

RELATO INTEGRADO: ANÁLISE DA DIVULGAÇÃO DO MODELO DE NEGÓCIOS DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS

JOSÉ VINÍCIUS BENDASOLI DA SILVA

Universidade de São Paulo

SOLANGE GARCIA

Universidade de São Paulo

Resumo

Os relatórios das organizações que divulgam apenas informações financeiras não estão sendo suficientes para atender às necessidades de suas partes interessadas. No cenário atual, a evidenciação de informações não financeiras tem adquirido cada vez mais importância para a sociedade. O Relato Integrado é um protocolo internacional para orientar a divulgação destas informações de forma integrada, visando mostrar como é o processo de criação de valor das organizações. No protocolo são definidos Elementos de Conteúdo, categorias de informações requeridas para divulgação em um relatório integrado. Dentre elas, se destaca o Modelo de Negócios, o qual representa o sistema de transformação, dos insumos ou capitais disponíveis para uma organização, em produtos e impactos internos e externos, demonstrando como a organização cria valor ao longo do tempo para os seus diversos *stakeholders*. O Tribunal de Contas da União adotou o Relato Integrado como forma de divulgação dos relatórios de gestão de suas Unidades Prestadoras de Contas, dentre elas se incluem as universidades federais. Neste sentido, o objetivo desta pesquisa é a análise da divulgação do Modelo de Negócios das universidades federais brasileiras. O estudo é descritivo e de caráter qualitativo, realizado por meio da pesquisa documental e do método de análise de conteúdo, com o propósito de interpretar se as universidades compreendem os componentes do seu modelo de negócios conforme conceituados no Relato Integrado. Os termos relacionados aos componentes: insumos, atividades, produtos, impactos e desempenho, foram coletados nos relatórios de gestão das universidades, referentes ao ano de 2019. Os resultados da análise indicam que a compreensão do componente atividades foi totalmente aderente aos conceitos do protocolo. Em relação ao componente insumos, a aderência foi parcial e os componentes produtos e impactos tiveram pouca aderência.

Palavras chave: Relato Integrado, Modelo de Negócios, Universidades Federais Brasileiras.

1 INTRODUÇÃO

As universidades públicas são os principais centros de ensino, pesquisa e desenvolvimento científico e tecnológico do país, podendo o custeio destas ser tanto por verbas do governo federal quanto dos governos estaduais. Devido ao uso de capital público, as universidades são obrigadas a divulgar suas informações financeiras, de gestão, e tantas outras que são de interesse da sociedade, de modo a proporcionar, conforme estabelecido no artigo 6º da Lei n. 12.527 (2011), o amplo acesso a elas por parte de todos os cidadãos. Para apresentar tais dados, as universidades devem elaborar a chamada prestação de contas, que é feita por meio de Relatórios de Gestão.

Conforme Decisão Normativa (DN) n. 178 (TCU, 2019a) do Tribunal de Contas da União (TCU), as universidades, como Unidades Prestadoras de Contas (UPC), foram obrigadas a divulgar os seus relatórios de gestão referentes ao ano de 2019, com base nos princípios e diretrizes do Relato Integrado (RI). Tal divulgação deve levar em consideração dados financeiros e não financeiros, evidenciando como foi o gerenciamento de cada um dos capitais colocados à sua disposição e a geração de valor para seus diversos públicos de relacionamento.

O *framework* do RI apresenta uma estrutura para orientar a divulgação de informações corporativas criado pelo *International Integrated Reporting Council* (IIRC). O IIRC é uma coalizão internacional de reguladores, investidores, empresas, definidores de padrões, profissionais do setor contábil e organizações não governamentais (IIRC, 2014). O RI não define um formato de divulgação, nem indicadores de desempenho, métodos de mensuração, ou proposta de divulgação de temas individuais (IIRC, 2014), uma vez que o *framework* tem natureza principiológica e não pretende que seja usado como um *check list* de como elaborar ou o que colocar no documento que será divulgado. Assim, o *framework* apresenta um conjunto de princípios e elementos de conteúdo que devem ser aplicados de forma livre, voluntária e adaptada à realidade de cada organização. O relato objetiva integrar informações financeiras e não financeiras de forma concisa, de modo a demonstrar como uma organização gera valor para seus *stakeholders* (Kassai, 2019, p.293-296).

No RI, a organização demonstra como ela cria valor no curto, médio e longo prazo, tomando por base os capitais que ela utiliza. Estes capitais são definidos como os recursos ou o estoque de valor que as organizações dependem para o seu sucesso (Kassai, 2019, p.299-302). O RI inclui seis (6) capitais, denominados como: capital financeiro, intelectual, humano, social e de relacionamento, manufaturado e natural. O processo de geração de valor por parte das organizações ocorre por meio da transformação dos capitais. Logo, eles são insumos, ou recursos de entrada que, utilizados pelos processos de gestão, em conformidade com seus modelos de negócios, são convertidos em produtos e impactos internos e externos que podem resultar em aumento ou redução de valor do negócio (IIRC, 2014).

Dada a importância que pode ser observada em relação ao estudo da divulgação de informações financeiras e não financeiras, principalmente as socioambientais, e da aplicação dos modelos de apresentação e confecção de relatórios, as universidades públicas têm desafios importantes nesse processo. Segundo Iacuzzi (2020) elas são adequadas para a aplicação do RI tanto por sua natureza e necessidade de prestação de contas, quanto por ser fundamental o uso de recursos intangíveis em seu Modelo de Negócios.

Ricci (2014) destaca a ausência de pesquisas nacionais que relacionam o setor público com o RI, argumentando que as análises comparativas e completas ficam restritas ou, no limite, inexistentes. Segundo a autora, são necessários estudos sobre o tema para identificar como tais entidades estão desenvolvendo e se adaptando a este novo modelo de divulgação, como isso impacta a sua gestão e como é feita a demonstração da criação de valor para seus diversos públicos de interesse.

Desta forma, dada a obrigatoriedade de divulgação dos relatórios de gestão das universidades federais brasileiras com base no RI, esta pesquisa tem como objetivo a análise da divulgação do modelo de negócios destas instituições. A questão de pesquisa que se coloca é se as universidades compreendem os componentes do seu modelo de negócios capitais, atividades, produtos, impactos e os resultados de seu desempenho de acordo com os conceitos estabelecidos no RI.

A justificativa para a escolha do modelo de negócios para o estudo é que, de acordo com o *framework* (IIRC, 2014), ele é o sistema que representa a transformação dos insumos em produtos e impactos por meio do desempenho das atividades da organização. A análise deste item é relevante para compreender como se dá o processo de geração de valor das universidades federais brasileiras para os seus diversos públicos de interesse na sociedade.

Este trabalho está organizado em 5 (cinco) sessões: 1. Introdução; 2. Referencial Teórico, composto pela revisão da literatura sobre o RI e sua adoção pelo TCU; 3. Procedimentos Metodológicos; 4. Análise e discussão dos resultados divulgados pelas universidades e, 5. Considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A contabilidade é a ciência que se destina a entender, registrar e analisar os fatos financeiros, econômicos e sociais que ocorrem com as organizações e que geram impacto em seu patrimônio. No cenário atual do mercado financeiro os dados referentes à sustentabilidade estão se tornando cada vez mais importantes para a análise da empresa e de suas contribuições para a sociedade em que atua (Ricci, 2014).

Ricci (2014) defende que se as práticas contábeis seguindo as legislações vigentes não forem suficientes para demonstrar informações não financeiras, a contabilidade precisa prover outros meios para essa divulgação. Uma vez que estes dados são relevantes para todos os públicos com os quais a entidade se relaciona, a evidenciação deles deve ser feita da melhor forma possível, com confiabilidade, clareza, fidedignidade, tempestividade e comparabilidade.

Garcia, Ciasca e Marçal (2019), descrevem que as exigências dos órgãos reguladores para que as empresas divulguem suas informações não financeiras se justifica com o atendimento da meta 12.6.1 das ODS (Objetivos do Desenvolvimento Sustentável) da ONU (Organização das Nações Unidas), a qual estabelece a publicação de relatórios não financeiros e de sustentabilidade por parte de entidades que podem afetar o meio ambiente.

Nas últimas décadas surgiram vários órgãos, índices e modelos para orientar a apresentação de informações não financeiras aliadas as financeiras (Kassai, 2019). Um deles é o Relato Integrado (IIRC, 2014) que apresenta um método inovador de elaboração e publicação dos relatórios corporativos, sejam eles de organizações do setor público ou privado.

Para Ricci (2014), o RI é a comunicação dos vínculos existentes entre os fatores mais relevantes para a criação de valor da organização no curto, médio e longo prazo. Se estes vínculos forem compreendidos durante o processo de produção do relatório, os gestores conseguirão evidenciar o valor criado, o que, para a autora, assegura a continuidade da empresa e a busca constante dela por seus objetivos financeiros e não financeiros.

Para Alves et. al. (2016) o RI não é apenas uma forma recente e alternativa de demonstrar informações para o público externo à organização, mas também, é a comunicação concisa de como a estratégia, a governança, o desempenho e as perspectivas da entidade contribuem para criar valor no curto, médio e longo prazo sob a ótica dos capitais que estão disponíveis para qualquer organização. Logo, esta evidenciação possibilita a divulgação de informação útil para a tomada de decisão de vários *stakeholders*, cada um de acordo com seus interesses.

Conforme enfatizado por Alves et. al. (2016) todas as entidades que adotam o RI devem divulgar suas atividades, relacionamentos e outras externalidades que afetam de forma relevante a capacidade da mesma de gerar valor, sejam elas positivas ou negativas.

Freitas e Freire (2017) destacam que, uma vez que não existe um modelo pronto para ser seguido no RI, a elaboração deste e o processo da criação de valor devem ser feitos objetivando cumprir os princípios básicos propostos pelo IIRC.

Para Alves et. al. (2016), o benefício trazido pelo uso do RI é a apresentação de um relatório harmônico, coeso e eficaz, com informações ao final de cada período de reporte, evitando duplicidades no processo, visões distorcidas de funções isoladas e de áreas desconexas dentro da empresa.

Segundo o IIRC (2014), os princípios e diretrizes do RI podem ser aplicados também para organizações do setor público, sejam elas autarquias ou de economia mista. Neste sentido, em 2019 o TCU estabeleceu que todos os órgãos da administração direta ou indireta, fundações e quaisquer sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Federal deveriam apresentar os relatórios de gestão, inclusive o que se refere àquele ano, com base nas orientações do IIRC. Com a publicação da DN 178/2019 do TCU (TCU, 2019a), as organizações públicas compreendidas como Unidades Prestadoras de Contas (UPC's) ficaram obrigadas a divulgar no seu relatório de gestão referentes àquele ano, suas informações financeiras e não financeiras, com base no que é disposto no RI. Para orientar a aplicação do RI nos relatórios destas instituições o TCU desenvolveu o Relatório de Gestão: Guia para Elaboração na forma de Relatório Integrado (Guia), onde constam adaptações e itens de conteúdo exigidos.

As UPC's são todas as unidades da Administração Pública Federal listadas pela DN 178/2019 (TCU, 2019a), dentre elas são observadas as universidades federais, que somam 68 instituições presentes em todos os estados brasileiros, caracterizadas pelo ensino superior a nível de graduação, pós-graduação, pesquisa e extensão oferecidos de forma gratuita.

A decisão do TCU vai ao encontro de iniciativas já estabelecidas em outros países, principalmente os que compõe a União Europeia, que definiram que todas as empresas privadas e organizações do setor público devem divulgar informações financeiras e não financeiras, de forma que os cidadãos, usuários a quem a informação se destina, consigam avaliar tais dados de acordo suas necessidades (Garcia, Ciasca & Marçal, 2019).

De acordo com Iacuzzi (2020), as organizações mais adequadas para a aplicação do RI são as instituições públicas, principalmente as universidades, uma vez que são abundantes em conhecimento e é essencial nelas o desenvolvimento dos recursos intangíveis - ou itens caracterizados como não-financeiros - disponíveis para que exerçam suas atividades. Desse modo, o autor destaca o seguinte:

“Sobretudo nas universidades, a transparência das ações não pode ser feita oferecendo visões parciais, apresentando informações fragmentadas e pedindo aos cidadãos que “juntem as peças”. Precisamos de uma abordagem integrada capaz de conectar ativos às diretrizes estratégicas identificadas pela Universidade para avaliar resultados. É, portanto, necessário adotar uma abordagem capaz de integrar recursos, decisões e ações com os resultados produzidos, capaz de tornar transparente como as organizações em geral, e as universidades em particular, estão a serviço das comunidades e dos cidadãos (Iacuzzi, 2020, p. 10, tradução nossa).”^{vi}

Na África do Sul, Veltri e Silvestri (2015) analisaram que os vários relatórios contábeis e de gestão requeridos pelos legisladores às instituições públicas, mais especificamente às universidades, geravam sobrecargas de informações, com os mesmos dados sendo tratados em vários enfoques diferentes e, conseqüentemente, os custos eram incorridos em excesso para preparar toda essa divulgação.

Assim, segundo as autoras (Veltri & Silvestri, 2015), tentativas inovadoras de evidenciar informações financeiras e não-financeiras de forma conjunta, como é o caso do RI, trazem benefícios ao unir todos os relatórios em um único, reduzindo os custos e a duplicidade das informações e possibilitando a adequação do relatório à realidade da organização.

Com a análise do trabalho de Adhikariparajuli (2020), o qual diz que, embora as informações referentes às universidades públicas sejam de interesse da sociedade, historicamente há grandes lacunas entre os dados conhecidos pelos gestores e pelos *stakeholders*, assim, a evidenciação seguindo o pensamento integrado seria a melhor forma de diminuir tal assimetria informacional.

Um dos resultados encontrados pelo autor (Adhikariparajuli, 2020) na análise das universidades públicas do Reino Unido é que nestas instituições o relatório integrado é o resultado de um longo processo de aplicação do pensamento integrado desde a concepção da estratégia até a realização das atividades cotidianas, exatamente como propõe o *framework* (IIRC, 2014). Por isso é que, tais divulgações conseguem ser claras, conexas, comparáveis, consistentes, concisas e demonstram a diversidade de relações existentes com os vários públicos de interesse (Adhikariparajuli, 2020).

Analisando a experiência da implementação dos princípios do RI na Universidade de Udine (Itália), Iacuzzi (2020) encontrou que no princípio as dificuldades se dão pelos seguintes motivos: a maneira de adaptar as atividades e processos já existentes ao pensamento integrado, a definição da materialidade dos temas que serão divulgados, identificar e relacionar os capitais disponíveis e o modelo de negócios, e a forma de apresentação do relatório que deve ser concisa mas também deve ser completa e feita visando a atrair a atenção do leitor.

Na sequência são apresentados o RI, com suas características, elementos de conteúdo e com enfoque no elemento Modelo de Negócios. São detalhadas as informações requeridas pelo *framework* em relação aos capitais, insumos, atividades, produtos e impactos. O segundo tópico descreve a forma de adoção do RI pelo TCU, destacando as principais adaptações feitas e como os componentes do modelo de negócios são considerados no Guia.

2.1 O RELATO INTEGRADO

De acordo com o IIRC (2014, p. 34), o RI é “um processo baseado em pensamento integrado, que resulta em um relatório integrado periódico por uma organização sobre a geração de valor ao longo do tempo e as respectivas comunicações sobre aspectos da geração de valor”.

O RI não objetiva a elaboração de um relatório único que abrange todos os dados de uma organização, mas, principalmente, estabelecer um processo de pensamento integrado. Esse processo visa a tomada de decisão integrada, considerando os relacionamentos entre as áreas funcionais, os capitais utilizados e a geração de valor ao longo do tempo (IIRC, 2014).

Visando direcionar o processo de adoção do RI pelas instituições, o IIRC produziu a Estrutura Internacional para Relato Integrado (*framework*), que é o documento que estabelece os princípios e as diretrizes para a preparação do RI pelas entidades, bem como, elementos de conteúdo. “Os princípios são os itens básicos que sustentam a preparação e a apresentação de um relatório integrado, e informam o conteúdo do relatório e a maneira como a informação se apresenta” (IIRC, 2014, p. 34). São eles: o foco estratégico e a orientação para o futuro, a conectividade da informação, a relação com as partes interessadas, a materialidade, concisão, confiabilidade e completude dos dados e a comparabilidade e coerência do relatório.

O *framework* (IIRC, 2014) define como Elementos de Conteúdo os grupos de informação propostos para inclusão no relatório integrado, os quais são apresentados no documento em forma de perguntas. A tabela 1 descreve, de forma resumida, os questionamentos e definições de cada Elemento de Conteúdo.

Tabela 1 - Elementos de Conteúdo do Relato Integrado

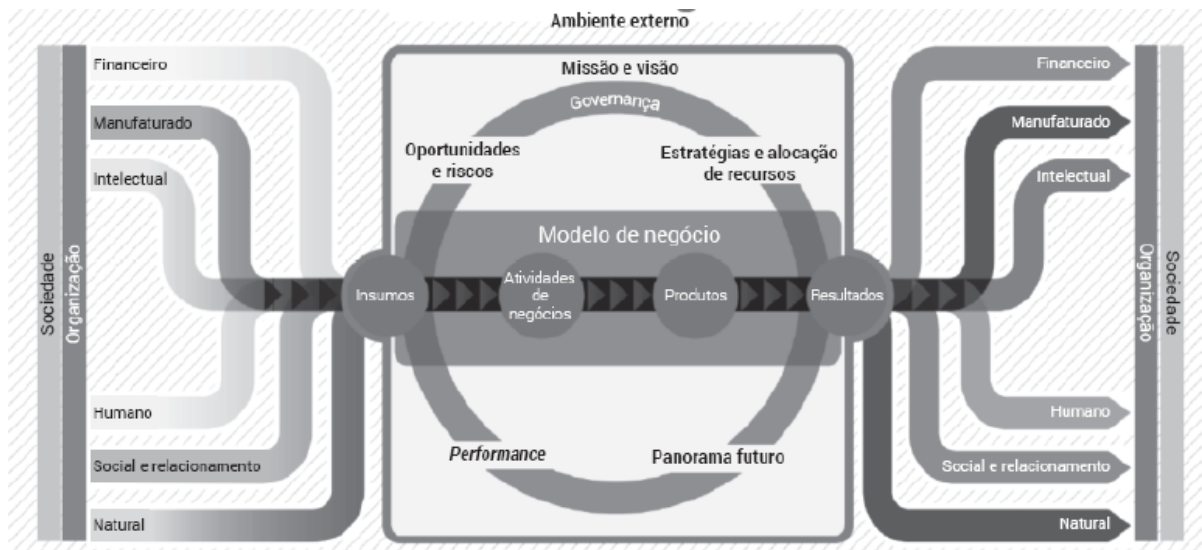
Elemento de Conteúdo	Questionamento	Definição
Visão geral organizacional e ambiente externo	O que a organização faz e quais são as circunstâncias em que ela atua?	Visão geral a respeito da organização e seu relacionamento com o ambiente externo
Governança	Como a estrutura de governança da organização apoia sua capacidade de gerar valor em curto, médio e longo prazo?	Definições sobre a estrutura de governança da empresa e sobre os responsáveis por ela
Modelo de Negócios	Qual é o modelo de negócios da organização?	Como a empresa transforma seus recursos e o que gera no processo
Riscos e Oportunidades	Quais são os riscos e oportunidades específicos que afetam a capacidade que a organização tem de gerar valor em curto, médio e longo prazo, e como a organização lida com eles?	Riscos e oportunidades específicos que envolvem as atividades da empresa e sua capacidade de geração de valor
Estratégia e Alocação de Recursos	Para onde a organização deseja ir e como ela pretende chegar lá?	Planos estratégicos da empresa e alocação de recursos
Desempenho	Até que ponto a organização já alcançou seus objetivos estratégicos para o período e quais os efeitos sobre os capitais?	Desempenho da empresa, relacionando com seus capitais
Perspectiva	Quais são os desafios e incertezas que a organização provavelmente enfrentará ao perseguir sua estratégia e quais potenciais implicações para seu modelo de negócios e desempenho futuro?	Perspectivas da empresa e o que ela espera que pode afeta-la no futuro
Base para Preparação e Apresentação	Como a organização determina os temas a serem incluídos no relatório integrado e como estes temas são quantificados ou avaliados?	Preparação da divulgação e determinação dos temas materiais a serem apresentados

Fonte: Wagatsuma e Garcia (2020)

O Elemento de Conteúdo Modelo de Negócios, o qual é objeto desta pesquisa, é definido no *framework* (IIRC, 2014, p. 34) como: “O sistema de uma organização para a transformação de insumos através de suas atividades empresariais, em produtos e impactos que visam cumprir os propósitos estratégicos da organização e gerar valor em curto, médio e longo prazo”.

O IIRC (2014) propõe que sejam incluídos na descrição do Modelo de Negócios os insumos que a organização depende ou que estão disponíveis a ela e como se relacionam com seus capitais, as atividades que realiza, e os produtos e impactos que gera. Estes componentes precisam ser identificados em um diagrama simples ou fluxo narrativo lógico. A figura 1 mostra a representação visual genérica do Modelo de Negócios dentro do processo de geração de valor.

Figura 1 - O processo de geração de valor



Fonte: Kassai (2019, p. 301)

Os insumos são “os capitais – recursos e relacionamentos – utilizados pela organização em suas atividades empresariais” (IIRC, 2014, p. 34). Estes capitais são definidos como recursos ou estoque de valor que as organizações dependem para o seu sucesso:

- Capital Financeiro: recursos financeiros disponíveis;
- Capital Manufaturado: objetos físicos manufaturados;
- Capital Intelectual: intangíveis baseados em conhecimento;
- Capital Humano: competências, habilidades e experiência das pessoas;
- Capital Natural: recursos ambientais renováveis ou não; e
- Capital Social e de Relacionamento: instituições e relacionamentos dentro e entre partes interessadas (IIRC, 2014).

Sobre o termo “atividades”, o *framework* (IIRC, 2014) propõe que sejam divulgados os principais processos do negócio, os quais são as responsáveis pela transformação dos insumos e capitais em produtos, impactos e valor. Os produtos são os resultados das atividades da organização, ou seja, o que ela produziu a partir dos capitais; e os impactos são os efeitos causados pela organização no público interno e externo, sejam eles positivos ou negativos.

O elemento de conteúdo Desempenho, segundo o proposto pelo IIRC (2014), objetiva mensurar o quanto do planejamento estratégico foi realizado no período a que o relatório se refere e qual o impacto desta execução nos capitais disponíveis para a organização, seja no curto, médio ou longo prazo. Para tanto, os relatórios podem incluir indicadores quantitativos e qualitativos para medir os resultados alcançados, visando facilitar a associação com os objetivos estratégicos e contribuir para a análise de como as necessidades das partes interessadas estão sendo atendidas. O uso de indicadores e informações numéricas auxiliam na integração com o Modelo de Negócios, pois “mostram os efeitos da organização (positivos ou negativos) sobre os capitais, incluindo os efeitos relevantes sobre capitais ao longo da cadeia de valor” (IIRC, 2014, p.29).

Portanto, o *framework* (IIRC, 2014) não define um formato de divulgação, porém indica fortemente que não sejam apresentados apenas números, mas um resumo do processo de integração das informações, sendo evidenciada a relação existente entre estratégia, modelo de negócios, desempenho, capitais, criação de valor e impactos gerados.

2.2 ADOÇÃO DO RI PELO TCU

Com o propósito de facilitar e orientar a elaboração dos relatórios de gestão das UPC's foi emitido pelo TCU o Relatório de Gestão: Guia para Elaboração na forma de Relatório Integrado (Guia) (TCU, 2019b) que faz proposições acerca da aplicação das proposições do RI nos relatórios a serem produzidos, auxiliando a preparação das informações a serem divulgadas.

O Guia traz um quadro com os elementos de conteúdo que as UPC's são obrigadas a divulgar, neste caso, são cinco os elementos de conteúdo: Visão Geral Organizacional e Ambiente Externo; Governança, Estratégia e Alocação de Recursos; Riscos, Oportunidades e Perspectivas; Resultados e Desempenho da Gestão; e Informações Orçamentárias, Financeiras e Contábeis. Os elementos, segundo o próprio documento, têm como base os que constam no *framework* (IIRC, 2014), porém adaptados ao setor público brasileiro.

O elemento de conteúdo Visão Geral Organizacional e Ambiente Externo estabelece que sejam reportadas a identificação da UPC, a Missão, a Visão, os Valores, as atividades e os públicos afetados por ela, seu posicionamento no setor de atuação, além de informações quantitativas relevantes para o usuário da informação, o contexto externo (político, social, econômico, legal, ambiental, etc.) ao qual ela está inserida, seu modelo de negócios (com insumos, atividades, produtos, impactos e beneficiários), sua estrutura organizacional e de governança, e sua relação com normas, políticas e programas de governo que visam direcionar sua atuação.

Neste ponto, podemos perceber que há a utilização das proposições do RI (IIRC, 2014), mas também que há adaptações significativas, como englobar neste elemento de conteúdo o elemento Modelo de Negócios. O que faz com que as organizações divulguem seu processo de criação de valor, ou em outras palavras, de transformação de insumos em produtos e impactos sociais juntamente com a visão e a missão, podendo ser subentendido como parte integrante da identificação da mesma.

Um tema importante tratado no *framework* e cuja divulgação se dá juntamente com o Modelo de Negócios é o referente aos capitais, porém o Guia (TCU, 2019b), não explica clara e detalhadamente o que seriam estes capitais aplicados ao setor público e não há uma exigência de que sejam demonstrados e divulgados. A única proposição feita que se refere a eles é de que haja uma representação do modelo de negócios da instituição e que os insumos ou capitais (tratados como sinônimos no documento) sejam apresentados nele.

Além disso, outra exigência que mostra nitidamente a adaptação ao setor público é a relação com as leis e normas do Governo Federal, as quais devem ser seguidas e possuem forte influência sobre todas as UPC's, diferentemente das empresas privadas, nas quais a legislação aparece apenas como mais um dos fatores externos.

Outro elemento de conteúdo apresentado no Guia (TCU, 2019b), nomeado como Governança, Estratégia e Alocação de Recursos, é a junção de dois elementos de conteúdo do RI, ele propõe que sejam divulgados os objetivos estratégicos, a estratégia, o planejamento estratégico, a relação destes com a visão e a missão, como os recursos disponíveis foram alocados aos projetos e atividades e como a estrutura de governança e o processo de tomada de decisão apoiam o cumprimento das metas e ações estabelecidas pelo planejamento estratégico.

Dessa forma, o TCU conseguiu, neste elemento de conteúdo, mostrar a integração de informações existentes dentro de uma organização, uma vez que faz a conexão de todas as proposições feitas pelo *framework* para dois elementos distintos – “Governança” e “Estratégia e Alocação de Recursos” - como se fossem relacionadas a um único.

Os elementos de conteúdo Riscos e Oportunidades e Perspectivas também são apresentados como um único pelo TCU, chamado de Riscos, Oportunidades e Perspectivas. Visto que, por sua similaridade, é preferível que sejam divulgados de forma conjunta e com as

informações integradas: os riscos e as oportunidades identificadas, qual a probabilidade de ocorrência e a magnitude de cada um e quais as ações que as instituições realiza e realizará (no curto, médio e longo prazos) para mitigar os riscos e aproveitar as oportunidades.

O Guia (TCU, 2019b) estabelece o elemento de conteúdo Resultados e Desempenho da Gestão que objetiva divulgar o quanto do planejamento estratégico foi realizado no período a que o relatório se refere e qual o impacto desta execução nos capitais disponíveis para a organização. Neste tópico houveram adaptações para o setor público, como exemplo: a relação dos resultados com planos governamentais (como o PPA - Plano Plurianual) nacionais ou setoriais, e a segmentação do desempenho entre as principais áreas de atuação e de atividade e entre os programas e projetos realizados pela organização.

O TCU ainda considera que o elemento de conteúdo Desempenho deve divulgar informações separadas referentes às atividades finalísticas – no caso das universidades são o ensino, a pesquisa e a extensão – e às atividades de apoio. Os resultados das atividades de apoio devem ser agrupados por áreas de gestão, que são as responsáveis por tais atividades e processos, são elas: Gestão Orçamentária e Financeira, Gestão de Pessoas, Gestão de Licitações e Contratos, Gestão Patrimonial e de Infraestrutura, Gestão da Tecnologia da Informação, Gestão de Custos e Sustentabilidade Ambiental.

Os elementos Base para Preparação e Apresentação e Orientações Gerais para o Relatório definidos pelo *framework* (IIRC, 2014) não foram encontrados e definidos claramente pelo TCU. Entretanto, o Guia (TCU, 2019b) já é por si só um manual de instruções completo para a aplicação das proposições do RI na organização e consequente confecção do relatório integrado, uma vez que seção a seção ele traz explicações e exemplos completos e detalhados do que e de como está sendo exigido das UPC's, portanto permitindo o reconhecimento do elemento Orientações Gerais para o Relatório.

Ainda, o Guia (TCU, 2019b) acrescenta o elemento de conteúdo Informações Orçamentárias, Financeiras e Contábeis, o qual exige que a UPC divulgue as principais informações contábeis, financeiras, orçamentárias, a avaliação dos custos e dos resultados, grupos e saldos de contas contábeis, normas legais e técnicas utilizadas pela contabilidade, conclusões de órgãos de controle públicos ou auditorias independentes e a apresentação das principais demonstrações contábeis. Este não é um dos elementos de conteúdo estabelecido pelo IIRC (2014), o que mostra uma clara adequação da proposta inicial por parte do TCU, que utilizou da adaptabilidade permitida pelo RI para incluir um tema que é relevante para as UPC's, visto que possuem como principal fonte de receitas as verbas do governo federal e por isso devem prestar as contas de como foram administradas e dos resultados alcançados. Ao divulgar tais informações, as entidades permitem e facilitam o trabalho do TCU que é fiscalizar a prestação de contas delas, sendo estes os prováveis argumentos para a inclusão deste elemento de conteúdo no Guia elaborado pelo órgão (TCU, 2019b).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

De acordo com Gil (2002, p. 42), as pesquisas descritivas tem como objetivo primordial “... a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então o estabelecimento de relações entre variáveis.” Desse modo, esta pesquisa é classificada como descritiva, pois tem como objetivo descrever como as universidades federais divulgam informações sobre o seu modelo de negócios. A população do estudo são as instituições federais de ensino superior brasileiras que possuem o termo “Universidade” na composição do nome, classificadas como UPC's pela DN n. 178/2019 (TCU, 2019a). Estas somam 68 instituições e podem ser classificadas em dois subgrupos: o primeiro com 47 unidades que são nomeadas como “Universidade Federal” e o segundo grupo, composto por 21 instituições cuja

nomenclatura se dá por “Fundação Universidade Federal”. A amostra utilizada na pesquisa, considerou apenas os relatórios de gestão, referentes ao exercício de 2019, emitidos pelas 47 universidades federais brasileirasⁱⁱ (UF’s) classificadas acima como pertencentes ao primeiro grupo.

Quanto a abordagem, a pesquisa é qualitativa e utiliza a análise documental e a análise de conteúdo. Na análise documental, segundo Fachin (2005), são coletados dados de documentos oficiais de forma oral, escrita ou visualizada. A análise de conteúdo, segundo Berelson (1952, como citado em Bardin, 2016, p. 24) é “uma técnica de investigação que, por meio de uma descrição objetiva, sistemática e quantitativa do conteúdo manifesto das comunicações tem por finalidade a interpretação destas mesmas comunicações.”

O método de análise de conteúdo apresenta diversas abordagens e nesta pesquisa foi utilizada a de Bardin (2016), que se apresenta em três etapas:

Etapa 1- Pré-análise: é a fase de escolha dos documentos, organização das ideias e desenvolvimento de um processo de análise. Os documentos utilizados como parâmetros da pesquisa são a Estrutura Internacional para o Relato Integrado (framework) produzido e disponível no portal do IIRC e o Guia elaborado pelo TCU e acessado no site do órgão. Também do site do TCU, foram coletados os Relatórios de Gestão das Ufs referentes ao exercício do ano de 2019. O plano desenvolvido para a análise se deu pelo estabelecimento de alguns tópicos, na forma de perguntas, que foram coletados da seção Visão Geral Organizacional e Ambiente Externo, especificamente no item Modelo de Negócios ou Cadeia de Valor, conforme nomenclatura adotada para a estrutura de relatório proposta pelo TCU. Também foram coletados dados da seção Resultados e Desempenho da Gestão. Os tópicos têm como origem as proposições do framework e são apresentados na tabela 2.

Quanto a abordagem, a pesquisa é qualitativa e utiliza a análise de conteúdo, que é um

Tabela 2 - Questões orientadoras da análise

A universidade divulgou o Modelo de Negócios?
Ele foi divulgado por meio de diagrama ou fluxo narrativo?
A universidade divulgou itens relacionados aos insumos?
A universidade classificou os itens como capitais? Se não, quais sinônimos foram apresentados?
Quais os termos relacionados ao capital financeiro?
Quais os termos relacionados ao capital humano?
Quais os termos relacionados ao capital intelectual?
Quais os termos relacionados ao capital manufaturado?
Quais os termos relacionados ao capital social e de relacionamento?
Quais os termos relacionados ao capital natural?
A universidade divulgou itens relacionados as atividades?
Quais os termos relacionados as atividades?
A universidade divulgou itens relacionados aos produtos?
Quais os termos relacionados aos produtos?
A universidade divulgou itens relacionados aos impactos?
Quais os termos relacionados aos impactos?
A universidade divulgou o Desempenho?
Como as informações de Desempenho foram divulgadas?
Como o Desempenho pode se relacionar ao Modelo de Negócios?

Etapa 2 - Exploração do material: se deu pela aplicação do plano, desenvolvido na etapa anterior. Sendo assim, cada um destes questionamentos foi analisado em todos os relatórios de gestão das UF’s e respondidos de maneira afirmativa ou negativa (as perguntas que assim

permitiam), listando os termos relacionados que foram divulgados nos relatórios. Todos os dados foram computados em planilhas do Microsoft Excel.

Etapa 3 - Tratamento dos resultados obtidos e interpretação: os resultados obtidos no passo anterior foram tratados e interpretados, de modo a serem significativos e válidos. Através de operações estatísticas simples, foram confeccionadas tabelas que relacionavam cada termo enumerado nas perguntas referentes ao Modelo de Negócios com a frequência com que apareceu nos relatórios, dada pelo número de vezes em que a palavra se repetiu na amostra (47 relatórios), em porcentagem. A interpretação se deu pela análise dos termos divulgados (relativos a insumos, atividades, produtos, impactos e desempenho) em relação aos conceitos definidos no *framework* do RI.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os resultados da pesquisa são apresentados em duas seções. A primeira trata dos resultados referentes à divulgação dos componentes do modelo de negócios das UF's e a segunda, sobre a integração dos resultados de desempenho com o modelo de negócios, destacando como foram divulgadas as informações relativas às denominadas atividades finalística e de apoio e os relacionamentos com os componentes do modelo de negócios.

4.1 MODELO DE NEGÓCIOS

A apresentação do modelo de negócios (incluído no elemento de conteúdo: Visão geral organizacional e ambiente externo do Guia), ou também denominado em alguns documentos como cadeia de valor, foi feita por apenas 68% das entidades analisadas. As UF's divulgaram pelo menos um dos quatro componentes (insumos, atividades, produtos e impactos) propostos neste elemento de conteúdo. As informações relacionadas às atividades foram as que mais apareceram (68%), seguidas de impactos que foram divulgados em 66% dos relatórios, produtos em 63% e insumos em apenas 57%.

Com relação ao formato visual que estes dados foram organizados, foi observado que alguns relatórios expressam como forma de diagrama e outros apresentam em forma de fluxo narrativo lógico, ambas estando de acordo com o que é proposto tanto pelo *framework* quanto pelo Guia do TCU.

Ao analisar a maneira como o conteúdo foi divulgado no Modelo de Negócios das universidades, é possível inferir que houve grande utilização da discricionariedade e adaptabilidade permitidas pelo IIRC e pelo TCU.

A maioria dos relatórios que apresentaram diagramas, ou seja, representações gráficas que se utilizam de ícones visuais, para demonstrar o processo de geração de valor, o fizeram mostrando números absolutos (como quantidade de pessoas e valores monetários) aliados a cada insumo, atividade, produto ou impacto a eles relacionados. A utilização de informações quantitativas aliadas às descrições e explicações qualitativas, embora não seja exigida, é importante no modelo de negócio pois permite que o relatório seja consolidado e que a geração de valor seja representada de forma mais completa. Uma pequena parcela dos relatórios que fizeram a evidência deste tema através de diagramas e todos os que optaram pelo texto narrativo, não divulgaram números, mas sim apenas os itens ou alguma explicação para cada um deles.

O primeiro componente do Modelo de Negócios são os insumos, os quais representam os capitais ou recursos que a organização utiliza no seu processo de geração de valor. A tabela 3 mostra a frequência de termos relacionados aos capitais, a partir da nomenclatura do *framework*:

Tabela 3 – Descrição dos termos relacionados aos insumos

ITEM NO <i>FRAMEWORK</i>	ITEM NOS RELATÓRIOS DE GESTÃO	TERMOS RELACIONADOS	FREQUÊNCIA
INSUMOS / CAPITAL FINANCEIRO	Recursos Financeiros	Recursos financeiros	28%
		Orçamento discricionário	17%
		Recursos Próprios	2%
	Capital Financeiro	Despesa com Pessoal e Encargos	4%
		Investimentos	9%
		Despesas correntes	6%
	Finanças	Estrutura de custos	4%
		Orçamento	Fontes de receita
			Receitas de Emendas parlamentares
INSUMOS / CAPITAL HUMANO	Capital Humano	Força de trabalho	6%
		Docentes efetivos	9%
	Pessoas	Docentes substitutos	9%
		Técnicos administrativos	19%
	Força de Trabalho	Servidores	9%
		Pessoas	9%
		Recursos Humanos	13%
	Recursos Humanos	Discentes	4%
		Formação dos docentes	2%
Capital humano		2%	
INSUMOS / CAPITAL MANUFATURADO	Infraestrutura	Infraestrutura	26%
		Campi	11%
		Centro de ensino	2%
		Biblioteca	11%
		Residência	2%
		Restaurante	4%
		Editora	2%
	Capital Manufaturado	Livraria	2%
		Superintendência	2%
		Teatro	2%
		Casa da Cultura	2%
		Hospital	4%
		Pró-reitorias	2%
		Laboratórios	4%
INSUMOS / CAPITAL INTELECTUAL	Capital Intelectual	Capital intelectual	15%
		Recursos de TI	21%
		Tecnologia	6%
		Discentes	4%
		Docentes	4%
INSUMOS / CAPITAL SOCIAL E DE RELACIONAMENTO	Capital Social Relacionamentos	Parcerias	15%
		Órgãos de fomento	2%
		Capital Social	6%
INSUMOS / CAPITAL NATURAL	Meio ambiente	Água	2%
		Ar	2%
		Energia	2%

		Ações de gerenciamento de resíduos	2%
--	--	------------------------------------	----

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa (2022)

No conjunto de resultados da tabela acima, relacionados aos insumos, as palavras que mais apareceram nos relatórios foram: recursos financeiros, orçamento discricionário, docentes, técnicos-administrativos, capital intelectual, infraestrutura, recursos de TI e parcerias.

No *framework*, a orientação é dada para que os insumos possam ser relacionados aos capitais propostos, o que é notável que foi feito pelas universidades. Entretanto, na maioria dos relatórios, foram divulgados apenas os itens sem uma correlação com o capital ao qual se referem, como é o caso de docentes e técnicos-administrativos, que aparecem numa proporção muito maior do que a da palavra capital humano.

Outras aspecto é a substituição de nomes, por exemplo, em muitos relatórios ao tratar do subconjunto de itens financeiros denominava-o como ‘Recursos Financeiros’ ao invés de capital financeiro; da mesma forma, o capital manufaturado sendo tratado por ‘Infraestrutura’ e o capital natural sendo representado como ‘Meio ambiente’. Ainda, foi observada a diferença de classificação de insumos, por exemplo, a palavra ‘discentes’ que em alguns relatórios foi classificada como capital humano e em outros como capital intelectual.

Mesmo com as diferenças de classificação e nomenclatura, é possível inferir que cada universidade julga a importância de cada um dos seus capitais no modelo de negócios de forma diferente das demais, bem como, que uns são mais relevantes que os outros. Sendo os dados mais divulgados os que se referem ao capital financeiro, seguido do humano, manufaturado, intelectual, social e de relacionamento e o natural sendo observado em apenas um relatório.

Ao comparar a definição de capitais no RI com os termos relacionados que foram divulgados nos relatórios pode-se inferir que os relatórios das universidades foram, em grande parte, aderentes aos conceitos definidos no *framework*. Entretanto, em relação ao capital humano, não se apresenta a mesma interpretação, visto que no RI o capital humano é definido como as competências, habilidades e experiências das pessoas envolvidas na organização. Os relatórios de gestão apresentam os termos que se relacionam a esse item aliados à descrição de cargos e à números absolutos. Por exemplo, a quantidade de docentes efetivos, ao invés dos diferentes níveis de sua capacitação e habilidades.

O componente atividades demonstra os processos que a entidade realiza e que são responsáveis por transformar, aumentar ou diminuir os seus estoques de valor. A tabela 4 mostra a frequência de termos relacionados às atividades das universidades:

Tabela 4 - Descrição dos termos relacionados as atividades

ITEM NO <i>FRAMEWORK</i>	ITEM NOS RELATÓRIOS DE GESTÃO	TERMOS RELACIONADOS	FREQUÊNCIA DOS TERMOS
ATIVIDADES	Atividades	Ensino	43%
		Pesquisa	57%
		Extensão	53%
		Graduação	23%
		Pós-Graduação	23%
		Assistência de saúde	2%
	Atividades finalísticas	Assistência estudantil	9%
		Gestão administrativa	11%
		Gestão de pessoas	11%
		Governança	9%
		Gestão de Riscos	2%

	Atividades de apoio/meio	Relações Internacionais	4%
		Tecnologia e Infraestrutura	6%
		Comunicação Institucional	6%
		Rede de Bibliotecas	2%
		Gestão da Contratação	6%
		Gestão do Meio Ambiente	2%
		Gestão de TI	26%
	Processos	Ações afirmativas	2%
		Bolsas acadêmicas	4%
		Residência médica	2%
		Desenvolvimento institucional	6%
		Gestão orçamentária e financeira	6%
		Internacionalização	4%

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa (2022)

As palavras que foram apresentadas em maior quantidade neste componente são: ensino, pesquisa, extensão, graduação, pós-graduação e gestão. Do total da amostra, apenas 27 relatórios divulgaram informações sobre as atividades, sendo que o termo ‘pesquisa’ se apresenta em todos os 27, além disso ‘extensão’ é observada em 25 deles e ‘ensino’ em apenas 20. A menor proporção de ‘ensino’ pode ser explicada pela agregação e desagregação de itens, ou seja, em alguns documentos foram evidenciadas as atividades de ‘graduação’ e ‘pós-graduação’ com estas nomenclaturas e separadamente. Em outros, elas foram agregadas e denominadas ‘ensino’, além dos que consideraram ambas as formas.

É notável a importância do ensino, da pesquisa e da extensão nas universidades, uma vez que são consideradas as atividades finalísticas e são os pilares que sustentam a existência e a continuidade destas instituições.

As atividades de apoio, necessárias para o funcionamento das organizações e para apoiar as atividades finalísticas, são essencialmente processos de gestão, termo este que também foi encontrado em muitos relatórios. Estes processos foram elencados principalmente como: ‘gestão de tecnologia da informação’, ‘gestão administrativa’, ‘gestão de pessoas’, ‘gestão orçamentária e financeira’, ‘gestão da contratação’, ‘gestão de riscos’ e ‘gestão do meio ambiente’.

Todos os termos apresentados nos relatórios referentes às atividades estão, conceitualmente, relacionados de forma correta. Assim, a inferência é que as universidades interpretaram as atividades de forma aderente ao proposto no *framework*.

O componente produtos representa o resultado da transformação dos insumos ou capitais pelas atividades desempenhadas. A tabela 5 mostra a frequência de termos relacionados aos produtos gerados pelas universidades:

Tabela 5 - Descrição dos termos relacionados aos produtos

ITEM NO FRAMEWORK	ITEM NOS RELATÓRIOS DE GESTÃO	TERMOS RELACIONADOS	FREQÜÊNCIA DOS TERMOS
PRODUTOS	Produtos e Serviços	Diplomação de alunos	9%
		Publicação científica	21%
		Eventos	13%

	Cursos de graduação	34%
	Cursos de pós-graduação	34%
	Inovação tecnológica	19%
	Produção técnica	4%
	Concessão de auxílios	2%
	Ações de extensão	30%
	Grupos de pesquisa	6%
	Patentes	11%
	Formação acadêmica e profissional	13%
	Propriedade intelectual	4%
	Integração com a sociedade	9%
	Produção do conhecimento	21%
	Inovação tecnológica	19%
	Teorizações	4%
	Ações afirmativas	2%
	Desenvolvimento social e sustentabilidade	4%
	Estágio	9%
	Projetos de arte e cultura	13%

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa (2022)

Os termos mais frequentes (variando de 34 a 19%) coletados nos relatórios das universidades são: ‘cursos de graduação’, ‘cursos de pós-graduação’, ‘ações de extensão’, ‘produção científica’, ‘produção e difusão do conhecimento’ e ‘inovação tecnológica’.

Corroborando com o que foi encontrado nas atividades, o principal produto seria o oferecimento dos cursos, tanto de graduação como de pós-graduação, uma vez que estes foram os processos listados em maior número. Também, é possível inferir sobre a correlação entre as atividades e os produtos quando se trata das ações e projetos de extensão, que são a consequência das atividades de extensão.

Ao observar que a ‘produção e difusão do conhecimento’ e a ‘inovação tecnológica’ também são consideradas por muitas instituições como produtos de suas atividades, não há definição clara de quais atividades derivam, uma vez que podem originar-se em qualquer um dos processos e em todos conjuntamente. No entanto, esta nomenclatura parece ser mais aderente ao conceito de impactos das atividades do que produtos gerados, conforme conceituação no *framework*.

Outros termos listados com menos frequência, porém de extrema importância para estas instituições e para seus públicos de relacionamento são: ‘patentes’, ‘projetos diversos’, ‘grupos de pesquisa’, ‘estágios’, ‘eventos científicos’ e ‘ações voltadas à comunidade interna e externa’.

O resultado da análise dos termos relacionados aos produtos permite inferir que as universidades não compreenderam totalmente o conceito definido no *framework*. No documento há clara distinção entre produtos (tudo o que é produzido) e impactos (as consequências das atividades e dos produtos) de uma organização. Os termos ‘produção do conhecimento’, ‘desenvolvimento social e sustentabilidade’, ‘inovação tecnológica’ e ‘integração com a sociedade’ se assemelham mais a consequências das atividades universitárias.

O último componente do Modelo de Negócios se refere aos impactos que as atividades da organização geram tanto no público interno quanto no externo, sejam eles positivos ou negativos. A tabela 6 mostra a frequência de termos relacionados aos impactos proporcionados pelas universidades:

Tabela 6 – Descrição dos termos relacionados aos impactos

ITEM NO <i>FRAMEWORK</i>	ITEM NOS RELATÓRIOS DE GESTÃO	TERMOS RELACIONADOS	FREQUÊNCIA DOS TERMOS
IMPACTOS	Impactos	Alunos diplomados	21%
		Auxílios	11%
		Artigos em periódicos	11%
		Trabalhos publicados em congressos	4%
		Livros e Capítulos de livros	6%
		Projetos de inovação acadêmica	6%
		Projetos de competição tecnológica	2%
		Projetos de extensão culturais e sociais	13%
		Profissionais qualificados	30%
		Avanço na pesquisa científica	11%
		Desenvolvimento econômico e social	26%
		Sociedade mais informada	19%
		Produção acadêmica	21%
		Propriedade intelectual	2%
		Ações de extensão com a sociedade	9%
		Patentes	11%
		Empresas	4%
		Internacionalização	6%
		Produção de conhecimento	21%
Atendimentos na área de saúde	6%		
Assistência aos alunos	4%		

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa (2022)

Os impactos evidenciados com maior frequência pelas universidades foram: ‘formação de profissionais qualificados’, ‘alunos diplomados’, ‘desenvolvimento econômico e social’, ‘produção acadêmica’, ‘sociedade mais informada’ e ‘ações que beneficiam a sociedade’. Os resultados da análise mostram que as universidades divulgaram somente impactos positivos, sendo que os impactos negativos não apareceram nos relatórios analisados.

O resultado da análise dos termos relacionados aos impactos também permite inferir que as universidades não compreenderam totalmente o conceito definido no *framework*. Os termos ‘patentes’, ‘trabalhos publicados em congressos’, ‘livros e capítulos de livros’ e ‘artigos em periódicos’ são mais aderentes ao conceito de produto do que de impacto.

As universidades federais analisadas utilizaram da discricionariedade, flexibilidade e adaptabilidade permitidas pelos modelos aos quais elas se basearam para confeccionar os relatórios. Entretanto, de maneira geral, as instituições não interpretaram de forma totalmente aderente as orientações do RI.

4.2 ANÁLISE INTEGRADA DO MODELO DE NEGÓCIOS E DO DESEMPENHO

Todos os relatórios divulgados trouxeram uma seção específica que trata do elemento de conteúdo Desempenho. Sobre este tema foi orientado pelo Guia e seguido pelas universidades que fossem apresentados os resultados obtidos pela instituição nas atividades finalísticas e em cada área de gestão definida pelo TCU, sendo elas: Gestão Orçamentária e Financeira, Gestão de Pessoas, Gestão de Licitações e Contratos, Gestão Patrimonial e de Infraestrutura, Gestão da Tecnologia da Informação, Gestão de Custos e Sustentabilidade Ambiental.

Com relação aos resultados das atividades finalísticas das universidades é possível afirmar que quando tratam da graduação evidenciam dados quantitativos, comparativos, históricos e explicações do número de ingressantes, matriculados, das vagas e cursos oferecidos, quantidade de alunos formados e número e tipo de bolsas concedidas aos discentes. Também são divulgados cálculos e as taxas de retenção, de sucesso, de evasão e outras taxas como o percentual de alunos que vivem próximo aos campi, o tempo médio gasto de deslocamento e o tipo de transporte utilizado. Além disso, são apresentados ranqueamentos e a posição das instituições.

Os resultados da pós-graduação também são apresentados, de forma geral, através de informações quantitativas e qualitativas e com o auxílio de gráficos, tabelas, e outros elementos visuais. Sendo os dados principais a quantidade de cursos de mestrados, doutorado e especialização ofertados, os alunos matriculados e formados, as bolsas concedidas por órgãos de fomento e os enfoques dos programas. Também são apresentadas as taxas de sucesso, evasão e retenção nestes cursos e avaliações e ranqueamentos que instituições externas fizeram, como a avaliação feita pela CAPES.

As atividades de pesquisa têm seus resultados apresentados principalmente como *rankings* nacionais e internacionais para demonstrar a atuação das universidades. Os temas destas classificações são pesquisas realizadas, citações, publicações de artigos, publicações por docente, citações por docente, bolsistas de órgãos de fomento, teses defendidas, publicações em revistas nacionais ou internacionais. Ainda são divulgados, mesmo que em menor quantidade, os números referentes à quantidade de grupos de pesquisa, de docentes produtividade CNPq e valores dos recursos destinados à pesquisa.

Quanto aos resultados alcançados pelos projetos e ações de extensão e cultura, a maioria das informações apresentadas são por meio de séries históricas e comparações feitas com dados passados da própria instituição. Os resultados são relacionados principalmente aos números e tipos de ações desenvolvidas, a quantidade de cursos, estudantes e bolsas oferecidas nestes programas, bem como, o relacionamento das ações com a área da saúde, a incubadoras de empresas e com a área de educação

Sobre a área de Gestão Orçamentária e Financeira, as universidades evidenciam numericamente e de forma narrativa as despesas realizadas no período, inclusive analisando-as de acordo com sua natureza (despesa com pessoal, despesa com administração, custeio), com os resultados para a organização alcançados por ter incorrido nelas, com dados históricos, com comparações com o que foi planejado no início do período. São apresentados dados sobre os investimentos em ativos realizados pelas instituições e especificados meios pelos quais as entidades obtêm receitas próprias, que são principalmente por arrecadação de taxas de inscrição em seus próprios concursos, recebimento de aluguéis de seus prédios e prestação de serviços.

A divulgação da Gestão de Custos é feita pela apresentação de cálculos e análises, que servem tanto para que a entidade esteja de acordo com a legislação, quanto para auxiliar na tomada de decisões em todos os níveis da organização. O sistema de custos é baseado na proposta do governo federal, que estabelece que deve ser feito o rateio dos custos por produtos, no caso das universidades, por alunos. Com este indicador, é possível à instituição e ao órgão

regulador analisar e comparar as unidades, sendo uma forma de mensuração de desempenho que mostra o grau de eficiência na alocação dos recursos disponíveis.

Na área de Gestão de Pessoas, as universidades divulgam muitos dados quantitativos do quadro de pessoal, principalmente, quantidade de funcionários por tipo de contrato (docentes, estagiários, cargos administrativos, aposentados em atividade, etc), e subdivididas em gêneros, grau de escolaridade e variações ocorridas no período (ingressos e egressos), bem como, os percentuais de servidores ativos e inativos. São apresentados os programas de capacitação de colaboradores oferecidos pelas instituições, que visam, através da qualificação, o desenvolvimento das habilidades e competências que tiveram resultados abaixo do esperado em avaliações de desempenho realizadas no período.

Na área Gestão da Tecnologia da Informação foram divulgados dados quantitativos e qualitativos que englobam a aquisição e contratação de recursos de TI (discriminação, custos, aplicações), o planejamento e os planos feitos pelas instituições para esta área, inclusive demonstrando qual a contribuição dos *softwares* para a governança e o cumprimento da estratégia da entidade. Em alguns casos, os relatórios alinham os planos do TI aos objetivos estratégicos globais, de forma a mostrar as ações que já foram realizadas pela área.

A área Gestão Patrimonial e Infraestrutura apresenta dados numéricos encontrados no último inventário, os tipos de contratos aos quais estes bens estão atrelados (próprios, alugados ou cedidos), como as ações realizadas no âmbito da infraestrutura colaboram para o atingimento da estratégia.

Na área de Gestão de Licitações e Contratos é mostrada a conformidade legal dos contratos. Também são apresentadas as despesas incorridas nesta área de gestão e estas detalhadas e explicadas textualmente. Essas despesas são classificadas por modalidade e por tipo de contrato, e também os principais tipos são explorados quantitativo e qualitativamente com o uso de gráficos, de modo a demonstrar informações históricas e comparativas.

A evidenciação da área denominada Sustentabilidade Ambiental, é feita mostrando as políticas internas instituídas com relação à sustentabilidade no período referido e no passado, quais ações foram tomadas para executar estas políticas e os resultados dessas ações. Na maioria dos casos, tais práticas foram relacionadas a descarte correto e seguro dos materiais (aqueles com risco biológico principalmente), uso consciente da água e da energia elétrica e reestruturação da forma como são utilizados, adquiridos e descartados os materiais de consumo.

A análise do elemento de conteúdo Desempenho permite inferir que as universidades utilizaram adequadamente as proposições do *framework*. As UF's divulgaram detalhadamente dados quantitativos e qualitativos sobre as atividades finalísticas e de apoio, como explicações, indicadores e valores monetários. As proposições do *framework* foram atendidas, tanto para o Modelo de Negócios - que propõe a ligação com outros elementos de conteúdo, incluindo o Desempenho - quanto para o Desempenho, que propõe apresentar os efeitos sobre os capitais ao longo da cadeia de valor.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa tem como objetivo a análise da divulgação do modelo de negócios das UF's sob a ótica dos conceitos apresentados no *framework* do RI. Para tanto, foram analisadas as seções dos relatórios de gestão das UF's que evidenciam o Modelo de Negócios e o Desempenho. Estas seções são propostas no RI e exigidas pelo TCU na prestação de contas das instituições.

Os resultados da análise permitem inferir que as UF's foram parcialmente aderentes aos conceitos definidos no *framework* do RI. As universidades divulgaram os componentes de seu modelo de negócios subdivididos em: insumos, atividades, produtos e impactos. Entretanto, a

interpretação de alguns componentes não foi totalmente aderente às orientações do protocolo RI.

Ao tratar dos insumos, de forma geral é possível inferir que as universidades compreenderam as orientações do RI. No entanto, houve equívocos na interpretação do conceito de capital humano, que segundo o RI são as competências, habilidades e experiências das pessoas envolvidas na organização.

Todas as informações divulgadas pelas universidades no componente atividades estão de acordo com o conceito apresentado pelo RI, logo, pode-se inferir que neste tópico elas estão conceitualmente aderentes ao proposto no *framework*.

Em relação aos produtos e impactos, as UF's apresentaram pouca aderência. Ao analisar os termos relacionados a estes componentes, é possível perceber que itens com características de produto, de acordo com o *framework*, foram considerados como impactos e vice-versa. Em algumas instituições o termo foi mencionado em ambos os componentes.

Também foi analisada a divulgação dos resultados de desempenho das UF's, a qual demonstra que as universidades utilizaram adequadamente as proposições do *framework*. Ao divulgar detalhadamente dados quantitativos e qualitativos sobre as atividades finalísticas, de apoio e seus respectivos produtos e impactos, elas evidenciaram o relacionamento com os componentes do modelo de negócios e os efeitos sobre os seus capitais ao longo da cadeia de valor.

REFERÊNCIAS

- Adhikariparajuli, M., Hassan, A., Fletcher, M., & Elamer, A. A. (2020). Integrated reporting in higher education: Insights from Scotland, Northern Ireland and Wales. *Social Responsibility Journal*.
- Alves, N. J. F., Da Silva, L. B., Kassai, J. R., & Ferreira, H. M. G. (2016). Evidenciação da criação de valor no relato integrado. *Encontro Internacional sobre Gestão Empresarial e Meio Ambiente*, 25.
- Bardin, L. (2016). Análise de conteúdo. *São Paulo: Edições 70*. (Obra original publicada em 1977).
- Decisão Normativa - TCU n. 178 de 23 de outubro de 2019 (2019a). Dispõe acerca das prestações de contas anuais da Administração Pública Federal referentes ao exercício de 2019, que devem ser apresentadas em 2020, especificando a forma, os elementos de conteúdo, as unidades que devem prestar contas e os prazos de apresentação, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa-TCU 63, de 1º de setembro de 2010. Recuperado em 10 novembro, 2021, de <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881E6E0366FF016E0421A9502AC0>
- Fachin, O. (2005). Fundamentos de Metodologia. 5. ed. Revisada. *São Paulo: Saraiva*.
- Freitas, B. F. G. D., & Freire, F. D. S. (2017). Relato Integrado: Um estudo da aderência da estrutura conceitual proposta pelo IIRC no Relatório Socioambiental do Conselho Federal de Contabilidade. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 12(1).
- Garcia, A., Ciasca, D., & Marçal, A. (2019). Como o Relato Integrado vem sendo disseminado no contexto das Organizações Privadas e Públicas. Em *Anais XIX USP International Conference In Accounting, São Paulo, SP*.
- Gil, A. C. (2002). Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. *São Paulo: Atlas*.
- Iacuzzi, S., Garlatti, A., Fedele, P., & Lombrano, A. (2020). Integrated reporting and change: evidence from public universities. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*.

- International Integrated Reporting Council IIRC. (2014). A estrutura internacional para relato integrado. Recuperado em 15 novembro, 2021, de <http://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-Portugese-final-1.pdf>
- Kassai, J. R., Carvalho, N. & Kassai, J. R. S. (2019). Relato Integrado. Em *Contabilidade Ambiental: relato integrado e sustentabilidade*, (p. 231-328). 7ª ed. Editora Atlas.
- Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011 (2011). Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado em 12 fevereiro, 2021, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm
- Raupp, F. M. & Beuren, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In. Beuren, Ilse Maria. (Org). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006
- Ricci, T. G. (2015). A utilização das orientações do International Integrated Reporting Council (IIRC) para relato integrado em uma empresa de saneamento municipal.
- Tribunal de Contas da União (TCU) (2019b). *Relatório de Gestão: Guia para elaboração na forma de Relatório Integrado* [Manual]. 2ª ed. Recuperado em 15 novembro, 2022, de https://portal.tcu.gov.br/data/files/F9/57/84/99/94F2071076A7C107E18818A8/Relatorio_gestao_gui_a_elaboracao_forma_relatorio_integrado_2_edicao.pdf
- Veltri, S., & Silvestri, A. (2015). The Free State University integrated reporting: a critical consideration. *Journal of Intellectual Capital*.
- Wagatsuma, M. N. P. & Garcia, S. (2021). Análise dos Elementos de Conteúdo dos Relatórios Integrados do BNDES de 2017 a 2019. Em *Anais da VII Conferência Sul Americana de Contabilidade Ambiental (CSCA) – Sociedade e Contabilidade: Presente e Futuro do Desenvolvimento Sustentável [Recurso Eletrônico]*, 28 a 30 de junho de 2021. Evento online.

ⁱ Above all in universities, the transparency of an organizations' actions cannot be made by offering partial visions, presenting fragmented information and asking citizens to “put the pieces together”. We need an integrated approach capable of connecting assets to the strategic guidelines identified by the University in order to evaluate results. It is therefore necessary to adopt an approach capable of integrating resources, decisions and actions with the results produced, capable of making transparent how organizations in general, and universities in particular, are at the service of communities and citizens.

ii

Lista das Universidades analisadas:	
Universidade Federal da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira	Universidade Federal do Agreste Pernambucano
Universidade Federal da Fronteira Sul	Universidade Federal do Cariri
Universidade Federal da Integração Latino-Americana	Universidade Federal do Ceará
Universidade Federal da Paraíba	Universidade Federal do Delta do Parnaíba
Universidade Federal de Alagoas	Universidade Federal do Espírito Santo
Universidade Federal de Alfenas	Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro
Universidade Federal de Campina Grande	Universidade Federal do Oeste da Bahia
Universidade Federal de Catalão	Universidade Federal do Oeste do Pará
Universidade Federal de Goiás	Universidade Federal do Paraná
Universidade Federal de Itajubá	Universidade Federal do Pará
Universidade Federal de Jataí	Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
Universidade Federal de Juiz de Fora	Universidade Federal do Rio de Janeiro
Universidade Federal de Lavras	Universidade Federal do Rio Grande do Norte
Universidade Federal de Minas Gerais	Universidade Federal do Rio Grande do Sul
	Universidade Federal do Sul da Bahia
	Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará

Universidade Federal de Pelotas Universidade Federal do Pernambuco Universidade Federal de Rondonópolis Universidade Federal de Roraima Universidade Federal de Santa Catarina Universidade Federal de Santa Maria Universidade Federal da Bahia Universidade Federal de São Paulo	Universidade Federal do Triângulo Mineiro Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri Universidade Federal Fluminense Universidade Federal Rural da Amazônia Universidade Federal do Rio de Janeiro Universidade Federal do Semiárido Universidade Federal Tecnológica do Paraná
---	--