

ANÁLISE DA RELAÇÃO ENTRE OS INDICADORES DE GESTÃO E OS INDICADORES CONTÁBEIS DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS DO RIO GRANDE DO SUL

RESUMO

A contabilidade pública é um dos ramos da ciência contábil que se traduz em um mecanismo de registro e controle dos recursos públicos. É comum na sociedade o uso de indicadores que sirvam para avaliar alguma situação. Existem alguns indicadores impostos pelo Tribunal de Contas da União – TCU, desde 2002, pela decisão nº 408, as Instituições Federais de Ensino Superior – IFES, são os indicadores gestão. Também há, para fins de exame e interpretação dos balanços públicos de qualquer órgão público, indicadores contábeis aplicados sobre estes balanços. Portanto, estabeleceu-se como o objetivo geral desse estudo verificar se existe relação entre os indicadores de gestão propostos as IFES pelo TCU com os indicadores aplicados aos balanços públicos. Os procedimentos metodológicos adotados para execução dessa pesquisa, quanto aos objetivos classifica-se como uma pesquisa descritiva, quanto aos procedimentos é uma pesquisa documental, quanto à tipologia em relação à abordagem do problema, contempla a pesquisa qualitativa. A população do estudo são as IFES do Brasil, tendo tido como amostra as IFES do Estado do Rio Grande do Sul. Concluiu-se que os Indicadores não se comportaram da mesma forma entre essas Instituições. Portanto, não é viável estabelecer uma relação entre esses indicadores. É provável, que os indicadores de balanço, em função de serem derivados de informações orçamentárias e patrimoniais estejam sensivelmente vinculados a questões institucionais mais amplas. Por outro lado, os indicadores do TCU estão mais relacionados a questões específicas voltadas as relações da academia.

Palavras-chave: Indicadores contábeis – Indicadores de gestão – Balanços Públicos

INTRODUÇÃO

A contabilidade pública é um dos ramos da ciência contábil que se traduz em um mecanismo de registro e controle dos recursos públicos. Corroborando para essa premissa, Araújo, Arruda e Barreto (2009) comentam que a contabilidade aplicada ao setor público está direcionada para, além de registrar e controlar, demonstrar todos os fatos mensuráveis em moeda que atingem o patrimônio da União, dos Estados, dos Municípios, das autarquias e das fundações.

Por intermédio da contabilidade pública pode-se verificar de que forma os recursos públicos estão sendo investidos e aplicados, além de fornecer aos gestores da área pública, subsídios que os auxiliem no processo de tomada de decisões. Esses fatos podem ser aprimorados pela análise dos balanços públicos.

Para fins de exame e interpretação dos balanços públicos utiliza-se, principalmente, a aplicação de indicadores contábeis aplicados sobre estes. Através do uso de indicadores torna-se possível descrever o desempenho contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial da Administração Pública de forma clara e objetiva. (KOHAMA, 2006)

O uso de indicadores, não existe somente na contabilidade. É comum na sociedade o uso de indicadores que sirvam para avaliar alguma situação. Por exemplo, têm-se alguns indicadores comumente utilizados: índice de desenvolvimento humano, índice de massa corporal, índice de preços e etc. Na área da educação superior existem alguns indicadores

impostos pelo Tribunal de Contas da União – TCU, desde 2002, pela decisão nº 408, às Instituições Federais de Ensino Superior – IFES, são os indicadores gestão.

A avaliação de desempenho das IFES pelo TCU determinou que essas instituições incorporassem nos seus relatórios de gestão, alguns indicadores, com o intuito de construir uma série histórica evolutiva dos aspectos gerenciais relevantes. Dessa forma, conforme Oliveira e Turrioni (2006), servindo de aprimoramento para a gestão das IFES, uma vez que essas medidas de desempenho podem ser aplicadas para quantificar metas e objetivos almejados pela instituição e como auxiliares na tomada de decisão de seus gestores.

Encontram-se na literatura alguns estudos que abordam o uso de indicadores para avaliação de desempenho da área pública. Verifica-se em Grateron (1999) a utilização de indicadores de gestão no setor público realizada pelo pesquisador, visando à auditoria de gestão. Em Machado (2004), o autor buscou verificar a utilização de indicadores de desempenho na avaliação de gestão realizada pelo TCU. Já Quintana et al. (2007), analisaram os balanços públicos dos Estados da Região Sul do Brasil do período de 2004 a 2006, mediante o uso de indicadores contábeis, com a finalidade de verificar o desempenho apresentado por cada Estado. Na pesquisa desenvolvida por Freire, Crisóstomos e Castro (2007), foi analisado o desempenho acadêmico e os indicadores de gestão das IFES. Na pesquisa de Telles et al. (2007), os autores realizaram um estudo comparativo entre os indicadores utilizados pelo Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial – SENAI com os indicadores públicos, através da avaliação da performance desse índices de desempenho.

Diante deste cenário, formulou-se o problema dessa pesquisa: Existe relação entre os indicadores de gestão propostos às IFES pelo TCU com os indicadores contábeis aplicados aos balanços públicos?

Dessa forma, o objetivo geral desse estudo é verificar se existe relação entre os indicadores de gestão propostos às IFES pelo TCU com os indicadores aplicados aos balanços públicos.

Para tanto, elaborou-se os seguintes objetivos específicos:

- Identificar os indicadores de gestão das IFES do Rio Grande do Sul; e
- Analisar os indicadores contábeis, relevantes a este estudo, aplicados aos balanços públicos das IFES do Rio Grande do Sul.

Nesse prisma, este estudo se justifica pela importância do uso de indicadores contábeis aplicados sobre os balanços públicos e também dos indicadores de gestão propostos pelo TCU para fins de controle e gerenciamento dos recursos públicos. Dessa forma, pretende-se contribuir com a ciência contábil, tendo em vista a proposta de verificação da existência de relação entre esses indicadores.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Com a finalidade de buscar a cientificidade da pesquisa, o referencial teórico objetiva trazer o alicerce científico a este estudo. Esta seção abordará tópicos relativos aos Balanços Públicos, aos Indicadores contábeis aplicados aos Balanços Públicos e os Indicadores de Gestão propostos pelo TCU as IFES.

2.1 BALANÇOS PÚBLICOS

A elaboração dos balanços públicos têm por base a escrituração dos atos e fatos ocorridos nas entidades públicas. Essa elaboração satisfaz às condições, metodologias e regras fundamentadas na contabilidade pública. (KOHAMA, 2006)

Os balanços públicos são regulamentados pela Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964, no artigo 101º, no qual estabelece um conjunto de quatro demonstrativos contábeis: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais.

No Balanço Orçamentário devem ser demonstradas as receitas e despesas presumidas em confronto com as desempenhadas. Conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP da Secretaria do Tesouro Nacional – STN (2009), a estrutura do balanço orçamentário deve demonstrar as receitas e despesas orçamentárias por categoria econômica. Além disso, tem de confrontar o orçamento inicial e suas alterações com o orçamento executado, evidenciar o resultado orçamentário e discriminar as receitas por espécie e as despesas por grupo de natureza.

De acordo com a Lei nº 4.320/64, o balanço financeiro tem a incumbência de demonstrar “a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte”. Este balanço, segundo Kohama (2006), é visto como um quadro contábil que engloba a receita e a despesa, que se disseminam em ingressos e dispêndios de numerários, evidencia-se as operações de tesouraria e de dívida pública e equiparam-se as duas somas com o disponível, o inicial e o existente

O Balanço Patrimonial representa a posição patrimonial da entidade pública em um determinado momento. O STN, através do seu MCASP (2009, p. 33), estabelece que

o Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública, por meio de contas representativas do patrimônio público, além das contas de compensação, conforme as seguintes definições: (a) Ativo - são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e dos quais se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. (b) Passivo - são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços. (c) Patrimônio Líquido - é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos. (d) Contas de Compensação - compreende os atos que possam vir a afetar o patrimônio.

Em relação à Demonstração das Variações Patrimoniais, pode dizer que esta evidencia as alterações que ocorreram no patrimônio público, sejam elas dependentes ou independentes de execução orçamentária, indicando o resultado patrimonial do exercício. Esse demonstrativo apresenta as modificações patrimoniais, pela ótica contábil, em duas seções: Variações Ativas e Variações Passivas. (KOHAMA, 2006)

Recentemente, visando a padronização da contabilidade pública nacional com a internacional, ocorreram algumas mudanças na área contábil pública. Em 25 de agosto de 2008, pela Portaria nº 184 do Ministério da Fazenda, foram dispostas diretrizes quanto aos procedimentos, práticas, elaborações e divulgações das demonstrações contábeis do setor público. Seguidamente, em 21 de novembro de 2008, o Conselho Federal de Contabilidade emite a Resolução 1.133, aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC T SP 16.6, que dita sobre as Demonstrações Contábeis. Essa norma é obrigatória para todos os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010 e ela define que os demonstrativos contábeis das entidades em que seja aplicada a contabilidade pública serão:

- (a) Balanço Patrimonial;
- (b) Balanço Orçamentário;
- (c) Balanço Financeiro;
- (d) Demonstração das Variações Patrimoniais;
- (e) Demonstração dos Fluxos de Caixa; e
- (f) Demonstração do Resultado Econômico.

Ademais, em 15 de dezembro de 2009, o STN emitiu a Portaria nº 749, na qual aprovou a alteração dos anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial), nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais) e incluiu os anexos nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico), da lei nº 4.320/64. Essa nova determinação, pela legislação, tem seus efeitos de forma facultativa a partir de 2010 e obrigatória a partir de 2012 para União, Estados e Distrito Federal, já nos municípios são obrigatórias a partir de 2013.

2.2 INDICADORES CONTÁBEIS APLICADOS AOS BALANÇOS PÚBLICOS

Os indicadores contábeis conforme Matarazzo (2003, p. 147) estabelecem “a relação entre contas ou grupo de contas das demonstrações financeiras, que visa evidenciar determinado aspecto da situação econômica ou financeira de uma empresa”, permitindo assim a análise e interpretação dos balanços de uma entidades.

Através da análise de balanços, de acordo com Assaf Neto (2006), é possível descrever a posição econômico-financeira de uma empresa. Além disso, é possível determinar as causas dessa posição e identificar tendências futuras da organização, no que diz respeito as suas finanças.

O uso de indicadores contábeis para a avaliação de uma organização é tão relevante na área pública quanto no campo privado. Porém, conforme destaca Kohama (2006), o tratamento para a análise e interpretação de balanços públicos deve ser realizada de maneira distinta daquela praticada para os demonstrativos contábeis das entidades privadas. O autor explica que entre outros fatos, essa premissa se deve principalmente ao evento de que enquanto nas entidades privadas há uma preocupação com as questões de rentabilidade, índices de liquidez, entre outros, nas entidades públicas as atenções são de outra ordem, em razão de os resultados serem dispostos pelos balanços orçamentário, financeiro e patrimonial.

Em suma, os indicadores contábeis permitem a análise e interpretação dos balanços públicos, permitindo aos gestores dados relevantes sobre a situação econômico-financeira da entidade que administra, facilitando suas tomadas de decisões.

Os indicadores contábeis definidos em Kohama (2006), aplicados aos balanços das entidades públicas se dividem em:

I – Quocientes do Balanço Orçamentário	
a) Quociente de Execução da Receita	$\frac{\text{Receita Executada}}{\text{Receita Prevista}}$
b) Quociente do Equilíbrio Orçamentário	$\frac{\text{Despesa Fixada}}{\text{Receita Prevista}}$
c) Quociente de Cobertura dos Créditos Adicionais:	$\frac{\text{Excesso de Arrecadação}}{\text{Créditos Adicionais Abertos}}$
d) Quociente da Execução da Despesa	$\frac{\text{Despesa Executada}}{\text{Despesa Fixada}}$

e) Quociente do Resultado Orçamentário	<u>Receita Executada</u> Despesa Executada
II – Quocientes do Balanço Financeiro	
a) Quociente da Execução Orçamentária:	<u>Receita Orçamentária</u> Despesa Orçamentária
b) Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária	<u>Receita Orçamentária</u> Despesa Orçamentária Paga
c) Quociente da Execução Orçamentária Corrente	<u>Receita Corrente</u> Despesa Corrente
d) Quociente da Execução Orçamentária de Capital	<u>Receita Capital</u> Despesa Capital
e) Quociente da Execução Extra-Orçamentária	<u>Receita Extra-Orçamentária</u> Despesa Extra-Orçamentária
f) Quociente do Resultado da Execução Financeira	<u>Receita (Orçamentária + Extra-Orçamentária)</u> Despesa (Orçamentária + Extra-Orçamentária)
g) Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros	<u>Saldo que passa para o exercício seguinte</u> Saldo do Exercício Anterior
III – Quocientes do Balanço Patrimonial	
a) Quociente da Situação Financeira	<u>Ativo Financeiro</u> Passivo Financeiro
b) Quociente da Situação Permanente	<u>Ativo Permanente</u> Passivo Permanente
c) Quociente do Limite de Endividamento I	<u>Dívida Fundada</u> Receita Líquida Real
d) Quociente do Limite de Endividamento II	<u>Soma das Operações de Crédito</u> Receita Líquida Real
e) Quociente do Dispêndio da Dívida	<u>Soma da Amortização + Encargos</u> Receita Líquida Real
f) Quociente do Resultado Patrimonial	<u>Soma do Ativo Real</u> Soma do Passivo Real
IV – Quocientes para a Demonstração das Variações Patrimoniais	
a) Quociente da Mutação Patrimonial Passiva	<u>Receita Ambivalente</u> Mutação Patrimonial Passiva
b) Quociente da Mutação Patrimonial Ativa	<u>Despesa Ambivalente</u> Mutação Patrimonial Ativa
c) Quociente do Resultado das Mutações Patrimoniais	<u>Mutação Patrimonial Ativa</u> Mutação Patrimonial Passiva
d) Quociente do Resultado das Variações na Parte Permanente	<u>Soma das Mut. Pat. Ativas + Indep. da Exec. Ativa</u> <u>Soma das Mut. Pat. Passivas + Indep. da Ex. Passiva</u>
e) Quociente Patrimonial da Execução Orçamentária	<u>Receita Orçam. + (Dívida Ativa + Direitos Contr.)</u> <u>Despesa Orçamentária</u>
f) Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais	<u>Total das Variações Ativas</u> <u>Total das Variações Passivas</u>

Quadro 1 – Indicadores dos Balanços Públicos.

Observa-se que a gama de indicadores contábeis aplicados sobre os Balanços Públicos são vastos e separados por demonstrativos. Porém, destaca-se que para uma melhor análise e interpretação dos dados deve ocorrer uma análise conjunta desses resultados.

2.3 INDICADORES DE GESTÃO PROPOSTOS PELO TCU AS IFES

Por intermédio dos indicadores de gestão pode-se avaliar como estão sendo administrados os recursos disponíveis de uma entidade pública. A utilização de mecanismos no formato de indicadores é primordial para a avaliação de desempenho dessas organizações, visto que se torna possível mensurar a maneira na qual estão sendo aplicados os recursos e que resultados estes implicam sobre o ente público. (OLIVEIRA; TURRIONI, 2006)

De acordo com Grateron (1999), a avaliação de desempenho traz para o gestor público, ferramentas que o permitem gerenciar melhor, além de servir de instrumento de prestação de contas para a sociedade, ou seja, do que este ocorrendo na gestão da entidade pública.

Devido à relevância dos indicadores de avaliação de desempenho para a área pública, conforme Moreira, Santos e Silveira (2006), a 6ª Secretaria de Controle Externo – 6ª SECEX, juntamente com as SECEX de Goiás, Rio de Janeiro, Amazonas, Pernambuco e Rio Grande do Sul, elaboraram um relatório consolidado de auditorias operacionais realizados nas IFES. A necessidade deste relatório partiu do objetivo de padronizar a auditoria operacional e o método de avaliação do desempenho das IFES,

O relatório tinha como finalidade obter dados regionais que contribuíssem para a confecção de um diagnóstico da área do ensino superior em nível nacional. Essa metodologia foi aplicada primeiramente na Fundação Universidade de Brasília, em 1999, e além de demonstrar as dificuldades de avaliação da educação superior, o relatório dispunha de indicadores de gestão, capazes de viabilizar futuras comparações entre as IFES. O método foi posteriormente aplicado em outras IFES, resultando em críticas e sugestões para o aprimoramento da metodologia empregada pela 6ª SECEX. (SOARES, 2007)

Após reformulação do método aplicado nessas instituições, o TCU, através da decisão nº 408/2002, designou indicadores de gestão para as IFES. Essa decisão determina que as IFES incluam no relatório de gestão das contas anuais, os seguintes indicadores de gestão, de acordo com o TCU, 2007.

- 1.A** – Custo corrente com hospital universitário / aluno equivalente;
- 1.B** – Custo corrente sem hospital universitário / aluno equivalente;
- 2** – Aluno tempo integral / professor equivalente;
- 3.A** – Aluno tempo integral / funcionário equivalente com hospital universitário;
- 3.B** – Aluno tempo integral / funcionário equivalente sem hospital universitário;
- 4.A** – Funcionário equivalente com hospital universitário/ professor equivalente;
- 4.B** – Funcionário equivalente sem hospital universitário/ professor equivalente;
- 5** – Grau de participação estudantil;
- 6** – Grau de envolvimento discente com pós-graduação;
- 7** – Conceito Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES /Ministério da Educação – MEC para pós-graduação;
- 8** – Índice de qualificação do corpo docente; e
- 9** – Taxa de sucesso na graduação.

De acordo com o TCU (2007), a relação disposta no indicador 1.A. é calculada com base nas despesas correntes de todas as unidades gestoras excluindo as despesas com sentenças judiciais, aposentadorias, reformas e pensões, pessoal afastado ou cedido e,

também, 65% das despesas correntes dos hospitais universitários e maternidade; e no número de alunos equivalentes da graduação, número de alunos tempo integral de pós-graduação e de residência médica. Já o indicador 1.B. é calculado com da mesma forma que o 1.A., porém considera 100% das despesas correntes dos hospitais universitários e maternidade. No índice 2, para fins de cálculo, deve ser considerado o docente de tempo, convertendo-se, proporcionalmente, os que se enquadram em outros regimes de dedicação, e ainda, excluí-se professores afastados e de ensino médio.

Para calcular o indicador 3.A., deve ser considerado o servidor de tempo, convertendo-se, proporcionalmente, os que se enquadram em outros regimes de trabalho, excluindo os professores de ensino médio e fundamental e também os servidores e prestadores de serviço não vinculados, direta ou indiretamente, às atividades de ensino e pesquisa, além de não considerar funcionários afastados. Já o indicador 3.B., é calculado com base nas despesas correntes de todas as unidades gestoras menos as despesas com sentenças judiciais, aposentadorias, reformas e pensões, pessoal afastado ou cedido e, também, 100 % das despesas correntes dos hospitais universitários e maternidade; e no número de alunos equivalentes da graduação, número de alunos tempo integral de pós-graduação e de residência médica. Os indicador 4.A e 4.B têm na sua base de cálculo, os mecanismos definidos nos indicadores 2, 3.A. e 3.B. (TCU, 2007)

O indicador 5, conforme o TCU (2007), é calculado pelo número de diplomados, no ano letivo referente ao exercício, em cada curso; a duração padrão do curso, de acordo com a tabela da Secretaria de Educação Superior – SESu; e o número de alunos que ingressaram, no ano letivo relativo ao exercício, em cada curso segundo fator de retenção calculado de acordo com metodologia da SESu. No índice 6, deve-se incluir na base de cálculo os alunos de mestrado e de doutorado; e alunos de residência médica. O indicador 7 representa a relação entre a média aritmética das notas de avaliação realizada pela CAPES de todos os cursos de mestrado e doutorado (não considera os mestrados profissionalizantes) e número de programas de pós-graduação. No indicador 8, são atribuídas ponderações aos professores; docentes doutores (peso 5), docentes mestres (peso 3), docentes com especialização (peso 2) e docentes graduados (peso 1). Por fim, o indicador 9 representa a relação entre o número de diplomados e número total de alunos ingressantes. Deve-se considerar o número de concluintes (que completaram os créditos, mesmo não tendo colado grau) dos cursos no ano letivo correspondente ao exercício, somando-se o número de concluintes nos dois semestres do ano.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Devido ao objetivo central deste estudo, que é verificar se existe relação entre os indicadores de gestão propostos as IFES pelo TCU com os indicadores aplicados aos balanços públicos, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, uma vez que procurou demonstrar esta ocorrência. De acordo com Cervo e Bervian (2002, p.66), a pesquisa descritiva “registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los. Procura descobrir, com a precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e características”.

Quanto aos procedimentos, este artigo, enquadra-se como uma pesquisa documental, tendo em vista que as bases de dados averiguadas são os balanços públicos e relatórios das IFES analisadas. Conforme definido por Ferrari (1982, p. 224), a “pesquisa documental tem por finalidade reunir, classificar e distribuir os documentos de todo gênero dos diferentes domínios da atividade humana”.

A tipologia desse estudo quanto à abordagem do problema, contempla a pesquisa qualitativa, uma vez que se busca interpretar o fenômeno que se observa, ou seja, verificar a existência de relação entre os indicadores de gestão propostos as IFES pelo TCU com os indicadores aplicados aos balanços públicos dessas instituições de ensino. Para Richardson (1999, p. 90), esse tipo de pesquisa objetiva “descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

A população desta pesquisa são as Instituições Federais de Ensino Superior do Brasil. Dentro dessas, selecionou-se as IFES do Rio Grande do Sul, que são: Universidade Federal de Pelotas, Universidade Federal de Santa Maria, Universidade Federal do Rio Grande, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Universidade Federal do Pampa e Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre.

No entanto, a amostra foi reduzida, conforme demonstrado no Quadro 1 a seguir, pelo fato das outras IFES não possuírem os Relatórios de Gestão de um ou dos períodos analisados disponíveis em seus *sites* ou após solicitações para o correio eletrônico dessas IFES. Portanto, a amostra dessa pesquisa se concentra em três IFES do Rio Grande do Sul.

IFES	APRESENTAÇÃO
Universidade Federal de Santa Maria – UFSM	A UFSM foi criada pela Lei nº 3.834- C, de 14 de dezembro de 1960, com a denominação de Universidade de Santa Maria. A Instituição mantém 66 cursos de Graduação Presenciais, e vinte e oito cursos oferecidos no Vestibular Extraordinário 2009 - 2º semestre/2009; dez cursos de Educação a Distância, 72 de Pós-Graduação Permanente, isto é, 17 de Doutorado, 41 de Mestrado e 14 de Especialização. Além disso, possui alunos matriculados em Pós-Doutorado e cinco cursos de Especialização/EAD (1º semestre de 2009).
Universidade Federal do Rio Grande – FURG	Autorizada a funcionar em 20 de agosto de 1969, pelo Decreto-Lei nº 774, tendo seu estatuto instituído em 21 de outubro de 1969, através do Decreto nº 65.462. O público-alvo dos processos gerenciais da Universidade são estudantes do ensino fundamental, através do Centro de Atenção Integral a Criança e ao Adolescente (CAIC), mantido em Convênio com a Prefeitura Municipal do Rio Grande; estudantes do ensino médio e profissional do Colégio Técnico Industrial Prof. Mario Alquati; estudantes do ensino de graduação distribuídos pelos 60 cursos da Universidade, estudantes do ensino de pós-graduação distribuídos pelos 26 cursos de pós-graduação <i>lato sensu</i> , 15 programas <i>stricto sensu</i> e residência médica em 8 especialidades.
Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS	Instituída pelo Decreto Estadual nº 5.758, de 28 de novembro de 1934 e federalizada pela Lei nº 1.254, de 4 de dezembro de 1950. A Universidade possui 27 unidades de ensino de graduação: 13 institutos centrais, 10 faculdades, 04 escolas, além de uma escola técnica e uma escola regular de ensino fundamental e médio (Colégio de Aplicação). Apóiam e complementam as atividades da Universidade o Sistema de Bibliotecas, formado por 01 biblioteca central, 29 bibliotecas setoriais, 02 bibliotecas da educação básica e profissional, e 01 biblioteca depositária.

Quadro 2 – Descrição da amostra da pesquisa.

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos Relatórios de Gestão das IFES analisadas.

Os balanços públicos de 2007 e 2008 das IFES da amostra foram retirados do *site* da Controladoria Geral da União – CGU, no item de Demonstrativos e Demonstrações Contábeis – Tesouro Nacional

Estabeleceu-se como parâmetros para análise dessa pesquisa os indicadores de gestão do TCU fixados pela Decisão nº 408/2002, dispostos nos relatórios de gestão das IFES em 2007 e 2008.

Além desses parâmetro de pesquisa, estabeleceu-se os seguintes indicadores contábeis aplicados sobre os Balanços Públicos, que foram possíveis calcular e que se faziam interessantes para este estudo:

- Quociente de Execução Orçamentária;
- Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária;
- Quociente da Execução Orçamentária Corrente;
- Quociente do Resultado das Saldos Financeiros;
- Quociente da Situação Financeira; e
- Quociente do Resultado Patrimonial.

4. RESULTADOS

O resultado dos indicadores de gestão do TCU impostos as IFES da amostra, no que tangerem a Custo Corrente por Aluno Equivalente, com e sem o hospital universitário – HU, de acordo com os parâmetros estabelecidos nessa pesquisa, seguem na Tabela 1 abaixo:

Tabela 1 – Relação Custo Corrente/Aluno Equivalente, com e sem HU, 2007 e 2008, das IFES analisadas

IFES	INDICADORES	RESULTADOS	
		2007	2008
UFSM	Custo Corrente/Aluno Equivalente com HU	R\$ 10.461,68	R\$ 11.555,76
	Custo Corrente/Aluno Equivalente sem HU	R\$ 9.258,44	R\$ 9.855,40
FURG	Custo Corrente/Aluno Equivalente com HU	R\$ 11.671,61	R\$ 11.384,74
	Custo Corrente/Aluno Equivalente sem HU	R\$ 11.186,45	R\$ 11.015,33
UFRGS	Custo Corrente/Aluno Equivalente com HU	R\$ 9.615,93	R\$ 10.060,05
	Custo Corrente/Aluno Equivalente sem HU	Não informado	Não informado

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos Relatórios de Gestão das IFES analisadas.

Através da Tabela 1 acima, observa-se que de 2007 para 2008 o Custo Corrente por Aluno Equivalente com ou sem o HU, na UFSM aumentou de um período para outro. Destaca-se que o aumento desse indicador pode ser compreendido pelo fato de que o custo corrente aumentou de 2007 para 2008, assim como o número de alunos equivalentes, tendo sido o percentual do custo de maior relevância, resultando na ampliação desse indicador entre este período.

Assim como na UFRGS houve acréscimo do Custo Corrente por Aluno Equivalente de 2007 para 2008 considerando o HU, porém não consta disponível no Relatório de Gestão dessa Universidade, este indicador desconsiderando o HU. Segundo este relatório, não há especificações de números de custo corrente e aluno equivalente, porém com a finalidade de explicar este aumento do indicador de um ano para outro, comentam que deve-se ao acréscimo do orçamento em 2008.

Na FURG ocorreu uma situação inversa, houve redução do indicador do Custo Corrente por Aluno Equivalente, com e sem HU, de 2007 para 2008. Salienta-se que esse fato pode ser resultante do aumento de alunos equivalentes de 2007 para 2008 ser superior ao acréscimo do custo corrente neste período, levando a diminuição desse indicador.

Na sequência, a Tabela 2 aborda a relação entre Aluno Tempo Integral e Professor Equivalente, além dessa, a relação com o Funcionário Equivalente, com e sem HU.

Tabela 2 – Relação Aluno Tempo Integral/Professor Equivalente e Funcionário Equivalente, com e sem HU, 2007 e 2008, das IFES analisadas

IFES	INDICADORES	RESULTADOS	
		2007	2008
UFSM	Aluno Tempo Integral/Professor Equivalente	10,76	11,45
	Aluno Tempo Integral/Funcionário Equivalente com HU	4,63	4,73
	Aluno Tempo Integral/Funcionário Equivalente sem HU	7,97	8,25
	Funcionário Equivalente com HU/Professor Equivalente	2,32	2,42
	Funcionário Equivalente sem HU/Professor Equivalente	1,35	1,39
FURG	Aluno Tempo Integral/Professor Equivalente	11,20	12,34
	Aluno Tempo Integral/Funcionário Equivalente com HU	5,48	6,26
	Aluno Tempo Integral/Funcionário Equivalente sem HU	9,23	10,07
	Funcionário Equivalente com HU/Professor Equivalente	2,05	1,97
	Funcionário Equivalente sem HU/Professor Equivalente	1,21	1,23
UFRGS	Aluno Tempo Integral/Professor Equivalente	15,11	15,50
	Aluno Tempo Integral/Funcionário Equivalente com HU	9,30	9,20
	Aluno Tempo Integral/Funcionário Equivalente sem HU	Não informado	Não informado
	Funcionário Equivalente com HU/Professor Equivalente	1,62	1,68
	Funcionário Equivalente sem HU/Professor Equivalente	Não informado	Não informado

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos Relatórios de Gestão das IFES analisadas.

Mediante a Tabela 2 acima, pode-se constatar que os indicadores de Aluno Tempo Integral por Professor Equivalente, tiveram aumento entre as três IFES, tendo a maior relevância o acréscimo ocorrido na FURG, onde a diferença de 2007 para 2008 chegou a 1,14.

Na análise do indicador de Aluno Tempo Integral por Funcionário Equivalente com HU, houve aumento desse, na UFSM e na FURG. A primeira teve uma ampliação de 0,10 nesse indicador e a segunda 0,78. Da mesma forma, desconsiderando o HU, observa-se um acréscimo no indicador da UFSM de 0,28 e na FURG de 0,84.

Na UFRGS houve uma redução no indicador de 0,10 de 2007 para 2008 e não consta disponível no Relatório de Gestão dessa Universidade, a relação Aluno Tempo Integral por Funcionário Equivalente sem o HU.

Também, nota-se que os indicadores de Funcionário Equivalente com e sem o HU por Professor Equivalente aumentou de 2007 para 2008 na UFSM. Na FURG observa-se com esse indicador considerando o HU teve uma redução de 0,08 de 2007 para 2008 e o mesmo indicador sem o HU aumentou em 0,02.

Já na UFRGS não se obteve o resultado do indicador Funcionário Equivalente sem HU por Professor Equivalente, pois o mesmo não consta no Relatório de Gestão da Instituição. Em relação a este indicador considerando o HU, houve um acréscimo de 0,03 de 2007 para 2008.

Na Tabela 3, abaixo, explana-se o resultado dos indicadores que envolvem o Grau de Participação Estudantil e o Grau de Envolvimento Discente com Pós-Graduação, além do Conceito CAPES/MEC para Pós-Graduação das IFES abordadas nessa pesquisa.

Tabela 3 – Grau de Participação (estudantil e pós-graduação) e Conceito CAPES/MEC para pós-graduação, 2007 e 2008, das IFES analisadas

IFES	INDICADORES	RESULTADOS	
		2007	2008
UFSM	Grau de Participação Estudantil	0,88	0,88
	Grau de Envolvimento Discente com Pós-Graduação	0,11	0,11
	Conceito CAPES/MEC para Pós-Graduação	4,08	4,08
FURG	Grau de Participação Estudantil	0,85	0,89
	Grau de Envolvimento Discente com Pós-Graduação	0,07	0,09
	Conceito CAPES/MEC para Pós-Graduação	3,57	3,60
UFRGS	Grau de Participação Estudantil	0,70	0,80
	Grau de Envolvimento Discente com Pós-Graduação	0,25	0,26
	Conceito CAPES/MEC para Pós-Graduação	Não informado	Não informado

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos Relatórios de Gestão das IFES analisadas.

Observa-se na Tabela 3 que o indicador do Grau de Participação Estudantil e do Grau de Envolvimento Discente com Pós-Graduação aumentou de 2007 para 2008 na FURG e na UFRGS. Já na UFSM esses indicadores se mantiveram estáveis, ou seja, não ocorreram alterações nos resultados.

Em relação ao Conceito CAPES/MEC para Pós-Graduação, nota-se uma estabilidade nesse indicador na UFSM e um aumento na FURG de 2007 para 2008 de 0,02. Na UFRGS não consta disponível no Relatório de Gestão dessa Universidade, este indicador

Através da Tabela 4, abaixo, é demonstrado o Índice de Qualificação do Corpo Docente na UFSM, na FURG e na UFRGS.

Tabela 4 – Índice de Qualificação do Corpo Docente, 2007 e 2008, das IFES analisadas

IFES	INDICADORES	RESULTADOS	
		2007	2008
UFSM	Índice de Qualificação do Corpo Docente	3,85	3,83
FURG	Índice de Qualificação do Corpo Docente	3,58	3,62
UFRGS	Índice de Qualificação do Corpo Docente	4,18	4,20

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos Relatórios de Gestão das IFES analisadas.

Conforme a Tabela 4, tem-se uma redução no Índice de Qualificação do Corpo Docente de 2007 para 2008 na UFSM. A redução pode ser fruto do ingresso de professores com baixa titulação (apenas graduação/especialização) ou pela redução (exonerações/aposentadorias) de professores titulados (mestres/doutores).

Já na FURG e na UFRGS houve um aumento nesse indicador no período analisado, tendo a FURG um acréscimo superior a UFRGS. Em relação a FURG, este aumento poder ser explicado pela ampliação no número de doutores de 2007 para 2008, resultando na elevação deste indicador. Quanto a UFRGS, segundo o relatório de gestão dessa IFES, o aumento desse indicador é resultado da importante estratégia da Universidade na busca a excelência no cumprimento de sua missão, observados pelo crescimento do número de professores especialistas, mestres e doutores de um ano para outro.

Na Tabela 5, abaixo, explana-se o resultado do indicador da Taxa de Sucesso na Graduação.

Tabela 5 – Taxa de Sucesso na Graduação, 2007 e 2008, das IFES analisadas

IFES	INDICADORES	RESULTADOS
------	-------------	------------

		2007	2008
UFSM	Taxa de Sucesso na Graduação	0,63	0,62
FURG	Taxa de Sucesso na Graduação	0,58	0,62
UFRGS	Taxa de Sucesso na Graduação	0,63	0,56

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos Relatórios de Gestão das IFES analisadas.

Observa-se uma redução do indicador da Taxa de Sucesso na Graduação na UFSM e na UFRGS. Salienta-se que a redução desse indicador pode ser explicado pelo fato de que em ambas IFES o número de diplomados e ingressantes foram reduzidos, de 2007 para 2008, impactando de forma negativa neste indicador.

Já na FURG houve um aumento desse indicador em 0,04 de 2007 para 2008, fato que pode ser compreendido pelo aumento relevante de diplomados em relação a taxa de redução de ingressantes que ocorreu nesse período.

Tendo sido analisados os indicadores de gestão propostos pelo TCU a IFES, demonstra-se a seguir, na Tabela 6, os indicadores contábeis das IFES aplicados sobre os balanços públicos destas, que foram possíveis ser calculados, mediante os documentos obtidos, e aqueles que são relevantes à esta pesquisa.

Tabela 6 – Resultados dos Indicadores Contábeis aplicados sobre os Balanços Públicos, 2007 e 2008, das IFES analisadas

IFES	INDICADORES	RESULTADOS	
		2007	2008
UFSM	Quociente de Execução Orçamentária	0,92	0,97
	Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária	1,01	1,06
	Quociente da Execução Orçamentária Corrente	0,98	1,02
	Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros	1,39	1,15
	Quociente da Situação Financeira	1,07	1,11
	Quociente do Resultado Patrimonial	28,62	35,08
FURG	Quociente de Execução Orçamentária	0,94	0,96
	Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária	1,00	1,07
	Quociente da Execução Orçamentária Corrente	1,00	1,02
	Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros	1,00	57,88
	Quociente da Situação Financeira	1,00	1,00
	Quociente do Resultado Patrimonial	29,85	57,23
UFRGS	Quociente de Execução Orçamentária	1,06	0,96
	Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária	1,12	1,02
	Quociente da Execução Orçamentária Corrente	0,99	0,98
	Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros	1,58	3,03
	Quociente da Situação Financeira	0,97	0,99
	Quociente do Resultado Patrimonial	31,26	23,59

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos Relatórios de Gestão das IFES analisadas.

Através da Tabela 6, pode-se ter a visão de algumas características da situação econômica e financeira das IFES analisadas, no período de 2007 a 2008.

Nota-se que o Quociente de Execução Orçamentária da UFSM aumentou de 2007 para 2008, reduzindo o *déficit* orçamentário na execução e movimentação financeira dessa Instituição. Na UFRGS esse indicador foi reduzido, em 2008, passando a existir um *déficit* financeiro na movimentação financeira da execução orçamentária. Já na FURG apresentou-se

uma situação de *déficit* financeiro na movimentação financeira da execução orçamentária, porém o mesmo reduziu em 2008, passando então a existir R\$ 0,96 de receita orçamentária para cada R\$ 1,00 de despesa orçamentária.

Mediante o Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária, observa-se que na UFRGS, ocorreu uma redução desse indicador de 2007 para 2008 e uma situação inversa ocorreu na UFSM e na FURG. Tendo em vista que esse quociente subtrai da Despesa Orçamentária os Restos a Pagar, resultando na Despesa Orçamentária Paga, a FURG e a UFSM passaram a apresentar não mais um *déficit* orçamentário na execução e movimentação financeira, conforme indicava o Quociente de Execução Orçamentária. Da mesma forma a UFRGS que apresentava um *déficit* orçamentário na execução e movimentação financeira em 2008, passou a apresentar um *superávit* na execução e movimentação financeira.

Observa-se que o Quociente da Execução Orçamentária Corrente demonstra que na FURG houve um equilíbrio entre as Receitas Correntes e as Despesas Correntes em 2007, passando esta Instituição a apresentar em 2008 um aumento desse indicador, levando as Receitas Correntes a superarem as Despesas Correntes. Na UFSM e na UFRGS em 2007, as Receitas Correntes não foram suficientes para cobrir as Despesas Correntes, fato que continuou em 2008 na UFRGS e na UFSM. Esta última já demonstrou em 2008 que as Receitas Correntes foram superiores as Despesas Correntes.

No indicador que avalia o Resultado dos Saldos Financeiros destaca-se que este reduziu de 2007 para 2008 na UFSM, porém, a Instituição continuou apresentando um *superávit* financeiro. Na FURG nota-se um equilíbrio entre os recebimentos e os pagamentos no exercício de 2007, ou seja, para cada R\$ 1,00 de saldo que passa para o exercício seguinte, havia R\$ 1,00 de saldo do exercício anterior. Já em 2008 essa Instituição apresentou um *superávit* financeiro. Na UFRGS houve um *superávit* financeiro tanto em 2007 quanto em 2008.

Em se tratando do Quociente da Situação Financeira, a FURG demonstrou um equilíbrio entre o Ativo Financeiro e o Passivo Financeiro, onde para cada R\$ 1,00 de Ativo Financeiro tem-se R\$ 1,00 para o Passivo Financeiro, tanto em 2007 quanto em 2008. Na UFSM houve excesso de recursos financeiros, ou seja, um *superávit* financeiro apurado no Balanço Patrimonial, em ambos períodos analisados. Na UFRGS o Ativo Financeiro é insuficiente para cobrir o Passivo Financeiro, isto é, a soma das disponibilidades mais os direitos realizáveis não são suficientes para cobrir as obrigações financeiras de curto prazo, portanto representou um *déficit* financeiro apurado no balanço patrimonial.

Por intermédio do Quociente do Resultado Patrimonial nota-se que ocorreu um aumento desse indicador na UFSM e na FURG, de 2007 para 2008, o que significa que a soma dos bens, créditos e valores realizáveis é superior à soma dos compromissos exigíveis, isto é, houve um *superávit* patrimonial nesses períodos. Na UFRGS esse indicador diminuiu em 2008, porém, a exemplo da UFSM e da FURG, apresentou tanto em 2007 quanto em 2008 um *superávit* patrimonial.

Diante dos resultados expostos acima, nos quais atendem aos objetivos específicos desse estudo, buscou-se alcançar, portanto, o objetivo geral dessa pesquisa, que é verificar se existe relação entre os indicadores de gestão propostos as IFES pelo TCU com os indicadores aplicados aos balanços públicos.

Através da realização de uma relação entre os indicadores de gestão e os indicadores contábeis constatou-se que ocorreu na UFSM um aumento do indicador Custo Corrente por Aluno Equivalente e pela análise dos indicadores contábeis aplicados aos Balanços Públicos dessa Instituição nota-se pelo Quociente de Execução Orçamentário uma redução do *déficit*

apresentado. Analisando o Quociente Financeiro Real de Execução Orçamentária tem-se um aumento do *superávit* financeiro e pelo Quociente de Execução Orçamentária Corrente passa a existir uma situação de *superávit* financeiro em 2008.

Da mesma forma, na FURG houve uma redução do *déficit* apurado no Quociente de Execução Orçamentária, um aumento do *superávit* constatado nos indicadores Financeiro Real de Execução Orçamentária e no de Execução Orçamentária Corrente, porém houve uma redução do indicador Custo Corrente por Aluno Equivalente, com e sem o HU.

Já na UFRGS não se pode determinar essa relação excluindo-se o HU, pois a mesma não disponibilizou o resultado do indicador Custo Corrente por Aluno Equivalente sem o HU. Observa-se que nessa Instituição, ao ser considerado o HU, tem-se uma elevação do indicador Custo Corrente por Aluno Equivalente, de 2007 para 2008, ao mesmo tempo em que ocorreu um *déficit* orçamentário de um período para outro, se observado o Quociente de Execução Orçamentário, uma redução no *superávit* apresentado pelo Quociente Financeiro Real de Execução Orçamentária e um aumento do *déficit* demonstrado através do Quociente de Execução Orçamentária Corrente.

Pode-se, portanto verificar que o aumento do indicador Custo Corrente por Aluno Equivalente, com e sem o HU, não se relaciona diretamente com o resultado dos indicadores contábeis do Quociente de Execução Orçamentário, do Quociente Financeiro Real de Execução Orçamentária e do Quociente de Execução Orçamentária Corrente. Enquanto o Custo Corrente por Aluno Equivalente, com e sem o HU, aumentou na UFSM e na UFRGS e diminuiu na FURG, não constatou-se um mesmo comportamento dos indicadores contábeis.

Além disso, tem-se um aumento no indicador Aluno Tempo Integral por Professor Equivalente, o que leva a conclusão de que o número de alunos cresceu de 2007 para 2008 nas três IFES, impactando no crescimento do custo Custo Corrente por Aluno Equivalente na UFSM e na UFRGS. Na FURG, embora esse custo tenha sido reduzido, observa-se que tanto nessa quanto nas outras IFES houve um crescimento da despesa, expressas nos indicadores contábeis, pois em qualquer uma delas o número de alunos aumentou.

Destaca-se que o indicador que avalia a Taxa de Sucesso na Graduação, não se relaciona diretamente com a parte financeira das IFES, mas a tendência de queda nesse indicador, conforme ocorre na UFSM e na UFRGS, está relacionada com o aumento de alunos, pois demonstra que há mais alunos ingressando nessas Universidades que alunos egressos dessas.

Nota-se, ainda, que a FURG teve um maior incremento no Indicador de Qualificação Docente, em relação às outras IFES, o que indica um investimento no corpo docente. Esse investimento ocorre através de bolsas, de contratação de substituo para a vaga do docente que está se qualificando, entre outros. Embora haja um aumento do custo com essa situação, a FURG se manteve em uma situação mais favorável de 2007 para 2008, melhorando seus resultados financeiros.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa buscou verificar a existência de uma relação entre os indicadores de gestão propostos as IFES pelo TCU com os indicadores contábeis aplicados aos balanços públicos. Para isso, estabeleceu-se como o objetivo geral, verificar se existe relação entre esses dois indicadores.

Elaborou-se, para alcançar o objetivo geral do estudo, os seguintes objetivos específicos: i) Identificar os indicadores de gestão das IFES do Rio Grande do Sul; e ii)

Analisar os indicadores contábeis, relevantes a este estudo, aplicados aos balanços públicos das IFES do Rio Grande do Sul.

Observou-se que os Indicadores Contábeis Aplicados aos Balanços Públicos dessas IFES e os Indicadores propostos pelo TCU não se comportaram da mesma forma entre essas Instituições. Portanto, não é viável estabelecer uma relação entre esses indicadores.

É provável, que os indicadores de balanço, em função de serem derivados de informações orçamentárias e patrimoniais estejam sensivelmente vinculados a questões institucionais mais amplas. Por outro lado, os indicadores do TCU estão mais relacionados a questões específicas voltadas as relações da academia. Assim, em alguns momentos uma tendência de incremento, no número de estudantes pode estar relacionada ao crescimento do custo e por consequência influenciando na questão orçamentária e patrimonial, e em outros momentos esse incremento não tem relação com essas questões, e assim não acontecendo nenhuma relação entre os indicadores de balanço e do TCU.

Em virtude das mudanças provocadas pela regulamentação das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, em que há um destaque para o sistema de custos e a necessidade de apuração do resultado econômico dos programas e atividades desenvolvidas no setor público, talvez no futuro seja possível correlacionar o resultado econômico da ação acadêmica com os indicadores do TCU.

Sugere-se assim, para pesquisas futuras, aumentar o número de IFES analisadas, e não só as dos Estado do Rio Grande do Sul. Além disso, também pode-se aumentar o período analisado nessa pesquisa, bem com identificar os reflexos da Demonstração do Resultado Econômico neste contexto.

REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, I. P. S.; ARRUDA, D. G.; BARRETO, P. H. T. **O essencial da contabilidade pública: teoria e exercícios de concursos públicos resolvidos**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ASSAF NETO, Alexandre. *Estrutura e Análise de Balanços – um enfoque econômico-financeiro*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BRASIL. **LEI Nº 4.320, DE 17 DE MARÇO DE 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. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em 08/10/2010.
- CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução 1.133/08 de 21 de novembro de 2008**. Aprova a Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1133.doc>. Acesso em 13-10-2010
- CGU, Controladoria Geral da União. Balanços Públicos das IFES. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/PrestacaoContasPresidente/2008/Adicionais/CONTABEIS.zip>>. Acesso em 28 out. 2010.
- FREIRE, F. de S.; CRISÓSTOMO, V. L.; CASTRO, J. E. G. de. Análise do desempenho acadêmico e indicadores de gestão das IFES. IN: Congresso Brasileiro de Custos, 14, 2007, João Pessoa. **Anais...**, João Pessoa: CBC, 2007. CD-ROM.
- FURG, Portal. Disponível em: <<http://www.furg.br>>. Acesso em: 28/09/2010.
- GRATERON, I. R. G. Auditoria de Gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. Cadernos de estudo. São Paulo, FIPECAFI, v. 11, n. 21, p. 24-41, mai/ago 1999
- KOHAMA, Heilio. **Balanços Públicos: teoria e prática**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2006

MACHADO, S. B. **Utilização de indicadores de desempenho na avaliação de gestão realizada pelo TCU**. Monografia. (Conclusão do Curso de Pós-Graduação em Educação Corporativa) – Universidade Gama Filho. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/trabalhos_academicos_TCU/biblioteca_digital/UTILIZA.pdf>. Acesso em 20/09/2010.

MATARAZZO, D. C. **Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MOREIRA, N. P.; SANTOS, N. de A.; SILVEIRA, S. de F. R. **Análise Crítica da Aplicação de Métodos de Avaliação de Desempenho em uma Instituição Pública de Ensino Superior**. In: EnAPG – Encontro de Administração Pública e Governança, 2, 2006, São Paulo. Anais... São Paulo: ANPAD, 2006. CD-ROM

OLIVEIRA, C. E. M. de, TURRIONI, J. B. **Avaliação de desempenho de instituições federais de ensino superior através da análise por envoltória de dados – DEA**. In: Encontro Nacional de Engenharia de Produção – ENEGEP, XXVI, 2006, Fortaleza, CE. **Anais...** Rio de Janeiro: Abepro, 2006. CD – ROM.

QUINTANA, A. C., QUARESMA, J. C. da C., MACHADO, D. P., UMPIERRE, M. B. **Balanços Públicos: Uma análise do desempenho dos Estados da Região Sul do Brasil no período de 2004 a 2006**. In: CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 11, 2007, Bento Gonçalves. **Anais...** Porto Alegre: CRC-RS, 2007. CD-ROM.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL – STN. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios – MCASP**. 2ª edição, Volume V – Demonstrações Contábeis. Disponível em <http://portal.cnm.org.br/sites/5700/5770/23122009_alteracoes_balancos.pdf>. Acesso em 08/10/2010.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL – STN. **Portaria nº 749, De 15 de dezembro de 2009**. Aprova a alteração dos Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial) e nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), inclui os anexos nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_749_Atualizacao_Anexos_Lei_4320.pdf>. Acesso em 13-10-2010.

SOARES, Y. M. A. **Uma análise dos Indicadores de Desempenho das Instituições Federais de Ensino Superior, na visão de diferentes usuários**. 2007, 133 Dissertação (Mestrado) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Disponível em: <http://vsites.unb.br/cca/pos-graduacao/mestrado/dissertacoes/dissert_arquivos/mest_dissert_125.pdf>. Acesso em 14/10/2010.

TELLES, T. E. A. O. ; DAHER, R. O. ; NAZARÉ, J. de C. ; NASCIMENTO, A. P. **Avaliação de performance dos indicadores de desempenho econômico-financeiros: Um Estudo Comparativo Entre os Indicadores Próprios Utilizados pelo SENAI com os indicadores Públicos**. In: SEMEAD - SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO, 10, 2007, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FEA-USP, 2007. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/semead/10semead/sistema/resultado/trabalhosPDF/293.pdf>>. Acesso em: 24/09/2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU. **Orientações para o cálculo dos indicadores de gestão: decisão plenária nº 408/2002**. Brasília: TCU, 2007.

UFRGS, Portal. Disponível em: < <http://www.ufrgs.br>>. Acesso em: 28/09/2010.

UFSM, Portal. Disponível em: < <http://www.ufsm.br>>. Acesso em: 28/09/2010.