem multivariada para tomada de decisões*. Rio de Janeiro: Campus.
- Ferreira, D. (2003). *Manual de Sociologia* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Giddens, A. (2005). *Sociologia* (4a ed.). Porto Alegre: Artmed.
- Gil, A. C. (1996). *Como Elaborar Projetos de Pesquisa* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Guareschi, P. A. (1992). *Sociologia da Prática Social*. Petrópolis: Vozes.
- Hair, J. F., Tatham, R. L., Anderson, R. E., & Black, W. (2005). *Análise Multivariada de Dados* (5a ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Kurchaidt, S. M., Nascimento, I. R., Zanette, V. H., & Camargo, L. K. P. (2008). Estudo do Desempenho Médio dos Alunos do Curso de Matemática no Vestibular de Primavera/2008 da UNICENTRO/PR. *Revista Ciências Exatas e Naturais*, 10(1), 95-101.
- Lagioia, U. C. T., Santiago, H. L. F., Gomes, R. B., & Ribeiro, J. F., Filho. (2007). Uma investigação sobre as expectativas do estudantes e o seu grau de satisfação em relação ao curso de ciências contábeis. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 1(8), 121-138.
- Leite, G. A., Filho. (2005). Atitudes e opiniões dos alunos do curso de graduação em ciências contábeis quanto a cursar pós-graduação: um estudo numa universidade pública. *Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração - ENANPAD*. Brasília, DF, Brazil, 29.
- Marion, J. C. (1999, Março). Uma visão panorâmica da profissão contábil. *Revista do CRCPR*, 8-9.
- Oliveira, P. S. (1999). *Introdução à sociologia* (19a ed.). São Paulo: Ática.
- Pastore, J. (1979). *Desigualdade e mobilidade social no Brasil* (T. A. Queiroz, ed.). São Paulo: EDUSP.
- Peleias, I. R., Petrucci, V. B. C., Garcia, M. N., & Silva, D. da. (2008). Pesquisa sobre a percepção dos alunos 1º. ano de ciências contábeis na cidade de São Paulo em relação às dificuldades por eles percebidas no período noturno. *Revista Universo Contábil*, 4(1), 81-94.
- Pinheiro, R. G. (2008). *Fatores de Escolha Pelo Curso de Ciências Contábeis – uma pesquisa com os graduandos na capital e grande São Paulo*. Dissertação de Mestrado, Centro Universitário Álvares Penteado – UniFecap, São Paulo, SP, Brasil.
- Rabello, O. (1979). *Um estudo de estratificação social e de inconsistência de status do estudante universitário*. Tese de Livre-Docência, Universidade Estadual de Campinas, Faculdade de Educação, Campinas, SP, Brasil.
- Raupf, F. M., & Beuren, I. M. (2008). Coleta, Análise e Interpretação dos Dados. In: I. M. Beuren (Coord.). *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade - teoria e prática* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Rehfeldt, M. J. H. (2006). Mudanças no Perfil dos Vestibulandos da Univates: uma análise ao longo dos últimos seis anos. Monografia de Especialização, Centro Universitário Univates, Lajeado, RS.
- Richardson, R. J. (2007). *Pesquisa social: métodos e técnicas* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Schleich, A. L. R. (2006). *Integração na educação superior e satisfação acadêmica de estudantes ingressantes e concluintes*. Dissertação de Mestrado, Universidade Estadual de Campinas, Faculdade de Educação, Campinas, SP, Brasil.
- Stefanello, S. (2010). O processo de ensino-aprendizado de língua Estrangeira na educação básica. Dissertação de Mestrado, Universidad Autónoma de Asunción, Asunción, Paraguay.
- Takakura, M. (1992, jun/dez.). Formação Profissional do Contabilista. *Enfoque – Reflexão Contábil*, 5(5).

Estruturação de um Modelo de Avaliação de Desempenho para a Gestão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná

Resumo

Na análise da literatura, percebe-se a necessidade de se estruturar um modelo de Avaliação de Desempenho voltado à gestão interna de cursos superiores. Nesse contexto, o objetivo do trabalho consiste em estruturar um modelo de Avaliação de Desempenho para o curso de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná que integre as perspectivas da avaliação interna e da externa por meio da Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão Construtivista (MCDA-C). Para atender aos objetivos da pesquisa, foi realizado um estudo exploratório, com aplicação de um estudo de caso. A pesquisa caracteriza-se como qualitativa em toda a estruturação do modelo. A partir do modelo estruturado, identificaram-se: (i) três grandes áreas que respondem pelo desempenho geral do curso: Ensino, Pesquisa e Extensão; (ii) oito Pontos de Vista Fundamentais, sendo quatro para a área ensino (corpo docente, infraestrutura, processos internos e grade curricular), dois para a área pesquisa (produção científica e divulgação científica) e dois para a área extensão (projetos externos e parcerias externas); e (iii) 84 indicadores de desempenho a serem considerados na Avaliação de Desempenho desse contexto. Dessa forma, conclui-se que foi possível estruturar um modelo de avaliação para atender às particularidades do curso de Ciências Contábeis.

Palavras-chave: Desempenho; Ensino Superior; MCDA-C; Ciências Contábeis; SINAES.

Sandro César Bortoluzzi

Doutor em Engenharia de Produção (UFSC), Professor da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR). **Contato:** Via do Conhecimento, Caixa-postal 571, Fraron, Pato Branco, PR, Brasil, CEP: 85503-390. *E-mail:* sandro@utfpr.edu.br

Marivânia Rufato da Silva

Especialista em Gestão Contábil e Financeira (UTFPR), Contadora na Contabilize – Contabilidade, Assessoria e Auditoria. **Contato:** Rua Tamoio, 1657, Trevo da Guarani, Pato Branco, PR, Brasil, CEP: 85501-070. *E-mail:* marivania@contabilizepr.com.br

Sandra Rolim Ensslin

Doutora em Engenharia de Produção (UFSC), Professora da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). **Contato:** Campus Universitário, Caixa Postal 476, Trindade, Florianópolis, SC, Brasil, CEP: 88040-900. *E-mail:* senssln@gmail.com

Leonardo Ensslin

Pós-doutorado em Engenharia de Produção (Lancaster University), Professor da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). **Contato:** Rua Tamoio, 1657, Trevo da Guarani, Pato Branco, PR, Brasil, CEP: 85501-070. *E-mail:* leonardoenssln@gmail.com

1. Introdução

No Brasil, grande parte dos cursos superiores de graduação deixa de avaliar o desempenho por meio de um sistema de avaliação que contemple os objetivos internos e externos. Dessa forma, os gestores administram seus cursos, tendo como base apenas os indicadores de desempenho utilizados pelos órgãos reguladores externos, ou seja, em muitos casos, deixam de avaliar fatores de grande relevância (Piratelli & Belderrain, 2010).

Salienta-se que, para atender às necessidades de gestão dos cursos de graduação, faz-se necessário estruturar um modelo de Avaliação de Desempenho (AD) que atenda às particularidades do contexto decisório e que considere a complexidade de se avaliar desempenho. Dessa forma, um modelo de AD necessita contemplar todos os fatores do contexto, incluindo informações qualitativas e quantitativas; aspectos objetivos e subjetivos; as relações de poder entre os grupos envolvidos no processo; os conflitos de valores e objetivos dos grupos interessados na decisão (Bortoluzzi, Ensslin & Ensslin, 2011; Bortoluzzi, Ensslin & Ensslin, 2010a; Bortoluzzi, Ensslin & Ensslin, 2010b; Ensslin, Montibeller & Noronha, 2001; Montibeller, Belton, Ackermann & Ensslin, 2008; Montibeller & Belton, 2009;).

Nesse contexto, surge a pergunta que orienta esta pesquisa: “Quais são os indicadores de desempenho que devem ser considerados em um modelo de Avaliação de Desempenho para o curso superior de Ciências Contábeis, considerando as particularidades do contexto decisório?” Para responder à pergunta de pesquisa, apresenta-se como objetivo geral do trabalho estruturar um modelo de Avaliação de Desempenho para o curso de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR), que considere as percepções do decisor por meio da Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão Construtivista (MCDA-C).

A fim de atingir o objetivo geral proposto, selecionou-se como instrumento de intervenção a Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão Construtivista, sendo que, por meio dessa ferramenta, será possível: (i) identificar os objetivos a serem perseguidos pelo curso de graduação; (ii) identificar as dimensões que respondem pelo desempenho do curso; (iii) construir os indicadores de desempenho para medir os objetivos do curso.

O presente trabalho se justifica nos seguintes pontos: (i) contribui com a comunidade científica ao desenvolver uma pesquisa voltada ao tema de Avaliação de Desempenho do ensino superior; (ii) contribui com a comunidade acadêmica por apresentar um estudo de caso com aplicação da metodologia MCDA-C; e (iii) contribui com o tema de Avaliação de Desempenho do ensino superior por aplicar uma metodologia consolidada cientificamente para estruturar um modelo de avaliação multicritério, que considera as particularidades do contexto decisório.

Além dos aspectos introdutórios apresentados, o trabalho está organizado nas seguintes seções: (i) referencial teórico; (ii) metodologia de pesquisa; (iii) resultados da pesquisa; e (iv) considerações finais.

2. Referencial teórico

A educação, principalmente a de nível superior, apresenta um importante papel social: contribuir não apenas para o desenvolvimento econômico, mas também para o desenvolvimento humano, formando profissionais éticos e competentes, capazes de construir conhecimentos científicos relevantes. Assim, além de considerar a qualidade do ensino, a avaliação educacional também deve contemplar em suas análises se as expectativas da sociedade estão sendo cumpridas (Sobrinho, 2008).

Nesse contexto, surge a necessidade de avaliar o desempenho dos cursos nas Instituições de Ensino Superior (IES). No entanto, primeiro, faz-se necessário discorrer sobre o processo de avaliação externa a que os cursos superiores são submetidos, pois o processo de avaliação do ensino superior no Brasil passou por grandes mudanças nas duas últimas décadas, principalmente a fim de ajustar-se às alterações que ocorreram no contexto da educação superior (Polidori, 2009).

Em nosso País, de acordo com Polidori (2009, p. 444), os processos de avaliação educacional podem ser divididos em quatro ciclos:

Primeiro ciclo (1986 a 1992) – várias iniciativas de organização de um processo de avaliação, e a existência de avaliações isoladas no país não se constituindo em uma avaliação de caráter nacional (PARU, GERES); Segundo ciclo (1993 a 1995) – denominado de formulação de políticas. Instalação do Programa de Avaliação Institucional das Universidades Brasileiras (PAIUB); Terceiro ciclo (1996 a 2003) – denominado de consolidação ou implementação da proposta governamental. Ocorreu o desenvolvimento do Exame Nacional de Cursos (ENC), o Provão, e o da Avaliação das Condições de Oferta (ACO), a qual passou, posteriormente, a ser chamada de Avaliação das Condições de Ensino (ACE). Por fim, houve, ainda, algumas Portarias para regulamentarem e organizarem a avaliação das IES; Quarto ciclo (2003 a atual) – denominado de construção da avaliação emancipatória, com a implantação do SINAES numa proposta de se desenvolver uma avaliação formativa e que considerasse as especificidades das IES do país.

No primeiro ciclo, percebe-se que não há um processo estruturado de avaliação educacional em nível nacional, sendo que os dois processos que se destacaram nesse período foram o Programa de Avaliação da Reforma Universitária (PARU) e a proposta de avaliação do Grupo Executivo da Reforma da Educação Superior (GERES).

Em 1993, no segundo ciclo, foi criado o Programa de Avaliação Institucional das Universidades Brasileiras (PAIUB). O PAIUB tinha como foco a própria instituição, sendo que a adesão era de caráter voluntário. O programa pretendia a criação de uma comissão de avaliação em cada instituição, que elaboraria um projeto de autoavaliação, baseado na autorregulação. O PAIUB chegou a ser desenvolvido por algumas universidades, porém foi extinto quando foi feita a adoção do Exame Nacional de Cursos (Barreyro & Rothen, 2006).

O terceiro ciclo inicia com a implantação do Exame Nacional de Cursos, conhecido como Provão. O Provão era um exame feito anualmente e obrigatório para todos os estudantes concluintes de cursos superiores, condicionando o recebimento de diplomas. A maior crítica que o programa recebeu foi quanto a ser um processo de avaliação das IES, utilizando somente os resultados do desempenho dos alunos, visto que, de acordo com o resultado da prova realizada pelos discentes, a Instituição de Ensino Superior recebia um conceito que variava de “A” a “E”, onde “A” era o “melhor” e “E” o “pior” resultado (Polidori, 2009).

Ainda nesse ciclo, foram introduzidas outras formas de avaliação, porém de menor divulgação e apenas de caráter regulatório, entre elas: as Avaliações das Condições de Ensino (ACE) que regulavam o reconhecimento ou renovação de reconhecimento de cursos, e a avaliação para credenciamento de Instituições de Ensino Superior (IES) novas ou recredenciamento de IES ativas. Nesse mesmo período, ocorreu a aprovação da Lei de Diretrizes e Bases (LDB), determinando que a autorização de funcionamento de instituições e o reconhecimento de cursos seriam por prazos limitados e vinculados à realização de avaliações (Barreyro & Rothen, 2006).

O quarto ciclo se inicia em 2003 com a implantação do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (SINAES) e segue até hoje. Esse sistema, conforme Art. 1º da Lei n.º 10.861/2004 visa à melhoria da qualidade, o controle da expansão de oferta, o aumento da eficácia e efetividade, e o aprofundamento dos compromissos e responsabilidades sociais das Instituições de Ensino Superior.

Para atingir seus objetivos, o sistema parte de três pilares: (i) autoavaliação e avaliação externa das Instituições de Ensino Superior; (ii) avaliação dos cursos de Graduação; e (iii) Avaliação do Desempenho dos Estudantes da Educação Superior.

O primeiro pilar, a avaliação das Instituições de Ensino Superior, realiza-se pelos processos de autoavaliação e avaliação externa e contempla dez dimensões avaliadas: (i) a missão e o Plano de Desenvolvimento institucional (PDI) – verifica a missão da instituição e se as propostas constantes no PDI

estão sendo implementadas de forma adequada ao funcionamento dos cursos; (ii) a política para o ensino, a pesquisa, a pós-graduação, a extensão – descreve a organização didático-pedagógica, a formação curricular e verifica os procedimentos para estímulo à produção acadêmica; (iii) a responsabilidade social da instituição – analisa sua contribuição à inclusão social, ao desenvolvimento econômico e social, e sua relação com o setor público, privado e do mercado de trabalho; (iv) a comunicação com a sociedade – examina como está a divulgação da imagem da instituição perante a sociedade e os processos de comunicação internos e externos; (v) as políticas de pessoal – verifica as carreiras do corpo docente e do corpo técnico-administrativo, seu aperfeiçoamento, desenvolvimento profissional e suas condições de trabalho; (vi) a organização e gestão da instituição – descreve o funcionamento e representatividade dos colegiados, e a participação dos segmentos da comunidade universitária nos processos decisórios; (vii) infraestrutura física – verifica toda a infraestrutura de ensino e de pesquisa, biblioteca, recursos de informação e comunicação; (viii) planejamento e avaliação – analisa especialmente os processos, resultados e eficácia da autoavaliação institucional; (ix) políticas de atendimento aos estudantes – verifica o acompanhamento aos egressos e o atendimento pedagógico aos estudantes; (x) sustentabilidade financeira – descreve as políticas de captação e aplicação de recursos tendo em vista a continuidade dos compromissos na oferta da educação superior. Analisando-se a proposta que o sistema apresenta para avaliação interna e externa das IES, fica claro que o SINAES pretende ir além da regulação e controle burocrático das Instituições de Ensino Superior. Por intermédio do SINAES, o governo pretende atuar de forma educativa, oferecendo apoio para que as IES possam executar a autoavaliação, melhorar seus processos de gestão e a qualidade dos serviços prestados (Rothen, 2006).

O segundo pilar, a avaliação dos cursos superiores, de acordo com a Lei n.º 10.861/2004, tem por objetivo verificar as condições de ensino oferecidas aos estudantes identificando (i) o perfil do corpo docente; (ii) a qualidade das instalações físicas; e (iii) a organização didático-pedagógica do curso de graduação.

O terceiro pilar, a avaliação de desempenho dos estudantes do ensino superior, é realizada pela aplicação do Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (ENADE). O teste, que une questões de conhecimentos gerais e específicos, é aplicado a uma amostra de alunos a cada três anos, ao final do primeiro e do último ano de curso, a fim de verificar a evolução do conhecimento ou o “valor agregado” pela instituição nas habilidades e competências do estudante (Verhine, Dantas & Soares, 2006).

Cada um dos pilares do sistema e suas dimensões avaliativas se desdobram em indicadores que possibilitam a Avaliação de Desempenho. Como o foco deste trabalho é a Avaliação de Desempenho de um curso superior, apresentam-se, na Figura 1, as variáveis/indicadores do segundo pilar, avaliação dos cursos de graduação, agrupados nas três dimensões que o compõem.

Variáveis Dimensão 1: Organização Didático Pedagógica	
1	Implementação das políticas institucionais constantes do Plano de Desenvolvimento Institucional
2	Autoavaliação do curso
3	Atuação do coordenador do curso
4	Objetivos do curso
5	Perfil do egresso
6	Número de vagas
7	Conteúdos curriculares
8	Metodologia
9	Atendimento ao discente
10	Estímulo a atividades acadêmicas
11	Estágio supervisionado e prática profissional
12	Atividades complementares
Variáveis Dimensão 2: Corpo Docente	
1	Composição do NDE (Núcleo Docente Estruturante)
2	Titulação e formação acadêmica do NDE
3	Regime de trabalho do NDE
4	Titulação e formação do coordenador do curso
5	Regime de trabalho do coordenador do curso
6	Composição e funcionamento do colegiado de curso ou equivalente
7	Titulação do corpo docente
8	Regime de trabalho do corpo docente
9	Tempo de experiência de magistério superior ou experiência do corpo docente
10	Número de vagas anuais autorizadas por “docente equivalente a tempo Integral”
11	Alunos por turma em disciplina teórica
12	Número médio de disciplinas por docente
13	Pesquisa e produção científica
Variáveis Dimensão 3: Instalações Físicas	
1	Sala de professores e sala de reuniões
2	Gabinetes de trabalho para professores
3	Salas de aula
4	Acesso dos alunos aos equipamentos de informática
5	Registros acadêmicos
6	Livros da bibliografia básica
7	Livros da bibliografia complementar
8	Periódicos especializados, indexados e correntes
9	Laboratórios especializados
10	Infraestrutura e serviços dos laboratórios especializados

Figura 1. Indicadores/variáveis utilizadas pelo sistema SINAES para avaliar o desempenho dos cursos de graduação

Fonte: Ministério da Educação.

Pelo exposto, verifica-se que as dimensões avaliadas pelo Ministério da Educação por meio do sistema SINAES são importantes no contexto de uma instituição de ensino, porém acredita-se que existam outros aspectos a serem considerados na avaliação de desempenho de um curso superior, principalmente os aspectos particulares de cada curso de graduação no contexto em que está inserido.

Percebe-se que a avaliação educacional é um processo bastante discutido no Brasil, seja por órgãos reguladores, pelas instituições de ensino ou pela sociedade em geral. No contexto da avaliação educacional, encontram-se, na literatura, pesquisas com foco no sistema SINAES (Giolo, 2008; Limana, 2008; Polidori, Marinho-Araújo & Barreyro, 2006; Reis, Silveira & Ferreira, 2010; Rodrigues, Ribeiro & Silva, 2006; Sobrinho, 2008; Vieira & Freitas, 2010).

Entretanto, percebe-se que poucos trabalhos na literatura abordam a Avaliação de Desempenho dos cursos de graduação. Porém, salienta-se que, apesar de poucos trabalhos abordarem o tema, a Avaliação de Desempenho é uma importante ferramenta de gestão para as organizações, e essa afirmação não é diferente para os cursos de graduação das Instituições de Ensino Superior (IES). No entanto, o processo de avaliação educacional é complexo, pois envolve, além de diversas variáveis de difícil mensuração e integração, diversos interesses de muitas partes interessadas (Barreyro & Rothen, 2006).

Adicionalmente, identificam-se na literatura diferentes conceitos de Avaliação de Desempenho. Nesse contexto, cumpre esclarecer a afiliação teórica desta pesquisa no que tange ao conceito de Avaliação de Desempenho Organizacional (ADO), que é o processo de gestão utilizado para construir, fixar e disseminar conhecimentos por meio da identificação, organização, mensuração e integração dos aspectos necessários e suficientes para medir e gerenciar o desempenho dos objetivos estratégicos de um determinado contexto da organização (Ensslin & Ensslin, 2009). Para efeito deste trabalho, o conceito de Avaliação de Desempenho se restringe a contextos organizacionais, ou seja, a ambientes envolvendo múltiplos atores com diferentes graus de poder, objetivos e interesses não bem conhecidos, usualmente conflitantes e insatisfações com origens não bem identificadas para os próprios atores envolvidos (Ensslin & Ensslin, 2009).

3. Metodologia de pesquisa

Nesta seção, apresenta-se (i) o enquadramento metodológico; e (ii) os procedimentos para a construção do modelo.

3.1 Enquadramento metodológico

Em relação à natureza do objetivo, este estudo caracteriza-se como exploratório, pois busca proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo mais explícito (Gil, 1999). Podem-se perceber as características exploratórias da pesquisa, no desenvolvimento da fase de estruturação do modelo, em que, por meio da interação do facilitador com o coordenador do curso de Ciências Contábeis (decisor), se gerou maior conhecimento sobre o contexto, tornando as preocupações quanto ao desempenho do curso mais explícitas.

Quanto à natureza do trabalho, caracteriza-se como prático, por meio de um estudo de caso. Uma pesquisa prática como a do estudo de caso surge da necessidade de se compreenderem fenômenos sociais complexos, preservando as características da vida real (Yin, 2005). Como modalidade de pesquisa, o estudo de caso visa à investigação de um caso específico, delimitado e contextualizado em tempo e lugar para a busca de informações (Ventura, 2007). Optou-se por esse delineamento da pesquisa, considerando que o desempenho de um curso superior é um fenômeno complexo, pois se apresentam diversos atores envolvidos, com interesses e objetivos distintos. Como o objetivo de um estudo de caso não é a construção de conhecimento generalizado sobre o assunto em questão, mas, sim, compreender a realidade do contexto avaliado, percebe-se que essa prática de pesquisa é compatível com a visão de conhecimento e paradigma científico adotados neste trabalho. Assim, elaborou-se o modelo de Avaliação de Desempenho específico para o Curso de Ciências Contábeis de acordo com as particularidades desse contexto, por meio da interação direta com o coordenador do curso.

Em relação à coleta de dados e instrumentos utilizados para esse processo, foram utilizados dados primários, coletados por meio de entrevistas, e secundários, que tiveram como instrumento de pesquisa a análise documental (Richardson, 2008). Na pesquisa, os dados primários foram obtidos por entrevistas feitas com o coordenador do curso para estruturar o modelo de Avaliação de Desempenho. Os dados secundários consultados para a estruturação do modelo foi o Projeto Pedagógico do Curso e também as leis que regem os processos de avaliação do ensino superior brasileiro.

No que se refere à abordagem do problema, a pesquisa caracteriza-se como qualitativa (Richardson, 2008), pois se realizou apenas a fase de estruturação do modelo.

3.2 Procedimentos para construção do modelo

Segundo Ensslin *et al.* (2010, p. 128), a consolidação da MCDA-C como instrumento científico de gestão ocorre a partir da década de 1980. As bases científicas da metodologia MCDA-C surge com a publicação dos trabalhos de Roy (1996) e Landry (1995) ao definirem os limites da objetividade para os processos de apoio à decisão; dos trabalhos de Skinner (1986) e de Keeney (1992) ao reconhecerem que os atributos (objetivos, critérios) são específicos ao decisor em cada contexto.

A diferença entre a MCDA-C e as metodologias MCDA tradicionais reside principalmente no fato de a MCDA tradicional restringir o apoio à decisão em duas etapas: a primeira de formulação e a outra de avaliação para selecionar, segundo um conjunto definido de objetivos (com pouca ou nenhuma participação do decisor), qual, dentre as alternativas previamente estabelecidas, é a melhor (ótima) (Ensslin *et al.*, 2010). Segundo os autores, a lógica de pesquisa da MCDA tradicional é a racionalista dedutiva, enquanto que a MCDA-C utiliza uma lógica de pesquisa construtivista mista (indutiva e dedutiva).

Segundo Roy (1994, 1996, 2005), classificam-se os pesquisadores em MCDA em dois grupos: aqueles que assumem um posicionamento racionalista e aqueles que adotam o construtivismo como lógica de investigação. Entretanto, mesmo entre os adeptos da visão construtivista, muitos apresentam dificuldades para operacionalizar a etapa de estruturação em uma forma que reconheça os limites da objetividade. Segundo Ensslin *et al.* (2010), este contexto estimulou alguns autores que, em seus instrumentos de pesquisa, contemplam e priorizam essa etapa a designá-la por MCDA-C para enfatizar a diferença da lógica de pesquisa. O uso dessa designação pode ser verificado em Bana e Costa; Ensslin; Corrêa; Vansnick, (1999); Ensslin, Dutra e Ensslin (2000); Bortoluzzi, Ensslin e Ensslin (2010c); Albuquerque (2011); Lacerda; Ensslin e Ensslin, (2011a); Lacerda; Ensslin e Ensslin, (2011b), entre outros.

Nesse contexto e por filiar-se as convicções e conceitos da MCDA-C, o presente trabalho foi construído por meio da Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão Construtivista (MCDA-C), que se divide em três fases principais, demonstradas na Figura 2: (i) a da estruturação; (ii) a da avaliação; e (iii) a de elaboração de recomendações.

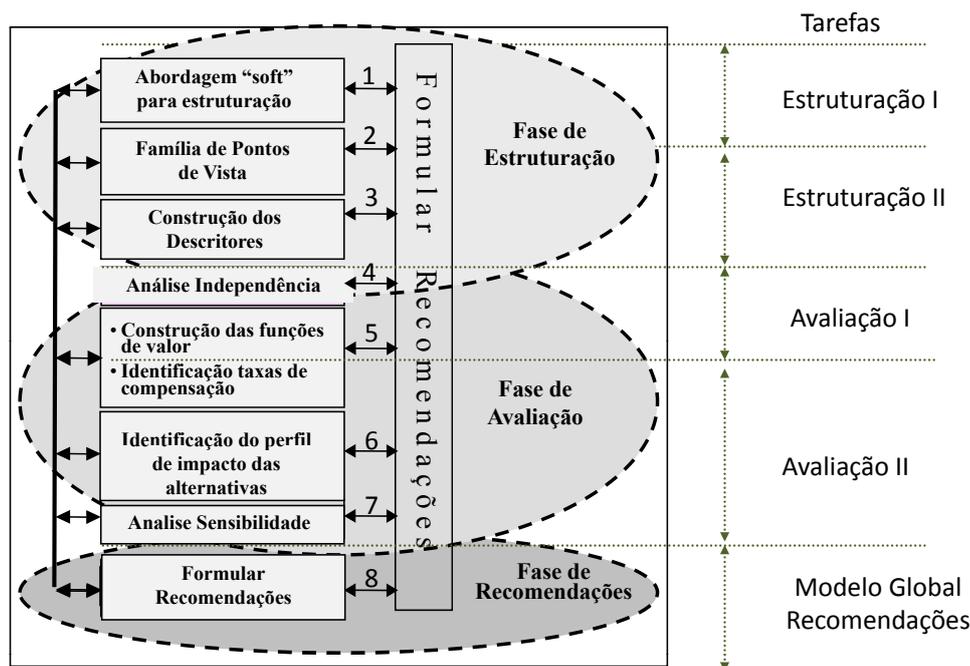


Figura 2. Fluxo de atividades da Metodologia MCDA-C

Fonte: Adaptado de Ensslin, Montibeller, Noronha (2001).

Salienta-se que a presente pesquisa realizou apenas a fase de estruturação do modelo de Avaliação de Desempenho, sendo que as etapas realizadas da pesquisa são descritas nos itens 3.2.1, 3.2.2 e 3.2.3.

3.2.1. Contextualização

Essa etapa tem por objetivo explicar o contexto e construir um grau de entendimento do ambiente que permita delimitar o que pertence ao problema e o que está fora. A *Contextualização* inicia-se pela identificação do contexto decisório no qual são apresentados os atores, ou seja, aqueles que participam, direta ou indiretamente, do processo em que se realiza a gestão. Os atores desse processo são: o decisor; o facilitador; os intervenientes; e os agidos. Na sequência, deve-se definir o rótulo para o problema, que consiste em elaborar o seu enunciado, e deve conter o foco principal do trabalho, indicando o propósito a ser atingido.

3.2.2. Estrutura Hierárquica de Valor

Nessa etapa, o facilitador encoraja o decisor a falar de forma aberta sobre o contexto, recomendando-se que se realize com o menor número de interrupções possíveis. Com base nisso, o facilitador extrai um conjunto de informações correspondentes às preocupações e aos valores do decisor e propriedades do contexto. A essas informações denominam-se Elementos Primários de Avaliação (EPAs), que representam os aspectos julgados como essenciais pelo decisor e fazem parte do conjunto de elementos que fundamentam as dimensões que ele tem em conta ao avaliar o contexto. Estão, porém, ainda em uma forma demasiadamente resumida. A próxima etapa então consiste em expandir essas informações para transformá-las em conceitos. Isso é realizado incentivando o decisor para que fale sobre qual a direção de preferência que ele busca com cada um dos EPAs, assim como que fale sobre qual a consequência de não alcançar esse propósito. Tem-se agora um conjunto imenso de informações na forma de direções de pre-

ferências buscadas no contexto. Essas informações são agora agrupadas por conteúdo ou área de preocupação (Ensslin *et al.*, 2001). Cada área de preocupação é então composta por um conjunto de conceitos. Para expandir seu entendimento para cada uma dessas, é construído um mapa cognitivo (Eden, 1988). Cada mapa é então desmembrado em seus *clusters* constituintes e esta estrutura é transformada em uma Estrutura Hierárquica de Valor (Ensslin *et al.*, 2001; Keeney, 1992).

3.2.3. Construção dos Descritores

A Estrutura Hierárquica de Valor representa em sua parte superior os objetivos estratégicos ou dimensões estratégicas do decisor para o contexto que na metodologia MCDA-C são denominados Pontos de Vista Fundamentais-PVF. Suas ramificações inferiores explicam quais funções táticas e mais abaixo quais atividades operacionais explicam os objetivos estratégicos. Dessa forma, evidenciado o alinhamento entre os objetivos estratégicos e os operacionais, falta medir, e isso é realizado nesta etapa. Os mapas cognitivos em seus conceitos mais meios fornecem a informação de qual propriedade do contexto que se deve medir seu desempenho (Bana & Costa *et al.*, 1999). Com o propósito de explicitar as preferências do decisor, nesta escala ordinal construída, deve-se agora especificar os níveis de referência. O nível inferior será denotado por Neutro e o superior por Bom (Ensslin *et al.*, 2001). Com essa informação, encerra-se o processo de construção do entendimento qualitativo na metodologia MCDA-C.

4. Resultados

Nesta seção, são apresentados os resultados da pesquisa realizada no Curso Superior de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR). A seção está organizada da seguinte forma: (i) contextualização; (ii) estrutura hierárquica de valor; (iii) construção dos descritores; e (iv) comparação entre o sistema SINAES e o modelo de Avaliação de Desempenho estruturado por meio da MCDA-C.

4.1 Contextualização

O estudo de caso realizou-se no Curso Superior de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR), Campus Pato Branco. Nas entrevistas com o coordenador do curso, que é o responsável pela sua gestão, buscou-se verificar o funcionamento do curso de graduação e a forma pela qual se realiza a gestão. Percebeu-se que, atualmente, este conta com os processos de avaliação dos órgãos externos, que são esporádicos, e internamente apresenta apenas processo de avaliação dos docentes pelos discentes. Dessa forma, percebe-se a necessidade de um instrumento de gestão que informe o desempenho atual do curso nos critérios julgados importantes para o contexto e que também possibilite a elaboração de estratégias que permitam melhorar o desempenho do curso.

Após entender esse processo de gestão, foram identificados os atores que, direta ou indiretamente, influenciam o processo decisório, conforme apresentado na Figura 3.

Decisor	Coordenador do Curso
Facilitadores	Autores do trabalho
Intervenientes	Direção do Campus, Diretor de Ensino; Chefe de Departamento e Professores do Curso.
Agidos	Acadêmicos do Curso

Figura 3. Atores envolvidos no processo de avaliação de desempenho do curso

Fonte: Dados da pesquisa.

O decisor, o coordenador do curso, foi o ator que participou ativamente de todo o processo de estruturação do modelo, pois ele é a pessoa que responde pelo seu desempenho, sendo que suas percepções e valores devem ser considerados em todo o processo. O facilitador, os autores da pesquisa, foram as pessoas responsáveis pelo desenvolvimento da metodologia no contexto selecionado. Os intervenientes foram a direção do campus, o diretor de ensino, o gerente de departamento e os demais professores do curso, sendo que estes não participaram ativamente da estruturação do modelo, mas influenciam o decisor. Os agidos são os acadêmicos do curso, pois são considerados pelo decisor, porém não têm influência direta.

Com os atores definidos, foi identificado junto com o decisor o rótulo que melhor identifica o problema: Avaliação de Desempenho da gestão do Curso Superior de Ciências Contábeis da UTFPR.

4.2 Estrutura Hierárquica de Valor

A construção da Estrutura Hierárquica de Valor inicia com a identificação dos Elementos Primários de Avaliação (EPAs). Esse processo de identificação dos EPAs aconteceu por meio de entrevistas com o Coordenador do Curso, em que se buscou motivar o decisor a falar sobre todos os aspectos que considera importante e que, direta ou indiretamente, causa impacto no desempenho do curso de Ciências Contábeis e também pela consulta de documentos internos e pela legislação sobre avaliação dos cursos superiores de graduação. Depois de identificados os EPAs, procedeu-se à ampliação do conhecimento do contexto pela transformação de cada EPA em um ou mais conceitos orientados à ação. Os conceitos também são construídos por meio das entrevistas, sendo que se solicitou ao decisor que falasse detalhadamente sobre cada EPA elencado anteriormente. Nessa etapa, buscou-se identificar o que seria um bom desempenho para cada EPA, o desempenho pretendido, e o que seria o pior desempenho, o mínimo aceitável. As reticências (...) em cada conceito são o que separa o polo pretendido do oposto psicológico e são lidas como “ao invés de”.

Na Figura 4, apresentam-se exemplos de Elementos Primários de Avaliação com seu respectivo conceito orientado à ação.

EPAs	Conceitos
1. Titulação dos docentes	1 - Ter maior quantidade de docentes com titulação de doutor... comprometer o desempenho das aulas e a produtividade em pesquisa.
2. Assiduidade dos docentes	2 - Garantir assiduidade dos docentes nas aulas... não conseguir trabalhar todo o conteúdo programado e causar insatisfação do aluno.
3. Tempo disponível dos docentes	3 - Garantir que os docentes estejam disponíveis todas as horas para as quais foram contratados... não contar com suas participações nas decisões do curso.
4. Experiência prática dos docentes fora da sala de aula	4 - Possibilitar meios para que os docentes vivenciem a prática contábil... não conseguir interligar a teoria à prática no ensino.
5. Participação dos docentes nas atividades do curso	5 - Assegurar que todos os docentes participem das atividades desenvolvidas no curso... não aproveitar as diferentes capacidades dos docentes.

Figura 4. Exemplos dos Elementos Primários de Avaliação e Conceitos Orientados à Ação

Fonte: Dados da pesquisa.

Nesse processo, por meio das entrevistas com o decisor e da análise da legislação que rege o funcionamento do curso, foram identificados 78 Elementos Primários de Avaliação (EPAs) e 96 conceitos orientados à ação.

Com a construção dos conceitos, tornaram-se mais explícitas as preocupações do decisor quanto ao desempenho do curso. Dessa forma, foi possível agrupar os conceitos em grandes áreas de preocupação, conforme apresentado na Figura 5.

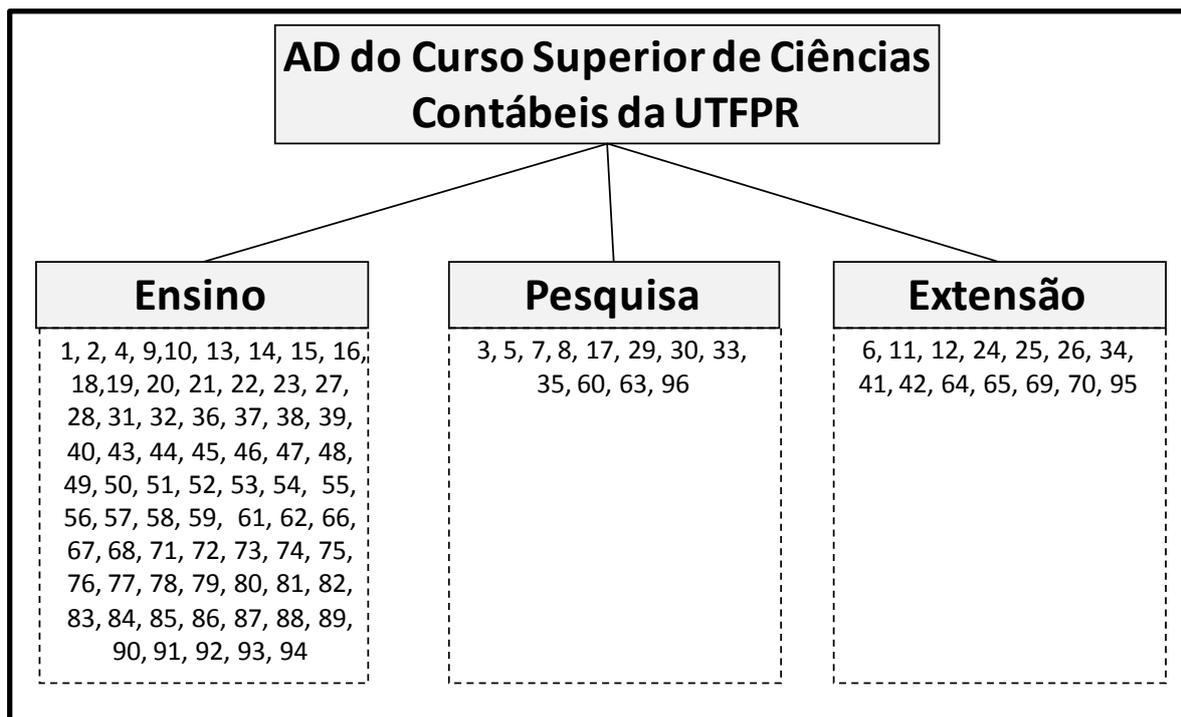


Figura 5. Agrupamento dos Conceitos em Grandes Áreas de Preocupação

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se que as três grandes preocupações que respondem pelo desempenho do curso são Ensino, Pesquisa e Extensão. Essas três grandes áreas podem ser decompostas em um nível posterior. Para isso, são lidos os conceitos de cada área, com o objetivo de verificar os conceitos que apresentam a mesma preocupação estratégica para o decisor. Com esse processo, estabelecem-se os Pontos de Vista Fundamentais (PVFs).

Na Figura 6, mostram-se os conceitos agrupados em PVFs, nas grandes áreas de preocupação.

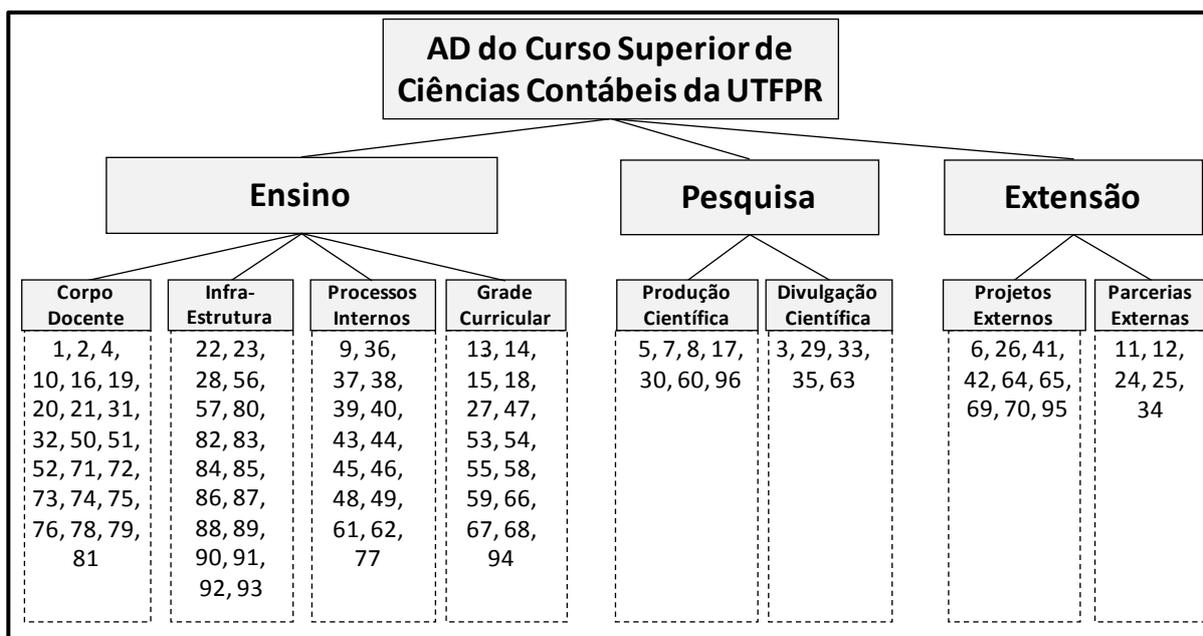


Figura 6. Agrupamento dos Conceitos nos Pontos de Vista Fundamentais (PVFs)

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se que a preocupação “ensino” é respondida por quatro áreas: “corpo docente, infraestrutura, processos internos e grade curricular”. A preocupação “pesquisa” é respondida por “produção científica e divulgação científica” e a preocupação “extensão” por projetos externos e parcerias externas.

A partir desse agrupamento dos conceitos nos oito PVFs, podem-se construir os mapas de relações meios-fins ou mapas cognitivos. A elaboração dos mapas de relações meios-fins é a próxima etapa na estruturação do modelo. Nessa etapa, elencam-se os conceitos de cada PVF em forma de mapa, onde, na base, encontram-se os conceitos meios ou preocupações operacionais e, no topo, encontram-se os conceitos fins ou preocupações estratégicas.

Neste estudo, foram elaborados 10 Mapas de Relações Meios-Fins. No entanto, apresenta-se, na Figura 7, apenas o mapa “Corpo Docente” para fins de ilustração do processo desenvolvido.

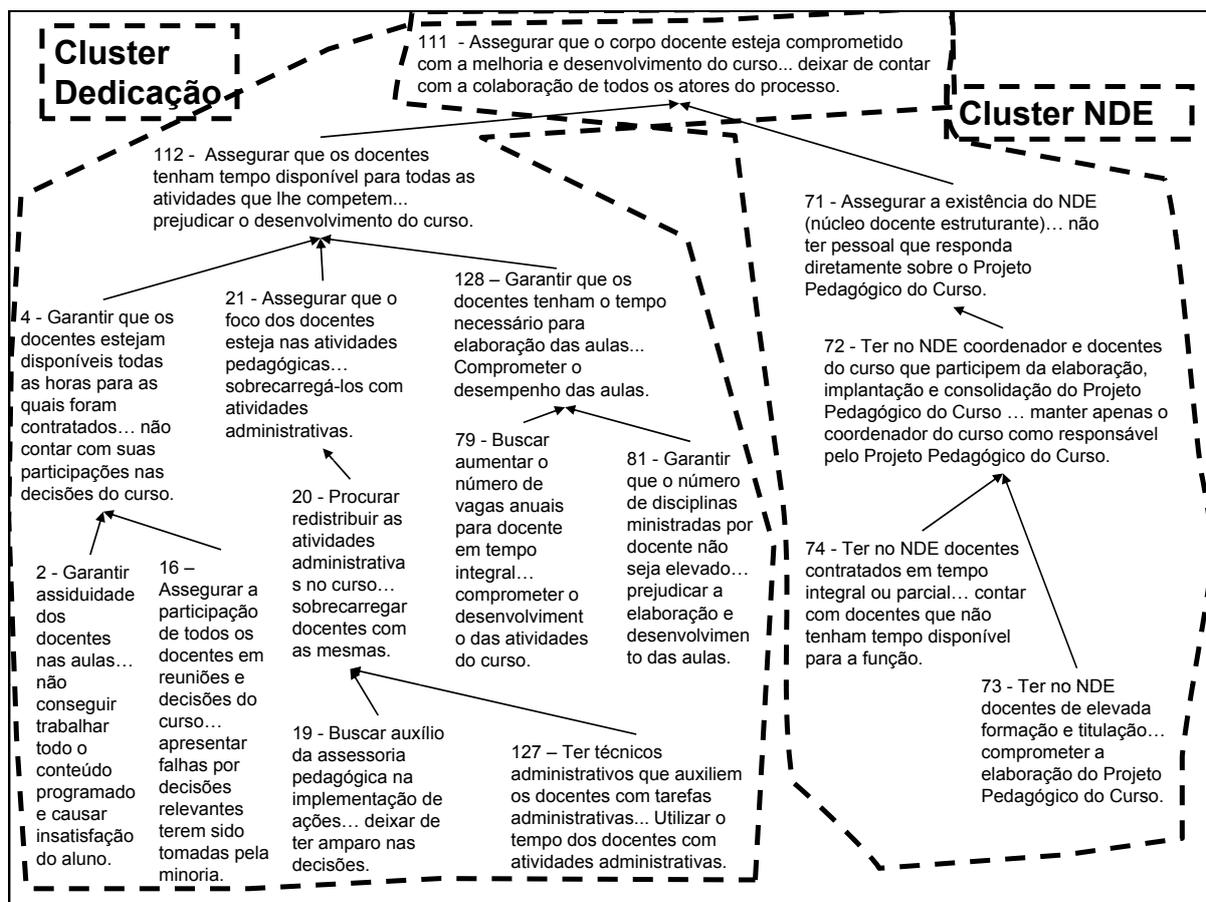


Figura 7. Mapa de Relações Meios-Fins do PVF “Corpo Docente”

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme se verifica na Figura 4, o mapa do PVF “corpo docente” apresenta dois clusters: o primeiro, com aspectos da “dedicação” do corpo docente; e o outro, com aspectos do “Núcleo Docente Estruturante (NDE)”. O mapa cognitivo permitiu construir conhecimento no decisor sobre os objetivos estratégicos do curso e consequentemente identificar os objetivos operacionais que devem ser perseguidos para atingir os objetivos estratégicos.

4.3 Construção dos Descritores

Nessa etapa, é feita a transcrição dos mapas de relações meios-fins para a Estrutura Hierárquica de Valor e a construção dos descritores. A construção dos descritores e dos níveis de impacto é baseada nas informações dos mapas de relações meios-fins. Os polos opostos dos mapas ajudam a definir o nível de impacto mais baixo de um descritor, e os polos presentes ajudam a definir o que o decisor entende pelo nível de excelência. Dessa forma, o conceito ajuda a construir a escala para os descritores (Ensslin *et al.*, 2001).

Nesse processo de transição, foram identificados 84 indicadores de desempenho. Assim, em função de o modelo ser extenso, apresenta-se na Figura 8 a Estrutura Hierárquica de Valor do PVF “produção científica” e Ponto de Vista Elementar (PVE) “produção científica docente”.

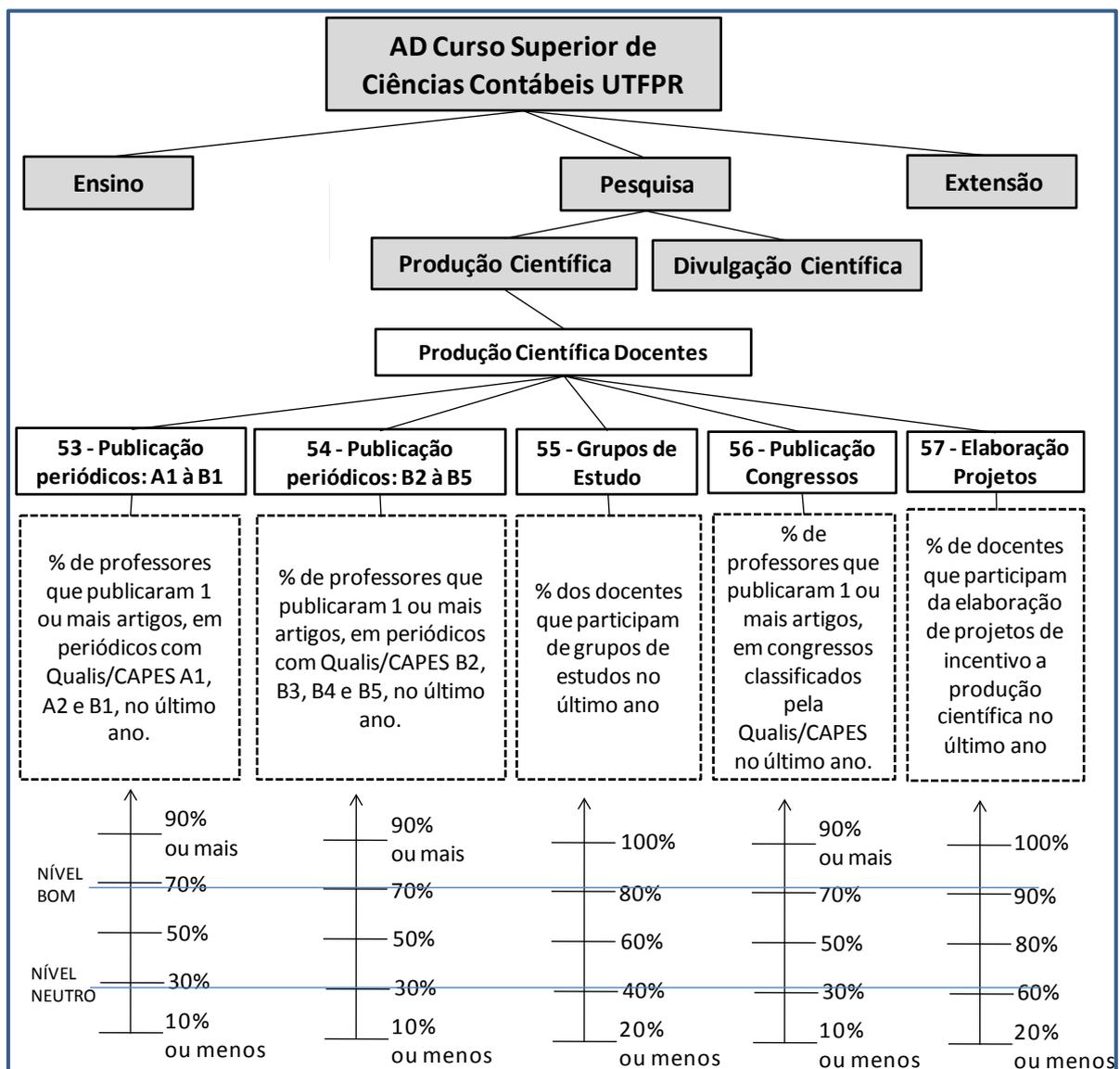


Figura 8. Estrutura Hierárquica de Valor e Descritores do PVF Corpo Docente – Dedicção

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Figura 8, percebe-se que são construídos indicadores de desempenho para cada objetivo operacional, ou seja, para todos os conceitos que estão situados na base da Estrutura Hierárquica de Valor. Salienta-se que os descritores construídos nessa etapa são ordinais, ou seja, a diferença entre um nível e outro do descritor é igual.

Percebe-se que, em relação à produção científica docente, a preocupação do decisor está na qualidade da publicação realizada pelo professor. O indicador de desempenho 53 mede a publicação dos professores em periódicos Qualis/CAPES A1, A2 e B1 que são considerados os periódicos de maior qualidade e relevância. O indicador 54 mede as demais publicações dos professores em periódicos Qualis/CAPES B2, B3, B4 e B5. No indicador 56, percebe-se também a preocupação do decisor quanto à publicação dos professores em congressos. No indicador 57, percebe-se a preocupação do decisor quanto à elaboração de projetos de pesquisas pelos professores do curso, e, no indicador 55, a preocupação de decisor quanto à participação dos professores em grupos de estudos.

Na sequência, apresenta-se a relação de todos os indicadores construídos para medir o desempenho do Curso Superior de Ciências Contábeis da UTFPR - Campus Pato Branco. Salienta-se que se apresentam os indicadores em forma de figura em função da grande quantidade de indicadores.

Na Figura 9, apresentam-se os indicadores de desempenho construídos para a área de ensino.

Nome do Indicador	Descrição do Indicador	Nome do Indicador	Descrição do Indicador
Assiduidade	% de professores que apresentaram faltas sem justificativa nos últimos dois anos.	Alunos por disciplina	% de disciplinas com 40 alunos ou menos matriculados.
Participação em Reuniões	% de professores que participaram de todas as reuniões do curso no último ano.	Infraestrutura	Quantidade de salas de aula com infraestrutura completa . *multimídia, cadeiras estofadas, ar-condicionado, quadro branco, computador, mesas individuais.
Assessoria Pedagógica	Quantidade de vezes que a assessoria pedagógica foi acionada para auxiliar em assuntos pedagógicos do curso no último ano.	Recursos do Curso	% das verbas destinadas à melhoria de infraestrutura do curso que partiram do orçamento dele no último ano.
Auxílio Administrativo	Número de estagiários e técnicos administrativos divididos pelo número de professores lotados no curso.	Recursos da Instituição	% das verbas destinadas à melhoria de infraestrutura do curso que partiram do orçamento da IES no último ano.
Regime de Trabalho	% de docentes que trabalham em regime de dedicação exclusiva.	Salas de Trabalho	% dos docentes que possuem salas individuais para trabalho.
Número Disciplinas	Relação entre carga horária ministrada pelos professores lotados no curso em relação ao número de professores.	Salas de Reuniões	O curso apresenta sala própria para reuniões dos professores.
Dedicação ao Núcleo Docente Estruturante	% dos docentes que compõem o Núcleo Docente Estruturante que trabalham em regime de dedicação exclusiva.	Registro do Acervo	Que tipo de registro do acervo que o curso apresenta.
Qualificação Núcleo Docente Estruturante	% dos docentes que compõem o Núcleo Docente Estruturante que possuem doutorado concluído.	Registro Acadêmico	Que tipo de registro acadêmico que o curso apresenta.
Técnicos Administrativos	% das atividades administrativas do coordenador que no último ano foram desempenhadas pelos Técnicos Administrativos.	Avaliação do curso pelos Alunos	% de alunos que avaliaram o curso com nota 7 ou mais no último ano.
Chefe de Departamento	% das atividades administrativas do coordenador que no último ano foram desempenhadas pelo chefe de departamento.	Avaliação Material Didático	% de professores que utilizam todas* as fontes de materiais didáticos disponíveis em suas disciplinas. *livros, artigos de periódicos, artigos de congressos e de revistas, e jornais de negócios.
Regime de Trabalho	Tipo de regime de trabalho do atual coordenador.	Avaliação dos Docentes	% de professores em que o aluno avaliou o desempenho com nota 7 ou mais.

Projeto Pedagógico	Participação e revisão do coordenador na elaboração do projeto pedagógico do curso.	Nota do ENADE	Nota do ENADE conseguida pelos alunos do curso na última avaliação.
Política Institucional	% de reuniões da direção da IES que o coordenador participou em que constava na pauta de discussões o PDI no último ano.	Atividades de Nivelamento	Quantidade de horas aulas extras disponibilizadas no último ano com intuito de nivelar o conhecimento dos alunos para o ENADE.
Graduação e Experiência	Graduação e experiência de magistério do coordenador do curso.	Comunicação com Alunos	Número de meios de comunicação* utilizados pela coordenação para atualizar os alunos no último ano. * <i>site próprio, site institucional, e-mail, jornal interno, mural.</i>
Critérios de Seleção	% de critérios de seleção* que o candidato a coordenador atende. * critérios a serem estabelecidos	Colegiado de Curso	% de reuniões do colegiado do curso em que o representante dos alunos participou no último ano.
Experiência de Magistério	% de docentes com 10 anos ou mais de experiência de magistério no ensino superior.	Comunicação com Servidores	Número de meios de comunicação* utilizados pela coordenação para atualizar os servidores no último ano. * <i>telefone, site próprio, site institucional, e-mail, jornal interno, mural.</i>
Titulação	% dos docentes com doutorado concluído.	Comunidade Externa	Número de matérias* em que o curso foi citado no último ano em jornais, revistas, TV, rádio, sites. *regionais e nacionais
Internet	% dos computadores do laboratório que possuem acesso a internet.	Participação Eventos Externos	Quantidade de eventos em que o curso participou com a presença do coordenador ou representante no último ano.
Equipamentos	Número de computadores do laboratório dividido pelo número de alunos do curso.	Promoção Eventos Abertos	% de participantes da comunidade externa* nos eventos realizados pelo curso no último ano. *em relação ao total de participantes
Regulamento	Existência e divulgação do regulamento do laboratório de informática.	Ementa das Matérias	% de professores que cumpriram integralmente* a ementa no último ano. *em relação ao conteúdo contido no diário de classe.
Divulgação da Bibliografia	% de alunos que recebem dois ou mais e-mails por ano com informações de atualizações do acervo.	Exigências MEC	% das exigências* do MEC quanto à estrutura curricular que são atendidas pelo curso. *ver SINAES
Exigências MEC	% das exigências* do MEC que o acervo atende. *ver documento SINAES	Políticas PDI	% das exigências do PDI que a estrutura curricular do curso compreende.
Atualizações	% de novas aquisições no último ano em relação ao total de referências do curso na biblioteca.	Alterações do Projeto Pedagógico do Curso	Frequência que o processo de reestruturação do Projeto Pedagógico do Curso é feito.
Periódicos	% do acervo que é composta por periódicos, impressos ou informatizados, da área.	Na Matriz Curricular	O estágio supervisionado consta na matriz curricular do curso com definição de carga horária atualmente.
Bibliografia Básica	Relação entre o número de livros de bibliografia básica com o número de alunos do curso.	Processo de Supervisão	% do estágio que foi abrangido pelo processo de supervisão por algum professor do curso, no último ano.
Bibliografia Complementar	Relação entre o número de livros de bibliografia complementar com o número de alunos do curso.	Aulas Laboratório	% do total das aulas práticas que foram realizadas no laboratório no último ano.

Figura 9. Indicadores de desempenho construídos para a dimensão ensino

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se, na Figura 9, que os indicadores construídos buscam medir e gerenciar aspectos importantes para a gestão do curso, que incluem aspectos avaliados pelos órgãos externos e outros que são preocupações inerentes às particularidades do curso no contexto que está inserido.

Salienta-se que, nos indicadores de desempenho construídos, as principais preocupações, ou objetivos, que o decisor deseja melhorar o desempenho estão relacionadas com: (i) corpo docente; (ii) infraestrutura; (iii) processos internos; e (iv) grade curricular.

Na Figura 10, apresentam-se os indicadores de desempenho construídos para a área de pesquisa:

Nome do Indicador	Descrição do Indicador	Nome do Indicador	Descrição do Indicador
Publicação periódicos: A1, A2, B1	% de professores que publicaram 1 ou mais artigos, em periódicos com Qualis/CAPES A1, A2 e B1, no último ano.	Publicação Congressos	% de discentes que publicaram 1 ou mais artigos em congressos classificados pela Qualis/CAPES no último ano.
Publicação periódicos: B2, B3, B4, B5	% de professores que publicaram 1 ou mais artigos em periódicos com Qualis/CAPES B2, B3, B4 e B5, no último ano.	Palestras/Seminários	% dos professores que ministraram uma ou mais palestras no último ano.
Grupos de Estudo	% dos docentes que participam de grupos de estudos no último ano.	Minicursos	% dos professores que ministraram um ou mais minicursos no último ano.
Publicação Congressos	% de professores que publicaram 1 ou mais artigos em congressos classificados pela Qualis/CAPES no último ano.	Divulgação Internet	% dos trabalhos dos docentes que foram divulgados no site da instituição no último ano.
Elaboração Projetos	% de docentes que participam da elaboração de projetos de incentivo a produção científica no último ano.	Palestras/Seminários	% dos discentes que ministraram uma ou mais palestras no último ano.
Publicação Periódicos	% de discentes que publicaram 1 ou mais artigos em periódicos classificados pela Qualis/CAPES no último ano.	Participação Eventos Internos	% dos discentes que participou de eventos internos do curso no último ano.
Distribuição dos Orientandos	Relação entre o número de alunos em orientação no TCC com o número de professores do curso no último ano.	Minicursos	% dos discentes que ministraram um ou mais minicursos no último ano.
Qualidade TCC	% dos Trabalhos de conclusão de curso aprovados com nota igual ou superior a 9 no último ano.	Divulgação Internet	% dos trabalhos dos discentes que foram divulgados no site da instituição no último ano.
Disciplina Iniciação Científica	% dos professores que exigiram em suas disciplinas trabalhos de iniciação científica no último ano.		

Figura 10. Indicadores de desempenho construídos para a dimensão pesquisa

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se, na Figura 10, que os indicadores construídos para a área de pesquisa buscam medir e gerenciar aspectos importantes para melhorar o desempenho do curso em relação à pesquisa. Na percepção do decisor, a gestão do curso deve incluir os aspectos já avaliados pelos órgãos externos e outros que são preocupações inerentes às particularidades do curso no contexto que está inserido.

Salienta-se que, nos indicadores de desempenho construídos, as principais preocupações, ou objetivos, que o decisor deseja melhorar o desempenho em relação à pesquisa estão relacionadas com: (i) produção científica; e (ii) divulgação científica.

Na Figura 11, apresentam-se os indicadores de desempenho construídos para a área de extensão.

Nome do Indicador	Descrição do Indicador	Nome do Indicador	Descrição do Indicador
Prática Contábil	% dos docentes que tiveram em suas atividades o vínculo com a prática contábil (consultoria, assessoria e trabalhos contínuos) no último ano.	Atividades Temáticas Complementares	% das atividades complementares que abordam temas complementares ao curso (finanças, economia, administração e outros).
Projetos de Orientação	% dos docentes que participaram no último ano de 1 ou mais projetos sociais de orientação contábil.	Órgãos e Entidades de Classe	% das verbas destinadas à realização de eventos que partiram de parcerias com órgãos e entidades de classe no último ano.
Projetos de Extensão	% de docentes que participaram no último ano de 1 ou mais projetos de extensão.	Iniciativa Privada	% das verbas destinadas à realização de eventos que partiram de parcerias com a iniciativa privada no último ano.
Organização Seminários	% de docentes que participaram com uma carga horária de 4 horas ou mais na organização do último seminário do curso.	Orçamento do Curso	% das verbas destinadas à realização de eventos que partiram do orçamento do curso no último ano.
Organização de Eventos	% dos discentes que participaram da organização de eventos externos ao curso no último ano.	Visitas Técnicas	% dos discentes que fizeram visitas técnicas a organizações no último ano.
Participação Eventos Externos	% dos discentes que participaram de eventos externos ligados à área contábil no último ano.	Contratos de Trabalho	% dos discentes que trabalham na área contábil.
Projetos de Orientação	% dos discentes que participaram de projetos sociais de orientação contábil no último ano.	Estágios e Estudos de Caso	% das disciplinas que exigiram no último ano a elaboração de estudos práticos.
Atividades Temáticas Transversais	% das atividades complementares que abordam temas transversais (sustentabilidade, diversidade, direitos humanos e outros).		

Figura 11. Indicadores de desempenho construídos para a dimensão extensão

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se, nos indicadores construídos, que a área de extensão é respondida pela participação dos professores e alunos em projetos externos e pela capacidade de realizar parcerias externas.

4.4 Cotejamento entre o sistema SINAES e o modelo de avaliação de desempenho construído por meio da MCDA-C

Adicionalmente ao modelo de avaliação de desempenho construído para a gestão do curso de Ciências Contábeis da UTFPR, acredita-se ser relevante comparar o modelo desenvolvido com o sistema SINAES, utilizado pelo Ministério da Educação para avaliar os cursos de graduação de ensino superior.

Dessa forma, na Figura 12, apresenta-se a comparação entre os dois modelos, a fim de confrontar as variáveis consideradas pelo sistema SINAES e pelas variáveis identificadas no presente estudo. Na Figura 12, marca-se com um “X” a presença da variável no sistema SINAES e/ou no presente estudo.

Critérios/Indicadores	SINAES	Presente Estudo
Assiduidade		X
Participação em Reuniões		X
Assessoria Pedagógica	X	X
Auxílio Administrativo		X
Regime de Trabalho – Docentes	X	X
Número Disciplinas	X	X
Dedicação ao NDE	X	X
Qualificação NDE	X	X
Composição do NDE	X	
Técnicos Administrativos		X
Chefe de Departamento		X
Regime de Trabalho – Coordenador	X	X
Atuação do coordenador do curso	X	X
Projeto Pedagógico		X
Alunos por disciplina	X	X
Número de vagas anuais autorizadas por “docente equivalente a tempo Integral”	X	
Infraestrutura	X	X
Recursos do Curso		X
Recursos da Instituição		X
Salas de Trabalho	X	X
Salas de Reuniões	X	X
Registro do Acervo	X	X
Registro Acadêmico	X	X
Avaliação do curso pelos Alunos	X	X
Avaliação Material Didático	X	X
Avaliação dos Docentes	X	X
Nota do ENADE		X
Política Institucional	X	X
Graduação e Experiência - Coordenador	X	X
Critérios de Seleção - Coordenador		X
Experiência de Magistério	X	X
Titulação Docentes	X	X
Internet	X	X
Equipamentos	X	X
Regulamento	X	X
Divulgação da Bibliografia		X
Exigências MEC Acervo	X	X
Atualizações	X	X
Periódicos	X	X
Bibliografia Básica	X	X
Bibliografia Complementar	X	X
Atividades de Nivelamento	X	X
Comunicação com Alunos	X	X
Colegiado de Curso	X	X
Comunicação com Servidores		X
Comunidade Externa		X
Participação Eventos Externos	X	X
Promoção Eventos Abertos	X	X

Ementa das Matérias		X
Exigências MEC - Estrutura Curricular	X	X
Políticas PDI	X	X
Alterações do PPC		X
Na Matriz Curricular	X	X
Processo de Supervisão	X	X
Aulas Laboratório		X
Publicação periódicos: A1, A2, B1	X	X
Publicação periódicos: B2, B3, B4, B5	X	X
Grupos de Estudo		X
Publicação Congressos	X	X
Elaboração Projetos		X
Publicação Periódicos - Discentes	X	X
Distribuição dos Orientandos		X
Qualidade TCC		X
Disciplina Iniciação Científica	X	X
Publicação Congressos	X	X
Palestras/Seminários - Docentes	X	X
Minicursos	X	X
Divulgação Internet - Docentes		X
Palestras/Seminários - Discentes	X	X
Participação Eventos Internos		X
Minicursos	X	X
Divulgação Internet - Discentes		X
Prática Contábil	X	X
Projetos de Orientação - Docentes		X
Projetos de Extensão		X
Organização Seminários	X	X
Organização de Eventos	X	X
Participação Eventos Externos	X	X
Projetos de Orientação - Discentes		X
Atividades Temas Transversais	X	X
Atividades Temas Complementares	X	X
Órgãos e Entidades de Classe		X
Iniciativa Privada		X
Orçamento do Curso		X
Visitas Técnicas		X
Contratos de Trabalho		X
Estágios e Estudos de Caso	X	X

Figura 12. Cotejamento entre as variáveis utilizadas no sistema SINAES com o modelo desenvolvido no presente estudo

Fonte: Elaborado pelos autores.

Conforme apresentado na Figura 12, a avaliação dos cursos superiores feita pelo sistema SINAES contempla três dimensões: (i) organização didático-pedagógica; (ii) corpo docente; e (iii) instalações físicas. O modelo estruturado no presente trabalho também apresenta três dimensões ou áreas de preocupação: (i) ensino, (ii) pesquisa; e (iii) extensão.

O SINAES coloca no documento “Avaliação de Cursos de Graduação: Bacharelado e Licenciatura (2008)” uma lista de 35 variáveis a serem consideradas na Avaliação de Desempenho de um curso superior, enquanto que o modelo desenvolvido neste trabalho conta com 84 variáveis. Parte dessa diferença na quantidade de variáveis se deve ao fato de o critério de análise do SINAES ser amplo para atribuir as notas de cada indicador e a percepção do decisor ser mais detalhada. Por exemplo, no sistema SINAES, dimensão Corpo Docente, indicador 13 (pesquisa e produção científica), o conceito máximo para o indicador seria: “Quando há, no curso, excelente desenvolvimento de pesquisa, com participação de estudantes (iniciação científica); e quando os docentes do curso têm, em média, nos últimos três anos, pelo menos, três produções por docente”. Esse indicador apresenta mais de uma preocupação elencada pelo decisor (iniciação científica dos discentes e publicação dos docentes). Sendo assim, no modelo estruturado no trabalho, esse critério apresenta-se em formato diferente do SINAES, mas corresponde às mesmas variáveis.

Quanto à comparação proposta, verifica-se que o modelo de Avaliação de Desempenho estruturado no trabalho não contempla dois indicadores considerados no SINAES, por não terem sido elencados como preocupações pelo decisor.

Salienta-se que, por meio da análise da Figura 12, percebe-se que vários indicadores elencados no modelo desenvolvido não são contemplados no sistema SINAES, principalmente os da dimensão “Extensão”. Dessa forma, ressalta-se a importância da avaliação de desempenho de um curso superior que considere as particularidades do contexto decisório.

5. Considerações finais

O presente trabalho teve por objetivo estruturar um modelo de Avaliação de Desempenho para o curso de Ciências Contábeis da UTFPR - Campus Pato Branco que considerasse as percepções do decisor das particularidades do contexto decisório. A Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão Construtivista (MCDA-C) foi o instrumento de intervenção escolhido para construir o modelo de avaliação em função da capacidade da metodologia de incorporar aspectos qualitativos e quantitativos, aspectos objetivos e subjetivos e, principalmente, construir conhecimento no decisor sobre os objetivos a serem perseguidos. Para alcançar o objetivo proposto, foi necessário (i) realizar uma contextualização para entender em que ambiente o curso estava inserido, os atores envolvidos no processo de gestão e o que era pretendido pelo curso; (ii) identificar os elementos primários de avaliação e os conceitos orientados à ação; (iii) elaborar os Mapas de Relações Meios-Fins; e (iv) construir a Estrutura Hierárquica de Valor e os descritores de desempenho.

A primeira etapa da estruturação do modelo foi viabilizada por meio de entrevistas com o coordenador do curso e da análise de documentos e leis que regem os cursos superiores brasileiros, com objetivo de gerar conhecimento sobre o contexto e de elencar todas as preocupações que o decisor acreditava causar impacto no desempenho do curso, ou seja, identificaram-se os Elementos Primários de Avaliação (EPAs). Nesse processo, foram identificados 78 EPAs, que revelaram tanto aspectos internos como também preocupações com a avaliação externa feita pelo Ministério da Educação (MEC).

Em seguida, ainda por meio da interação com o decisor, foi possível aumentar o conhecimento e transformar os EPAs em conceitos orientados à ação, totalizando 96 conceitos ou objetivos orientados à ação. A próxima etapa consistiu em agrupar os conceitos em grandes áreas de preocupação, sendo assim surgiram as três grandes áreas de preocupação: “ensino; pesquisa e extensão”. A próxima etapa consistiu em construir os Mapas de Relações Meios-Fins ou mapas cognitivos com finalidade de verificar as relações de causa-efeito de cada conceito ou objetivos e identificar os objetivos estratégicos, táticos e operacionais. Na etapa seguinte, buscou-se fazer a transição dos mapas cognitivos para uma Estrutura Hierárquica de Valor e, na sequência, construíram-se os 84 indicadores de desempenho.

Salienta-se que se atingiu o objetivo da pesquisa em estruturar um modelo de Avaliação de Desempenho para a gestão do curso. O modelo desenvolvido considerou as particularidades em que o curso está

inserido e foi construído por meio da percepção do decisor. Observa-se por meio da Estrutura Hierárquica de Valor e descritores que o modelo considerou os aspectos da avaliação externa e também as necessidades particulares do curso que não estavam consideradas no processo de avaliação externa.

Adicionalmente ao modelo construído, a presente pesquisa realizou o cotejamento entre as variáveis consideradas pelo sistema SINAES em relação ao modelo construído para o curso de Ciências Contábeis da UTFPR. Dessa forma, concluiu-se que o modelo construído especificamente para o curso da UTFPR é mais amplo por considerar diversas variáveis não consideradas pelo sistema SINAES.

Assim, conclui-se que, para a gestão de um curso superior, o sistema SINAES apresenta variáveis importantes que devem ser consideradas pelas instituições de ensino. No entanto, deve-se ampliar o modelo para atender a algumas características particulares do contexto de decisão de cada curso superior, que atenda à singularidade de seus objetivos e que considere a cultura regional, a cultura da instituição e de seus professores e colaboradores (Bortoluzzi *et al.*, 2010a; Bortoluzzi *et al.*, 2010b; Bortoluzzi *et al.*, 2011; Ensslin *et al.*, 2001; Montibeller *et al.*, 2008).

Como limitações da pesquisa, cita-se que (i) o modelo estruturado é válido para o contexto estudado. Dessa forma, sua aplicação em outro curso ou IES é inviável; (ii) o modelo leva em consideração as percepções do decisor. Dessa forma, o modelo tem legitimidade para este decisor, no contexto estudado; e (iii) foi desenvolvida apenas a fase de estruturação do modelo.

Assim, sugere-se para futuras pesquisas desenvolver no curso de Ciências Contábeis as fases da metodologia que não foram contempladas neste trabalho, fase de avaliação e de recomendações. Sugere-se também aplicar a metodologia proposta em outros contextos, com outros decisores, validando-a como uma ferramenta de Avaliação de Desempenho que considera as particularidades do contexto decisório.

6. Referências

- Albuquerque, J. M. (2011). Avaliação dos controles internos de uma instituição pública de ensino superior à luz da metodologia MCDA – construtivista. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 8(15), 129-150.
- Bana e Costa, C. A., Ensslin, L., Corrêa, É., & Vansnick, J.-C. (1999). Decision support systems in action: integrated application in a multicriteria decision aid process. *European Journal of Operational Research*, 113, 315-335.
- Barreyro, G. B., & Rothen, J. C. (2006). “SINAES” contraditórios: considerações sobre a elaboração e implantação do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior. *Educação & Sociedade*, 27(96), 955-977.
- Bortoluzzi, S. C., Ensslin, S. R., & Ensslin, L. (2010a). Avaliação de desempenho dos aspectos tangíveis e intangíveis da área de mercado: Estudo de caso em uma média empresa industrial. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios (RBGN)*, 12(37), 425-446.
- Bortoluzzi, S. C., Ensslin, S. R., & Ensslin, L. (2010b). Congruências e divergências na avaliação de desempenho organizacional em pesquisas publicadas em periódicos nacionais e internacionais. *Revista Ciências Sociais em Perspectiva*, 9(17), 102-115.
- Bortoluzzi, S. C., Ensslin, S. R., & Ensslin, L. (2010c). Construção de um modelo de avaliação de desempenho para a gestão financeira de uma empresa de informática. *CAP-Accounting and Management*, 4(4), 12-22.
- Bortoluzzi, S. C., Ensslin, S. R., & Ensslin, L. (2011). Avaliação de desempenho multicritério como apoio à gestão de empresas: Aplicação em uma empresa de serviços. *Gestão & Produção*, 18(3), 633-650.
- Comissão Nacional de Avaliação da Educação Superior. Sistema nacional de avaliação da educação superior – SINAES. (2008). *Avaliação de cursos de graduação: bacharelado e licenciatura*. Brasília.

- Dutra, A., Ensslin, S. R., Ensslin, L., & Lima, M. V. A. (2009). A incorporação da dimensão integrativa nos processos de avaliação do desempenho organizacional: um estudo de caso. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 6(11), 109-136.
- Eden, C. (1988). Cognitive mapping. *European Journal of Operational Research*, 36, 1-13.
- Ensslin, L., Dutra, A., & Ensslin, S. R. (2000). MCDA: a constructivist approach to the management of human resources at a governmental agency. *International Transactions in Operational Research*, 7, 79-100.
- Ensslin, L., & Ensslin, S. R. (2009). Processo de construção de Indicadores para a Avaliação de Desempenho (Conferência). *Ciclo de Debates: Avaliação de Políticas Públicas. Secretaria de Planejamento (SEPLAN/SC)*, Florianópolis, SC, Brasil, 5.
- Ensslin, L., Giffhorn, E., Ensslin, S. R., Petri, S. M., & Vianna, W. B. (2010). Avaliação do Desempenho de Empresas Terceirizadas com o Uso da Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão- Construtivista. *Revista Pesquisa Operacional*, 30(1), 125-152.
- Ensslin, L., Montibeller Neto, G., & Noronha, S. M. (2001). *Apoio à decisão: metodologias para estruturação de problemas e avaliação multicritério de alternativas*. Florianópolis: Insular.
- Gil, A. C. (1999). *Como elaborar projetos de pesquisa* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Giolo, J. (2008). "SINAES" Intermitentes. *Avaliação*, 13(3), 851-856.
- Keeney, R. (1992). *Value Focused-Thinking: A Path to Creative Decision-making*. Cambridge: Harvard Univ. Press.
- Lacerda, R. T. O., Ensslin, L., & Ensslin, S. R. (2011a). A performance measurement framework in portfolio management: A constructivist case. *Management Decision*, 49(4), 648-668.
- Lacerda, R. T. O., Ensslin, L., & Ensslin, S. R. (2011b). A performance measurement view of IT project management. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 60(2), 132-151.
- Landry, M. (1995). A note on the concept of problem. *Organization Studies*, 16, 315-343.
- Lei n. 10.861, de 14 de abril de 2004 (2004). Institui o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior - SINAES e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF. Recuperado em 02 agosto, 2010 de <http://www.planalto.gov.br/>
- Limana, A. (2008). Desfazendo mitos: o que estão fazendo com o SINAES. *Avaliação*, 13(3), 869-873.
- Montibeller, G., Belton, V., Ackermann, F., & Ensslin, L. (2008). Reasoning maps for decision aid: An integrated approach for problem-structuring and multi-criteria evaluation. *Journal of the Operational Research Society*, 59(5), 575-589.
- Montibeller, G., & Belton, V. (2009). Qualitative operators for reasoning maps: Evaluating multi-criteria options with networks of reasons. *European Journal of Operational Research*, 195(3), 829-840.
- Piratelli, C. L., & Belderrain, M. C. N. (2010, agosto). Apoio à fase de projeto de um sistema de medição de desempenho com o strategic options development and analysis (SODA). *Anais do Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais*, São Paulo, SP, Brasil, 14.
- Polidori, M. M. (2009). Políticas de avaliação da educação superior brasileira: PROVÃO, SINAES, IDD, CPC, IGC e... outros índices. *Avaliação*, 14(2), 253-266.
- Polidori, M. M., Marinho-Araújo, C. M., & Barreyro, G. B. (2006). SINAES: Perspectivas e desafios na avaliação da educação superior brasileira. *Revista Ensaio: Avaliação e Políticas Públicas em Educação*, 14(53), 425-436.
- Reis, C. Z. T., Silveira, S. de F. R., & Ferreira, M. A. M. (2010). Autoavaliação em uma instituição federal de ensino superior: resultados e implicações. *Avaliação*, 15(3), 109-129.
- Richardson, R. J. (2008). *Pesquisa Social: Métodos e técnicas* (3a ed.). São Paulo: Atlas.

- Rodrigues, C. M. C., Ribeiro, J. L. D., & Silva, W. R. da. (2006). A Responsabilidade social em IES: uma dimensão de análise do SINAES. *Revista Gestão Industrial*, 2(4), 112-123.
- Rothen, J. C. (2006). Ponto e contraponto na Avaliação Institucional: análise dos documentos de implantação do SINAES. *Educação: Teoria e Prática*, 15(27), 119-137.
- Roy, B. (1994). On operational research and decision aid. *European Journal of Operational Research*, 73, 23-26.
- Roy, B. (1996). *Multicriteria Methodology for Decision Aiding*. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers.
- Roy, B. (2005). Paradigms and Challenges, Multiple Criteria Decision Analysis – State of the Art Survey. In: J. F. Greco & S. M. Ehrgott (Eds.) *Multicriteria Decision Analysis: state of the art survey* (pp. 3-24). Boston, Dordrecht, London: Springer Verlag.
- Skinner, W. (1986). The productivity paradox. *Management Review*, 75, 41-45.
- Sobrinho, J. D. (2008). Avaliação da educação superior: avanços e riscos. *Eccos*, 10(especial), 67-93.
- Sobrinho, J. D. (2008). Qualidade, avaliação: o SINAES a índices. *Avaliação*, 13(3), 817-825.
- Ventura, M. M. (2007). O Estudo de Caso como Modalidade de Pesquisa. *Revista SOCERJ*, 20, 383-386.
- Verhine, R. E., Dantas, L. M. V., & Soares, J. F. (2006). Do Provão ao ENADE: uma análise comparativa dos exames nacionais utilizados no Ensino Superior Brasileiro. *Revista Ensaio: Avaliação e Políticas Públicas em Educação*, 14(52), 291-310.
- Vieira, R. L. B., & Freitas, K. S. de. (2010). O SINAES na universidade pública estadual: análise do processo de construção da avaliação interna na Universidade do Estado da Bahia (UNEB). *Revista Ensaio: Avaliação e Políticas Públicas em Educação*, 18(68), 443-464.
- Yin, R. K. (2005). *Estudo de Caso: planejamento e métodos* (3a ed.). Porto Alegre: Bookman.

Reflexão sobre as normas de finanças públicas: enfoque sobre concessão de benefícios por meio de renúncia de receitas públicas

Resumo

A sociedade brasileira convive com modificações no modelo de gestão do patrimônio público. Parte dessas modificações pode ser atribuída à edição da Lei Responsabilidade Fiscal (LRF), uma vez que criou regras rígidas para a renúncia de receita pública. Analisar as normas de finanças públicas que impõem limites e condições para atingir responsabilidade na gestão fiscal, em especial, no que se refere à concessão de benefícios por meio do instituto da renúncia de receita, tem grande relevância como uma contribuição social. O objetivo deste estudo consiste em prover uma reflexão sobre doutrina e jurisprudência do Tribunal de Contas da União e do Estado de Minas Gerais, que estabelecem condições restritivas para a renúncia de receitas públicas. A pesquisa caracteriza-se como exploratória e utiliza como fontes documentais legislação, doutrina e jurisprudência do Tribunal de Contas da União e do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, a fim de subsidiar apontamentos inferenciais sobre a temática. Os resultados do estudo indicam alguns avanços em relação à renúncia de receita no Brasil: 1) a LRF representa o primeiro avanço ao impor restrições à concessão desse benefício; 2) a Secretaria do Tesouro Nacional criou a metodologia de dedução de receita, promovendo, com isso, uma maior evidenciação desses valores; 3) os Tribunais de Contas fiscalizam a obediência dos limites estabelecidos para renúncia de receitas.

Palavras-chave: Reflexão; Finanças públicas; Renúncia de Receitas.

Romualdo Douglas Colauto

Doutor em Engenharia de Produção (UFSC), Professor da Universidade Federal do Paraná (UFPR). **Contato:** Av. Prefeito Lothário Meissner, 632, Jardim Botânico, Curitiba, PR, Brasil, CEP: 30.460-070.

E-mail: rdcolauto@ufpr.br

Carla Márcia Botelho Ruas

Bacharel em Direito (UFMG), Especialista em Contabilidade Governamental (UFMG), Advogada Senior na Paulo Eduardo Mello Advogados Associados. **Contato:** Rua Santos Barreto, n. 58, 11º andar, Bairro de Lourdes, Belo Horizonte, MG, Brasil, CEP: 30170-070.

E-mail: carlambruas@gmail.com

Rita de Cássia Teixeira Pires

Bacharel em Administração de Empresas, Ciências Econômicas e Ciências Contábeis (UFMG), Especialista em Contabilidade Governamental (UFMG). **Contato:** Rua Camapuã, 585, Barroca, Belo Horizonte, MG, Brasil, CEP: 30430-450.

E-mail: rita@nupad.ufmg.br

Paulolino Pereira

Especialista na Área Pública (UFMG), Professor da universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). **Contato:** Av. Antônio Carlos, 6.627, Pampulha, Belo Horizonte, MG, Brasil, CEP: CEP:31270-900.

E-mail: paulolin@face.ufmg.br

1. Introdução

A Lei Complementar n.º 101/00, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), foi editada com o intuito de modificar a forma como historicamente se administrava o erário no Brasil, trazendo para a ordem jurídica os hodiernos princípios da transparência e responsabilidade da gestão fiscal. Essa legislação estabeleceu responsabilidade na gestão fiscal, pressupondo ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de: (1) metas de resultados entre receitas e despesas; (2) obediência a limites e condições para renúncia de receita; (3) geração de despesas com pessoal; (4) seguridade social e outras; (5) dívidas consolidada e mobiliária; e (6) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar. Assim, devem-se observar os limites e condições impostos à renúncia de receita, benefício concedido pelos administradores públicos com o intuito de incentivar as atividades econômico-sociais.

Leiria (2005) ressalta que o estabelecimento de normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal determina que o administrador público se depare com a necessidade imperativa de fazer uma administração planejada, ou seja, uma administração que tenha objetivos antevistos, com início, meio e fim, pois as normas relativas às finanças públicas estão vinculadas à responsabilidade fiscal.

A responsabilidade fiscal na gestão pública significa obedecer a normas e limites para administrar as finanças públicas, prestando contas sobre o quanto e como foram gastos os recursos oriundos dos impostos e demais tributos pagos pela sociedade. E mais, responsabilidade na gestão fiscal significa dizer que, caso não seja cumprido esse escopo de bem administrar o erário, o administrador público será responsabilizado por sua má gestão, submetendo-se às penalidades aplicáveis à espécie.

O equilíbrio das contas públicas exige administração planejada, controle eficiente e sistemático dos recursos orçamentários, com seu consequente acompanhamento e avaliação. De sorte que, assim não agindo, o administrador poderá ser chamado a responder no campo da responsabilidade fiscal em face de gestão temerária. Responsabilidade reveste a qualidade de ser responsável, portanto, a condição de responder por determinado evento sobre o qual incidem as regras das leis pertinentes (Martins & Nascimento, 2001).

O gestor público não pode se valer do instituto da renúncia de receita indistintamente, encobrindo interesses sob a justificativa de incentivar o desenvolvimento de determinado setor da economia. A título de exemplo, pode-se discutir a política fiscal utilizada recentemente pelo Governo Federal, diminuindo alíquotas do Imposto sobre os Produtos Industrializados (IPI) de alguns produtos para tentar driblar a crise econômica mundial. Há de se perquirir se essa renúncia de receita observou os limites legais, bem como se surtiram efeitos positivos na economia.

O objetivo desse estudo consiste em prover uma reflexão sobre doutrina e jurisprudência do Tribunal de Contas da União e do Estado de Minas Gerais, que estabelecem condições restritivas para a renúncia de receitas públicas. Ressalta-se que o trabalho não pretende configurar um posicionamento contrário à utilização do instituto da renúncia de receita pública, mas apenas investigar os limites e condições para sua concessão estabelecidos na Constituição da República e na Lei Complementar n.º 101/00, além de prover uma análise inferencial sobre doutrina e jurisprudência do Tribunal de Contas da União e do Estado de Minas Gerais que tratam sobre a temática.

2. Metodologia do estudo

A tipologia da pesquisa caracteriza-se como um estudo exploratório, utilizando-se de fontes secundárias, com abordagem lógica dedutiva. Tripodi, Fellin e Meyer (1981, p.64) explicam que o estudo exploratório tem por finalidade principal “desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, a fim de fornecer hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores”. Desse modo, busca-se conhecer com maior profundidade as normas de finanças públicas referentes à renúncia de receita previstas na Constituição da República, na Lei Complementar n.º 101/00 e em normas infralegais sobre responsabilidade na gestão fiscal.

Quanto aos procedimentos sistemáticos para a descrição e explicação dos fenômenos, o estudo se desenvolveu num ambiente em que se preconizou a abordagem qualitativa. O método qualitativo, conforme Richardson (1999), caracteriza-se pelo não emprego de instrumental estatístico como base no processo de análise de um problema. Utilizou-se da pesquisa bibliográfica para o desenvolvimento do trabalho e pesquisa documental centrada na legislação brasileira, na doutrina e na jurisprudência do Tribunal de Contas da União e do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais para subsidiar a reflexão sobre a temática renúncia de receitas públicas.

3. Caracterização da Lei de Complementar n.º 101/00 na Gestão Fiscal

A Lei Complementar n.º 101/00 trata da responsabilidade na gestão fiscal, em especial, o envolvimento necessário de receita, despesa e o seu equilíbrio. Lino (2001) expõe que a premissa principal é o planejamento para orientar a totalidade das ações governamentais, tanto na arrecadação dos recursos, quanto na realização das despesas, que devem ser sempre objeto de rígida contenção ou, em especial, de rigorosa imposição de limites nos gastos públicos, desde o pessoal, passando pelo endividamento, até das ações que visem ao aperfeiçoamento da máquina governamental. E, nesse ponto, a Lei Complementar n.º 101/00 pode ser um instrumento de realização das aspirações da sociedade brasileira, vez que será necessário desenvolver em nosso País um eficiente sistema de fiscalização e controle tanto interno quanto externo e, em especial, o político e o social.

Sancionada e editada em 4 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal teve o objetivo de alterar os mecanismos de gestão dos recursos públicos, trazendo para a ordem jurídica os princípios da responsabilidade e transparência na gestão fiscal. Lino (2001) salientou o esforço deliberado do Governo federal em passar ao público em geral a ideia de que a Lei Complementar n.º 101/00 seria capaz de realizar o objetivo maior da sociedade brasileira: acabar com a corrupção, combater o administrador desonesto, resolver, em suma, os problemas relacionados à devida e correta aplicação dos recursos públicos.

O Art. 1º da Lei Complementar n.º 101/00 expõe que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que se refere à renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar. Nesse sentido, Motta e Fernandes (2001, p. 243) lecionam que:

responsabilidade na gestão fiscal é ação planejada e transparente; ação preventiva e corretiva de riscos e desvios que possam afetar o equilíbrio das contas públicas; cumprimento de metas de resultados entre receita e despesa; obediência a limites e condições referentes a previsão e efetiva arrecadação de tributos, renúncia de receita, geração de despesa com pessoal, despesa com seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, destinação de recursos públicos ao setor privado, concessão de garantia, inscrição em restos a pagar. (Motta & Fernandes, 2001, p. 243).

Para atingir a responsabilidade na gestão fiscal, o administrador deve considerar a forma de gerir os recursos resultantes da arrecadação de receita para que as despesas públicas sejam assumidas dentro desses limites e, principalmente, para o aprimoramento na qualidade do gasto público a fim de satisfazer os anseios da sociedade. Nunes (2002, p. 13) ressalta a necessidade de planejar gastos, de pautar as ações dos governantes de hoje pelas consequências dessas ações para as gerações futuras. Não se deve procurar obter o bônus da despesa no momento presente, transferindo o ônus para o futuro, seja para o exercício seguinte, mandato seguinte ou gerações seguintes. Deve-se evitar que novos gastos sejam financiados através de inflação, aumento de impostos, aumento de dívida, antecipações de receitas orçamentárias, garantias, res-

tos a pagar e renúncia de receitas. E ainda, evitar que sejam criadas despesas para o futuro sem previsão de financiamento, particularmente na área de pessoal e previdência, e que haja acúmulo de déficits ocultos.

O intuito desse instrumento normativo foi regulamentar a administração pública nas questões de ordem político-gerencial, apresentando as limitações e as proibições que o gestor público é obrigado a observar, a fim de se manterem o equilíbrio financeiro das contas e a transparência dos procedimentos administrativos, por meio de vários instrumentos de gestão. Segundo Khair (2000), a Lei Complementar n.º 101/00 apoia-se em quatro eixos para cumprir sua função de reguladora das finanças públicas: planejamento, transparência, controle e responsabilização.

Nesse aspecto, o planejamento é aprimorado pela criação de novas informações, metas, limites e condições para a renúncia de receita, geração de despesas, despesas com pessoal, despesas da seguridade, dívidas, operações de crédito, antecipação da receita orçamentária (ARO), concessão de garantias. A transparência ocorre pela divulgação ampla de cinco novos relatórios de acompanhamento da gestão fiscal que permitem identificar as receitas e despesas: (1) Anexo de Política Fiscal; (2) Anexo de Metas Fiscais; (3) Anexo de Riscos Fiscais; (4) Relatório Resumido da Execução Orçamentária; e (5) Relatório de Gestão Fiscal. O controle é aprimorado pela maior transparência e qualidade das informações, exigindo uma ação fiscalizadora mais efetiva e contínua dos Tribunais de Contas. A responsabilização deverá ocorrer sempre que houver o descumprimento das regras, com a suspensão das transferências voluntárias, garantias e contratação de operações de crédito, inclusive ARO. Os responsáveis sofrerão as sanções previstas no Código Penal e na Lei de Responsabilidade Fiscal.

4. Variáveis normativas delineadas na Lei Complementar n.º 101/00

Um dos pontos importantes a ser salientado é que cada município, estado e União tem suas quantificações e limites próprios para promover uma gestão compatível com o conceito de responsabilidade fiscal. A Lei Complementar n.º 101/00 traz apenas as linhas gerais, deixando a cada ente político a autonomia para legislar de acordo com suas necessidades específicas. E essa materialização dos contornos delineados pela Lei Complementar n.º 101/00 ocorre somente quando editados três instrumentos normativos: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Esses instrumentos normativos estão definidos no Art. 165 da Constituição da República, bem como na Lei Complementar n.º 101/00.

O Art. 3º da Lei Complementar n.º 101/00 dispõe sobre o PPA. No entanto, ele foi vetado, restando apenas a definição trazida no Art. 165 da Constituição da República, segundo o qual a lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

Noutros termos, o PPA traz o planejamento do que se pretende realizar na gestão de um determinado ente político durante um período de quatro anos. Já a LDO, segundo a Constituição da República, deverá compreender as metas e prioridades da administração pública federal, orientar a elaboração da LOA e dispor sobre as alterações na legislação tributária. A Lei Complementar n.º 101/00 estabelece, ainda, que a LDO deve dispor sobre outros mecanismos de controle, tais como: equilíbrio entre receitas e despesas, limitação de empenho, controle de custos e a avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos, devendo ter como parte integrante o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais, regulamentados atualmente pelo Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais aprovados pela Portaria n.º 462, de agosto de 2009, da Secretaria do Tesouro Nacional.

No Anexo de Metas Fiscais, são estabelecidas metas anuais em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes. Nele deve conter, por exemplo, demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter con-

tinuado, bem como demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional.

O Anexo de Riscos Fiscais ajuda a avaliar os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, devendo-se informar as providências a serem tomadas, caso se concretizem. Ou seja, a LDO traz um planejamento mais objetivo para cada exercício financeiro, na qual o programa de Governo delineado no PPA toma contornos mais visíveis. Destacando essa característica, a Lei Complementar n.º 101/00 enfatiza a importância da LDO, atribuindo-lhe papel fundamental à análise da responsabilidade na gestão fiscal.

A LOA dá concretude a tudo isso, prevendo a receita e fixando a despesa pública, de acordo com o anteriormente planejado. Assim, somente se analisando esses três instrumentos normativos, de competência de cada ente político, pode-se ter a dimensão da forma como a gestão pública é conduzida. O que a Lei Complementar n.º 101/00 propõe são normas gerais, que devem ser, obrigatoriamente, observadas pelos entes políticos, deixando a esses instrumentos de planejamento a quantificação e a materialização dos limites impostos ao gestor público. Nesse ponto, é preciso esclarecer que no presente trabalho serão analisadas essas normas gerais, especificadas na legislação em vigor. No entanto, deve-se ter em mente que, no caso concreto, a análise da responsabilidade fiscal somente se faz possível caso seja analisado, conjuntamente, além dessas normas gerais, o tripé formado pelo PPA, LDO e LOA.

5. Conceituação e aspectos legais da Renúncia de Receita

A Constituição da República, no Art. 150, proíbe o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Porém, admite a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País. Nesse contexto, a renúncia de receita advém de uma situação em que o Poder Público, a partir de uma autorização legal, genérica ou específica, abre mão de parte das receitas que teria o direito de arrecadar, por razões de política econômica ou política institucional, objetivando incentivar determinados segmentos produtivos, fomentar o desenvolvimento de regiões ou ampliar a competitividade de setores estratégicos. São exemplos típicos de tais renúncias: isenções tributárias, anistias e os subsídios. Almeida (2001, p. 54) explica a renúncia de receita como uma política de governo:

o ato de renunciar à receita pública é, em essência, uma política de governo como todas as demais implementadas com o objetivo de executar as funções inerentes aos entes políticos que constituem as diferentes esferas de governo: federal, estadual e municipal. Trata-se de política pública consagrada em âmbito internacional, de aplicação difundida em países de todos os continentes, sem distinções de nível de desenvolvimento econômico-social e regime de governo, cujo propósito é promover o suporte financeiro necessário à realização de programas, projetos e atividades de interesse da sociedade e destinados à promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico nas diferentes regiões geoeconômicas do país, ao desenvolvimento de segmentos econômicos estratégicos e ao favorecimento de determinados grupos de contribuintes, entre outros objetivos públicos relevantes. (Almeida, 2001, p. 54).

A renúncia de receita representa um instrumento de política econômica. Pode-se dizer que se trata de uma política intervencionista do Estado na economia e, como tal, depende de atos da Administração Pública em suas respectivas esferas de competência. Bastante ilustrativo o que fez o Governo federal ao diminuir ou, até mesmo, zerar a alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de automóveis e, posteriormente, de material de construção e eletrodomésticos, na tentativa de driblar a crise econômica mundial iniciada nos Estados Unidos da América em 2008. Foram editados em dezembro de 2008 os Decretos n.ºs 6687 e 6696, zerando ou reduzindo alíquotas de veículos automotores até

março de 2009. Posteriormente, em 30 de março de 2009, foi editado o Decreto n.º 6809, prorrogando o benefício quanto aos automóveis e incluindo outros produtos, em especial, itens do ramo de construção civil e eletrodomésticos.

A Constituição da República estabelece que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica federal, estadual ou municipal, que regule, exclusivamente, as matérias acima enumeradas. O Art. 153, §1º, da Constituição da República, no entanto, prevê a possibilidade de redução de alíquota para alguns impostos de competência da União mediante simples Decreto do Executivo. O Governo federal, quando procedeu à redução do IPI, utilizou-se dessa prerrogativa, editando decretos que alteraram a alíquota de IPI de vários produtos. Além do IPI, a União pode alterar, sem necessidade de lei, a alíquota de impostos sobre a importação de produtos estrangeiros; sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; e sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

Martins e Nascimento (2001) explicam que a expressão “renúncia de receita” é a desistência do direito sobre determinado tributo, por abandono ou desistência expressa do ente federativo competente para sua instituição. De sorte que “importa sempre num abandono ou numa desistência voluntária, pela qual o titular de um direito deixa de usá-lo ou anuncia que não o quer utilizar” (Plácido & Silva, 1997, p. 701). A renúncia decorre da concessão de incentivos fiscais. Esses incentivos, em princípio, são instrumentos de que dispõe o Poder Público para promover o desenvolvimento da economia e possibilitar o incremento de postos de trabalho em determinada faixa do território onde são aplicados. Implicam redução do montante devido pelo contribuinte que ostenta a condição de beneficiário.

De acordo com a Lei Complementar n.º 101/00, renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. Nota-se no conceito introduzido pela Lei Complementar n.º 101/00 que as formas de renúncia apresentam-se mais pormenorizadas do que na Constituição da República, tendo-se incluído na relação das renúncias conceitos como: crédito presumido; alteração de alíquota e modificação da base de cálculo. Em termos genéricos, a anistia significa o perdão parcial ou total das infrações em que o devedor do tributo incorreu.

5.1 Limites e condições legais para renúncia de receita

A renúncia de receita é, na realidade, a utilização do tributo com finalidade extrafiscal, com o escopo de atingir objetivos de ordem social, econômica ou político-administrativa. Com a promulgação da Lei Complementar n.º 101/00, o equilíbrio das contas públicas tornou-se imperativo, e o cumprimento de metas de resultados indispensável para a redução dos déficits. À União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios cabe instituir, prever e efetivamente arrecadar todos os tributos de sua competência constitucional, conforme estabelecido no Art. 11 da Lei Complementar n.º 101/00. Cada esfera de Governo deve explorar adequadamente a sua base tributária e, conseqüentemente, ter capacidade de estimar qual será a sua receita. Desse modo, os governantes não poderão tomar decisões de redução de receita que comprometam a saúde das finanças públicas ou inviabilizem a continuidade da entidade pública.

Com o sentido de ampliar o controle da renúncia fiscal, a Constituição da República determina que o projeto de LOA deve conter demonstrativo regionalizado do efeito sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia. O que se pretende com a elaboração desse demonstrativo é propiciar maior transparência orçamentária de modo a avaliar os reais efeitos das políticas econômicas promovidas por meio de renúncia de receita. O Art. 14 da Lei Complementar n.º 101/00 estipula os limites e as condições legais para se promover a renúncia de receita, sem afetar a saúde das finanças públicas, nos seguintes termos:

a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (I) demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do Art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; e (II) estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. (Lei complementar 101, 2000, art. 14).

A renúncia de receita, por meio da anistia, remissão, crédito presumido, isenção em caráter não geral, alteração de alíquota de algum tributo ou a modificação da base de cálculo, que tenha como impacto a diminuição da receita pública deve estar acompanhada de estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois exercícios seguintes. Além disso, para atender aos preceitos da Lei Complementar n.º 101/00, cada governante deve demonstrar que a renúncia de receita apresenta-se em consonância com o estabelecido na LDO.

Faz-se necessário que o gestor público demonstre que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da LOA e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da LDO. Caso isso não seja possível, somente se pode efetuar a renúncia de receita se houver compensação, ou seja, aumento de receita proveniente de elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, aumento ou criação de tributo ou contribuição.

Ocorrendo a segunda alternativa, o ato que implique renúncia só entrará em vigor quando estiver assegurada a compensação pelo aumento de receita. Este procedimento é um importante mecanismo de auxílio no cumprimento das metas fiscais e na alocação das receitas na LOA para as diferentes despesas.

Caso não sejam cumpridos os dispositivos da Lei Complementar n.º 101/00, várias serão as consequências tanto para o ente federativo quanto para o administrador público. Em relação aos entes federativos (União, estados ou municípios), é vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não instituir, prever e, efetivamente, arrecadar todos os tributos. Quanto ao administrador público, a Lei n.º 8.429/92 define como atos de improbidade administrativa que causam lesões ao erário conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie, bem como agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda.

As consequências legalmente estabelecidas para o administrador público que agir improbamente são rígidas: ressarcimento integral do dano; perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, se concorrer esta circunstância; perda da função pública; suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos; pagamento de multa civil de até duas vezes o valor do dano e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de cinco anos.

Em relação aos prefeitos, o Decreto-Lei n.º 201/67 enquadra como crime de responsabilidade a concessão de empréstimo, auxílios ou subvenções sem autorização da Câmara, ou em desacordo com a lei. E, nesse caso, a pena cominada é de detenção de três meses a três anos, bem como a perda de cargo e a inabilitação, pelo prazo de cinco anos, para o exercício de cargo ou função pública, eletivo ou de nomeação, sem prejuízo da reparação civil do dano causado ao patrimônio público ou particular.

Importante ressaltar que, de acordo com o Art. 14, §3º da Lei Complementar n.º 101/00, todos esses limites e condições não são aplicáveis à União, caso pretenda alterar alíquotas dos impostos sobre importação de produtos estrangeiros, exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários. Portanto, para a diminuição da alíquota do IPI e de todos esses impostos, a União não tem a obrigatoriedade de observar as restrições impostas à renúncia de receita pelo Art. 14 da Lei Complementar n.º 101/00, podendo fazê-lo por simples Decreto do Executivo, sem necessidade de autorização legal.

5.2 Doutrina sobre renúncia de receita

O gestor público pode optar pelo custeio e investimento direto em determinados programas ou projetos, ou pode incentivar políticas por meio de gastos indiretos. Isto é, o não recebimento de receita tributária que lhe seria devida. Quando a Administração Pública opta pela política econômica fundada na renúncia de receita, deve-se perquirir que se trata de gastos tributários indiretos. Destarte, o maior problema apontado pela doutrina é a mensuração da perda fiscal. Isso ocorre porque não é simples apurar a perda efetiva que os entes públicos terão ao renunciarem a determinadas receitas tributárias.

Na busca de uma maior transparência na gestão pública, a Constituição da República estabelece que o projeto de lei orçamentária seja acompanhado de demonstrativo do efeito sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. Apesar disso, a forma em que se evidencia o impacto orçamentário-financeiro da renúncia de receita não permite conhecer os reais montantes de recursos renunciados, os beneficiários dessa ação e, principalmente, os resultados efetivos comparados aos objetivos dos planos de governo. Isso significa que, apesar desse intuito do Constituinte, os mecanismos criados pela legislação não proporcionam níveis suficientes de transparência da gestão pública.

Almeida (2001, p. 55) apresenta algumas possíveis soluções para esse dilema: (a) elaboração de um orçamento próprio de renúncia de receita, estruturado nos moldes do orçamento fiscal; (b) aperfeiçoamento do quadro demonstrativo elaborado pela Secretaria da Receita Federal, incluindo os benefícios vinculados às contribuições sociais, e evidenciar, além do efeito sobre as receitas, o efeito sobre as despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, bem como o efeito sobre as receitas e despesas, decorrente de subsídios e benefícios de natureza financeira e creditícia; (c) inserção deste quadro como anexo ao orçamento fiscal da União e a mensuração pela Secretaria da Receita Federal, dos valores efetivamente renunciados, em cada exercício financeiro, para análise em cotejo com aqueles estimados, visando ao ajuste da metodologia de estimação adotada pelo órgão.

Em decorrência dessas inúmeras críticas, a Secretaria do Tesouro Nacional, juntamente com a Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, editou várias Portarias. Encontra-se em vigor, a Portaria Conjunta n.º 2 de agosto de 2009, na qual estipula a metodologia de cálculo e a evidenciação do montante de receita renunciada. Dessa forma, a Portaria impõe a obrigação de registrar contabilmente a natureza de receita objeto da renúncia, em contrapartida com uma dedução de receita (conta redutora de receita). Em consequência, e impulsionada pela doutrina que vem discutindo essa matéria há tempos, foram criados mecanismos para melhorar o levantamento de dados relativos à renúncia de receita, não sendo ainda possível avaliar se, de fato, mostrar-se-ão efetivos.

Outra questão discutida pela doutrina se refere à guerra fiscal que os entes federativos podem promover entre si, na disputa pela atenção dos empresários, noutras palavras, na disputa de investimentos para sua região por meio da concessão de incentivos. Como efeitos dessa guerra fiscal, podem-se acabar aumentando as desigualdades regionais.

De acordo com Lino (2001), a Lei Complementar n.º 101/00 não teve o objetivo de prevenir ou evitar a guerra fiscal; ou, se teve, não logrou êxito em seu intento. Isso porque a figura da renúncia, como esculpida na mencionada lei, normaliza apenas as hipóteses de extinção, exclusão ou redução de crédito tributário, pressupondo, logicamente, a prévia existência deste, do crédito, que necessita, por seu turno, de um fato gerador. Já na guerra fiscal, entretanto, trabalha-se apenas com a promessa, ou seja, vai repercutir apenas nas futuras incidências. Não impacta, por conseguinte, o orçamento do exercício em que o incentivo é prometido e, por isso, não visa coibir a guerra fiscal.

A doutrina aponta para uma preocupação na qualidade da política fiscal a ser desenvolvida a partir da renúncia de receita. Martins e Nascimento (2001, p. 103) exprimem que é certo que “à renúncia fiscal pode-se recorrer com o objetivo de estimular as atividades empresariais, não menos verdade é que deve ser permeada de compensações racionais, a não causar prejuízos ao conjunto da economia e aos

interesses da sociedade pagadora de tributos”. Melhor dizendo, sua concessão não deve ser movida, de forma alguma, por motivos políticos eleitoreiros, ao talante da corporação governamental do momento.

Além de se preocupar com a mensuração do montante de receita renunciada numa dessas políticas fiscais, há que se atentar para a sua finalidade, se o objetivo é de fato promover uma atividade econômica de importância para a sociedade, ou se privilegia apenas interesses pessoais e eleitoreiros. Martins e Nascimento (2001) sinalizam para a necessidade de ações do Governo compatibilizarem-se com o interesse da sociedade, a fim de que possam alcançar o ideal de justiça.

5.3 Jurisprudência do Tribunal de Contas da União e do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais

A despeito da relevância constitucional e dos preceitos da responsabilidade fiscal, os Tribunais de Contas da União e dos Estados vêm pontuando a necessidade de aperfeiçoamento da fiscalização, especialmente no que tange à mensuração e acompanhamento dos efetivos benefícios para a sociedade do desenvolvimento de uma política pública de concessão de benesses fiscais.

O Tribunal de Contas da União (TCU), por exemplo, analisou o sistema de benefícios tributários e previdenciários da Secretaria da Receita Federal (SRF), Secretaria de Previdência Social/MPAS e Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), nos exercícios financeiros de 1997 a 2003. Trata-se do Processo 003.924/2003-0, no qual foi proferido pelo Plenário do TCU, em sessão do dia 28 de janeiro de 2004, o Acórdão 38/2004, publicado no Diário Oficial da União de 6 de fevereiro de 2004. O objetivo era fiscalizar a renúncia de receitas registradas nos exercícios financeiros de 1997 a 2003, a fim de analisar a consistência das estimativas e identificar receitas que servem de fonte de recursos para fazer frente aos aumentos previstos para salário mínimo, funcionalismo público, bem como analisar o impacto da renúncia de receitas feita pela União nos últimos exercícios sobre o orçamento da União. Constatou-se, por exemplo, que a SRF deu início ao cálculo efetivo (valores reais) das renúncias de receita somente a partir do exercício de 2001. Isso porque não se encontra disponível nenhum dado efetivo sobre renúncia de receita em relação aos exercícios financeiros anteriores a 2000.

No exercício financeiro de 2000, o TCU constatou que a SRF estimou R\$18,04 bilhões em benefícios tributários, enquanto só se conseguiu calcular R\$14,86 bilhões dos valores estimados, correspondendo a 82,36% daquele valor. Os valores, efetivamente, aferidos da renúncia de receita somaram R\$15,62 bilhões, representando 5,11% a mais dos valores estimados. Muitos dos benefícios, segundo o TCU, não tiveram seus valores disponíveis, tais como bagagem, microempresas e empresas de pequeno porte, embarcações, imposto sobre a propriedade territorial rural, adicional ao frete para renovação da marinha mercante, entre outros. Em 2001, os benefícios tributários foram estimados pela SRF em R\$19,33 bilhões, mas somente se conseguiu calcular R\$18,27 bilhões dos valores estimados, correspondendo a 94,51%, o que significa dizer que alguns dos benefícios não tiveram os valores disponíveis. Os valores efetivamente aferidos somaram R\$19,09 bilhões, perfazendo 4,48% a mais dos valores estimados.

Apesar da constatação dessas impropriedades, foi possível ao TCU aferir que a participação da renúncia efetiva em 2000 na receita administrada pela SRF foi de 11,35% e 1,45% do Produto Interno Bruto (PIB). No ano de 2001, a participação da renúncia efetiva na receita administrada foi de 10,69% e de 1,49% em relação ao PIB. Portanto, a participação dos benefícios efetivos na receita administrada variou negativamente 0,5% de 2000 para 2001, enquanto a participação no PIB variou 2,68% positivamente no mesmo período.

Outro ponto que o TCU constatou foi a impossibilidade de analisar como têm se comportado as renúncias fiscais em relação às previsões contidas nas leis orçamentárias. Isso porque os valores apresentados, por exemplo, pela SRF, dos benefícios tributários que constam do demonstrativo que acompanha o projeto de lei do orçamento da União, ao longo do período, sofreram uma série de alterações metodológicas. Assim, não foi possível inferir conclusões razoáveis nesse ponto.

O TCU verificou ainda que a renúncia de receitas, de acordo com as justificativas apresentadas pelos responsáveis do levantamento e cálculo na SRF e Previdência Social, bem como das análises feitas no conjunto de dados, possuem uma rigidez própria e estabilidade de valores em função dos prazos fixos e indeterminados da legislação de criação. Isso ocorre devido ao fato de que a maioria dos benefícios não possui prazo de duração, sendo indeterminados. Este Tribunal apontou que à época da realização da auditoria havia cerca de 97 projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional de iniciativa de parlamentares, que poderiam ter impacto no volume de renúncias de receitas federais. E, ainda, que havia falhas na apuração de renúncia de receita. Concluíram que, se têm envidado esforços, por meio de deliberações decorrentes de trabalhos de auditorias, no sentido de orientar a SRF no aprimoramento da definição de renúncias de receita, buscando retratar de forma mais evidente, transparente e fidedigna as despesas implicitamente realizadas por intermédio do sistema tributário.

O Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCEMG) manifestou-se sobre a renúncia de receita ao responder a consulta n.º 694.469, encaminhada pelo Presidente da Câmara Municipal de Visconde do Rio Branco, na qual questionou se multa moratória constitui receita pública e se sua redução em até 100% configura renúncia de receita em desobediência ao Art. 14 da Lei Complementar n.º 101/00.

O TCEMG, inicialmente, esclareceu que o consulente não especificou a natureza da multa moratória a que alude. Explicou que a multa moratória pode ter cunho fiscal, quando constitui sanção decorrente do atraso no cumprimento da obrigação principal, visando coibir o prejuízo que o fisco teria tido por receber o tributo com atraso. Lado outro, a multa pode ter natureza administrativa, não tributária que constitui sanção de ato ilícito, e que, por isso, não integra a receita tributária. Afirmou que a multa moratória constitui receita pública, sim, e que a anistia de multa moratória de origem tributária, advinda de mora no pagamento de um tributo (imposto, taxa ou contribuição de melhoria), significa exclusão do crédito, ou seja, renúncia de receita tributária. Desse modo, o administrador, ao concedê-la, deverá observar as exigências do Art. 150 da Constituição da República (concessão por lei específica e exclusiva sobre a matéria), bem como as condições previstas nos incisos I e II do Art. 14 da Lei Complementar n.º 101/00, uma vez que importa em tratamento diferenciado da administração.

Nesse caso, o TCEMG expressou que cabe ao administrador a observância de três condições. Primeiro, deve ser feita a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes. Segundo, deve-se atender ao disposto na LDO e, por fim, deve-se atender a pelo menos uma das seguintes condições: demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do Art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da LDO; ou demonstração de que a renúncia estará acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. Finalmente, salientou que, ocorrendo a liberação, pela Administração, de multa moratória de natureza eminentemente administrativa, não fiscal, tal medida não estará sujeita às condições previstas na Lei Complementar n.º 101/00.

Outra consulta respondida pelo TCEMG refere-se à renúncia de receita formulada pela Prefeitura Municipal de Paraopeba. Indagou-se, entre outras coisas, se o Município poderia isentar empresa de pagamento de Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), através de lei autorizativa, com a finalidade de gerar empregos, e se tal isenção caracterizaria renúncia de receita à luz da Lei Complementar n.º 101/00. O TCEMG respondeu que a hipótese envolve, inexoravelmente, renúncia tributária e, por isso, é necessário observar-se o Art. 14 da Lei Complementar n.º 101/00 em harmonia com o Art. 150 da Constituição da República. Entretanto, salientou:

além da demonstração do efetivo retorno à sociedade, *in casu*, a geração de emprego, é necessário que o ato de concessão do benefício esteja acompanhado de todos os estudos e documentos previstos no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, quais sejam, a estimativa do impacto orçamentário e financeiro da renúncia, o estudo de que a renúncia não afeta as metas fiscais da LDO e as traçadas para o aumento compensatório de tributos arrecadados pelo município.

Vale dizer, a Administração, antes de tudo, deve ter a garantia de que, com a isenção tributária, certo e determinado número mínimo de emprego será criado, pois a renúncia gera diminuição de receita e nada mais justo que o município tenha, de antemão, essa certeza.

Como se denota do Art. 14 da Lei Complementar 101/2000, isentar empresas de cobrança de tributo é legal, uma vez cabalmente demonstrado que nenhum prejuízo será causado às finanças públicas, porque o equilíbrio orçamentário é *condicio sine qua non* para uma sadia gestão fiscal. (TCEMG)

Logo, o gestor, ao abrir mão de recursos públicos, estará assumindo responsabilidade perante a sociedade e, também, o Tribunal de Contas, pois este, de acordo com o texto da Carta Magna, detém competência constitucional para fiscalizar o processo de renúncia tributária, inclusive a efetividade da medida adotada pela Administração. Dessa forma, o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais ressalta a responsabilidade do gestor público que opta pela política de renúncia de receita, pontuando que a sociedade deve, de fato, sentir os benefícios desse programa.

6. Apontamentos reflexivos sobre os pronunciamentos de Renúncia de Receita Pública

Logo após a edição da Lei Complementar n.º 101/00, doutrinadores começaram a discutir a implementação de uma metodologia de cálculo para mensurar o que, efetivamente, se deixou de arrecadar com a implantação de política econômica fundada em renúncia de receita. Essa questão ficou muito tempo sem resposta. Em 28 de abril de 2005, com a edição da Portaria n.º 303, pela Secretaria do Tesouro Nacional, definiu-se a forma de se apurar o que, de fato, deixou de se arrecadar. As pesquisas acadêmicas, ao promoverem questionamentos, instigaram a Secretaria do Tesouro Nacional a aperfeiçoar o processo de mensuração do montante de receita renunciada, favorecendo a uma maior transparência na Administração Pública, um dos escopos primordiais da Lei Complementar n.º 101/00.

Apesar do avanço na mensuração da receita efetivamente renunciada, permanece ainda a necessidade de serem promovidos outros estudos. No Brasil não existe, por exemplo, um sistema de controle e monitoramento dos resultados socioeconômicos efetivamente alcançados pela renúncia de receita, para se avaliar o nível de satisfação da sociedade e, conseqüentemente, a efetividade desta política. Assim, como em um programa que a administração diretamente investe seus recursos, no caso da concessão de um benefício fiscal, deve-se averiguar a efetividade do programa fiscal.

A doutrina deve desenvolver um papel importante nessa discussão ao criar mecanismos segundo os quais seja possível avaliar a consecução dos objetivos de determinado programa de incentivo fiscal, bem como se o produto desse programa conseguiu pelo menos satisfazer parte da sociedade. A avaliação de resultados se configura como exigência legal, pois o Art. 4º da Lei Complementar n.º 101/00, obriga a inclusão na LDO de normas e diretrizes para se promoverem mecanismos de avaliação de resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos. Nesse caso, cada ente, ao elaborar sua LDO, deve prever a metodologia a ser utilizada nas avaliações dos programas de Governo a serem implementados, incluindo aqui a metodologia de acompanhamento das políticas fiscais de renúncia de receita.

A doutrina pontua, ainda, que a Lei Complementar n.º 101/00 não tem objetivo de acabar com a guerra fiscal. De fato, não há nenhum dispositivo legal que contribua para se evitar a guerra fiscal. A Lei Complementar n.º 101/00, ao adotar uma série de requisitos para a concessão de incentivos fiscais exige que esse processo seja realizado com maior racionalidade, planejamento e transparência. Isto acaba por minar danos pelos gestores públicos de concederem benefícios muito além do que os cofres públicos permitem. Indiretamente, portanto, acredita-se, sim, que a Lei Complementar n.º 101/00 é capaz de conter o clima belicoso entre estados e entre municípios na questão da guerra fiscal, pois as decisões somente podem ser tomadas se estiverem em consonância com a situação financeira do respectivo ente político.

Em relação à jurisprudência observada, o acórdão do Tribunal de Contas da União analisado denota interessante fato: não se encontra disponível nenhum dado sobre renúncia de receita dos exercícios financeiros anteriores a 2000. Essa latitude demonstra situação de ausência de controle e transparência existente antes da edição da Lei Complementar n.º 101/00. Se não era feito nem mesmo o controle dos valores reais de receita renunciados, torna-se impossível a aferição da qualidade dessa política pública desenvolvida pelos entes políticos, sobre a qual não se exercia a menor fiscalização.

Foram feitas muitas observações pelo TCU que demonstram que há muito a se evoluir na aferição do real valor da renúncia de receita. A diferença apurada, por exemplo, entre o valor estimado de benefícios tributários concedidos e os valores efetivamente aferidos da renúncia de receita talvez possa ser atribuída a falhas das metodologias aplicadas para se estimar a receita que deixará de ser arrecadada. Aliás, as várias alterações metodológicas que o demonstrativo que acompanha o projeto de lei do orçamento da União sofreu ao longo do período foram apontadas como um ponto prejudicial, pois, devido a elas, não foi possível analisar a forma como vieram se comportando as renúncias fiscais em relação às previsões contidas nas leis orçamentárias.

Por outro lado, não se pode olvidar que as constantes modificações foram implantadas para se buscar uma maior transparência e qualidade da informação contábil, o que se mostra uma iniciativa louvável. Entretanto, além da evidenciação dos valores de receita pública renunciados, o acórdão do TCU deixa patente que a discussão do tema deve ter seu espectro ampliado, de modo que se promovam permanentes revisões na manutenção e concessão dos benefícios fiscais. Não basta serem criados mecanismos para aferição do montante de receita renunciada, quando a qualidade da política fiscal não é avaliada.

Tanto que se extrai do acórdão a constatação de que a concessão de benefícios fiscais é, normalmente, feita por prazo de duração indeterminado. Ocorre que isso não mantém consonância com a ideia inicial do incentivo fiscal, tornando-se, não, um incentivo, mas um benefício permanente. Dever-se-iam, portanto, ser discutidas questões como o prazo de duração dos benefícios, que só deveria ser concedido até que alcançada a sua finalidade, ou até regularizada determinada situação. O próprio TCU constatou que, à época da realização da auditoria, havia ainda cerca de 97 projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional que poderiam ter impacto no volume de renúncias de receitas federais.

A discussão referente à qualidade dessas políticas fiscais deve ser ampliada, de modo que sejam inibidas essas situações de benefícios concedidos por prazo indeterminado e, indiscriminadamente, para muitos setores, dos quais nem sempre se obterá retorno. Essa necessidade de se criarem mecanismos para aferir a satisfação da sociedade em relação a um programa de concessão de benefícios fiscais fica patente na consulta respondida pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, em que uma prefeitura pretende isentar empresa do pagamento de ITBI, sob o pretexto de promover a geração de empregos.

Em verdade, a consulta impressiona porque o ITBI é imposto de competência municipal, cujo fato gerador é a transmissão intervivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição. Assim, difícil acreditar que a isenção de um imposto como esse, incidente sobre uma operação tão específica, qual seja, a transmissão de imóveis inter vivos, possa gerar empregos.

Essa consulta demonstra a forma como as políticas públicas de renúncia de receita são implementadas no Brasil, sem um planejamento, sem um estudo aprofundado dos seus reais impactos. Por isso, o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais foi tão veemente em pontuar que “a Administração, antes de tudo, deve ter a garantia de que, com a isenção tributária, certo e determinado número mínimo de emprego será criado”, enfatizando a responsabilidade que o gestor público, ao optar por essa política pública, estará assumindo perante a sociedade e, também, o Tribunal de Contas.

Por fim, o Governo federal, ao conceder isenção de IPI sobre automóveis em dezembro de 2008, num primeiro momento, não conseguiu impedir que montadoras continuassem seus planos de demissão em massa. As montadoras receberam um incentivo para o consumo dos seus produtos, mas continuaram diminuindo seus postos de trabalho. Num segundo momento, exigiu-se das grandes fábricas a manutenção dos seus empregados.

Outra consequência direta da política envidada pelo Governo federal foi a redução imediata da receita dos estados, Distrito Federal e municípios. De acordo com a Constituição da República, parte do produto advindo da arrecadação de Imposto de Renda e IPI, impostos arrecadados pela União, devem ser repassados aos estados, Distrito Federal e municípios. Trata-se do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Por isso, com a diminuição da receita de IPI, houve a drástica redução do repasse do FPE e FPM, o que vem deixando, em especial, muitos municípios em situação financeira absolutamente delicada. Na grande maioria dos municípios brasileiros, o FPM corresponde à maior parte das suas receitas, de forma que essa diminuição tem provocado protestos por todo o País. O município é que está mais próximo ao cidadão, tendo de provê-lo em saúde, educação, assistência social, entre outros, de modo que, em se mantendo essa situação, a população poderá ser privada de serviços básicos e essenciais.

7. Considerações finais

O objetivo deste estudo consistiu em prover uma reflexão sobre doutrina e jurisprudência do Tribunal de Contas da União e do Estado de Minas Gerais, que estabelecem condições restritivas para a renúncia de receitas públicas. Assim, buscaram-se fundamentos na doutrina e jurisprudência do Tribunal de Contas da União e do Estado de Minas Gerais, que estabelecem condições restritivas para a renúncia de receita pública. O trabalho pontuou alguns avanços em relação à renúncia de receita, política pública amplamente utilizada pelos gestores no Brasil. A Lei Complementar n.º 101, editada em 2000, apresenta-se como o primeiro desses avanços, ao impor restrições à concessão desse benefício. Num segundo momento, depois de identificada a dificuldade em se mensurar o volume de receita renunciada, a Secretaria do Tesouro Nacional criou a metodologia de dedução de receita, promovendo, com isso, uma maior evidência desses valores. Além disso, os Tribunais de Contas vêm fiscalizando a obediência, ou não, aos limites estabelecidos na Lei Complementar n.º 101/00 para a renúncia de receita.

Muito ainda há para se evoluir. Em primeiro lugar, os Tribunais de Contas ainda vêm elaborando análises sem muita profundidade, sem grandes questionamentos, de forma muito incipiente sobre o tema. Interessante a constatação de que o maior volume de pronunciamentos vem ocorrendo na esfera federal, pelo Tribunal de Contas da União. No Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, foi encontrado escasso material relativo ao tema, o que demonstra que ele não vem sendo objeto de grandes discussões no bojo do estado e municípios mineiros, tampouco de auditorias nas prestações de contas anuais, embora presentes nos ordenamentos do Estado.

Ademais, não se sabe como os Tribunais exercerão a fiscalização quanto à metodologia implementada pela Secretaria do Tesouro Nacional, que buscava maior evidência dos valores que o ente político deixou de arrecadar. Isso porque essa metodologia não vem sendo observada por grande parte deles, que permanecem elaborando suas leis da forma como estabelecido antes da Portaria n.º 303, de 28 de abril de 2005. Ora, se nem mesmo o volume da receita renunciada é corretamente aferido, muito menos se percebe um esforço em se analisar, qualitativamente, essas políticas. Noutros termos, não se pode identificar iniciativas de se promover análise dos objetivos que pretendiam atingir a renúncia de receita, se eles foram, ou não, alcançados, se há uma satisfação da população em relação ao programa ou se beneficiou particulares sem ter produzido grandes consequências político-sociais.

Como sugestão para trabalho futuro, recomenda-se o estudo de casos sobre os resultados socioeconômicos efetivamente alcançados por determinada política de renúncia de receita, para se avaliar o nível de satisfação da sociedade e a efetividade desta política.

8. Referências

- Almeida, F. C. R. de. (2001, abril/junho). A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários. *Revista do Tribunal de Contas da União*, 32(88), 54-65.
- Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de Outubro de 1988*. (2004). (30a ed.). São Paulo: Saraiva.
- Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967*. (1967). Dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Poder Executivo.
- Decreto nº 6687, de 11 de dezembro de 2008*. (2008). Altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Poder Executivo.
- Decreto nº 6696, de 17 de dezembro de 2008*. (2008). Altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Poder Executivo.
- Decreto nº 6809, de 30 de março de 2009*. (2009). Altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Poder Executivo.
- Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000*. (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Poder Executivo.
- Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. (1964). Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Poder Executivo.
- Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992*. (1992). Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Poder Executivo.
- Portaria Conjunta nº 2, de 06 de agosto de 2009*. (2009). Aprova o Volume I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional e Secretária de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.
- Portaria nº 303, de 28 de abril de 2005*. (2005). Aprova a 2ª edição do Manual de Procedimentos da Receita Pública. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional.
- Portaria 462, de 06 de agosto de 2009*. (2009). Manual de Demonstrativos Fiscais. Aprova os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional.
- Khair, A. A. (2000). *Gestão fiscal responsável simples municipal: guia de orientação para prefeituras* (Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão). Brasília: BNDES.
- Leiria, A. C. N. (2005). *Lei de responsabilidade fiscal: comentários e terminologia*. Caxias do Sul: Plenum.

- Lino, P. (2001). *Comentários à lei de responsabilidade fiscal: lei complementar nº 101/2000*. São Paulo: Atlas.
- Martins, I. G. da S., & Nascimento, C. V. do. (2001). *Comentários à lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Saraiva.
- Motta, C. P. C. M., & Fernandes, J. U. J. F. (2001). *Responsabilidade Fiscal: Lei Complementar 101 de 4/5/2000* (2a ed.). Belo Horizonte: Del Rey.
- Nunes, S. P. (Org.). (2002). *Exercícios Práticos da Lei de Responsabilidade Fiscal para Municípios*. Brasília: MP, ESAF, BB.
- Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa Social: métodos e técnicas* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Silva, D. P. e. (1997). *Vocabulário jurídico* (13a ed.). Rio de Janeiro: Forense.
- Tribunal de Contas da União - Secretaria Geral das Sessões . (2004). *Ata 2 da Sessão Ordinária para análise do Processo 003.924/2003-0*. Recuperado em 12 setembro, 2010 de portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2047436.PDF
- Tripodi, T., Fellin, P., & Mayer, H. (1981). *Análise da pesquisa social*. Rio de Janeiro: Francisco Alves.

Controladoria como Instrumento de Governança no Setor Público

Resumo

A Controladoria é considerada um instrumento de Governança Corporativa, na medida em que pode contribuir para a redução da assimetria informacional e de conflitos de interesses, decorrentes dos problemas de agência entre proprietários e gestores das organizações, por meio da disponibilização de informações que possibilitem a avaliação da entidade e a verificação do alcance dos seus objetivos. A transparência e a accountability são pilares básicos tanto da Governança Corporativa quanto da Controladoria. O Comitê do Setor Público (PSC) da Federação Internacional de Contadores (IFAC) desenvolveu estudo sobre governança para o contexto público, levando em conta que os princípios de governança deveriam estar presentes nas entidades públicas refletidos em quatro dimensões, duas das quais se referem ao controle e à disponibilização de relatórios externos Federação Internacional dos Contadores [IFAC] (2001). A presente pesquisa tem como principal objetivo identificar quais informações disponibilizadas pela Controladoria Geral da União (CGU), em seu portal eletrônico, atendem ao tipo e ao conteúdo das recomendações da IFAC referentes ao controle e aos relatórios externos, enquanto dimensões de governança no setor público. Por meio de pesquisa bibliográfica e documental, constatou-se que apenas as informações referentes aos relatórios orçamentários e financeiros atendem ao tipo e ao conteúdo recomendado pela IFAC. A pesquisa revelou ainda que informações relacionadas à auditoria interna e à prestação de contas anual do Governo contemplam parcialmente o conteúdo recomendado pela IFAC.

Palavras-chave: Governança; Controladoria; Setor público.

Mônica Clark Nunes Cavalcante

Mestre em Administração e Controladoria (UFC), Sócia-Diretora da S&M Consultoria em Gestão. Contato: Rua Padre Valdevino, 2000, Aldeota, Fortaleza, CE, Brasil, CEP: 60175-020.

E-mail: monicaclark@yahoo.com.br

Márcia Martins Mendes De Luca

Doutora em Controladoria e Contabilidade (USP), Professora da Universidade Federal do Ceará (UFC). Contato: Av. da Universidade, 2431, Benfica, Fortaleza, CE, Brasil, CEP:60020-180.

E-mail: marciadeluca@ufc.br

1. Introdução

Em uma sociedade democrática, constitui dever do Estado a realização do bem comum, que se concretiza por meio do atendimento às necessidades da população (Coimbra, 2006). Para suprir tais necessidades, o Estado conta com a Administração Pública, que, no Brasil, envolve os três Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e as três esferas federadas, cabendo ao Executivo a gestão dos recursos e a prestação dos serviços públicos, enquanto ao Legislativo compete a fiscalização da gestão.

Os “proprietários” de todos os recursos (os cidadãos) não exercem diretamente a sua gestão, que fica a cargo dos órgãos do Poder Executivo, configurando-se um potencial problema de agência, em que não há segurança sobre o alinhamento de interesses das partes. Há, ainda, nessa relação, problemas de assimetria informacional entre os proprietários e os gestores, sendo estes últimos detentores de um nível de informação muito maior que o daqueles. Nessas situações, mecanismos de Governança Corporativa podem ser utilizados para facilitar essa convergência de interesses e transmitir segurança aos proprietários quanto aos resultados da gestão pública.

Embora a Governança Corporativa, com essa expressão, tenha se destacado em um contexto associado a corporações privadas, no final dos anos 80, relacionado a escândalos financeiros, alguns órgãos internacionais, como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e o Comitê do Setor Público (PSC) da Federação Internacional de Contadores (IFAC), estenderam e adaptaram seus princípios e recomendações de práticas a entidades do setor público.

Em um ambiente de insegurança quanto ao alinhamento de interesses e à assimetria informacional entre agentes (proprietários e gestores), a existência de uma Controladoria pode constituir importante mecanismo de Governança Corporativa. A presença do controle como uma dimensão da governança no setor público é explicitada nas recomendações da IFAC (2001), que concebe aquela função como suporte à alta gestão para viabilizar o alcance dos objetivos organizacionais, na eficiência e efetividade das operações, na confiabilidade de relatórios internos e externos e na conformidade na aplicação de leis e regulamentos.

Na visão de Bianchi (2005), a área de Controladoria pode contribuir para a mediação dos conflitos entre agentes por meio de sistema de informações e de mensuração de resultados, possibilitando o acesso tanto do proprietário quanto dos gestores a informações sobre a *performance* da organização e de sua administração, e a transparência sobre os produtos das ações dos gestores, diminuindo, assim, a assimetria da informação entre seus principais usuários. Dois dos pilares básicos da Governança Corporativa, a transparência das informações e a *accountability*, também são princípios presentes nas funções da Controladoria.

A administração pública federal brasileira possui um órgão de controle: a Controladoria Geral da União (CGU). Nesse contexto, considerando a relevância da área de Controladoria no atendimento aos princípios básicos da governança aplicados também na gestão pública, a presente pesquisa visa responder à seguinte indagação: **Quais informações disponibilizadas pela CGU atendem às recomendações de práticas de governança no setor público da IFAC referentes às dimensões do controle e dos relatórios externos?**

Este estudo tem como principal objetivo investigar as informações disponibilizadas pela CGU que atendem ao tipo e ao conteúdo das recomendações da IFAC (2001) referentes ao controle e aos relatórios externos enquanto dimensões de governança no setor público.

Para tanto, adotaram-se procedimentos de pesquisa bibliográfica e documental, mediante estudo de textos especializados, legislações, normativos e portais eletrônicos. Quanto à natureza do problema, trata-se de análise qualitativa de informações disponibilizadas no portal eletrônico da CGU, a partir de instrumento de coleta que classificou as informações em relação às práticas de governança recomendadas pela IFAC referentes às dimensões do controle e dos relatórios externos.

Torna-se oportuno salientar que, a cada dia, as discussões sobre o controle e a transparência do setor público ganham mais destaque no contexto brasileiro, principalmente devido ao processo de

convergência das práticas contábeis vigentes no setor público brasileiro às normas internacionais de contabilidade, apoiado na Portaria n.º 184, de 25/8/2008, do Ministério da Fazenda, e no conjunto das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC T SP), editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Dessa forma, justifica-se o estudo para ampliação da discussão em torno da temática, analisando-se as informações evidenciadas pela CGU referentes ao controle e aos relatórios externos enquanto dimensões de governança na gestão pública.

O estudo está estruturado em cinco tópicos, incluindo esta Introdução. A seguir, apresenta-se a revisão da literatura, contextualizando-se o conflito de agência, a governança, a Controladoria e o controle na administração pública federal. No terceiro tópico, aparece o proceder metodológico, seguido da apresentação da análise dos resultados da pesquisa. No último, apresentam-se as considerações finais.

2. Referencial Teórico

2.1 Conflito de agência e Governança Corporativa

Dentre os fundamentos da Governança Corporativa, destaca-se o conflito de agência, cujas bases conceituais têm raízes no trabalho de Berle e Means (1932, como citado em Fontes Filho, 2003), presente nas organizações devido à separação entre a propriedade (principal) e a gestão (administradores), que ocorre quando os agentes ligados às organizações apresentam interesses conflitantes.

Jensen e Meckling (1976), que apresentaram a Teoria da Agência de forma mais abrangente e definiram um relacionamento de agência como “um contrato no qual uma ou mais pessoas – o principal –, engajam outra pessoa – o agente – para desempenhar alguma tarefa em seu favor, envolvendo a delegação de autoridade para a tomada de decisão pelo agente”. Partindo-se do pressuposto de que nenhum indivíduo pode desejar maximizar uma função utilidade que não seja a sua, cria-se o ambiente do conflito de agência.

Para mitigar esses problemas, surgiram os mecanismos de Governança Corporativa, comprometidos em garantir maior transparência das informações e proteção aos proprietários. Na opinião de Camargos (2007, p. 4), “historicamente, tem-se que a Governança Corporativa iniciou-se nos Estados Unidos sob a égide da recuperação da transparência (*disclosure*) e a responsabilidade de prestação de contas e monitoramento dos gestores das grandes firmas”.

Abrangendo uma ampla base conceitual, a Governança Corporativa tem sido definida como sistema, como conjunto de princípios, de normas, de modelos e de práticas, que envolve questões relacionadas às estruturas de controle e poder nas organizações, o papel do conselho de administração das empresas, a criação de valor para o acionista e o papel das corporações na sociedade. De acordo com a OECD (2004), a Governança Corporativa é considerada um sistema que tanto na empresa como na economia contribui para alcançar o grau de confiança necessário ao funcionamento adequado de uma economia de mercado.

No Brasil, o primeiro código sobre Governança Corporativa foi elaborado, em 1999, pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC). Em sua quarta edição, o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do IBGC (2009) baseia-se nos princípios básicos estabelecidos pela OCDE, representados por transparência, equidade, prestação de contas (*accountability*) e responsabilidade corporativa.

A transparência das informações e a *accountability* figuram como princípios e práticas de Governança Corporativa recomendadas por diversos órgãos, em âmbito nacional e internacional, a exemplo da OCDE (OECD, 2004), do IBGC (2009), do Banco Mundial (THE WORLD BANK, 2009) e do PSC/IFAC (IFAC, 2001).

2.2 Governança no Setor Público

Iniciados no âmbito das empresas privadas nas últimas décadas, os debates sobre Governança Corporativa desenvolveram-se sob a égide da transparência e da responsabilidade de prestação de contas, como bases para assegurar um ambiente de maior proteção aos proprietários das empresas quanto ao alcance dos objetivos organizacionais.

Avaliações do papel do Governo na sociedade levadas a efeito nos últimos anos, em diversos países, alteraram definições de relacionamentos político-administrativos no âmbito do setor público que acarretaram uma maior cobrança da responsabilização dos governos pela prestação de contas (*accountability*).

Em 2005, a OCDE apresentou proposta de diretrizes para melhores práticas de governança direcionadas para empresas estatais, a partir dos princípios definidos para o setor privado, incorporando dimensões e necessidades típicas daquelas e do Estado, como controlador. Esses princípios são (OECD, 2005):

- assegurar um arcabouço legal e de regulação efetivo para as empresas estatais;
- o Estado atuando como proprietário;
- tratamento equitativo dos acionistas;
- relação com *stakeholders*;
- transparência e abertura das informações (*disclosure*); e
- responsabilidades do conselho de administração.

O PSC/IFAC estendeu a análise do tema Governança Corporativa ao contexto público, por meio do Estudo n.º 13, com orientações sobre princípios, diretrizes e recomendações de governança para entidades do setor público (IFAC, 2001). Segundo a IFAC (2001), em algumas jurisdições, a expressão “corporativa” pode ser interpretada como um termo próprio do setor privado. Para evitar problema de interpretação quanto ao seu uso com relação ao setor público, o estudo utilizou a expressão “governança” para descrever o que normalmente se refere ao setor privado como “Governança Corporativa”.

A IFAC (2001) reconhece a complexidade da aplicação do tema governança ao setor público e aponta que as entidades do setor público também são sujeitas à prestação de contas a vários *stakeholders*. Os *stakeholders* do setor público incluem ministros, oficiais do governo, parlamentares, contribuintes, clientes e público em geral, “cada um com legítimos interesses nas entidades públicas, mas não necessariamente possuidores de direitos” (IFAC, 2001, p.1).

Apesar dos diferentes arranjos institucionais entre países, o PSC/IFAC (2001) definiu três princípios de governança aplicáveis a entidades públicas, a saber: a transparência, a integridade e a *accountability*; incorporou aos princípios alguns conceitos de conduta que devem permear o setor público, propostos pelo Relatório Nolan, elaborado em 1995 pelo Comitê de Padrões de Vida Pública do Reino Unido: abnegação, integridade, objetividade, *accountability*, transparência, honestidade e liderança. O estudo propõe um conjunto de princípios e condutas para as entidades públicas, distribuídos em quatro dimensões de governança (IFAC, 2001):

- Padrões de comportamento – relacionados ao exercício de liderança para a determinação de valores, padrões de comportamento e cultura da organização;
- Processos e estrutura organizacional – relacionados à forma como a alta gestão é indicada, as responsabilidades são definidas e a organização se torna confiável;
- Controle – relacionados à instituição dos controles, de maneira a subsidiar o alcance dos objetivos da entidade, a eficiência e a efetividade das operações, a confiabilidade dos relatórios e a conformidade com a aplicação de leis e regulamentos;
- Relatórios externos – relacionados à forma como a alta gestão da organização demonstra sua responsabilização pela administração das finanças públicas e desempenho no uso dos recursos.

A partir de cada uma dessas dimensões, a IFAC propôs recomendações de governança como boas práticas a serem seguidas pelas entidades públicas. De acordo com a IFAC (2001), para prestar serviços eficientes, os órgãos públicos precisam alinhar flexibilidade gerencial com efetiva governança e *accountability*, assegurando o alcance dos objetivos do governo como um todo e os legítimos interesses dos diferentes *stakeholders*.

Os princípios “transparência” e “*accountability*”, assim como as dimensões do controle, são presenças permanentes nas recomendações de boas práticas de governança tanto para o setor privado quanto para o público.

Em muitos países, a responsabilidade de definir o arcabouço da governança no setor público é compartilhada entre os Poderes Legislativo e Executivo, por delegação da sociedade civil (IFAC, 2001). Ao Poder Legislativo cabe a normatização, aprovação e fiscalização das políticas, planos e orçamentos formulados pelo Executivo, a quem cabe a gestão das ações e a prestação de contas. Segundo a IFAC (2001), compete ao Executivo:

- compromisso com a economia e eficiência das ações;
- manutenção de adequado sistema de controle interno;
- aplicação de políticas de contabilidade pública apropriadas;
- salvaguarda de ativos públicos;
- mensuração da efetividade dos programas; e
- apresentação de relatórios de desempenho e prestação de contas.

No Brasil, a administração pública está alicerçada em disposições da Constituição Federal, que tem como bases ideológicas o princípio da igualdade de todos os homens e da soberania popular, a organização do Estado de Direito e da independência dos Poderes da República (Brasil, 1988). Fundamentado na democracia e na realização dos direitos fundamentais, o Estado Democrático de Direito tem como tarefa a realização do bem comum, que se concretiza no atendimento às necessidades do povo, sendo exemplos inquestionáveis a segurança, a saúde, a educação, a justiça, a moradia, a alimentação, o lazer e a cultura (Coimbra, 2006).

É função da administração pública atender às necessidades coletivas da população. No Brasil, a administração pública envolve a administração direta e a indireta dos três Poderes dos três níveis da Federação – União, estados, Distrito Federal e municípios –, e deve obedecer aos princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência. A fiscalização externa cabe ao Poder Legislativo, exercida por meio do Tribunal de Contas da União (Brasil, 1988). Conforme estabelecido no Decreto-Lei n.º 200/67, a administração direta envolve os ministérios e secretarias, enquanto a administração indireta compreende as autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista, entidades com personalidade jurídica própria que prestam serviços atribuídos pelo Estado.

Uma ilustração da aplicação da Governança Corporativa (setor privado) e sua extensão a entidades do setor público, tanto da administração direta quanto da indireta, é apresentada na Figura 1.

		Órgãos Privados	Órgãos Públicos	
			Administração Direta	Administração Indireta (Estatais)
Agentes	Principal	Acionista/proprietário	Cidadãos	Controlador imediato: Governo Controlador indireto: Sociedade
	Gestores	Executivos	Governantes e dirigentes públicos	Executivos
Objetivos	Do principal	Lucro, retorno de investimento, continuidade da empresa	Bem-estar social	Maximização de valor para a sociedade
	Dos Gestores	Remuneração, reconhecimento	Interesses políticos	Interesses políticos e administrativos
Instrumentos de GC (visa alinhar interesses)	a) Incentivos	Benefícios financeiros associados a resultados (participação nos lucros, bônus)	Dificuldade de mensurar resultados (complexidade dos objetivos) e associar benefícios	Dificuldade de identificar elementos de avaliação do sucesso das entidades e do desempenho dos gestores
	b) Monitoramento do comportamento dos gestores	Atuação do conselho de administração (representando os proprietários), com poder para nomear e demitir diretores e definir suas remunerações	Poder Legislativo e seu órgão de fiscalização (Tribunal de Contas) – papel constitucional de aprovar PPA, LDO e LOA e fiscalizar a gestão do Executivo	Atuação do conselho de administração, com representantes indicados pelo governo subordinada às orientações políticas do grupo que controla a organização

Figura 1. Especificidades da Governança Corporativa nos setores privado e público

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de IFAC (2001) e Fontes Filho (2003).

As informações da Figura 1 refletem a complexidade da governança aplicada ao setor público, apontada pelo estudo da IFAC (2001), e levam em conta as características do ambiente institucional e legal da administração pública brasileira.

Enquanto no setor privado os agentes envolvidos no conflito de interesses de que trata a teoria da agência são os acionistas/proprietários das empresas e os seus executivos, no setor público esses atores são menos personalizados, uma vez que compreendem os cidadãos como um todo, na condição de “proprietários”, representados, nas estatais, pelo controlador governamental e, como gestores, os governantes, dirigentes públicos e executivos de empresas estatais, conforme mostra a Figura 1.

Os objetivos também assumem maior complexidade no contexto público, comparativamente ao privado. Enquanto o proprietário nos órgãos privados procura maximizar a riqueza, o retorno de seu capital e a continuidade da empresa, o “proprietário” dos recursos públicos busca o bem-estar social e a maximização do valor dos serviços públicos, objetivos esses de complexa mensuração.

Em termos de instrumentos de governança para o alinhamento de interesses e de redução de assimetria informacional, enquanto nas empresas privadas são utilizados mecanismos de incentivo quantificáveis, como, por exemplo, benefícios financeiros associados a lucros, nas entidades públicas, pela própria complexidade dos objetivos e da conseqüente mensuração do seu alcance, a utilização dos incentivos também se torna difícil. Ainda, enquanto na empresa privada o conselho de administração atua como representante do proprietário no monitoramento da gestão, no caso do governo, os cidadãos delegam esse papel aos seus representantes eleitos, por meio da competência constitucional atribuída ao Poder Legislativo de fiscalizar a gestão dos recursos públicos. No caso das empresas estatais federais, o conselho de administração, de indicação ministerial, fica sujeito a influências políticas dela decorrentes, o que também torna o monitoramento mais difícil ou questionável.

2.3 A Controladoria e a Governança

A função de controle é considerada uma dimensão interna de um sistema de governança (IFAC, 2001). Segundo Bianchi (2005), o controle organizacional é peça-chave da boa governança e as práticas de Governança Corporativa deveriam ser norteadas por controles que possibilitem aos interessados pela organização concluir pela transparência nos atos da administração, assegurando que conflitos de interesses não interfiram na capacidade organizacional de obtenção de resultados econômicos.

Uma das funções básicas da Controladoria é o fornecimento de informações para subsidiar o processo decisório no âmbito de uma organização e colaborar com os gestores no esforço de obtenção da eficácia de suas ações (Mosimann, 1999). Para tanto, autores, como, por exemplo, Weibenberger (2009) e Maas e Matejka (2009), argumentam que a Controladoria abrange um conjunto de tarefas altamente sofisticadas.

As funções de uma Controladoria perpassam dimensões multivariadas, destacando-se seu papel de articulação com o planejamento, de subsidiar o processo de gestão, de avaliar os resultados organizacionais, de verificar desvios e sugerir correções, de exercer o controle contábil, financeiro e patrimonial, de sugerir melhorias para a redução de custos, de analisar a adequação dos recursos materiais e humanos, do controle interno, controle de riscos, fiscalização e auditoria interna (Mosimann; Fisch, 1999; Oliveira; Perez Junior; Silva, 2002; Peter, 2007; Suzart; Marcelino; Rocha, 2009).

Para Borinelli (2006), a Controladoria é o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, demandadas para assessorar as demais unidades organizacionais, buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como pelos agentes externos que se relacionam com a empresa para a tomada de decisões. Nesse sentido, verifica-se o estreito relacionamento entre a Controladoria e os princípios e práticas de boa governança.

Roehl-Anderson e Bragg (2004) apontam que o controle representa uma das funções essenciais da Controladoria, cabendo-lhe a mensuração e a correção do desempenho da instituição, de forma que os planos e objetivos possam ser realizados. Para os autores, é função do controle não apenas dar *feedback* de informações para as diversas áreas da empresa, dentro de uma visão retrospectiva, mas também mapear os sistemas, examinar questões operacionais e implementar processos de melhoria para a eliminação de problemas, numa visão prospectiva da organização, adotando atividades preventivas para correções de rumo.

De acordo com a IFAC (2001), o controle, para atuar como uma das dimensões de governança no setor público, deve adotar práticas que envolvam as seguintes áreas:

- a) **Gestão de Risco:** definida como medida de incerteza quanto ao alcance dos objetivos organizacionais, devendo o risco ser identificado, avaliado, corrigido e monitorado. A gestão do risco envolve a compreensão dos objetivos organizacionais; a identificação dos riscos associados à realização desses objetivos; a avaliação da probabilidade e do potencial impacto de riscos específicos; o desenvolvimento e a implementação de programas e procedimentos para corrigir os riscos identificados; e o monitoramento e avaliação dos riscos e dos programas a eles relacionados.
- b) **Auditoria Interna:** à qual compete garantir a revisão sistemática, a avaliação e o relato da adequação dos sistemas gerenciais, financeiros, operacionais e de controle orçamentário, incluindo, principalmente:
 - a relevância das políticas, planos e procedimentos estabelecidos e seus efeitos financeiros;
 - revisão das operações e programas, para se constatar se os resultados são consistentes com os objetivos e metas estabelecidos e se as operações e programas vêm sendo desempenhados como planejadas;

- a extensão da salvaguarda dos ativos quanto a desperdícios, ineficiência administrativa, fraudes ou outras causas;
 - a confiabilidade e integridade das informações financeiras e gerenciais e as medidas para identificar, medir, classificar, registrar e agir sobre essas informações;
 - a economia e eficiência na aplicação dos recursos; e
 - a integridade dos sistemas informatizados.
- c) Comitê de auditoria: ao qual deve ser atribuída a responsabilidade de rever, com independência, as estruturas de controle e dos processos de auditoria externa.
- d) Controles internos: que devem ser instituídos nas organizações, ser operantes e ter sua atuação atestada nos relatórios anuais da entidade, cabendo-lhe assegurar uma razoável garantia quanto ao alcance dos objetivos da organização em termos de efetividade e eficiência das operações (envolvendo objetivos operacionais básicos, metas de desempenho e salvaguarda de recursos); confiabilidade dos relatórios financeiros; e conformidade com leis e regulamentações aplicáveis.
- e) Orçamento: que constitui elemento essencial de planejamento financeiro, controle e avaliação de processos nas entidades do setor público, sendo um instrumento de alocação de recursos visando ao alcance dos objetivos estabelecidos.
- f) Administração financeira: a qual deve prover suporte para os gestores administrarem os recursos limitados e usá-los econômica e eficientemente, para a entrega de serviços.
- g) Treinamento: atividade que contribui para o desempenho da força de trabalho. Reflete na qualidade das demonstrações financeiras na medida em que está diretamente relacionada à habilidade de obter e conservar profissionais qualificados.

Complementarmente às funções do controle, a IFAC (2001) aponta também, como uma dimensão de governança no setor público, os relatórios externos, e recomenda as seguintes práticas a eles relacionadas:

- a) Relatório anual: as entidades governamentais devem publicar relatórios anuais, num prazo razoável após o encerramento do exercício financeiro, contendo prestação de contas objetiva de suas realizações, comparativamente ao previsto, e perspectivas de desempenho. Os relatórios devem conter ainda:
- declaração da responsabilidade dos dirigentes quanto à gestão dos recursos financeiros e suas demonstrações; da manutenção de uma efetiva estrutura de controle e da adesão aos padrões contábeis aplicáveis;
 - declaração sobre a adoção de padrões ou códigos de governança;
 - demonstrações financeiras auditadas e parecer dos auditores.
- b) Uso de normas contábeis apropriadas: deve ser assegurado que as demonstrações financeiras incluídas nos relatórios anuais sejam preparadas de acordo com os Padrões Internacionais de Contabilidade Pública (*International Public Accounting Standards – IPSAS*) ou outras referências de normas contábeis, além da legislação pertinente.
- c) Medidas de desempenho: as entidades devem estabelecer e relatar as medidas de desempenho para assegurar e demonstrar que os recursos foram aplicados com economicidade e utilizados eficientemente e eficazmente. As medidas de desempenho são instrumentos úteis de gestão e ac-

accountability e devem possibilitar a mensuração dos custos de programas governamentais. São necessárias para usuários internos e para usuários externos que precisam dessas informações para avaliar o alcance dos objetivos da entidade, a forma como os recursos foram empregados e as necessidades de investimentos. Essas informações devem ser auditadas.

- d) Auditoria externa: as entidades governamentais devem manter um relacionamento objetivo e profissional com os auditores externos. Deve haver uma discussão entre o comitê de auditoria e os auditores externos sobre a extensão da confiança na auditoria interna e questões significativas, como a revisão de demonstrativos financeiros e algum outro trabalho atribuído ao comitê de auditoria ou por este supervisionado.

2.4 Administração Pública, o Controle e a Controladoria-Geral da União (CGU)

A redemocratização no Brasil, a partir de 1985, gerou um aumento da pressão democrática da sociedade civil sobre as ações do Estado e, devido às redefinições do Estado Moderno que ocorriam em outros países, a reforma administrativa entrou na agenda política brasileira (Cardoso, 2006). Princípios de eficiência na gestão de órgãos da administração pública, a utilização de instrumentos de planejamento e avaliação de resultados foram aspectos incorporados na Constituição Federal (Brasil, 1988).

Alguns instrumentos de planejamento governamental foram instituídos pela Constituição Federal (CF), destacando-se o Plano Plurianual (PPA), as Diretrizes Orçamentárias (LDO) e os Orçamentos Anuais (LOA). O PPA representa o programa de governo para quatro anos, com objetivos e valores propostos para o período, indicando as fontes de recursos e as categorias econômicas de despesas, por programa, com metas e indicadores para aferição da meta. A LDO tem a finalidade de orientar a elaboração dos orçamentos e procura sintonizar a LOA com as diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidas no PPA. A LOA, que compreende os orçamentos fiscal, da seguridade social e de investimentos das empresas estatais, contém a discriminação das receitas e despesas anuais, evidenciando o programa de trabalho do governo de acordo com os objetivos e metas propostos no PPA, segundo as diretrizes estabelecidas pela LDO na Constituição Federal (Brasil, 1988).

O controle fiscal-financeiro passou a incorporar princípios, como o da transparência, da *accountability* e da responsabilidade fiscal, após a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (Lei Complementar n.º 101, de 4/5/2000), que regulamentou o artigo constitucional sobre as finanças públicas. A LRF preceitua como principais eixos que fortalecem a administração pública: o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilidade na gestão fiscal dos recursos públicos e prestação de contas. Como instrumentos de controle fiscal, a LRF estabeleceu relatórios de acompanhamento de metas fiscais, programação financeira e limites de gastos. Como medida de transparência, a LRF determinou a ampla divulgação, em audiências públicas, dos planos e orçamentos; das prestações de contas; do Relatório Resumido da Execução Orçamentária; e do Relatório de Gestão Fiscal (Brasil, 2000).

A fiscalização e o controle interno na administração pública também sofreram reformas em suas funções pela CF, incorporando-se aspectos mais gerenciais, como a perspectiva da economicidade no gasto público, além dos aspectos mais tradicionais da legalidade e da legitimidade, da eficiência da gestão e da avaliação de metas e programas governamentais. O Art. 70 da CF (Brasil, 1988) determina que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

O controle externo, de competência do Congresso Nacional, ao nível federal, é exercido pelo Tribunal de Contas da União. Sobre o controle interno, a CF determina, no Art. 74 (Brasil, 1988), que os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário devem manter sistema de controle interno de forma integrada.

A estrutura organizacional do controle na administração pública brasileira passou por várias etapas. Em 1986, foi criada a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que passou a comandar o movimento financeiro da União e as Secretarias de Controle Interno (Ciset). Ao subordinar o órgão central de controle à STN, esse modelo quebrou um dos princípios básicos de qualquer sistema de controle, que é a segregação das funções contábeis e de auditoria da função financeira (Silva, 2003). Em 1994, foi criada a Secretaria Federal de Controle (SFC), vinculada ao Ministério da Fazenda, e, em 2003, foi criada a Controladoria Geral da União (CGU), em cuja estrutura foi integrada a SFC.

A CGU tem por competência assistir direta e imediatamente a Presidência da República quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, se relacionem à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria (CGU, 2009). Sua estrutura compreende quatro órgãos que compõem os sistemas de integridade do Governo federal (CGU, 2009):

- Secretaria Federal de Controle (SFC), responsável pelo Sistema de Controle Interno;
- Corregedoria-Geral da União, pelo Sistema de Correição;
- Ouvidoria-Geral da União, pelas unidades de ouvidoria; e
- Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas, pela função de prevenção e combate à corrupção do Poder Executivo.

Cabe à CGU, por meio da SFC, fazer auditorias e fiscalizações para verificar como é aplicado o dinheiro público. É sua responsabilidade avaliar a execução dos orçamentos da União, fiscalizar a implementação dos programas de governo e fazer auditorias sobre a gestão dos recursos públicos federais a cargo de órgãos e entidades públicos e privados. Também deve elaborar a prestação de contas anual da Presidência da República a ser submetida ao Congresso Nacional (Brasil, 1988).

As vertentes da transparência e da responsabilização pela prestação de contas aos cidadãos (proprietários), pilares da governança e da Controladoria, são explicitadas nos textos legais, normativos e programáticos que tratam do controle no âmbito da administração pública federal, em geral, e da CGU, em particular.

3. Metodologia

Levando-se em conta o objetivo do estudo, a pesquisa, do tipo exploratória, adota os procedimentos bibliográfico e documental, com abordagem qualitativa dos dados que, segundo Richardson (2008), consiste em compreender as características de determinado fenômeno ou situação, por meio de análises aprofundadas, em vez de produzir medidas quantitativas.

Durante a pesquisa exploratória, o contato com os assuntos *Controladoria e governança no setor público* serviu de base para a realização do estudo. Assim, por meio de levantamento bibliográfico, foram explorados os conceitos de Controladoria, governança no setor público, e, em especial, as recomendações do Comitê do Setor Público (PSC), da Federação Internacional de Contadores (IFAC).

A presente pesquisa utiliza informações obtidas a partir de fontes públicas divulgadas pela CGU. Portanto, constitui-se em pesquisa documental, baseada nas informações divulgadas no portal eletrônico da CGU e em documentos públicos, e de natureza qualitativa, na medida em que utiliza a análise de conteúdo para investigar as informações divulgadas referentes ao controle e aos relatórios externos, segundo as recomendações da IFAC (2001).

A pesquisa no portal eletrônico da CGU foi realizada em setembro de 2009, consultando-se os seguintes relatórios:

- sobre a avaliação da execução de programas de governo; auditorias anuais de prestação de contas; auditorias e operações especiais; processos de tomadas de contas especiais;
- de fiscalização a partir de sorteios, de 2008;
- de gestão da CGU, 2008;
- de avaliação do PPA 2008-2011, referente às ações da CGU;
- de gestão fiscal do 1º quadrimestre de 2009; e
- de prestação de contas a Presidência da República (ações do governo e Balanço Geral da União), 2008.

A aplicação da análise de conteúdo observou as três fases do método, segundo Bardin (2004): (1) pré-análise; (2) exploração do material; e (3) tratamento dos resultados. Na pré-análise, fez-se uma leitura superficial dos documentos. Na exploração mais detalhada, a análise das informações deu-se em duas etapas: na primeira etapa foram identificadas as informações da CGU, envolvendo: a) a estrutura geral da sua forma de apresentação, em termos de classificação por área; b) o tipo de informação apresentada em cada grupo de assunto; e c) o escopo dos respectivos conteúdos e abordagens das informações que, por pertinência, se relacionam ao tema deste artigo. A segunda etapa consistiu na análise comparativa das informações com as recomendações da IFAC de práticas de governança no setor público, no que tange às dimensões do controle e dos relatórios externos. Foram consideradas as recomendações cujas práticas são passíveis de verificação por meio das informações contidas no portal eletrônico da CGU, compreendendo aquelas correspondentes a gestão de risco, auditoria interna, orçamento e gestão financeira e relatórios externos.

Para o tratamento dos dados (fase 3), as informações foram mapeadas em instrumento próprio de coleta, que, primeiramente, registrou os relatórios disponibilizados. Em seguida, nos relatórios disponíveis, foi analisado e registrado o conteúdo das informações ali contidas, relativamente aos aspectos das práticas de governança recomendadas pela IFAC, nas dimensões controle e relatórios externos. O emprego da análise de conteúdo possibilitou a identificação de ausências e presenças das informações.

4. Análise dos resultados

As informações apresentadas no portal eletrônico da CGU estão dispostas de acordo com as áreas correspondentes a cada um dos quatro órgãos que integram sua estrutura organizacional: auditoria e fiscalização; prevenção da corrupção; correição; e ouvidoria.

Constituem objeto de interesse desta pesquisa as informações que se concentram nas áreas de auditoria e fiscalização e de prevenção da corrupção, as quais são apresentadas, no portal eletrônico, contemplando o seguinte escopo básico:

- a) Avaliação de programas de governo – são feitos comentários resumidos sobre pontos abordados nas fiscalizações de treze programas federais, porém os relatórios não são apresentados.
- b) Auditorias e operações especiais – referem-se a ações de controle em objetos selecionados em que se identifique um padrão de desvios e irregularidades, podendo serem compartilhadas com outros órgãos de defesa do Estado, como a Polícia Federal e o Ministério Público. As informações apresentadas são comentários resumidos sobre a natureza das ações realizadas.
- c) Auditoria de prestação de contas – destina-se a verificar as informações prestadas pelos administradores públicos federais e analisar os atos e fatos da gestão, com vistas a instruir o processo de prestação de contas anual a ser submetido a julgamento pelo TCU. As informações disponibilizadas referem-se à legislação e à evolução da quantidade de auditorias reali-

zadas, durante o período de 2002 a 2008, não estando disponíveis os relatórios de cada entidade gestora da administração pública federal, à exceção do próprio relatório da CGU.

- d) Processos de tomada de contas especiais – referem-se aos processos analisados pela CGU com contas consideradas irregulares e, portanto, encaminhados ao TCU para julgamento. É disponibilizado relatório contendo as seguintes informações: o nome do órgão e do responsável pela execução dos recursos; valores a serem restituídos ao Tesouro Nacional; e o motivo da instauração do processo de tomada de contas especiais.
- e) Prestação de contas da Presidência da República – apresenta o desempenho anual do Poder Executivo federal, acompanhado de relatórios e demonstrativos financeiros. Contempla aspectos da política econômico-financeira do Governo federal, da execução dos orçamentos, das ações de cada pasta ministerial, das providências adotadas em relação às recomendações do TCU e à análise dos principais aspectos contidos no Balanço Geral da União.
- f) Relatório de gestão fiscal – trata-se de relatório instituído pela LRF, que deve ser consolidado a cada quatro meses, contendo informações relativas à despesa total com pessoal, dívida consolidada, concessão de garantias e operações de crédito. Os relatórios são consolidados pela STN e avaliados, quanto à consistência dos dados, pela Secretaria Federal de Controle Interno da CGU.
- g) Relatórios de fiscalização a partir dos sorteios públicos – trata-se de fiscalizações especiais, realizadas em estados e municípios, referentes a aplicações de recursos públicos federais. Tais relatórios estão disponíveis na página da CGU.
- h) Acesso ao Portal da Transparência – trata-se de disponibilização a qualquer cidadão, sem necessidade de uso de senha, de consulta a informações sobre a transferência de recursos públicos federais a cada um dos estados e municípios e diretamente ao cidadão, como, por exemplo, os benefícios do programa Bolsa Família, bem como sobre os gastos realizados pelo próprio Governo federal em compras ou contratação de obras e serviços.

A Figura 2 apresenta uma síntese das informações divulgadas pela CGU agrupadas nas dimensões de governança Controle e Relatórios Externos, segundo as recomendações da IFAC (2001).

	Áreas/Informações	Disponibilidade da Informação		
		Sim	Parcialmente	Não
A. Dimensão de Governança: Controle	I. Gestão de Risco			
	1. Os riscos de incerteza quanto ao alcance dos objetivos do governo são identificados e informados			X
	II. Auditoria Interna			
	1. Relatórios de auditoria interna		X	
	III. Comitê de Auditoria			
	1. A existência e a atuação do comitê são informadas			X
	IV. Controles Internos			
	1. Tem sua atuação informada			X
	V. Orçamento e Gestão Financeira			
	1. Relatórios sobre execução orçamentária	X		
2. Relatórios sobre execução financeira	X			
VI. Treinamento				
1. Realização de treinamento do staff é informada			X	
B. Dimensão de Governança: Relatório Externo	I. Relatório Anual			
	1. Relatório anual de prestação de contas do governo	X		
	II. Uso de Padrões Contábeis Apropriados			
	1. A adoção de padrões internacionais contábeis é informada			X
	III. Medidas de Desempenho			
	1. Medidas de mensuração de custos e de economicidade na aplicação dos recursos públicos são informadas			X
	IV. Auditoria Externa			
1. Relacionamento entre o comitê de auditoria e a auditoria externa é informado			X	

Figura 2. Informações divulgadas pela CGU, agrupadas nas dimensões de governança Controle e Relatórios Externos, recomendadas pela IFAC (2001)

Fonte: Elaborado pelos autores.

A análise do conteúdo das informações disponibilizadas pela CGU em atendimento às recomendações da IFAC (2001) demonstra que:

- a) Quanto à dimensão do controle:
 - Gestão de risco – não há relatório específico com a abordagem recomendada pela IFAC acerca da exposição dos riscos referentes à incerteza quanto ao alcance dos objetivos do governo como um todo, em termos anuais e plurianuais, no caso, a partir das prioridades e metas definidas no PPA e na LOA. O relatório anual de prestação de contas da Presidência da República apresenta os resultados de programas e ações de cada entidade, comparativamente às metas definidas na LOA, porém não há uma avaliação do grau de alcance dos objetivos de governo, assumidos perante os cidadãos (proprietários) em termos globais e plurianuais, nem há explicitação dos riscos que possam vir a comprometê-los. Não se trata de um relatório de auditoria que mapeie riscos de incerteza quanto ao alcance de objetivos. Alguma indicação de risco na aplicação de recursos é encontrada nos relatórios de fiscalizações realizadas nos estados e municípios selecionados por sorteio público, embora tenham como escopo a verificação de aspectos pontuais, não constituindo relatório específico de abordagem de risco, na dimensão e na perspectiva recomendadas pela IFAC (2001).

- Auditoria interna – a disponibilização de relatórios de auditoria interna atende parcialmente às recomendações da IFAC (2001), uma vez que nem todos são divulgados, mas apenas os relatórios de fiscalização da aplicação de recursos federais, em estados e municípios, a partir de sorteios públicos. Os demais relatórios de auditoria interna, como o de prestação de contas de gestão de cada entidade federal, de avaliação de programas de governo e de auditorias especiais, não estão disponíveis no portal eletrônico da CGU.
- Comitê de auditoria – a informação não é disponibilizada, nem há identificação da existência desse comitê na estrutura da CGU, nos termos propostos pela IFAC (2001).
- Controle interno – as informações disponibilizadas pela CGU não mencionam a adequação das estruturas e a atuação do controle interno dos órgãos do Poder Executivo federal, conforme recomendação da IFAC (2001), no sentido de que os órgãos de governo estabeleçam e operacionalizem diretrizes de controle interno e reportem sua efetividade em relatórios anuais.
- Orçamento e gestão financeira – a CGU atende às recomendações nessa área, por meio das informações divulgadas no relatório anual de prestação de contas da Presidência da República e no relatório quadrimestral de gestão fiscal, um dos relatórios exigidos pela LRF.
- Treinamento – a IFAC recomenda o treinamento do *staff* como contribuição para a qualidade dos trabalhos na área de controle. As informações do portal eletrônico da CGU não especificam as atividades de treinamento do seu *staff*.

b) Quanto à dimensão dos relatórios externos:

- Relatório anual – a recomendação da IFAC (2001) é atendida mediante disponibilização dos relatórios de prestação de contas anual da Presidência da República. Embora os relatórios de gestão de cada entidade, individualizados, não estejam disponibilizados, as informações são contempladas no relatório de prestação de contas como um todo.
- Normas contábeis apropriadas – não há referência quanto ao atendimento aos padrões internacionais de contabilidade pública. Há apenas a informação de que as demonstrações contábeis atendem aos dispositivos da Lei n.º 4.320/64, que institui normas para elaboração dos balanços públicos, e da Resolução n.º 750/93, do Conselho Federal de Contabilidade, quanto à observância dos princípios contábeis.
- Medidas de desempenho – não há relatório específico com essa abordagem, nos termos recomendados pela IFAC (2001), ou seja, contendo a mensuração de custos de programas governamentais e a demonstração da economicidade na aplicação dos recursos públicos.
- Auditoria externa – não há informação sobre a existência do comitê de auditoria e seu relacionamento com a auditoria externa, conforme recomendação da IFAC (2001). As informações disponíveis no portal eletrônico da CGU apontam que as recomendações do TCU, órgão de controle externo, sejam tratadas nos relatórios de auditoria interna.

As informações disponibilizadas pela CGU que atendem integral ou parcialmente ao tipo de informação recomendada pela IFAC (2001) são, portanto, aquelas referentes aos relatórios de auditoria interna; ao orçamento e gestão financeira; e ao relatório anual de governo. Contudo, não contemplam a abrangência dos aspectos de conteúdo recomendados por aquele órgão internacional, em cada uma de suas respectivas dimensões, conforme apresentado na Figura 3.

	Relatórios/Aspectos analisados	Informação atende aspectos recomendados pela IFAC		
		Sim	Parcialmente	Não
A. Dimensão de Governança: Controle	I. Auditoria Interna – relatórios informam:			
	1. relevância das políticas, planos e procedimentos e seus efeitos financeiros			X
	2. revisão dos programas para aferir se os resultados são consistentes com objetivos estabelecidos e desempenhos planejados		X	
	3. extensão da salvaguarda dos ativos quanto a desperdícios, ineficiência administrativa, fraudes etc.	X		
	4. confiabilidade/integridade das informações gerenciais e financeiras e medidas para identificar, medir, classificar, reportar e agir sobre as informações	X		
	5. economia e eficiência no uso dos recursos		X	
	6. integridade dos sistemas informatizados			X
	II. Orçamento e Gestão Financeira – relatórios evidenciam:			
	1. a aplicação dos recursos alocados em relação aos objetivos estabelecidos	X		
2. o equilíbrio das finanças públicas	X			
B. Dimensão de Governança: Relatório Externo	I. Relatório Anual - relatório anual do governo informa:			
	1. os resultados anuais da gestão das entidades	X		
	2. os responsáveis pela gestão orçamentária, financeira e operacional			X
	3. a adequação da estrutura de controle interno dos órgãos			X
	4. a adoção de padrões ou códigos de governança			X
	5. o relatório da auditoria nas demonstrações financeiras			X

Figura 3. Adequação das informações divulgadas pela CGU aos aspectos recomendados pela IFAC (2001)

Fonte: Elaborado pelos autores.

No tocante à auditoria interna, a recomendação é que os relatórios informem sobre a relevância das políticas e planos estabelecidos e seus efeitos financeiros; os resultados de programas e ações e a sua consistência com os objetivos e metas estabelecidos; a extensão da salvaguarda dos ativos quanto a desperdícios, ineficiência administrativa, fraudes ou outras causas; a confiabilidade e integridade das informações financeiras e gerenciais; as medidas da auditoria para identificar, medir, classificar, registrar e agir sobre essas informações; a economia e eficiência na aplicação dos recursos; e a integridade dos sistemas informatizados.

Os aspectos referentes à forma de utilização dos ativos quanto à salvaguarda contra desperdícios, ineficiência e fraudes e à verificação da confiabilidade das informações e medidas de gestão atendem às recomendações da IFAC (2001). Nos aspectos relacionados ao desempenho de programas, o atendimento é apenas parcial, uma vez que os relatórios de avaliação de programas não estão disponibilizados na internet, restringindo-se a análise desse aspecto aos relatórios de fiscalização da aplicação de recursos em estados e municípios escolhidos em sorteio. Nesses relatórios de fiscalização, muito embora não tenham como foco o desempenho de programas específicos, são verificados atos de gestão a eles relacionados. O atendimento a recomendações da IFAC (2001) também é parcial no aspecto relacionado à avaliação da economia e eficiência no uso dos recursos. Os relatórios de fiscalizações nos estados e municípios, ao verificar atos de gestão, apontam eventuais medidas antieconômicas adotadas decorrentes de não conformidade normativa, a exemplo de atos de gestão em procedimentos licitatórios, em que pese não serem auditorias focadas na avaliação da economicidade na aplicação dos recursos, a partir de padrões de mensuração de custos.

Quanto aos relatórios de execução orçamentária e financeira, a recomendação da IFAC (2001) é que sejam disponibilizados relatórios que evidenciem a aplicação dos recursos alocados em relação aos objetivos estabelecidos e a situação em termos de equilíbrio das finanças públicas. Esse aspecto da recomen-

dação é atendido nos relatórios disponibilizados pela CGU, estabelecidos pela LRF, e nas demonstrações orçamentárias e financeiras que compõem a prestação de contas anual do governo.

No tocante ao relatório anual do governo, verifica-se que apenas o aspecto referente à demonstração dos resultados de gestão das entidades atende às recomendações da IFAC (2001). Os demais aspectos – indicação dos responsáveis pela gestão orçamentária, financeira e operacional; adequação da estrutura de controle interno dos órgãos; adoção de padrões ou códigos de governança; e apresentação do relatório da auditoria nas demonstrações financeiras – não são atendidos.

A confrontação das informações disponibilizadas pela CGU com as recomendações da IFAC (2001) de práticas de governança no setor público, no tocante às dimensões do controle e dos relatórios externos, leva a verificar que há uma variação no grau de atendimento, seja em termos do tipo ou do conteúdo.

5. Considerações finais

O presente artigo investigou as informações divulgadas pela CGU, no seu portal eletrônico, que atendem ao tipo e ao conteúdo das recomendações da IFAC (2001) referentes ao controle e aos relatórios externos, enquanto dimensões de governança no setor público.

Nas organizações públicas, a aplicação de mecanismos de Governança Corporativa, originalmente concebidos no âmbito das empresas privadas, torna-se mais complexa devido à múltipla gama de seus objetivos, políticos, econômicos e sociais, às restrições externas de várias ordens e à variedade e especificidades dos seus *stakeholders*. O PSC/IFAC desenvolveu estudo estendendo a análise do tema Governança Corporativa ao contexto público. O controle e a disponibilização de relatórios externos foram considerados dimensões de governança no setor público.

A pesquisa revelou que há um reconhecimento explícito da CGU sobre a responsabilidade do governo quanto à transparência e a *accountability*, e um nível de divulgação abrangente de informações referentes a gastos públicos, como aquelas disponibilizadas no Portal da Transparência e nos relatórios de fiscalizações feitas nos estados e municípios escolhidos por meio de sorteio público.

Entretanto, o estudo mostrou que há uma variação no nível de atendimento das informações divulgadas pela CGU ao tipo e ao conteúdo das recomendações da IFAC (2001). As informações relacionadas à auditoria interna, aos relatórios orçamentários e financeiros e aos relatórios anuais de governo são as que atendem, total ou parcialmente, ao tipo de recomendações da IFAC (2001). As que não atendem ao tipo de informação recomendada pela IFAC (2001) são aquelas relacionadas à gestão de risco, ao comitê de auditoria, à atuação do controle interno, ao treinamento e ao uso de padrões internacionais de contabilidade pública.

As informações que atendem ao tipo recomendado e também aos aspectos de conteúdo são aquelas referentes aos relatórios orçamentários e financeiros. As informações relacionadas à auditoria interna e ao relatório anual de prestação de contas do governo contemplam parcialmente o conteúdo recomendado pela IFAC (2001).

Cabe destacar, que, embora embrionária, a presente pesquisa sinaliza aspectos relevantes das informações divulgadas pela CGU, no seu portal eletrônico, referentes ao tipo e ao conteúdo das recomendações da IFAC (2001) relacionadas ao controle e aos relatórios externos, enquanto dimensões de governança no setor público revelam a importância da temática como focos de futuras pesquisas. Dessa forma, com vistas a futuros estudos, recomenda-se uma investigação similar das informações divulgadas pelas Controladorias dos estados e municípios brasileiros. Sugere-se ainda um estudo mais amplo das informações divulgadas pelos órgãos da administração indireta.

6. Referências

- Bardin, L. (2004). *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- Bianchi, M. (2005). *A Controladoria como um mecanismo interno de Governança Corporativa e de redução dos conflitos de interesse entre principal e agente*. Dissertação de Mestrado, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, RS, Brasil.
- Decreto Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967 (1967). Dispõe sobre a organização da Administração Federal. Brasília, DF: Poder Executivo. Recuperado em 30 março, 2009 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm
- Constituição Federal (1998). Brasília, DF: Senado Federal.
- Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000 (2000). Dispõe sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal. Brasília, DF: Poder Legislativo. Recuperado em 16 abril, 2009 de <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/responsabilidade-fiscal/mais/lrf-lei-de-responsabilidade-fiscal>
- Portaria n° 184, de 25 de agosto de 2008 (2008). Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público. Diário Oficial da União. Brasília, DF: Ministério da Fazenda. Recuperado em 30 maio, 2009 de http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF_184_2008
- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura conceitual básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática*. Tese de Doutorado, Programa de pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Camargos, M. A. De, & Helal, D. H. (2007, setembro). Remuneração executiva, desempenho econômico-financeiro e a estrutura de Governança Corporativa de empresas brasileiras. Anais do Encontro Anual da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 31.
- Cardoso, F. H. (2006). Reforma do estado. In L. C. B. Pereira & P. Spink (Org.). *Reforma do estado e administração pública gerencial*. Rio de Janeiro: FGV.
- Coimbra, F. M. (2006, junho). Estado democrático de direito e controle da atividade estatal: breves notas sobre a Controladoria-geral da união. *Revista da Faculdade de Direito de Campos*, 7(8), 335-357.
- Controladoria Geral Da União. (2009). Recuperado em 22 setembro, 2009, de <http://www.cgu.gov.br/>
- Fontes Filho, J. R. (2003, outubro). Governança organizacional aplicada ao setor público. Anais do Congresso Internacional del Clad Sobre La Reforma Del Estado y de La Administración Pública, Panamá, 8.
- Instituto Brasileiro de Governanças Corporativas. (1999). *Código das melhores práticas*. São Paulo: IBGC. Recuperado em 20 setembro, 2009 de <http://www.ibgc.org.br/CodigoMelhoresPraticas.aspx>
- Instituto Brasileiro de Governanças Corporativas. *Código das melhores práticas de Governança Corporativa* (4a ed.). São Paulo: IBGC
- Instituto Brasileiro de Governanças Corporativas. (2009). Recuperado em 10 outubro, 2009 de <http://www.ibgc.org.br/home.asp>
- International Federation of Accountants. (2001). *Governance in the public sector: a governing body perspective*. Recuperado em 14 maio, 2009 de <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Maas, V. S., & Matejka, M. (2009). Balancing the Dual Responsibilities of Business Unit Controllers: Field and Survey Evidence. *Accounting Review*, 84(4), Recuperado em 03 março, 2010 de http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=963141

- Mosimann, C., & Fisch, S. (1999). *Controladoria: seu papel na administração de empresas* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Oliveira, L., Perez Junior, J. H., & Silva, C. A. S. (2002). *Controladoria estratégica*. São Paulo: Atlas.
- Organisation for Economic Co-Operation and Development. (2004). *The OECD principles of corporate governance*. France: OECD. Recuperado em 14 agosto, 2009 de <http://www.oecd.org/dataoecd/1/42/33931148.pdf>
- Organisation for Economic Co-Operation and Development. (2005). *OECD guidelines on corporate governance of state-owned enterprises*. France: OECD Publishing. Recuperado em 20 agosto, 2009 de <http://www.oecd.org/dataoecd/46/51/34803211.pdf>
- Peter, M. G. A. (2007). *Controladoria na administração pública: um estudo fundamentado no Activity Based Costing*. Fortaleza: Edições UFC.
- Portal da Transparência. (2009). Recuperado em 23 setembro, 2009 de <http://www.portaltransparencia.gov.br/sobre/>
- Richardson, R. J. (2008). *Pesquisa social: métodos e técnicas* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Roehl-Anderson, J. M., & Bragg, S. M. (2004). *Controllership - The Work of the Managerial Accountant*. (7a ed.). New Jersey: Wiley.
- Silva, L. M. da. (2003). *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo*. São Paulo: Atlas.
- Suzart, J. A. da S., Marcelino, C. V., & Rocha, J. S. da. (2009). *As instituições brasileiras de Controladoria pública - teoria versus prática*. Recuperado em 23 setembro, 2009 de <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/77.pdf>
- The World Bank. *Reports on the observance of standards and codes – ROSC*. Recuperado em 25 abril, 2009 de <http://www.worldbank.org/ifa/rosc.html>
- Weibenberger, B. E. (2009). *Introduction to the controlling function*. Justus Liebig University Giessen Department of Business Administration and Economics, Alemanha. Recuperado de <http://migre.me/bOsu4>

Governança Pública e Governabilidade: *Accountability* e *Disclosure* possibilitadas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público como Instrumento de Sustentabilidade do Estado

Resumo

O Princípio da Continuidade numa visão contábil-financeira aplicado às organizações empresariais pressupõe sua sustentabilidade em direção à perpetuidade, influenciando e assegurando aos investidores o retorno de seus investimentos. Na Administração Pública, não é diferente, destacando-se a existência do Princípio da Continuidade do Estado. Tal princípio descreve o Estado como sociedade política que, assim como a empresa, deve ser perene e sustentável visando sempre à promoção do bem comum e ao desenvolvimento de seu povo. Consoante à contribuição esperada, este trabalho tem por objetivo discutir a importância da Contabilidade Aplicada ao Setor Público como ferramenta útil à efetividade da Governança e da Governabilidade Públicas aderentes a uma visão de sustentabilidade aplicável à gestão do Estado. A metodologia adotada, quanto aos fins, foi a pesquisa exploratória e explicativa utilizando-se, quanto aos meios, de investigações bibliográficas e documental e da observação teórico-empírica concernentes à aderência da *disclosure* (transparência) e da *accountability* (responsabilidade social de prestar contas à sociedade) à Gestão Pública. Como resultados foi possível constatar uma forte inter-relação entre os termos, haja vista o fato de a Contabilidade evidenciar os resultados e as ações dos governos a partir da governança (o meio/o como) relacionada com a governabilidade (poder e ações políticas), e também que ambas são orientadas para a sustentabilidade do Estado. Sobre a sustentabilidade do Estado, constatou-se ainda que esta é mais abrangente que o próprio termo “sustentabilidade”, o qual, em muitas vezes, é reduzido à visão ecoambiental e não considera importantes variáveis de cunho financeiro (equilíbrio) e econômico-social inerentes à função social do Estado.

Palavras-chave: *accountability*; *disclosure*; governança pública; Estado; governabilidade.

Antonio Gonçalves Oliveira

Doutor em Engenharia de Produção (UFSC), Professor Adjunto da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (PGP/UTFPR). **Contato:** Av. Sete de Setembro, 3165, Centro, Curitiba, PR, Brasil, CEP: 80.230-901.
E-mail: agoliveira@utfpr.edu.br

Hilda Alberton Carvalho

Mestre e Doutoranda em Tecnologia (UTFPR), Professora Adjunta da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR). **Contato:** Av. Sete de Setembro, 3165, Centro, Curitiba, PR, Brasil, CEP: 80.230-901.
E-mail: hilda@utfpr.edu.br

Dayanne Paretti Corrêa

Estudante de Engenharia Industrial Elétrica da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR). **Contato:** Av. Sete de Setembro, 3165, Centro, Curitiba, PR, Brasil, CEP: 80.230-901.
E-mail: day.peretti@gmail.com

1. Introdução

A administração pública tem seus alicerces fixados nos princípios da legalidade, que é imperativo em relação às ações dos gestores públicos, determinando que somente se pode fazer aquilo que está descrito em lei e, não, aquilo que a lei não veda, como aplicável às ações dos gestores privados.

Nesse sentido, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (Lei complementar n.º 101/2000) regula os limites da atuação pública, tendo como objetivo fortalecer os principais eixos da administração pública, que, segundo Santos (2002, apud Slomski, Mello, Tavares & Macêdo, 2008, p.174) são: o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilidade na gestão dos recursos públicos e prestação de contas.

Consoante, a Contabilidade na qualidade de Ciência Social Aplicada com metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente ([...] mesmo pessoa de Direito Público, tais como: estado, município, União, autarquia, etc.) tem um campo de atuação muito amplo.

No que se refere às pessoas de Direito Público, destacam-se em Iudicibus (2006, pp.22-24), dentre os grupos de “pessoas” e de “interesses” que necessitam da informação contábil, o Governo e os economistas governamentais, os quais têm duplo interesse nas informações contábeis, haja vista que estas subsidiam o exercício do poder de tributar dos estados (em sentido *lato*) e, até mesmo, contribuem com a fundamentação sustentável de políticas públicas voltadas ao bem-estar da sociedade.

Da mesma forma, Horngren, Sundem e Stratton (2004, p.4), convergentes à visão de Marion (2010, p.145), contribuem com a discussão, destacando a importância da Contabilidade na tomada de decisão, descrevendo que “[...] o objetivo básico da informação contábil é ajudar alguém a tomar decisões”. Não obstante, independentemente de quem tome a decisão, o entendimento da informação contábil propicia que esta seja melhor, segura e mais bem fundamentada. Dessa forma, destaca-se o atendimento a um dos princípios fundamentais da governança (neste caso a governança pública): a prestação de contas (*accountability*), que segue em linha articulada com os demais, que também são de suma importância para a gestão do bem público *res-pública*: transparência (*disclosure*), equidade e responsabilidade. Para Marques apud Slomski *et al.* (2008, p.51), o atendimento articulado a esta principiologia é um grande desafio para o setor público.

Articulando a visão contábil à governança pública, Matias-Pereira (2010, p. 164) destaca que também é objetivo da contabilidade pública “aplicar os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão orçamentária, (...) da Administração Pública, visando disponibilizar para a sociedade conhecimento amplo da coisa pública”.

De forma *stricto*, Mota (2009), alinhado à visão de Kohama (2006), Matias-Pereira (2010) e Slomski *et al.* (2008), contribui com a temática, destacando que a Contabilidade das entidades do setor público tem como função principal estudar, registrar, controlar e evidenciar o patrimônio e suas variações. Nesse sentido, essa tarefa impõe o emprego de um grande número de técnicas e procedimentos contábeis que a transforma numa complexa ramificação da Ciência Contábil.

Também, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público está sujeita ainda ao cumprimento de normas legais que contemplam exigências destinadas à efetuação de controle sobre o orçamento público e sobre os atos praticados pelos administradores que possam apresentar reflexos no patrimônio. Para Mota (2009), neste cenário se enquadram também os princípios do Direito Financeiro.

Tendo em vista o fato de o setor público ser totalmente regulado, observados os princípios gerais do Direito, principalmente do Direito Administrativo, a Lei n.º 4.320/64 é a norma em vigor de maior importância no que tange à definição de procedimentos específicos para a Contabilidade das entidades do setor público (*disclosure*). Frise-se que há também exigências contempladas na Lei Complementar 101/00 (a propalada Lei de Responsabilidade Fiscal), bem como em outras leis e atos normativos, tais como: Decretos, Portarias e Instruções Normativas.

Ainda, também o órgão regulador e fiscalizador do exercício da profissão contábil – o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) – “legisla” sobre o emprego da Ciência Contábil no Setor Público. Nesse sentido, o referido Conselho editou a Resolução CFC 1.111/07 especialmente para tratar dos Princípios Fundamentais de Contabilidade na perspectiva do setor público e, mais recentemente, disponibilizou a co-

munidade contábil as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP), as quais estão estabelecidas em um conjunto de dez resoluções (CFC-1.128/2008 a 1.137/2008).

Diante disso, o objetivo deste trabalho é discutir a importância da Contabilidade Aplicada ao Setor Público como ferramenta útil à efetividade da Governança e da Governabilidade Públicas aderentes a uma visão de sustentabilidade aplicável à Gestão do Estado.

Dessa maneira, o estudo conforme proposto justifica-se por vir a se somar às fontes de contribuição para desenvolvimento do conhecimento na área de referência (Gestão e Governança Públicas), haja vista a valorização dos princípios relacionados à transparência, equidade, prestação de contas, responsabilidade social e continuidade do Estado visando ao seu desenvolvimento (em sentido *lato*) e de seu povo.

Nesse sentido, de acordo com o objetivo e a justificativa deste estudo, não se tem como pretensão esgotar o assunto que “habita” fértil campo para futuros estudos. Assim, respeitadas as limitações em busca do atingimento do objetivo proposto, máxime à metodologia empregada, conduzida quanto à taxionomia dos seus fins e meios (Vergara, 2004, pp. 46-50) na forma de pesquisa exploratória e explicativa, utilizando-se, para tanto, dos meios relacionados à investigação bibliográfica e documental e da observação teórico-empírica, este trabalho é dividido em oito partes (“blocos/seções”), incluindo esta introdução e as referências bibliográficas.

A primeira parte discorre sobre a importância da Contabilidade como Sistema de Informação na Administração Pública, mostrando que a Contabilidade enquanto ciência pode também ser entendida como um fértil banco de dados que podem ser transformados em informações úteis ao processo de decisão a partir das ações de planejamento e controle.

A segunda seção situa o sistema de informação contábil no ambiente da gestão pública, definindo os limites inicial e final para o seu efetivo emprego. Na terceira seção, é discutida a inter-relação entre o Estado enquanto ente político-social, a governança enquanto meio, a governabilidade enquanto poder político e a sustentabilidade como princípio da continuidade e perpetuidade do Estado em busca do bem comum de seu povo.

Os procedimentos metodológicos empregados no estudo são tratados no quarto bloco, onde se reconhecem as possíveis limitações dos métodos, dado o entendimento de que eles não são finitos e acabados, sendo sempre (dependendo do “analista”) passíveis de questionamentos (assim como critérios de raios e procedimentos de avaliação) e melhoria constante. Liga-se de imediato a este o quinto bloco, que traz ao plano referências de destaques observados em outros estudos de mesma ou próxima natureza ao desenvolvido neste trabalho.

A sexta seção faz referência à sugestão para o desenvolvimento de novos estudos acerca da temática, destacando-a como um fértil campo a ser explorado, reconhecendo este recorte como uma contribuição que se soma a outros estudos nascidos a partir das inquietudes daqueles que buscam respostas e soluções às demandas “infinitas” da sociedade moderna, o que expande as fronteiras da ciência a uma invisibilidade para os olhos dos pesquisadores que a (retro)alimentam.

Por fim, as considerações finais, seguida das referências bibliográficas que sustentaram o estudo, confirmam o saudável imbricamento entre os termos estudados, ao seu largo, aplicados à administração pública numa visão contributiva para a sustentabilidade do Estado, englobando a tríade que o compõe: (i) seu povo e (ii) seu território, administrados sob a égide política do (iii) governo.

2. A Contabilidade como sistema de informação na Administração Pública

A Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização. Os objetivos da Contabilidade, pois, devem ser aderentes, de alguma forma explícita ou implícita, àquilo que o usuário considera como elementos importantes para seu processo decisório (Padoveze, 2004, pp.51-52).

Concernente à Contabilidade Aplicada ao Setor Público, coloquialmente chamada de Contabilidade Pública, Kohama (2010, p.25) a destaca como sendo “o ramo da Contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública; o patrimônio público e suas variações”.

Consoante, a Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da Ciência Contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas autarquias (Kohama, 2010, pp. 25-26), atuando sobre os sistemas: orçamentário; financeiro; patrimonial; e de compensação.

De forma convergente e complementarmente à visão de Kohama (2010), Mota (2009, p.222) destaca que, “para se conceituar bem a Contabilidade Pública, é necessário conhecer todos os dispositivos legais pertinentes, com destaque para a Lei n.º 4.320/1964”. Assim, para o autor:

[...] a Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que aplica na Administração Pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (...), os princípios gerais de finanças públicas e os princípios da Contabilidade (Mota, 2009, p. 222).

Nota-se, a partir da interpretação dos artigos 29 e 89 da referida Lei, que a Contabilidade (nesse caso a pública) é encarregada de acompanhar a execução da receita orçamentária, nos termos de sua exegese, descrevendo que “caberá aos órgãos de Contabilidade organizar demonstrações mensais da receita arrecadada para servirem de base à estimativa da receita, na proposta orçamentária...” e também que “a Contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial”.

Também, em atendimento à Lei n.º 4.320/64 em destaque, Mota (2009, p.223) mostra que:

a Contabilidade Pública registra a previsão da receita e a fixação da despesa estabelecidas no orçamento público aprovado para o exercício, escritura a execução orçamentária, faz a comparação entre a previsão e a realização das receitas e despesas, revela as variações patrimoniais, demonstra o valor do patrimônio e controla: as operações de crédito; a dívida ativa; os créditos; e as obrigações (...). De conformidade com o artigo 85 da Lei 4.320/64, a Contabilidade será organizada de modo a permitir: o acompanhamento da execução orçamentária; o conhecimento da composição patrimonial; a determinação dos custos dos serviços industriais; o levantamento dos balanços gerais; e a análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Dessa forma, “(..) a Contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuam despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados” (Art. 83 da Lei n.º 4.320/64).

Além da Lei n.º 4.320/64 em comento, frise-se e destaque-se que, para as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP), editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) por meio das Resoluções n.º 1.128 a 1.137/2008, a “Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da Ciência Contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial de entidades do setor público”.

Quanto ao objeto da Contabilidade enquanto ciência, não obstante no setor privado, a doutrina expressamente o define como sendo o patrimônio (privado); assim também o é no caso da Administração Pública, expandindo-o ao nível de patrimônio público que exegeticamente é definido pela Resolução CFC n.º 1.129/2008 como sendo:

o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações (Mota, 2009, p. 223).

Por ser um dos objetivos da Contabilidade fornecer informações sobre as mutações que ocorrem no patrimônio das entidades (públicas e privadas), não se deve considerar a Ciência Contábil, como muitos fazem, como mero instrumento de informação. Há que se levar em conta que todas as áreas do conhecimento geram informações.

A Contabilidade, além de gerar informações, permite explicar os fenômenos patrimoniais, construir modelos de prosperidade, efetuar análises, controlar, servindo também para prever e projetar exercícios seguintes, entre tantas outras funções. Nesse contexto, está inserida a prestação de contas à sociedade (*accountability*) – responsabilidade social – de forma transparente, tempestiva e inteligível (*disclosure*).

Do ponto de vista sistêmico, a Contabilidade está integrada com o meio ambiente. Dessa forma, fica evidenciada a visão da Contabilidade como um sistema aberto, ou seja, que não depende somente das informações internas, mas da ligação e filtragem de informações externas à entidade.

Sobre visão sistêmica aplicada à Contabilidade, elevando-a à situação de sistema, Kroetz, Mattos e Fontoura (1998, pp. 20-28) mencionam que:

é de todos conhecida a similitude entre a empresa e um organismo vivo. Neste organismo, podemos distinguir um cérebro, encarregado das decisões; os membros, encarregados da ação; o sistema nervoso, que se incumbem de transmitir o comando do cérebro para os membros e as informações dos sentidos para o cérebro.

Partindo desse enfoque organizacional extensivo às organizações públicas e às entidades políticas do Estado, por analogia, visualiza-se a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Contabilidade Pública) como um sistema nervoso que serve de elo entre a Administração (o poder decisório em nível político e de planejamento: governabilidade) e as áreas de execução (governança) e vice-versa. Na realidade, existe uma dependência das partes (governança/governabilidade), uma vez que todas estão ligadas intencionalmente para manter o organismo em funcionamento e em marcha com o princípio da continuidade.

Assim, não basta ter um bom sistema nervoso se o cérebro não responde aos estímulos e vice-versa. O serviço público, para sua funcionalidade, depende de uma boa administração, assessorada pela Contabilidade Pública como fonte de informações úteis aos processos de gestão, destacando-se a necessidade de utilização, por parte dos gestores, das informações produzidas pelo sistema de informação contábil.

3. Ambiência do sistema de informação contábil aplicado ao Setor Público

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público pode ser entendida, na prática, como um subsistema dentro do macrossistema (Administração Pública – o Estado). Este, por sua vez, integra um sistema maior, que é o sistema ambiental.

Entende-se como usuário das demonstrações fornecidas pelo sistema de informação contábil toda pessoa física ou jurídica que tenha interesse na avaliação da situação e do progresso de determinada entidade, seja ela uma empresa ou um ente público.

É nessa perspectiva que se aborda a Contabilidade Aplicada ao Setor Público e o ambiente, isto é, de que forma ela contribui para o ambiente global e de que maneira capta os *inputs* externos para processá-los e transformá-los em informações úteis (*outputs*) ao processo de tomada de decisões.

Ao usar o enfoque sistêmico, frise-se que o ambiente interfere diretamente nas variações patrimoniais (públicas e privadas), que são registradas e estudadas pela Contabilidade. Exemplificando, é possível dizer que parte das ações governamentais causa mutações no patrimônio e, ainda, que eventos naturais podem causar danos a esse mesmo patrimônio, o que deve ser registrado e evidenciado pela Contabilidade.

Recebendo e processando dados internos e externos, cabe à Contabilidade pública cumprir sua responsabilidade social (*accountability*), informando à sociedade e demonstrando como as ações administrativas podem interferir no sistema global (*disclosure*).

Desse modo, sendo um sistema que está inserido no sistema maior e tendo o setor público um nível de relacionamento entre os ambientes interno e externo (Nakagawa, 1993; Oliveira, 2004; Padoveze, 2000), o sistema de informação contábil, por analogia, assume o mesmo relacionamento.

Isso significa que o sistema de informação contábil se estende até as fronteiras do setor público que, de forma análoga ao “sistema empresa” descrito por Riccio (1989, p.62), tem como limites inicial: a ocorrência de qualquer transação que resulte em alteração do patrimônio público, ou seja, qualquer ato praticado pela administração que seja passível de valorização monetária e, portanto, passível de ser registrado e controlado pela Contabilidade e, como final: sempre que alguma decisão, seja em nível operacional, tático ou estratégico, tenha que ser tomada, e que decorra daí qualquer alteração no patrimônio abrangido. Consoante, a Figura 1 mostra graficamente os limites do sistema de informação contábil aplicado ao setor público.

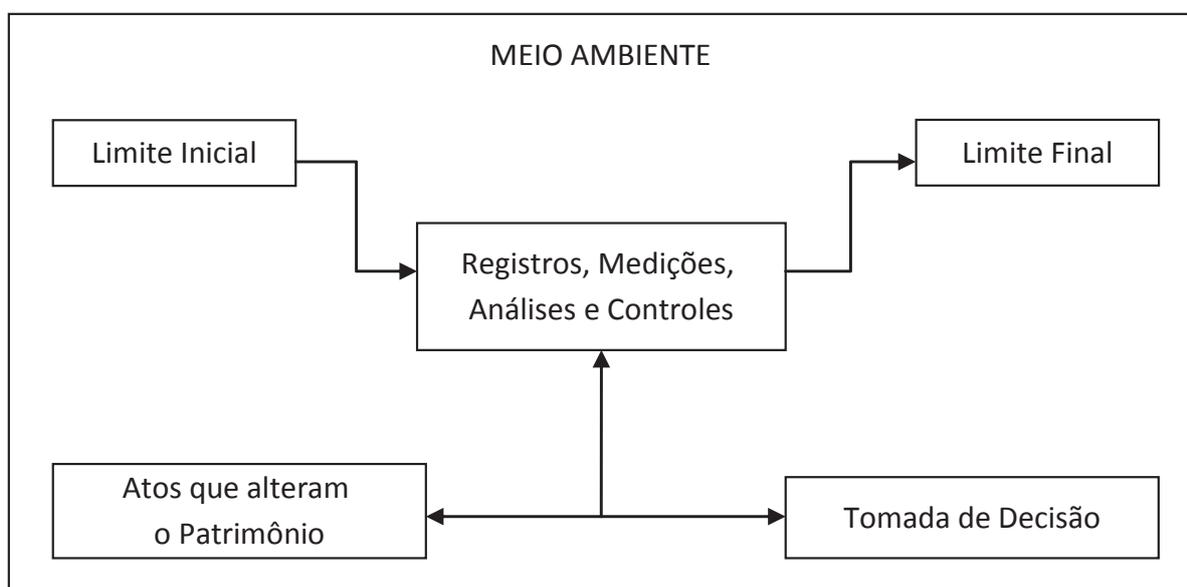


Figura 1. Limites do sistema de informação contábil

Fonte: Os autores (2010).

Não obstante a compreensão da importância da Contabilidade como fonte útil de informações para o processo de planejamento, controle e decisão, a atuação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público depende das ações do Estado numa filosofia de governança pública vinculada à ação política da governabilidade visando à sustentabilidade. A próxima sessão permite a compreensão e a importância dos temas em comento.

4. Estado, Governança, Governabilidade e Sustentabilidade

O Estado (Dallari, 2003, apud Cruz, Marques & Ferreira, 2009, pp. 10-23) “é uma ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território”, daí então a finalidade precípua do surgimento do Estado na visão de Dallari: o bem comum.

Máxime as autoras destacam que:

(...) de um modo geral, as pessoas costumam acreditar que o Estado existe para promover o bem comum, para garantir que as pessoas tenham acesso a direitos básicos definidos na constituição de cada território, para assegurar ainda que interesses privados não se sobreponham ao interesse público (Cruz, Marques & Ferreira, 2009, p. 10-23).

Ratificando a expectativa das pessoas (povo de um determinado território soberano), em especial no Brasil, a Carta Magna da República, imperativa fonte primária (originária) de nosso ordenamento jurídico, regula que o Estado brasileiro tem por finalidades precípua assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça, elevando-os ao nível de valores supremos da sociedade.

Destarte, para Cruz, Marques e Ferreira (2009), convergentes à visão de Botelho (2004, p.36), “a ação do Estado para o suprimento das demandas da coletividade está condicionada à disponibilidade de recursos públicos”. É aí que a Contabilidade ganha força como instrumento útil ao processo de gestão em nível de governança, governabilidade e sustentabilidade públicas, haja vista atuar, conforme já demonstrado, sobre o Orçamento Público (elaboração, execução, controle e avaliação, inclusive quanto à qualidade do gasto público), que é o instrumento utilizado para definir a quantidade e destinação dos recursos do Estado.

Para promover o bem comum de seus entes, o Estado, necessariamente, pratica ações executivas e políticas de governo, com destaque para a governança e governabilidade atualmente em estudo numa visão contemporânea da gestão pública como “Nova Gestão Pública”, ou *New Public Management* (NPM), que pressupõe administrar o setor público à luz dos modelos de gestão aplicados na iniciativa privada consoante os conceitos de gestão estratégica e, até, empreendedorismo (visando ao empreendedorismo público, ainda incipiente em nosso Estado, em face das ainda arraigadas características da Administração Patrimonialista e Burocrática).

Sobre Governança Pública (Kissler & Heidemann, 2006, pp. 479-499), referenciando o debate atual acerca da modernização do setor público alemão, destacam que “esta se tornou um conceito-chave que todos utilizam sem saber exatamente o que é”, e também que:

(...) seu significado original continha um entendimento associado ao debate político-desenvolvimentista, no qual o termo era usado para referir-se a políticas de desenvolvimento que se orientavam por determinados pressupostos sobre elementos estruturais – como gestão, responsabilidades, transparência e legalidade do setor público – considerados necessários ao desenvolvimento de todas as sociedades (pelo menos de acordo com os modelos idealizados por organizações internacionais como a Organização das Nações Unidas [ONU] ou a *Organization for European Cooperation and Development* [OECD] (Kissler & Heidemann, 2006, pp. 479-499).

Não obstante, trazendo a discussão para o setor público brasileiro, Fonseca e Bursztyn (2009, pp.17-46), de forma aderente à visão de Kissler e Heidmann (2006), entendem a governança pública como sendo “um termo-chave na implantação de políticas ambientais e de desenvolvimento” e que:

(...) o fortalecimento da governança representa uma possibilidade de estabelecer um processo político mais abrangente, eficiente e justo. A idéia de governança promove o pluralismo político (McFarland, 2007), a eficiência e a transparência nas escolhas e decisões públicas, visando incluir uma ampla gama de atores sociais e processos (Fonseca & Bursztyn, 2009, pp.17-46).

Nessa mesma direção de entendimentos, os autores trazem ao plano a relevante visão de Grindle (2004, pp. 525-548) para quem, em uma abordagem mais substantiva:

(...) governança consiste em: distribuição de poder entre instituições de governo; a legitimidade e autoridade dessas instituições; as regras e normas que determinam quem detém poder e como são tomadas as decisões sobre o exercício da autoridade; relações de responsabilização entre representantes, cidadãos e agências do Estado; habilidade do governo em fazer políticas, gerir os assuntos administrativos e fiscais do Estado, e prover bens e serviços; e impacto das instituições e políticas sobre o bem-estar público.

Nessa toada, infere-se que o processo de governança pública envolve múltiplas categorias de partes interessadas (*stakeholders*). Trata-se então do povo, do governo, das instituições e de suas inter-relações

visando ao interesse da coletividade e à prevalência do bem comum – princípio da supremacia do interesse público –, e à continuidade sustentável, razão de ser do Estado enquanto ente público.

A governabilidade, por sua vez está ligada à ação do governo, ou seja, ação de “governar” enquanto verbo. Assim, pode-se inferir que a governabilidade condiz mais à dimensão político-estatal e diz respeito às “condições sistêmicas e institucionais sob as quais se dá o exercício do poder, tais como as características do sistema político, a forma de governo, as relações entre os Poderes, o sistema de intermediação de interesses” (Santos, 1997, p. 342).

Assim, há uma inter-relação imbricada entre a Contabilidade Pública, a governança e a governabilidade, convergindo para um ponto focal representado pelo bem comum do povo. Assim, nota-se que o Estado em suas ações políticas (governabilidade) e executivo-operacionais – o meio / o como (governança) – deve agir vislumbrando a essência do princípio da continuidade, seja na visão contábil, ou mesmo, em uma visão estatal substantiva relacionada à continuidade do Estado em prol do seu povo.

O atendimento ao princípio da continuidade do Estado está diretamente relacionado à visão de sustentabilidade pública. Nesse contexto, este estudo vê a sustentabilidade como algo de maior espectro que a visão ecoambiental, uma vez que, no setor público, substantivamente, há que se contemplar, além das variáveis ambientais, também aquelas relacionadas à legalidade, às finanças públicas (saúde financeira) e às políticas econômico-sociais.

Dessa forma, para se falar em sustentabilidade pública, há que se (des)considerar os modismos e os *free-riders* discursivos, os quais, para Fonseca e Bursztyn (2009), são aqueles que reproduzem o “bom” discurso da governança e da sustentabilidade sem precisar segui-los na prática, o que amplia a distância entre o discurso e a realidade nas questões relacionadas à gestão pública.

Assim a sustentabilidade pública pode ser entendida como a capacidade do ente público em subsistir ao tempo e aos governos (governabilidade) – princípio da continuidade do Estado –, promovendo, a despeito dos *free-riders*, a continuidade do estado alicerçada pelas ações de governança (*accountability* e *disclosure*) visando ao bem comum do povo.

5. Metodologia

A metodologia de pesquisa utilizada neste estudo, observada a taxionomia descrita por Vergara (2004, pp. 46-50), fundamentou-se: quanto aos fins na pesquisa exploratória e explicativa; e quanto aos meios, na investigação bibliográfica, documental e na abordagem teórico-empírica. Importante se observar do destaque da autora que a investigação exploratória (que não deve ser confundida com leitura exploratória) é realizada em área cuja geração do conhecimento é dinâmica em face das modificações da sociedade (portanto, o conhecimento torna-se pouco em nível de acumulação) e que, por sua natureza de sondagem, não comporta hipóteses que, todavia, poderão surgir durante ou ao final da pesquisa. Daí a proposição da sugestão para novos estudos.

No que concerne à investigação explicativa, por sua vez, Vergara (2004, p.47) mostra que esta tem como principal objetivo tornar algo inteligível, justificando-lhe os motivos. Visa, portanto, esclarecer quais fatores contribuem, de alguma forma, para a ocorrência de determinado fenômeno. Daí o estudo aqui desenvolvido acerca do imbricamento, interdependência e da importância da Contabilidade Aplicada ao Setor Público em relação à Governança Pública, Governabilidade e sustentabilidade do Estado visando ao bem comum de seu povo.

Nesse matiz da classificação da pesquisa quanto aos meios utilizados na investigação, registre-se que a de cunho bibliográfico (Vergara, 2004, p. 48) é representada pelo estudo sistematizado desenvolvido com base no material publicado acessível ao público em geral, tratando-se de importante instrumental analítico para qualquer outro tipo de pesquisa. Assim, neste estudo, a referida pesquisa bibliográfica se consubstanciou logicamente, aderente à temática do estudo (Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Governança Pública, Governabilidade e Sustentabilidade Pública), em livros, teses,

dissertações e artigos científicos relevantes publicados em revistas científicas especializadas impressas e/ou eletrônicas disponibilizadas na rede mundial de computadores (internet).

Ainda no mesmo matiz (quanto aos meios), classifica-se também a pesquisa como documental e de observação teórico-empírica (Vergara, 2004, p. 57). Documental porque se fundamenta em levantamentos extraídos de documentos regulatórios oficiais publicados: Leis, Decretos, Portarias, Resoluções, etc.; de observação teórico-empírica, tendo em vista a condução pelos autores no dia a dia das suas vivências acadêmicas no âmbito do Grupo de Pesquisa que é a fonte seminal da inquietude originária do desenvolvimento deste estudo.

Também, relativamente à pesquisa de ordem bibliográfica (acresce-se aí a documental), Vergara (2004), de acordo com a visão de Koche (2003), não obstante o destaque de tratar-se de instrumental indispensável em qualquer tipo de pesquisa, reconhece também o problema do possível esgotamento que ela pode vir a sofrer por si só. Assim, por óbvio, este trabalho não tem a pretensão e nem a condição de esgotar tão relevante e extenso assunto aqui albergado. Máxime então que este estudo é um recorte de um fecundo campo para novos estudos.

Destaque-se que ensaios de caráter/fins exploratórios conduzidos pelos meios bibliográfico, documental e de observação têm sido valorizados e amplamente aceitos no mundo acadêmico, considerando a abrangência, relevância e as contribuições do assunto estudado, para o qual não, necessariamente, se justifica a aplicação estritamente positivista e paramétrica que outrora imperou sobre os recortes acadêmicos.

Máxime, vislumbrando evitar-se falar do tema apenas como uma hipótese teórica distante da aplicação, consoante se vê possível à extensão bibliográfica dos estudos, este, em especial, aborda, fundamenta-se e corrobora também resultados auferidos por outros estudos de mesma ou próxima natureza, conforme se observa na seção seguinte.

6. Destaques observados em outros estudos de mesma ou próxima natureza

Conforme se vê a partir do referencial teórico que sustenta a discussão aqui pautada, o tema abordado é eivado de “forte” relevância, uma vez que traz à discussão importantes assuntos contemporaneamente aplicados à melhor gestão da coisa (*res*) pública, mormente se observa do estudo da transparência/evidenciação (*disclosure*) e responsabilidade de prestação de contas (*accountability*), sustentados pela Contabilidade enquanto ciência aglutinadora de dados úteis ao processo informacional que, se bem utilizados, podem fundamentar diversas decisões.

Nesse diapasão, considerando possíveis contribuições que este estudo pode promover aos interessados e estudiosos da temática, entende-se que essas contribuições, em verdade, somam-se aos destaques de outros estudos já realizados, como referência ao que mostra Silva (2007) acerca da normatização da Contabilidade Governamental destacando que:

(...) é essencialmente um processo contínuo para a tomada de decisões, e estas se tornam complexas à medida que os órgãos de contabilidade e controle necessitam obter as informações com velocidade para os diferentes níveis da administração.

Portanto, um bom sistema de informações contábeis deve reunir as seguintes características fundamentais:

- a) focar a produção de informações para os distintos níveis executivos em todas as áreas do Governo;
- b) funcionar como uma unidade independente do órgão onde estiver integrado;
- c) ser um sistema adaptado às necessidades gerenciais da organização.

Entendendo como possível fragilidade ter-se a expectativa de se melhorar a governança pública sem a abordagem do binômio “informação de custos no setor público” e “qualidade do gasto público” tem-se em Machado e Holanda (2010) uma valorosa contribuição ao afirmarem que “a informação de custos proporciona conteúdo fundamental para subsidiar decisões governamentais de alocação mais eficiente, facilitando a sustentabilidade e o desenvolvimento econômico”. Registre-se então que para os autores é necessário e salutar aumentar o debate (novos estudos) sobre mensuração de custos e destacar sua importância para a melhoria da qualidade do gasto no setor público e qualificar a discussão de perspectivas e desafios na gestão da informação de custos na administração pública.

Na mesma toada contributiva, destacando a Governança Pública e a Contabilidade como subsídio à sua prática, o estudo de Oleiro, Mendes e Quintana (2008) contribui com a temática acerca da contribuição da Contabilidade e Auditoria Governamental para uma melhor transparência na Gestão Pública em busca do combate à corrupção. O referido estudo mostra que, em especial no caso do Brasil, dada a sua dimensão continental, para o combate à corrupção torna-se imprescindível a atuação conjunta dos serviços de contabilidade e dos órgãos de controle interno e externo.

Nessa mesma direção, os autores buscam em Castro e Garcia (2004) a explicação de que “na visão objetiva, a informação produzida pela Contabilidade é a que oferece maior credibilidade, não só pelo fato de a informação ter na base um documento que a suporta, mas, principalmente, por ter um profissional que por ela se responsabiliza e que poderá ser penalizado caso esteja incorreta”.

Não obstante a importância e possíveis contribuições de outros estudos, uma mais é aqui contemplada: a mostrada por Cruz, Ferreira, Silva e Macedo (2010) em denso e relevante estudo empírico sobre a transparência da Gestão Pública dos grandes municípios brasileiros, buscando comprová-la pela existência, ou não, de associação entre as condições socioeconômicas dos municípios pesquisados e a divulgação de informações acerca da gestão pública.

Em linha com seus objetivos, o referido estudo, no que se refere à transparência da gestão fiscal brasileira, tratando também da *accountability*, destaca que:

(..) passou a ser uma exigência legal, que pode ser periodicamente acompanhada e fiscalizada pelos órgãos competentes, assim como pela população. Porém, uma gestão pública transparente vai além da divulgação dos instrumentos de transparência fiscal, mas estende-se à concretização do **conceito de accountability, quando possibilita que os cidadãos acompanhem e participem efetivamente dos atos da administração pública que causam impactos em toda a sociedade** (nossos grifos). (Cruz et al., 2010).

No que concerne à comprovação da existência, ou não, de associação entre as condições socioeconômicas dos municípios pesquisados e a divulgação de informações acerca da gestão pública, o estudo dos citados autores, em referência, parametricamente considera que existe associação entre as condições socioeconômicas dos municípios e os níveis de transparência na divulgação de informações acerca da gestão pública observados nos *sites* dos grandes municípios brasileiros, e que essa associação, em geral, tem direção positiva, ou seja, melhores condições socioeconômicas tendem a implicar maior nível de transparência por parte dos municípios.

Entre os estudos aqui abordados e este, objeto deste trabalho, destaca-se um ponto focal, um cerne, culminando na importância atribuída à contabilidade, *in casu*, a aplicada ao setor público, como sendo um “banco de dados” útil à geração de informações (dados “trabalhados”) subsidiadoras da tomada de decisão, controle, evidenciação/transparência (*disclosure*) e prestação de contas (*accountability*) das ações dos homens públicos sobre a gestão da coisa (*res*) pública em linha com a sustentabilidade do Estado, o que pode vir a ser complementado, ou mesmo corroborado por outros e novos estudos desenvolvidos à mercê do tema, conforme se vê na seção seguinte.

7. Sugestão para novos estudos

Partindo do observado no estudo, como dito, este trabalho reconhecidamente não abrange à exaustão o tema estudado (o conhecimento e a ciência não são finitos), haja vista sua extensão e “fecundidade” – enquanto tema – para as mais variadas e pontuais inquietudes, as quais dão origens às pesquisas que enriquecem o mundo acadêmico.

Pontua-se assim que, considerando o fecundo campo para novas investigações, sugerem-se então como possíveis, entre outras, um maior aprofundamento sobre: (i) governança pública como filosofia de gestão aplicada à Administração Pública; (ii) transparência e sustentabilidade pública considerando variáveis não somente ecoambientais, mas também financeiras e econômicas e sociais extraídas da Contabilidade; (iii) governabilidade e governança aplicadas à gestão pública municipal, (iv) Contribuições da Contabilidade Aplicada ao Setor Público à *New Public Management* (NPM) e à Administração Pública Gerencial, etc.

Outros trabalhos de caráter positivista paramétricos também podem ser desenvolvidos, os quais poderão medir, entre outros testes estatísticos, (co)relações/regressão (in)existentes entre: a percepção dos usuários acerca da informação gerada pelo sistema de custos no setor público e a qualidade do gasto público; partido político governante e o nível de governança/governabilidade percebido pela população, etc.

8. Considerações finais

A Contabilidade enquanto ciência social aplicada ao setor público, não obstante exigência legal (Lei n.º 4.320/64), pode ser considerada como ferramenta útil ao processo de “gestão” da *res*-pública, possibilitando aos gestores a transformação de dados (dispostos na forma de banco de dados) em informações para a tomada de decisões que (retro)alimentam o sistema.

Consoante, a Contabilidade atua de forma sistêmica, vinculando ações de governança e governabilidade visando subsidiar decisões e realizações que contribuem para a sustentabilidade do Estado, retroalimentando-a substantivamente num círculo virtuoso de continuidade.

A sustentabilidade do Estado “trabalhada” neste estudo é maior do que o próprio termo sustentabilidade comumente empregado, pois, para tanto, se extrapolou a visão (muitas vezes reducionista) da sustentabilidade como “filosofia” uma aplicada ao ecoambiente, considerando também variáveis de cunho legal, financeiro, político e econômico-social.

O objetivo do estudo foi instigar a discussão acerca de termos (embora alguns possam ainda ser considerados contemporâneos, como a governança e a sustentabilidade pública) comumente empregados no setor público, que, muitas vezes, não são de conhecimento dos agentes (políticos, administrados ou administradores públicos) que em muitas vezes o fazem como os *free-riders* discursivos de Fonseca e Bursztyn (2009), reproduzindo o “bom” discurso da governança e da sustentabilidade sem precisar segui-los na prática.

Dos estudos aqui referenciados nas esferas exploratória, bibliográfica, documental e de observação teórico-empírica, conclui-se pela existência de fiel imbricamento entre eles e também entre os termos especialmente estudados, haja vista a ligação operacional constatada (contabilidade – governança pública – governabilidade – sustentabilidade pública), pois a Contabilidade modifica o meio e é por ele modificada.

A governança (meio/como) pública orienta as ações que são registradas pela Contabilidade, enquanto que a governabilidade, representada pelas ações políticas do governo (legitimado no poder pelos administrados que o elegeram), proporciona decisões e ações que, ao serem efetivadas (executadas), tornam-se “matéria-prima” para fins de registro e controle por parte da Contabilidade, tudo isso visando à sustentabilidade do Estado em fiel observância aos princípios da continuidade numa visão contábil-financeira e da supremacia do interesse público e da continuidade do Estado numa visão político-social, com vistas ao bem comum de seu povo.

9. Referências

- Botelho, E. C. (2004). *A contribuição das funções de governo dos municípios catarinenses para o desenvolvimento sustentável*. Monografia de Graduação, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Castro, D. P. de; Garcia, L. M. (2004). *Contabilidade Pública no Governo Federal*. São Paulo: Atlas.
- Cruz, C. F., Marques, A. L., & Ferreira, A. C. S. (2009). Informações ambientais na contabilidade pública: reconhecimento de sua importância para a sustentabilidade. *Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 4(2), 10-23.
- Cruz, C. F., Ferreira, A. C., Silva, L. M., & Macedo, M. A.S. (2010, Novembro) Um Estudo Empírico Sobre a Transparência da Gestão dos Grandes Municípios Brasileiros. *Anais do Encontro de Administração Pública e Governança da ANPAD*, Vitória, ES, Brasil, 4.
- Fonseca, I. F.; Bursztyjn, M. (2009). A banalização da sustentabilidade: reflexões sobre governança ambiental em escala local. *Revista Sociedade e Estado*, 24(1), 17-46.
- Grindle, M. (2004). Good enough governance: poverty reduction and reform in developing countries. *Governance: An International Journal of Policy, Administration, and Institutions*, 17(4), 525-548.
- Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2004). *Contabilidade gerencial* (12a ed.). São Paulo: Pearson/Prentice Hall.
- Iudícibus, S. (Coord.). (2006). *Contabilidade Introdutória* (10a ed.). São Paulo: Atlas.
- Kissler, L., & Heidemann, F. G. (2006). Governança Pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? *Revista de Administração Pública*, 40(3), 479-499.
- Koche, J. C. (2003). *Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e prática da pesquisa* (21a ed.). São Paulo: Vozes.
- Kohama, H. (2006). *Contabilidade pública: teoria e prática* (10a ed.). São Paulo: Atlas.
- Kohama, H. (2010). *Contabilidade pública: teoria e prática* (11a ed.). São Paulo: Atlas.
- Kroetz, C. E. S., Mattos, W. C., & Fontoura, J. R. (1998). Aplicação da teoria geral dos sistemas à contabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 27(114), 20-28.
- Lei n.º 4.320 de 17 de março de 1964*. (1964). Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Poder Executivo. Recuperado em 13 março, 2010 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm
- Lei Complementar n.º 101 de 04 de maio de 2000*. (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão. Recuperado em 13 março, 2010 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm
- Machado, N., & Holanda, V. B. (2010). Diretrizes e Modelo Conceitual de Custos para o Setor Público a Partir da Experiência no Governo Federal do Brasil. *Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro*, 44(4), 791-820.
- Marion, J. C. (2010). *Contabilidade empresarial* (14a ed.). São Paulo: Atlas.
- McFarland, A. (2007). Neopluralism. *Annual Review of Political Science*, 10, 45-66.
- Matias-Pereira, J. (2010). *Finanças Públicas: A Política Orçamentaria no Brasil* (5a ed.). São Paulo: Atlas.
- Mota, F. G. L. (2009). *Contabilidade aplicada ao setor público*. Brasília: Coleção Gestão pública.
- Nakagawa, M. (1993). *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas.

- Oleiro, W. N., Mendes, R. C., & Quintana, A. C. (2008). A Contribuição da Contabilidade e Auditoria Governamental Para Uma Melhor Transparência na Gestão Pública em Busca do Combate à Corrupção. *Revista Sinergia*, 1(12), 37-48.
- Oliveira, D. P. R. (2004). *Planejamento estratégico* (20a ed.) São Paulo: Atlas.
- Padoveze, C. L. (2000). *Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Padoveze, C. L. (2004). *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil* (4a ed.). São Paulo: Atlas.
- Resolução n.º 1.111 de 29 de novembro de 2007* (2008). Aprova o Apêndice II da Resolução CFC n.º 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 29 nov. 2007 Recuperado em 14 março, 2010 de <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>.
- Resolução n.º 1.128 de 21 de novembro de 2008* (2008a). Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado em 14 março, 2010 de <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>.
- Resolução n.º 1.129 de 21 de novembro de 2008* (2008b). Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado em 14 março, 2010 de <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>.
- Resolução n.º 1.130 de 21 de novembro de 2008* (2008c). Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado em 14 março, 2010 de <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>.
- Resolução n.º 1.131 de 21 de novembro de 2008* (2008d). Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado em 14 março, 2010 de <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>.
- Resolução n.º 1.132 de 21 de novembro de 2008* (2008e). Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado em 14 março, 2010 de <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>.
- Resolução n.º 1.133 de 21 de novembro de 2008* (2008f). Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado em 14 março, 2010 de <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>.
- Resolução n.º 1.134 de 21 de novembro de 2008* (2008g). Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado em 14 março, 2010 de <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>.
- Resolução n.º 1.135 de 21 de novembro de 2008* (2008h). Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado em 14 março, 2010 de <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>.
- Resolução n.º 1.136 de 21 de novembro de 2008* (2008i). Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado em 14 março, 2010 de <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>.

- Resolução n.º 1.137 de 21 de novembro de 2008 (2008j)*. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado em 14 março, 2010 de <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>.
- Riccio, E. L. (1989). *Uma contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação*. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Santos, M. H. C. (1997). Governabilidade, governança e democracia: criação da capacidade governativa e relações executivo-legislativo no Brasil pós-constituente. *Revista de Ciências Sociais*, 40(3), 335-376.
- Silva, L. M. (2007). A Normatização da Contabilidade Governamental: Fatores Críticos que Impactam as Informações Dadas aos Usuários das Informações Contábeis. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 1(1), 25-38.
- Slomski, V. (2005) *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas.
- Slomski, V., Mello, R. de, Tavares, F. Filho., & Macêdo, F. de Q. (2008). *Governança corporativa e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas.
- Vergara, S. C. (2004). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração* (5a ed.). São Paulo: Atlas.

Diretrizes aos autores

1. Regras para submissão de Artigos

Para submissão de artigos à Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade - REPeC, os autores devem seguir as normas e critérios definidos pela REPeC. A partir de Janeiro de 2013 são seguidas as normas da *American Psychological Association* (APA) no que se refere às citações e referências bibliográficas. Serão rejeitadas as submissões que não estiverem de acordo com as normas.

Os artigos submetidos à Revista devem ser inéditos, ou seja, não terem sido publicados ou enviados a outro periódico.

Os artigos podem ser redigidos em português, inglês ou espanhol, com no mínimo 5.000 e máximo 10.000 palavras, incluindo tabelas, figuras, notas e referências. São permitidos, no máximo, 5 (cinco) autores por artigo. Todos os artigos aprovados serão traduzidos e publicados nas três línguas: português, inglês e espanhol.

Os artigos que contiverem Tabelas ou Figuras, estas devem estar em formato que permitam ser editadas. Caso algumas dessas Tabelas ou Figuras tenham sido importadas de outros programas, como Excel, Power Point etc., deve ser enviado também o arquivo de origem como Arquivo Complementar.

Não usar expressões como id., ibid., op. cit., loc. cit. e semelhantes, ou notas de referência e de rodapé. São admitidas notas no final do texto, no entanto, devem ser evitadas.

A submissão dos artigos deve ser de forma eletrônica pelo site www.repec.org.br. Ao final da submissão será enviada mensagem eletrônica por e-mail com a confirmação do recebimento do artigo.

2. Conteúdo e Formatação dos Artigos

Para submissão, os artigos devem conter:

- o **título** no idioma de origem do artigo (português, inglês ou espanhol) sem identificação do(s) autor(es);
- um **resumo** no idioma de origem do artigo (português, inglês ou espanhol) em no mínimo 150 e máximo de 250 palavras, espaço simples entre linhas, em um único parágrafo e sem entrada de parágrafo. Ao final do resumo devem ser inseridas de **três a cinco palavras-chave**;
- o artigo propriamente dito redigidos em português, inglês ou espanhol, com no mínimo 5.000 e máximo 10.000 palavras, incluindo tabelas, figuras, notas e referências.
- As páginas dos artigos devem estar devidamente numeradas no canto superior direito, digitadas em editor de texto Word for Windows, nas seguintes condições:

- papel formato A4 (210 x 297 mm);
- fonte *Times New Roman*, tamanho 12;
- espaço entre linhas: simples;
- entrada de parágrafo: 1,25;
- margens: superior 3cm, inferior 2cm, esquerda 3cm, direita 2cm;
- tabelas e figuras em fonte *Times New Roman*, tamanho 10;
- as citações e referências devem obedecer as normas atuais da APA (*American Psychological Association*).

3. Tabelas e Figuras¹

As tabelas e figuras devem ser usadas nos artigos sempre que suas informações tornarem a compreensão do texto mais eficiente, sem que haja repetição das informações já descritas no texto.

3.1 Tabelas

A tabela normalmente deve mostrar valores numéricos ou informação textual organizados em uma exposição ordenada de colunas e linhas. **Qualquer outra demonstração textual deve ser caracterizada como figura.**

A tabela deve ser apresentada com suas informações de forma visível e suficientes para sua compreensão e deve ser formatada da seguinte forma:

Editor de tabelas	Word for Windows 97 ou posterior. Caso os autores tenham elaborado suas tabelas no programa Excel ou similares, por favor refaçam as tabelas utilizando o recurso em Word.
Fonte	<i>Times New Roman</i> , tamanho 10.
Espaçamento entre linhas	Simples.
Espaçamento antes e depois	3 pt.
Cores em tabelas	Utilizar apenas as cores preto e branco (escala de cinza).
Título	O título de tabela precisa ser breve, claro e explicativo. Ele deve ser colocado acima da tabela, no canto superior esquerdo, e na linha seguinte, logo abaixo da palavra Tabela (com a inicial maiúscula), acompanhada do número que a designa. As tabelas são apresentadas com números arábicos de forma sequencial e dentro do texto como um todo. Ex.: Tabela 1, Tabela 2, Tabela 3 etc.
Citação de tabelas	Ao citar tabelas no corpo do texto escrever apenas o número referente à tabela, por exemplo: Tabela 1, Tabela 2, Tabela 3 etc. (a palavra 'Tabela' deverá ser apresentada com a primeira letra maiúscula). Nunca escreva 'tabela abaixo', 'tabela acima' ou ainda, 'tabela da página XX', pois a numeração das páginas do artigo pode alterar-se durante sua diagramação final.
Notas de tabelas	A fonte utilizada nas notas da tabela deve ser <i>Times New Roman</i> , tamanho 10, espaçamento simples. As notas devem ser descritas no rodapé da tabela e servem para indicar a Fonte das informações da tabela, além de outras informações importantes para o entendimento da tabela.

1 Grande parte dessas orientações foi adaptada do Manual de Submissão da Revista de Administração Contemporânea – RAC, disponível em www.anpad.org.br.

3.2 Figuras

A figura deve evidenciar um fluxograma, um gráfico, uma fotografia, um desenho ou qualquer outra ilustração ou representação textual.

A figura deve ser apresentada com suas informações de forma visível e suficientes para sua compreensão e deve ser formatada da seguinte forma:

Fonte	<i>Times New Roman</i> , tamanho 10.
Cores em figuras	Utilizar apenas as cores preta e branca (escala de cinza).
Formato	Encaminhar as figuras em formato editável.
Título	Explica a Figura de maneira concisa, mas discursiva. O título deve ser colocado sob a figura e numerado com números arábicos de forma sequencial, precedido pela palavra Figura (com a inicial maiúscula). Ex.: Figura 1, Figura 2, Figura 3, etc. Depois do título, quaisquer outras informações necessárias para esclarecimentos da figura ou fonte devem ser acrescidas como Nota.
Legenda	A legenda é a explicação dos símbolos utilizados na figura e deve ser colocado dentro dos limites da figura.
Tamanho e proporção	As figuras devem ajustar-se às dimensões do periódico. Portanto uma figura deve ser elaborada ou inserida no artigo de modo a poder ser reproduzida na largura de uma coluna ou página do periódico em que ele será submetido.
Citação no corpo do texto	Ao citar uma figura no corpo do texto escreva apenas o número referente a figura, por exemplo: Figura 1, Figura 2, Figura 3 etc. (a palavra 'Figura' deverá ser apresentada com a primeira letra em maiúsculo). Nunca escreva 'figura abaixo', 'figura acima', ou ainda, 'figura da página XX', pois a numeração das páginas do artigo pode-se alterar durante sua diagramação final.

4. Citações e Referências

Para acessar a versão completa das normas de citações e referências de acordo com a APA (American Psychological Association) [clique aqui](#).