



86

DESEMPENHO DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR (IFES): ANÁLISE A PARTIR DA CONFORMIDADE DE REGISTRO DE GESTÃO (CRG)

Mestre/MSc. Heloisa Helena Carvalho Raposo Soares [ORCID iD](#), Doutor/Ph.D. Olavo Venturim Caldas [ORCID iD](#)

Fucape, Vitória, ES, Brazil

Mestre/MSc. Heloisa Helena Carvalho Raposo Soares

[0000-0003-3697-2875](#)

Programa de Pós-Graduação/Course

MESTRADO EM CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO

Doutor/Ph.D. Olavo Venturim Caldas

[0000-0001-9188-3061](#)

Programa de Pós-Graduação/Course

Doutor em Ciências Contábeis

Resumo/Abstract

Este estudo tem por objetivo o impacto da não Conformidade de Registro de Gestão (CRG) sobre o desempenho das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) do Brasil. A ausência de CRG foi mensurada com base nas restrições na Conformidade Contábil e na ressalva na Declaração Anual do Contador. Os indicadores das IFES desenvolvidos pelo TCU foram utilizados para medir desempenho das IFES. A amostra foi composta de 41 Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), no período de 2015 a 2019. Os resultados apontam que a ausência da CRG compromete os resultados nos indicadores de desempenhos das IFES.

Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper

Área Temática/Research Area

Contabilidade e Setor Público (CSP) / Accounting and Public Sector

DESEMPENHO DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR (IFES): ANÁLISE A PARTIR DA CONFORMIDADE DE REGISTRO DE GESTÃO (CRG)

RESUMO

Este estudo tem por objetivo o impacto da não Conformidade de Registro de Gestão (CRG) sobre o desempenho das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) do Brasil. A ausência de CRG foi mensurada com base nas restrições na Conformidade Contábil e na ressalva na Declaração Anual do Contador. Os indicadores das IFES desenvolvidos pelo TCU foram utilizados para medir desempenho das IFES. A amostra foi composta de 41 Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), no período de 2015 a 2019. Os resultados apontam que a ausência da CRG compromete os resultados nos indicadores de desempenhos das IFES.

Palavras-chave: Conformidade dos Registros de Gestão; Indicadores de desempenho do TCU; desempenho das IFES.

1 INTRODUÇÃO

Seguindo o propósito da Nova Gestão Pública (NGP), em que o foco se volta aos resultados e desempenhos dos órgãos governamentais, com intuito de alcançar o maior nível de transparência, foram desenvolvidos pela Administração Pública instrumentos para seu controle e monitoramento.

A Educação Superior sofreu fortes influências da NGP a fim de desenvolver indicadores, nacionais e internacionais, educacionais e financeiros, que pudessem mensurar seu desempenho e melhorar seus controles e a efetiva entrega de resultados, bem como o estudo de quais fatores impactariam positivamente ou negativamente sobre seu desempenho (Mirabent & Parellada, 2012; Wu *et al.*, 2012; Ferreira, Santos e Pessanha, 2013; Hammes, Flach & Mattos, 2020).

A fim de garantir a eficiência dos controles internos, a Administração Pública cria ferramentas de conformidade e *compliance* para que possam se certificar de que os atos e fatos executados pela gestão estão em conformidade com as leis e suas determinações. Entre estas ferramentas, a Secretaria do Tesouro Nacional [STN] (2008), regulamentou a Conformidade Contábil e a Conformidade de Registro de Gestão (CRG).

Corroborando com o estudo de Oliveira, Lopes e Raposo (2020), considerando que o processo de modernização é contínuo, e sobre o contexto da Nova Gestão Pública (NGP), a CRG é criada como uma ferramenta de controle prévio, realizada diariamente por servidor legalmente designado para certificação dos atos administrativos da gestão.

A Conformidade Contábil acontece uma vez por mês, executada pelo contador responsável da Unidade Gestora – UG, a qual atesta que os lançamentos contábeis refletem adequadamente os atos da gestão (Garcia, Mello e Resende, 2013). A CRG valida a base documental, certificando que os atos executados pela gestão são legais, ou seja, dá base de que os documentos lançados pela Contabilidade e pela execução orçamentária e financeira estão em conformidade com a lei.

Quando a CRG não é realizada adequadamente, o contador responsável pela Conformidade Contábil deve informar a ocorrência da situação através de uma restrição na Conformidade Contábil (Secretaria do Tesouro Nacional [STN], 2020a).

Contudo, as pesquisas existentes refletem conclusões que apontam a não execução da CRG (Garcia, Mello e Resende, 2013; Nascimento e Oliveira, 2016; Lopes *et al.*, 2018; Damaso, 2019). Destarte, supõe-se que a informação contábil gerada para órgãos internos e externos possam se apresentar comprometidas.

A situação de não conformidade da CRG deve estar descrita nos Relatórios de Gestão dos órgãos, através de ressalvas na Declaração Anual do Contador - DAC, documento formal

que identifica e justifica as possíveis distorções encontradas nos Demonstrativos Contábeis da UG, e que serão verificados pelo Tribunal de Contas da União - TCU (Albuquerque, 2018).

Segundo dados do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira [INEP] (2019), havia no Brasil, em 2018, 110 Instituições Federais de Ensino Superior (IFES).

Por serem órgãos que utilizam o SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira) e que possuem índices de eficiências estabelecidos pelo TCU (Tribunal de Contas da União [TCU], 2006), as Universidades Públicas Federais serão o objeto de pesquisa desse estudo, a fim de mensurar como seus indicadores de desempenho sofreriam impacto pela não realização da CRG.

A pesquisa tem por tema o efeito da não CRC sobre o desempenho da Gestão Pública. Pretende-se identificar qual será a relação entre a não realização adequada da CRG e o desempenho das IFES, através da comparação das ressalvas e restrições quando não realizada com os índices de desempenho apresentados pelas Universidades Federais ao TCU.

Supõe-se que a não realização da CRG pode prejudicar os Controles Internos e Externos da Administração Pública afetando o seu desempenho (Garcia, Mello e Resende, 2013; Damaso, 2019).

Sobre o contexto apresentado, pretende-se responder à seguinte questão de pesquisa: Existe relação, e qual o impacto, entre os indicadores de desempenho das IFES e a não realização adequada da CRG no desempenho das IFES do Brasil? O objetivo da pesquisa é identificar como a não realização da CRG impacta o desempenho das Universidades Federais.

O estudo se justifica teoricamente por colaborar com a literatura sobre a participação efetiva da CRG nos controles da Administração Pública, bem como incentivar mais pesquisas científicas sobre *compliance* e *accountability*, reduzindo assim a assimetria de informações entre a gestão e seu controle (Garcia *et al.*, 2013; Damaso, 2019).

A amostra foi composta por 41 Universidades Federais Públicas, as quais disponibilizaram informações sobre a CRG e publicizaram documentos em sites oficiais. Para análise estatística, foi utilizada a regressão em modelo *POLS* (*Pooled Ordinary Least Squares*), com tratamento de dados em painel referentes ao período de 2015 a 2019, no total de 205 observações.

Os resultados apontam que a CRG pode impactar positivamente o desempenho das IFES, mas não se comporta uniformemente sobre todos os indicadores de desempenho.

Os efeitos práticos da pesquisa auxiliam estudantes, pesquisadores, a própria administração pública e os interessados sobre controles e processos administrativos a conhecer melhor os procedimentos de execução da CRG, considerada ineficiente pela literatura (Damaso, 2019).

Também pretende fomentar entendimentos sobre a cobrança e implementação do efetivo controle prévio dos atos administrativos, a fim de reduzir erros e impropriedades, e oferecendo subsídios para que os gestores invistam e cobrem maior desenvolvimento em seu processo, assim como os órgãos de controle também possam receber com maior segurança e credibilidade os relatórios das entidades governamentais (Garcia *et al.*, 2013).

Considerando a dificuldade de obter dados sobre a CRG, ainda são tímidas as pesquisas relacionadas ao tema. Este trabalho visa contribuir, através de dados quantitativos, entendimentos sobre algumas implicações da não realização da CRG. Sugere-se, para futuras pesquisas, a avaliação da qualidade da eficiência da CRG através de atributos que estejam mais voltados à sua execução em si.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 NOVA GESTÃO PÚBLICA E A INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Segundo Oliveira *et al.* (2020), devido às restrições orçamentárias, à crise econômica gerada pela escassez de recursos públicos e à introdução de atributos de responsabilização pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a Nova Gestão Pública (NGP) tomou força a partir dos anos 90 em resposta à necessidade de reformas administrativas que visassem desburocratizar o gerencialismo no setor público e desenvolverem estratégias de desempenho mais eficientes sobre a prestação de serviços e a otimização dos controles, com enfoque sobre os resultados alcançados.

Um dos principais instrumentos para monitoramento e avaliação dessa otimização decorre da utilização de elementos contábeis, com intuito de identificar e monitorar os gastos públicos e garantir o maior nível de transparência à prestação de contas (Oliveira *et al.*, 2020).

Considerada como elemento essencial à prestação de contas, a Contabilidade, segundo Oliveira *et al.* (2020), ganha imensa importância durante a implantação da NGP, por ser baseada em técnicas bem estabelecidas e por apresentar informação útil ao *accountability*, otimizando o controle.

Conforme os atributos definidos pela Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TSP Estrutura Conceitual (Conselho Federal de Contabilidade [CFC], 2016), a informação contábil prestada pelo setor público possui atributos que devem ser gerenciados e devem fornecer informações com intuito de prestação de contas e *accountability*, o que vai ao encontro das informações contábeis descritas nos Relatórios de Gestão disponibilizados pelos órgãos para suas prestações de contas mediante os órgãos de controle (Lima, 2018).

2.2 COMPLIANCE NO SETOR PÚBLICO

Segundo Garcia, Mello e Resende (2013), a Administração Pública, a fim de garantir transparência e veracidade aos seus atos, cria mecanismos que visam sustentar a eficiência dos controles internos.

Para atendimento das necessidades da Administração Pública sobre o controle dos atos e fatos de sua gestão, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN publicou a Instrução Normativa STN nº. 06/2007 (Secretaria do Tesouro Nacional [STN], 2008), cujo objetivo foi criar ferramentas de *compliance*, quais sejam: a Conformidade de Registro de Gestão (CRG) e a Conformidade Contábil.

Segundo Damaso (2019), a CRG é executada todos os dias, sobre todos os documentos lançados no SIAFI, e a Conformidade Contábil, uma vez ao mês, e com servidores segregados de outras atribuições, a fim de garantir que os demonstrativos contábeis por eles analisados reflitam fidedignamente a realidade das transações. Seus executores devem estar devidamente autorizados mediante portaria e constantes no rol de responsáveis do SIAFI, junto com os dirigentes da Unidade de Gestão – UG (STN, 2020c).

2.2.1 Conformidade dos Registros de Gestão - CRG

Para Garcia *et al.* (2013), a também chamada de Conformidade Diária é uma importante ferramenta preventiva e obrigatória de controle interno, capaz de reproduzir informações importantes aos gestores e aos controles internos e externos, pois reduz significativamente os riscos quanto à indevida aplicação dos recursos públicos, certificando que tais documentos se apresentam com ou sem restrições.

A IN STN nº. 06/2007 (STN, 2008) destaca em seu Art. 6º que a CRG foi criada com fins de certificar os registros dos atos e fatos da execução, em todas as fases (orçamentária, financeira e patrimonial), através da inclusão de dados no SIAFI que apontam ou não restrições quando há falta/irregularidade ou presença dos documentos hábeis que as justifiquem.

Dessarte, a CRG não deve ser confundida com Auditoria Interna, visto que a análise sobre a legalidade dos atos da gestão é de responsabilidade do próprio ordenador de despesas,

pois não tem o escopo de substituir o processo de auditoria, mas identificar possíveis impropriedades e desconformidades documentais, além de orientar as devidas correções para cumprimento formal da legalidade (Lopes *et al.*, 2018).

Ao conformador dos registros de gestão, como certificador da legalidade dos documentos, não são atribuídas as responsabilidades de sanar inconsistências nem aplicar sanções, mas de apontar as inconformidades, comunicando-as aos executores e ordenadores a fim de que sejam regularizadas em tempo, ou, caso não sejam corrigidos, comunicando-as aos órgãos de controles superiores através de restrições no SIAFI (Marra e Silva, 2020).

Apesar de sua importância, os entendimentos de Garcia *et al.* (2013), Nascimento e Oliveira (2016), Lopes *et al.* (2018) e Damaso (2019) aduzem à conclusão de que a CRG não está sendo realizada adequadamente. Esses autores destacam a seguinte situação: embora a maioria dos documentos se apresentem sem restrições na CRG, tal informação não condiz com a realidade do próprio SIAFI, visto que a quantidade de documentos gerados diariamente pode apresentar uma diversidade de erros que não estão sendo registrados devidamente através das restrições.

A própria percepção dos conformadores sobre o trabalho executado sugere que a CRG está sendo interpretada como mera formalidade, foram identificados severos problemas para sua realização: falta de capacitação e conhecimento técnico pelo conformador, muitos detalhes a serem analisados em cada documento, acúmulo de atribuições e alta rotatividade de servidores executores da CRG, entre outros gargalos que caracterizam o baixo índice de desconformidades com a realidade de um conformador não criterioso e não treinado (Garcia *et al.*, 2013; Damaso, 2019).

Nascimento e Oliveira (2016) fizeram uma análise sobre a efetividade e a eficiência do controle interno sobre a utilização dos recursos públicos, com enfoque sobre eficiência da CRG. Concluíram que é uma ferramenta importante de controle prévio, mas o reconhecimento sobre sua implementação efetiva é melhor quanto maior o grau de capacitação do ordenador de despesas.

2.2.2 Conformidade Contábil

Segundo a IN STN 06/2007 (STN, 2008), a Conformidade Contábil deve ser realizada por contador registrado no Conselho Regional de Contabilidade e consiste em certificar que os demonstrativos contábeis elaborados mediante a execução orçamentária, financeira e patrimonial estejam compatíveis com as normas contábeis aplicadas ao Setor Público.

A Macrofunção 020315 (Secretaria do Tesouro Nacional [STN], 2020a), define especificidades para a Conformidade Contábil. Entre elas, define os atos de lançamentos da Conformidade Contábil como certificadores de que os demonstrativos contábeis estão representando fidedignamente os atos e fatos da gestão e que estão representando também a legalidade imposta pela Lei 4.320/1964 e pelo o SIAFI.

O normativo em questão determina que a CRG é o instrumento que subsidia e fundamenta a integridade da Conformidade Contábil, ao certificar que aqueles demonstrativos foram elaborados baseados no atesto de legalidade da CRG, diminuindo distorções que prejudicariam a tomada de decisões e a avaliação das demonstrações contábeis.

O STN (2020a, p””) conceitua Restrição Contábil como: “inconsistência ou desequilíbrio considerado relevante, pois altera o entendimento sobre as Demonstrações Contábeis”, e solicita que, caso não haja o registro da CRG por prazo perdido ou que esta apresente restrição de que não foi analisada pelo conformista, que seja aplicada a restrição 315, pela Conformidade Contábil.

Por fim, essa Macrofunção complementa que o registro da Conformidade Contábil deve fazer parte da DAC e deve ser apresentada primeiramente nos Relatórios de Gestão, visto que,

havendo restrições, poderá comprometer o entendimento dos demonstrativos ali apresentados (Figura 1).

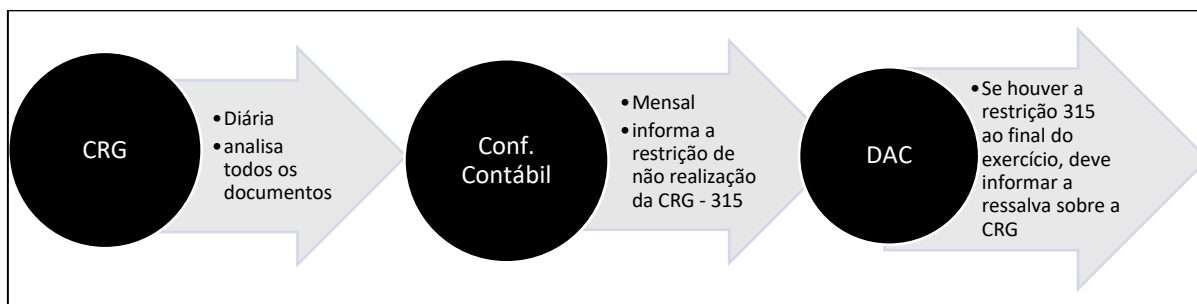


Figura 1 – Sequência para registro de não realização da CRG

Fonte: STN (2020a, p¹⁰⁰, e 2020b, p¹⁰⁰).

Nota: Adaptado pelo autor.

2.3 RELATÓRIO DE GESTÃO E A DECLARAÇÃO DO CONTADOR

Em atendimento ao parágrafo único do Art. 3º da IN nº. 84/2020, sobre as prestações de contas realizadas pelos dirigentes ao TCU, e à Decisão Normativa nº. 178 (TCU, 2019) sobre o Relatório de Gestão (em forma de Relato Integrado a partir de 2018), a DAC, os demonstrativos contábeis e os Índices de Desempenho das IFES formam peças importantes às prestações de contas dos órgãos que o elaboram.

As contas refletidas nas demonstrações contábeis contidas nos Relatórios Integrados de Gestão devem representar fidedignamente a legalidade e a economicidade dos atos de gestão (TCU, 2019).

Segundo Albuquerque (2018), a DAC é um dos documentos que compõem o Relatório Integrado de Gestão do Órgão, que será consolidado através do Balanço Geral da União – BGU, e que deve ser elaborado para fins de prestação de contas e responsabilização perante o TCU. Pode ser classificada como: Declaração Sem Restrição, Com Restrição ou Adversa, mediante a ausência ou presença de ressalvas, bem como a classificação de restrições na Conformidade Contábil do órgão (STN, 2020a).

2.4 INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR E OS INDICADORES DE DESEMPENHO DO TCU

A eficiência da governança e do desempenho da gestão de recursos destinados às Universidades é assunto estudado por muitas pesquisas em todo mundo (Wu *et al.*, 2012; Katharaki & Katharakis, 2010; Mirabent & Parellada, 2012), pesquisas essas que desenvolveram atributos e indicadores com finalidades de mensurar e avaliar a eficiência e desempenho para as gestões.

No Brasil, sobre a influência da NGP, vários estudos foram realizados a fim de identificar quais seriam os indicadores de desempenho que melhor traduziriam os resultados das IFES, considerando que a atividade de educação do ensino superior desenvolvida pelas Universidades Públicas também deveria devolver à sociedade resultados da utilização dos recursos (Ferreira, Santos e Pessanha, 2013; Oliveira *et al.*, 2020).

Guerra e Carvalho (2015), em sua pesquisa sobre quais indicadores fiscais traduziriam a maior realidade sobre as informações financeiras e fiscais da entidade, concluem que apenas um único indicador não seria suficiente para representar a sua eficiência, mas aqueles que comportavam informações referentes ao seu endividamento e despesas com pessoal eram significantes e precisavam necessariamente ser monitorados.

2.4.1 Indicadores de desempenho elaborados pelo TCU

No Brasil, segundo Casado e Siluk (2011), em 2006 O TCU formulou orientações para que as IFES pudessem aferir os seus níveis de eficiência e de transparência sobre o uso dos recursos públicos destinados às suas atividades, mediante cálculos de indicadores de desempenho da gestão. Em sua pesquisa quantitativa, identificou a possibilidade de implementar o controle de gastos nas IFES através do monitoramento desses indicadores.

Para Ferreira *et al.* (2013), os indicadores formulados pelo TCU seguem as recomendações de boas práticas de administração arregaçadas pela NGP, pois subsidiam meios para acompanhamento e controle de seus gastos e resultados.

Ferreira *et al.* (2013), realizaram uma análise sobre os indicadores orientados pelos TCU para as IES e os correlacionou com o desempenho dessas entidades. Entre seus achados, destacou como pontos positivos que esses indicadores contribuem com o *accountability*, a transparência e eficiência da gestão pública, pois podem sofrer comparabilidade suportável pela temporalidade e por outras unidades jurisdicionadas. Como pontos negativos, tais indicadores não fazem distinção entre universidades, faculdades e institutos, o que pode determinar possíveis distorções, bem como o fato de não representar despesas de capital, apenas as despesas correntes.

O trabalho realizado por Muniz (2018), que avaliou o nível de eficiência técnica das IFES, destaca limitações referentes aos índices solicitados pelo Tribunal, e questiona o fato de que as características básicas para determinação de índice, como metas, não são discriminadas pelo normativo.

Ao analisar o quanto desses indicadores captam a eficiência através da variação das despesas públicas, Marques (2016) chama atenção que nem todos os indicadores refletem a estrutura de alocação de gastos e acabam por estarem mais relacionados aos resultados acadêmicos.

Para este trabalho, foram selecionados os seguintes Indicadores de Desempenho do TCU, conforme Figura 2.

Indicador	Sigla	Descrição
Funcionário Equivalente / Aluno Tempo Integral	<i>FuncAl</i>	Indicador de eficiência para o TCU que evidencia a relação entre a carga administrativa e total de alunos.
Grau de Participação Estudantil	<i>GPE</i>	Indicador que apresenta o resultado da entre número de alunos de graduação matriculados em tempo integral e o número de alunos de graduação registrados para o ano letivo.
Conceito CAPES/MEC para a Pós-Graduação	<i>CAPES</i>	Mede a qualidade dos cursos de pós-graduação <i>stricto sensu</i> com base na metodologia de avaliação da CAPES. Corresponde à média dos programas credenciados.

Figura 2 - Classificação dos Indicadores de Desempenho do TCU

Fonte: Ferreira *et al.* (2013, p 109-110), e Rossi e Santos (2016, p. 156).

Nota: Adaptado pelo autor.

Baseados sobre esses estudos, supõe-se que quanto melhores e mais eficientes forem as práticas administrativas para alocação de seus recursos, para controle e para transparência adotadas pela gestão da IFES (e entre tais práticas, inclui-se a execução do controle primário), melhores serão os seus indicadores de desempenho. Sob essas perspectivas, foram elaboradas as seguintes hipóteses para essa pesquisa:

H1: O quantitativo de restrições de não realização da CRG aplicadas pela Conformidade Contábil está associado negativamente ao desempenho da IFES.

H2: A ressalva na Declaração Anual do Contador sobre a não realização da CRG está associada negativamente ao desempenho da IFES.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A fim de verificar o comprometimento do desempenho das IFES devido à não execução do controle interno primário realizado pela CRG, baseado nos conceitos de Hair *et al.* (2005), essa pesquisa foi realizada através do método descritivo, quantitativo, com uso de dados secundários, com dados em painel e corte longitudinal.

3.1 ESCOLHA DA AMOSTRA E VARIÁVEIS SELECIONADAS

A amostra é composta por 41 (quarenta e uma) Universidades Federais, considerando apenas aquelas que disponibilizaram os dados referentes à CRG pela solicitação via Portal Fala Brasil (LAI) ou publicizaram as Declarações do Contador em sítios oficiais ou através dos Relatórios de Gestão (a partir de 2018, Relato Integrado) de maneira completa, no período de 2015 a 2019. Foram excluídos os Institutos Federais e Escolas Técnicas, pois estas apresentam cursos de nível técnico e médio, possuindo cálculos diferenciados para os índices de eficiência do TCU.

Por serem órgãos que utilizam o SIAFI e por possuírem índices de eficiências estabelecidos pelo TCU, dentre as IFES as Universidades Federais serão o objeto de pesquisa desse estudo para mensurar se seus indicadores de desempenho sofrem impacto pela não realização do controle primário efetuado pela CRG.

Considerando a grande diversidade de atuações e a heterogeneidade das Universidades, a fim de que haja maior homogeneidade das informações, serão desconsiderados os indicadores referentes aos custos com Hospitais Universitários, visto que nem todas as Universidades Federais os possuem.

Para variáveis de controle, baseado no trabalho de Albuquerque (2018), como atributos da Universidade, serão considerados o gênero do contador responsável pela DAC, visto que seus achados demonstram que contadores do sexo feminino têm maior probabilidade de aplicar restrições. Ainda como atributo da IFES, será variável de controle o seu tamanho, baseado sobre o orçamento inicial disponibilizado a ela na Lei Orçamentária Anual – LOA (Wu *et al.*, 2012; Albuquerque 2018; Ramos & Klann, 2019).

Para capturar o regionalismo, considerando que a interpretação desses indicadores isoladamente pode não registrar o devido comportamento da CRG, e seguindo os resultados de pesquisas anteriores (Wu *et al.*, 2012; Lourenço *et al.*, 2017), serão utilizadas como variáveis de controle o Produto Interno Bruto dos estados - PIB, o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica - IDEB e o Índice de Gini - GINI.

Segundo Oliveira (2002, p. 40), Produto Interno Bruto – PIB “é o somatório de todos os bens e serviços produzidos em uma economia em determinado período de tempo”, medindo a riqueza que, neste trabalho, estará monitorado em função dos estados.

O Índice de Desenvolvimento da Educação Básica – IDEB, criado pelo INEP em 2007, é um indicador que mensura e monitora a qualidade da educação básica oferecida pelas escolas públicas, que considera o desempenho dos alunos e os números referentes à aprovação e à evasão escolar (Colucci, 2014). Segundo este autor, o IDEB segue os padrões de *rankings* para educação básica, servindo como ferramenta para *accountability*, com vistas a melhorar seu desenvolvimento e a responsabilização dos gestores.

Desenvolvido por Conrado Gini, o GINI é um indicador que mensura a desigualdade social, cujos parâmetros estão em uma escala de 0 a 1: quanto mais próximo de zero, menor a desigualdade; quanto mais próximo de um, a desigualdade é maior (Grossi, Costa e Santos, 2013). Esses autores explicam que quando o Brasil ainda ocupava a 6ª maior posição no PIB, o GINI apresentado era altíssimo, ou seja, não se pode afirmar que um país rico seja um país com distribuição de riquezas regular.

3.2 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Para a coleta de dados, foram utilizadas fontes secundárias. Os dados referentes aos indicadores de gestão do TCU foram coletados dos Relatórios de Gestão e do MEC (através da plataforma Fala Brasil), bem como de seus anexos, referentes às 41 IFES, entre os anos de 2015 e 2019, para serem tratados em painel.

Quanto à CRG, os documentos referentes à sua execução não são públicos. Apenas a DAC pode apresentar alguma informação, caso a CRG não esteja sendo realizada, ou em notas explicativas, porém mediante subjetividade do contador que as assina.

Para acesso ao quantitativo de restrições não realização da CRG pela conformidade contábil no SIAFI (que não é uma informação pública), foi realizada a solicitação via Portal Fala Brasil, que é a Plataforma Integrada de Ouvidoria e Acesso à Informação da Controladoria Geral da União – CGU.

Às Universidades Federais, encaminhou-se uma planilha que pedia informações sobre o número de restrições 315 – Falta/Restrição da Conformidade de Registro de Gestão, aplicadas mensalmente, no período de um ano em cada UG, entre os anos de 2015 e 2019. Apenas 41 responderam a solicitação completamente.

A ressalva de não realização da CRG na DAC referente ao órgão superior e o gênero do contador responsável pelo documento foram obtidos dos relatórios publicados pelas IFES em seus sites oficiais, ou do Relatório de Gestão/Relato Integrado entregues ao TCU; àquelas aos quais não se teve acesso ao documento publicizado, foram solicitados via LAI pela Plataforma Fala Brasil.

Os valores que compõem a variável *Tamanho* foram extraídos dos dados orçamentários da Lei Orçamentária Anual – LOA do órgão, nos anos de 2015 a 2019, através de busca pelo SIGA – Senado, sendo considerada apenas a dotação inicial para cada órgão; PIB e GINI foram retirados do banco de dados do SIDRA (Sistema IBGE de Recuperação Automática) no site do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE; e o IDEB do banco de dados do INEP.

3.3 MODELO DE REGRESSÃO EM PAINEL

Para testar as hipóteses desta pesquisa, utilizou-se do modelo estatístico de regressão linear com dados em painel, com dados balanceados e efeito *POLS* - “*Pooled Ordinary Least Squares*” (Fávero e Belfiore, 2017).

Entre as vantagens de trabalhar com dados em painel, Fávero e Belfiore (2017, p. 791-792) destacam: “maior quantidade de informação, menor multicolinearidade entre as variáveis, maiores graus de liberdade e maior eficiência quando da estimação de parâmetros”.

As hipóteses da pesquisa que têm como objetivo analisar se a não realização da CRG tem impacto sobre os indicadores de desempenho apresentado pelas IFES, seguindo o modelo:

$$\text{Variável de desempenho}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{DAC}_{it} + \beta_2 \text{LnQREST315}_{it} + \beta_3 \text{GEN}_{it} + \beta_4 \text{LnTAMANHO}_{it} + \beta_5 \text{IDEB}_{it} + \beta_6 \text{LnPIBUF}_{it} + \beta_7 \text{GINI}_{it} + \varepsilon_{it}$$

, em que as variáveis dependentes serão as variáveis de desempenho do TCU, *i* representa o *i-ésimo* indivíduo, *t* representa o período em ano, e ε o termo estocástico.

A partir do modelo, esperam-se que os resultados dos coeficientes referentes às variáveis que captam a não realização da CRG se comportem conforme Figura 3.

Hipótese	Variáveis Explicativas e Proxy	Construto	Variável de desempenho	Sinal Esperado para CRG	Interpretação da Variável de Desempenho
H1	<i>LnQREST315</i> Variável contínua,	Restrição na Conformidade Contábil	<i>FuncAl</i>	(+)	Variável contínua: quanto menor, melhor

	referente ao logaritmo do quantitativo de Restrições 315 registradas no SIAFI pela Conformidade Contábil	referente à falta ou não realização adequada da CRG, evidenciando a não execução da CRG.	<i>GPE</i>	(-)	Variável contínua, escala entre 0 e 1: quanto maior, melhor
			<i>CAPES</i>	(-)	Variável contínua, escala entre 3 e 7: quanto maior, melhor
H2	DAC Variável Dummy 0= sem ressalva e 1= com ressalva	Ressalva na Declaração Anual do contador referente à falta ou não realização adequada da CRG ao final do ano, registrando a não execução da CRG	<i>FuncAl</i>	(+)	Variável contínua: quanto menor, melhor
			<i>GPE</i>	(-)	Variável contínua, escala entre 0 e 1: quanto maior, melhor
			<i>CAPES</i>	(-)	Variável contínua, escala entre 3 e 7: quanto maior, melhor

Figura 3 – Resultados esperados para variáveis *QREST315* e *DAC*
Fonte: Elaborado pelo autor.

Quanto às variáveis explicativas referentes aos atributos das IFES e dos estados, espere-se comportamento dos coeficientes conforme Figura 4.

Variáveis de Controle	Constructo	Sinal Esperado	Proxy
<i>GEN</i>	Declarações do Contador realizadas por profissional do gênero feminino, apresentam mais ressalvas sobre a Conformidade de registro de Gestão.	(-)	Variável Dummy 0=feminino e 1=masculino
<i>Tamanho</i>	Declarações do Contador realizadas por órgão que recebem maiores orçamentos, apresentam CRG mais eficiente.	(+)	Variável Contínua: valor em Reais da Dotação Inicial presente na LOA
<i>IDEB</i>	Qualidade da Educação Básica do Estado	(+)	Variável contínua, determinada por uma escala de 0 (pior) a 10 (melhor)
<i>PIBUF</i>	Riqueza gerada pelo Estado	(+)	Variável Contínua: valor em Reais
<i>GINI</i>	Grau de desigualdade de distribuição de riquezas no Estado: quanto menor a desigualdade, melhor.	(-)	Variável contínua, determinada com escala de 0 (sem desigualdade) a 1 (desigualdade máxima)

Figura 4 – Resultados esperados para variáveis explicativas
Fonte: Elaborado pelo autor.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

A amostra deste estudo foi composta de 205 observações, sendo o período de análise de 2015 a 2019. Das 63 Universidades Federais Públicas existentes nesse período, segundo dados extraídos do INEP, foram analisadas 41, o que representa 65% do total.

Com o intuito de entender o comportamento do registro da Conformidade Contábil sobre a não realização da CRG, na Tabela 1 apresentam-se o quantitativo de Declarações (com

e sem ressalvas na CRG) e a média de restrições 315 aplicadas pela conformidade contábil, considerando o período de 12 meses e a região.

Tabela 1
Análise da declaração do contador sobre a não realização da CRG apontada pela conformidade contábil

REGIÃO	CRG S/ REST MÉDIA	DAC S/RESS	CRG C/ REST MÉDIA	DAC C/RESS	MÉDIA CRG	NÚM DAC
Centro-Oeste	0,45	20	2,70	5	0,90	25
Norte	8,67	21	10,50	4	8,96	25
Nordeste	2,77	61	5,85	9	3,16	70
Sul	3,39	30	3,60	5	3,42	35
Sudeste	2,69	33	8,23	17	4,57	50
Total Geral	3,33	165	6,65	40	3,98	205

Fonte: Elaborado pelo autor.

A região que mais registra a restrição 315 é a Norte (média de 8,96). Contudo, não é a que apresenta o maior número de DAC com ressalvas: apenas 5 (aproximadamente 16% das DAC's encontradas nos Relatórios de Gestão). A região Centro-Oeste é que menos tem registros de não realização da CRG, mas 20% das DAC's apresentam-se com ressalva.

Quanto à DAC, a região com maior número de ressalvas na CRG é a Sudeste (34%), com registros na Conformidade Contábil de, por órgão e por ano, aproximadamente 5 observações sobre restrição 315 – Falta/Restrição da Conformidade de Registro de Gestão.

A região Nordeste é a que apresenta o maior número de DAC's sem ressalva (87%), com média de 3,16 restrições, por órgão e por ano. A região Sul apresenta média de 3,42 restrições e cerca de 14% de DAC's com ressalva.

Segundo a Macrofunção 020318 (STN, 2020b), que versa sobre o encerramento do exercício, ao fazer a DAC, o contador responsável pelo documento, para apontar as ressalvas, deve levar em consideração apenas as inconsistências encontradas na conformidade contábil do mês de dezembro, levando em consideração o grau de relevância da inconformidade e a materialidade dos valores envolvidos.

O mês foi escolhido por estar relacionado ao encerramento do exercício e ao fechamento dos demonstrativos contábeis, constituindo a Conformidade Contábil como responsável por atestar se tais demonstrações estão de acordo com a Lei 4.320/1964, com o Manual de Contas aplicado ao Setor Público – MCASP e com Manual SIAFI. Contudo, o registro da Conformidade Contábil é realizado durante todo o exercício, mensalmente.

Percebe-se aqui a discricionariedade do servidor para registrar ou não a ressalva na DAC, que é um documento obrigatório e servirá de apoio à prestação de contas pelo Controle Externo.

A Tabela 2 apresenta a estatística descritiva das variáveis de controle por IFES, considerando a unidade da federação, sendo que algumas variáveis trazem informações relativas à educação e outras informações dizem respeito aos dados socioeconômicos.

Tabela 2
Estatística descritiva dos atributos das IFES

Variável	Média	Mediana	Desvio Padrão	1º Quartil	3º Quartil
<i>GEN</i>	0.70	1.00	0.46	0.00	1.00
<i>TAMANHO</i>	6668745	5948816	5163637	2334250	9908966
<i>LnTAMANHO</i>	19.90	20.20	1.12	19.27	20.71
<i>IDEB</i>	3.78	3.80	0.40	3.50	4.00

<i>PIBUF</i>	296762.1	167345	343079.2	89524.2	423150.9
<i>LnPIBUF</i>	18.99	18.94	1.09	18.31	19.86
<i>GINI</i>	0.77	0.78	0.04	0.72	0.79

Evidencia a estatística descritiva das variáveis correspondentes aos atributos das IFES e o regionalismo do Estado ao qual a Universidade se localiza, entre os anos de 2015 e 2019. Gênero: variável *dummy*, em que 0 = feminino e 1=masculino; Tamanho: em mil Reais; IDEB: escala entre 1 e 10;PIBUF: em mil Reais; GINI: escala entre 0 (menor desigualdade) e 1(maior desigualdade).

Fonte: Elaborado pelo autor.

Evidencia-se que a grande maioria dos contadores que assinam a Declaração Anual do Contador são do sexo masculino (média 0,7, mediana e 3º quartil iguais a 1). De fato, das 205 DAC's analisadas, apenas 62 foram assinadas por contadores do sexo feminino (30,24%). A grande maioria das IFES recebe entre 2,3 e 9,9 bilhões de reais ao ano.

Quanto aos estados, observa-se que a notas do IDEB variam entre 3,5 e 4 (em média 3,78). Sobre o PIB, a riqueza dos estados encontra-se, em maioria, entre 89,52 e 423,15 bilhões de reais por ano, sendo a medida central de 167,34 bilhões e a média de 296,76 bilhões (ou seja, bem acima da medida central de riqueza gerada para a maioria dos estados). Contudo, a desigualdade na distribuição da riqueza das unidades federativas ainda é alta (em média 0,77), visto que em grande maioria os estados possuem índice GINI entre 0,72 e 0,79.

Tabela 3

Estatística descritiva das variáveis independentes, correspondentes aos índices de eficiência e desempenho das IFES

Variável	Média	Mediana	Desvio Padrão	1º Quartil	3º Quartil
<i>FuncAl</i>	9.57	8.89	3.82	7.35	10.79
<i>GPE</i>	0.78	0.75	0.26	0.69	0.82
<i>CAPES</i>	3.81	3.73	0.54	3.47	4.05

Evidencia a estatística descritiva das variáveis correspondentes aos índices de eficiência e desempenho apresentados pelas IFES, ao final de cada ano. Para fins estatísticos, o custo por aluno está sob forma de logaritmo. *FuncAL*- relação entre o núm. de administrativos/núm. de alunos; *GPE* (Grau de Participação Estudantil) – variável contínua, escala de 0 a 1, em que 0 refere-se a menor participação e 1 a maior participação; *CAPES* – refere-se à nota da Capes, que varia entre 3 e 7.

Fonte: Elaborado pelo autor.

A Tabela 3 será analisada e comparada aos estudos de Freire, Crisóstomo e Castro (2008), Barbosa *et al.* (2011) e Ferreira *et al.* (2013).

FuncAL afere a eficiência a alocação do corpo administrativo da universidade para gerar resultados por aluno. Define a produtividade e a eficiência dos seus administrativos (excluindo do cálculo os aposentados e afastados). Existe uma média de 9,55 funcionários por aluno nas universidades pesquisadas nesse período, estando a grande maioria com a disponibilização entre 7,35 e 10,76. Quanto menor, melhor.

Para Barbosa *et al.* (2011, p. 328), o *GPE* afere “a velocidade de integralização curricular”, em outras palavras, expressa a relação entre o total de alunos em tempo integral pelo total de alunos matriculados na graduação. Quanto mais próxima de 1, maior será a participação, ou seja, quanto maior for seu resultado, haverá, em menor tempo, maior quantidade de profissionais entregues ao mercado. Os valores referentes ao período estudado apontam que a relação apresenta média de 0,78 (considerando que o número do 1º quartil foi de 0,69 e do 3º quartil de 0,82), indicando bom grau de participação e maior regularidade dos alunos em sua formação.

O indicador *CAPES* é obtido pela divisão do somatório dos conceitos dos programas pelo número de programas da pós-graduação, refletindo assim a qualidade dos cursos prestados pela entidade. Quanto maior for o resultado, melhor a qualidade dos cursos oferecidos na pós-graduação. A média da *CAPES* (4,3) encontra-se acima do valor do 3º quartil (4,05), sugerindo que as notas das universidades com cursos de doutorado podem estar influenciando a média. A mediana confirma que a grande maioria está com notas no valor de 3,73, concordando com o trabalho de Ferreira *et al.* (2013), sobre o qual afirma referência às universidades que estão mais direcionadas aos cursos de graduação.

4.2 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

A Tabela 4 se refere aos resultados dos indicadores de desempenho aplicados ao modelo de regressão proposto, com efeito *POLS*. Em todas as aplicações do modelo o painel se apresentava balanceado, com 205 observações referentes a 41 IFES. O objetivo do modelo é identificar o impacto da não realização da CRG sobre os indicadores de desempenho das IFES.

Tabela 4

Análise das variáveis de desempenho

<i>V. Dependente</i>	<i>FuncAl</i>	<i>GPE</i>	<i>CAPES</i>
<i>V. Independente</i>			
<i>DAC</i>	-1.16 (0.59)	-0.07** (0.04)	-0.23* (0.08)
<i>QREST315</i>	0.49** (0.21)	0,00 (0.01)	0.06 (0.02)
<i>GÊNERO</i>	1.42* (0.45)	0.08* (0.03)	-0.1 (0,08)
<i>TAMANHO</i>	0.84 (0.16)	-0.01 (0.01)	0.20* (0.05)
<i>IDEB</i>	1.65** (0.71)	0.06 (0.07)	0.14*** (0.08)
<i>PIBUF</i>	-0.74* (0.27)	-0.07* (0.02)	0.11* (0.03)
<i>GINI</i>	-10.21** (7.14)	0.83* (0.31)	1.38*** (0.79)
R²	0.21	0.06	0.35
VIF	1.34	1.34	1.34

Descrição das variáveis dependentes: *FuncAl*: relação do número de administrativos por aluno; *GPE*: grau de participação estudantil; *CAPES*: média ponderada dos conceitos dos cursos oferecidos pela IFES, que varia de 3 a 7. Descrição das variáveis independentes: *DAC* – variável *dummy* que apresenta a *DAC* com ressalvas da não realização da CRG pela IFES, valor 0 sem ressalva e 1 com ressalva; *QREST315*: quantidade de restrições 315 aplicadas pela Conformidade Contábil no período de 12 meses, em logaritmo; *GÊNERO*: variável *dummy* que representa o gênero do contador que assinou a *DAC*, valor 0 para feminino e 1 para masculino; *TAMANHO*: valor do orçamento inicial, em milhares de reais, constante na LOA da IFES, em logaritmo; *IDEB*: identifica a qualidade da educação básica do estado, com notas que variam de 1 a 10; *PIBUF*: identifica, em milhares de reais, a riqueza gerada pelo estado, em logaritmo; *GINI*, índice correlacionado à desigualdade na distribuição de riquezas no estado, quando 0 identifica menor e 1 maior desigualdade.

Fonte: Elaborado pelo autor.

* 1% de significância, **5% de significância e *** 10% de significância

Pela Tabela 4, pode-se inferir, com 99% de confiança, que o aumento de *DAC*'s com ressalva sobre CRG reduzirá a nota da *CAPES* para o TCU em 0,23. Segundo Barbosa (2011), o conceito da *CAPES* quando analisado como indicador de desempenho do TCU, pode sugerir

a presença de problemas estruturais nos cursos, citando como exemplo o fato de que a presença maior de professores doutores e mestres atendem, em maior parte, os cursos de pós-graduação muito mais do que a graduação, reduzindo o desempenho do aluno da graduação no Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes - ENADE.

Sob a perspectiva do controle primário, o autor acima chamou atenção outra situação comum em universidades: grande parte do corpo docente mais qualificado ocupa cargos de chefia, visto que em busca de financiamentos para seus programas, serão os mais capacitados para representá-los perante a CAPES e o CNPq (Barbosa, 2011).

Esse fenômeno pode explicar a afirmação de Nascimento e Oliveira (2016) de que quanto maior o grau de capacitação do ordenador de despesas, mais valorizada será a execução adequada da CRG, inclusive como ferramenta de assessoramento da gestão.

Considerando as significâncias dos coeficientes referentes à variável que identifica a ressalva na DAC sobre a não efetuação da CRG (DAC), pode-se inferir que **H2** é suportada, ou seja, a ressalva na Declaração do Contador sobre a não realização da CRG está associada negativamente ao desempenho da IFES. Os indicadores *GPE* e *CAPES* são explicados e associados negativamente pela variável DAC.

Para o indicador *FuncAL*, a variável *QREST315* se mostrou significativa (5%). Por tratar de uma variável de desempenho relacionada à eficiência (quanto menor o valor, melhor), o sinal positivo se apresentou conforme esperado. Isso posto, pode-se inferir que quando aumenta o quantitativo de Restrições 315 – Falta/restrição na Conformidade de Registro de Gestão, aplicadas pela Conformidade Contábil, aumentará em 0,49 a relação do número de Funcionários por Aluno.

Esses achados discordam das hipóteses iniciais de Barbosa (2011) e Freire *et al.* (2008), mas explicam, em parte, porque seus resultados podem ter sido diferentes das suas hipóteses. Segundo os autores, quanto maior fosse o resultado do indicador *FuncAL*, melhor seria o desempenho do estudante no ENADE, mas seus resultados se mostraram significantes e negativos, sugerindo que havia outros fatores, como a contratação de mais servidores e terceirizados que, à época, diluíram e mitigaram o resultado. Contudo, percebe-se que não basta a alocação de mais recursos, é necessário gerenciá-los para que sejam utilizados com eficiência.

O resultado sugere que quando o controle primário não é realizado, a carga administrativa por número de alunos aumentará. A pesquisa realizada por Barbosa *et al.* (2011), demonstra que o baixo desempenho do índice tem relação com o fato de que apesar de a administração pública contratar docentes e servidores administrativos, as contratações não acompanham o oferecimento de novas vagas, impactando o desempenho.

Um achado importante da pesquisa de Barbosa (2011), foi o reconhecimento de que há impacto sobre esse indicador com o quantitativo de funcionários relacionados às áreas meio, como contabilidade, finanças e compras. Por captar a carga administrativa, e nela estão contidos os executores da CRG e da Conformidade Contábil, pode ter contribuído como fator de sucesso para sustentar a hipótese ora estudada (H1).

Ainda sobre o indicador *FuncAL*, um estudo realizado por Araujo, Silva e Dantas (2017), sobre as competências dos servidores Técnico Administrativos da Educação – TAE's, em uma IFES do nordeste o número de servidores era composto em 2016 por 630 docentes e 624 TAE's. Contudo, em parte os TAE's são servidores com cargos de nível médio e deles são requisitados conhecimentos e habilidades relacionadas à legislação, administração, contabilidade, tecnologia e informática, infraestrutura, entre outros conhecimentos mais específicos, como laboratório, arquivo etc.

Complementando os achados de Garcia *et al.* (2013) e de Damaso (2019), alguns dos gargalos para a eficiência da CRG (realizada, geralmente, por TAE's) são exatamente a falta de capacitação e de conhecimento técnico para análise dos documentos, o alto volume de

documentos para examinar diariamente, bem como a sobrecarga de outras atribuições dos servidores que a executam.

Voltando aos trabalhos de Albuquerque (2018), que referiu que o tamanho da entidade, definida pelo orçamento, é significativa para registro de ressalvas na DAC; supõe-se que quanto maior o orçamento, mais o órgão emitirá documentos. Garcia *et al.* (2013) e Damaso (2019) afirmam que a quantidade de documentos emitidos pelo SIAFI possui volume alto para serem certificados pela CRG e que por haver, na grande maioria, uma quantidade restrita de servidores executores da CRG, a possibilidade desses documentos não serem analisados é latente.

Sobre **H1**, pode-se afirmar que à variável de eficiência Funcionário por Aluno não rejeita a hipótese de que o quantitativo de restrições de não realização da CRG aplicadas pela Conformidade Contábil está associado negativamente ao desempenho da IFES.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando que pesquisas anteriores sobre a CRG já apontavam que o processo não estava sendo realizado adequadamente (Garcia, Mello e Resende, 2013; Nascimento e Oliveira, 2016; Lopes *et al.*, 2018; Damaso, 2019), este trabalho teve por objetivo analisar o impacto da não CRG sobre o desempenho das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES). Foram utilizados como variáveis de pesquisa os indicadores de desempenho do TCU de 41 Universidades Federais, entre os anos de 2015 e 2019.

A CRG junto com a Conformidade Contábil são instrumentos de *compliance* da gestão: a CRG certifica que os atos e fatos da gestão estão em conformidade com as normas legais e contábeis e a Conformidade Contábil atesta que os demonstrativos contábeis do órgão refletem fidedignamente a execução financeira legal das suas contas, possibilitando interpretações com o menor risco de distorções. A CRG oferece base documental aos demonstrativos contábeis.

Os resultados revelaram que a não execução da CRG pode impactar o desempenho de IFES. Quando relacionada aos indicadores de desempenho, o quantitativo de restrições sobre a não CRG impactou negativamente o indicador Funcionário por Aluno (*FuncAl*), dando suporte ao esperado de que quanto mais restrições, mais ineficiente será a gestão.

O Grau de Participação Estudantil (*GPE*) e o indicador do conceito CAPES foram significativamente explicados, com coeficientes negativos, pela Ressalva de não realização da CRG na DAC, oferecendo entendimento de que quando o controle interno não está sendo realizado adequadamente, haverá um menor desempenho da IFES.

Muito ainda há para pesquisar sobre a CRG. Contudo, há uma grande limitação para pesquisas sobre o tema, visto que os dados de sua execução não aparecem em relatórios e não são públicos. Considerando que nem todas as entidades possuem fluxos processuais para sua execução e que apesar de a Macrofunção 020314 (STN, 2020d) determinar predicados para aplicação ou não de restrições, que deve ser elaborado o relatório de conformidade ou não conformidade ao final do dia e entregue ao ordenador de despesas, por não existir uma padronização para esses documentos ou para este fluxo, fica a cargo de cada IFES estabelecer uma rotina para análise da CRG, dentro do determinado pela norma.

Sob a observação de que ainda são poucas as pesquisas sobre CRG, este trabalho visa contribuir, através de dados quantitativos, com algumas implicações da não realização da CRG. Sugere-se, para futuras pesquisas, a avaliação da qualidade da eficiência da CRG através de atributos que estejam mais voltados à sua execução em si.

REFERÊNCIAS

Albuquerque, E. R. (2018). Os determinantes da ressalva da Declaração do Contador nos poderes Judiciário e Legislativo da União. *Anais do Encontro da Anpad 2018*, Curitiba, PR, Brasil.

- Araujo, E. T. de, Silva, M. L. da, e Dantas, L. M. V. (2017). Mapeamento do perfil de competências dos servidores técnico-administrativos numa IFES oriunda do Reuni: novos perfis numa tradicional burocracia?. *Anais do Encontro Nacional de Ensino e Pesquisa do Campo de Públicas*, 02(02), 1302-1324.
- Barbosa, G. de C. (2011). *Análise da associação entre os Indicadores de Gestão das Universidades Federais e o desempenho discente no ENADE*. (Dissertação de mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis e Atuariais – FACE, Universidade de Brasília, Brasília, DF, Brasil. Recuperado em 15 de abril, 2021, de https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/10204/1/2011_%20GlauberDeCastroBarbosa.pdf
- Casado, F. L., e Siluk, J. C. M. (2011). Avaliação da eficiência técnica de instituições públicas através da utilização de indicadores de governança. *XXXI Encontro Nacional De Engenharia De Produção*, Belo Horizonte, MG, Brasil.
- Colucci, L. (2014). *O impacto na ponderação do peso da Prova Brasil e do indicador de rendimento no perfil das escolas municipais do ensino fundamental consideradas eficientes pela técnica DEA em transformar investimento financeiro em desempenho no IDEB*. (Dissertação de mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, SP, Brasil. Recuperado em 15 de abril, 2021, de https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96132/tde-18072014-145200/publico/LucasColucci_Corrigida.pdf
- Conselho Federal de Contabilidade. *NBC TSP Estrutura Conceitual* (2016). Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Brasília. 2016. Recuperado em 20 outubro, 2020, de <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>
- Damaso, J. (2019). *A Conformidade de Registro de Gestão como instrumento de controle preventivo de erros e fraudes: Proposição de um processo gerencial no âmbito de uma Instituição Federal de Ensino* (Dissertação de mestrado). Universidade Federal Fluminense – UFF, Volta Redonda, RJ, Brasil. Recuperado em 20 maio, 2020, de <https://app.uff.br/riuff/bitstream/1/12339/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Josiane%20Damaso.pdf>
- Fávero, L. P., e Belfiore, P. (2017). *Manual de análise de dados* (1a ed.) Rio de Janeiro: Gen/LTC.
- Ferreira, M. C., Santos, W. J. L. dos, e Pessanha, J. F. M. (2013). Avaliação do Ensino Superior: Análise dos indicadores instituídos pelo TCU para as IFES. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 18(01), 104-124.
- Freire, F. de S., Crisóstomo, V. L., e Castro, J. E. G. de. (2008). Análise do desempenho acadêmico e indicadores de gestão das IFES. *Revista Produção Online*, 07(04), p. 1-25.
- Garcia, R. C. Filho, Mello, E. J. C., e Resende, A. L. (2013). O papel da Conformidade de Registro de Gestão no controle preventivo do Ciclo Orçamentário: Um importante instrumento de sinalização para a auditoria e redução de riscos de impropriedades ou irregularidades na gestão pública federal. *Anais do Encontro da Anpad*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, XXXVII.
- Grossi, M. G. R., Costa, J. W. da, e Santos, A. J. dos. (2013). A exclusão digital: o reflexo da desigualdade social no Brasil. *Nuance: estudos sobre a educação*, 24(02).
- Guerra, F. O., e Carvalho, J. R. M. (2015). Indicadores de desempenho no setor público: percepção dos gestores fiscais. *Revista Gestão Pública Prática e Desafios*, 06(01), 51-65.
- Hair Jr, J. F., Babin, B., Money, A. H., e Samouel, P. (2005). *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman.

- Hammes, D. D, Jr, Flach, L., & Mattos, L. K. de. (2020). The efficiency of public expenditure on Higher Education: a study with Brazilian Federal Universities. *Ensaio: Avaliação de Políticas Públicas em Educação* 28(109), p.1076-1097.
- Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. (2019). *Censo da Educação Superior 2018: notas estatísticas*. Recuperado em 19 junho, 2020, de http://download.inep.gov.br/educacao_superior/censo_superior/documentos/2019/censo_da_educacao_superior_2018-notas_estatisticas.pdf
- Katharaki, M., & Katharakis, G. (2010). A comparative assessment of Greek universities' efficiency using quantitative analysis. *International Journal of Educational Research*, 49(4-5), 115-128.
- Lima, D. F. (2018). *Transparência no setor público: uma análise dos Relatórios de Gestão da Agência Brasileira de Inteligência* (Dissertação de mestrado). Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN, Natal, RN, Brasil. Recuperado em 19 outubro, 2020, de https://monografias.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/8226/1/TransparenciaNoSetorPublico_Lima_2018
- Lopes, O. M., Ferreira, H. C., Gonçalves, A. M., Santos, M. E., Sousa, S. S. P., Teles, N. P., e Nistal, L. E. P. (2018). A importância da Conformidade de Registro de Gestão na Administração Pública. *Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento*, 03(04), 130-143.
- Lourenço, R. L., Nascimento, J. C. H. B., Sauerbronn, F. F., & Macedo, M. A. S. (2017). Determinantes Sociais e Pedagógicos das Notas do IDEB. *Revista Pensamento Contemporâneo em Administração*, 11(4), 27-43.
- Marques, L. T. (2016). Análise da relação entre os indicadores de desempenho e as variações das despesas públicas em universidades federais de ensino superior. *Congresso Brasileiro de Custos*, Porto de Galinhas, PE, Brasil, XXVII.
- Marra, P. R. C., e Silva, C. G. P. da. (2020). A aplicação de um modelo de *checklist* como metodologia de gestão de riscos na Conformidade de Registro de Gestão no âmbito da Defensoria Pública da União: um estudo de caso. *R. Defensoria Pública da União*, 13(01), 302-313.
- Mirabent, J. B., & Parellada, F. S. (2012). What are we measuring when evaluating universities' efficiency?. *Regional and Sectoral Economics Studies*, 11(3), 329-346.
- Muniz, R. A. (2018). *Eficiência técnica relativa das Instituições Federais De Ensino Superior (IFES) Brasileiras: um estudo a partir da análise envoltória de dados (DEA)*. (Dissertação de mestrado). FUCEPE Pesquisas, Ensino e Participações Ltda. – Rio de Janeiro, RJ, Brasil. Recuperado em 15 de outubro, 2020, de http://legado.fucepe.br/_public/producao_cientifica/18/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20-%20Romildo%20de%20Almeida%20Muniz.pdf
- Nascimento, M. E. C. T. C., e Oliveira, L. C. E. (2016). O Controle Interno das unidades gestoras do Exército Brasileiro: Análise da contribuição da seção de Conformidade de Registro de Gestão para a administração militar. *Revista Giro do Horizonte*, 05(02), 117-126.
- Oliveira, J. B. de, Lopes, A. de O. B., e Raposo, M. C. F. (2020). Análise dos indicadores de eficiência, eficácia e efetividade na Universidade Federal de Pernambuco. *Revista Educação e Políticas em Debate*, 09(03), 803-821.
- Ramos, F. M., & Klann, R. C. (2019). Relationship between quality in accounting information and organizational characteristics of the third sector entities. *Revista Organizações & Sociedade*, 26(88), 9-27.
- Rossi, G. A. S., e Santos, W. J. L. dos. (2016). Uma abordagem sobre a eficiência, eficácia e efetividade dos projetos e ações, de cunho social, ofertados pelo Poder Judiciário do estado do Rio de Janeiro. *Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade*, 05(03), 152-167.

- Secretaria do Tesouro Nacional. (2008). *Manual SIAFI Web – 042706 – Instrução Normativa STN nº 06, de 31 de outubro de 2007. Disciplina os procedimentos relativos ao registro das Conformidades Contábil e de Registro de Gestão*. Recuperado em 18 junho, 2020, de https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option=com_content&view=article&id=1756:042706-instrucao-normativa-stn-n-06-de-31-de-outubro-de-2007&catid=784&Itemid=700
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2020a). *Manual SIAFI Web – Macrofunção 02.03.15 – Conformidade Contábil. Esta Macrofunção detalha os procedimentos mencionados na Instrução Normativa STN no 6, de 31 de outubro de 2007*. Recuperado em 28 maio, 2020, de https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option=com_content&view=article&id=1550:020314-conformidade-de-registro-de-gestao&catid=749&Itemid=376
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2020b). *Manual SIAFI Web – Macrofunção 02.03.18 – Encerramento do Exercício. Esta Macrofunção define parâmetros que visam à padronização e eficiência do processo de Encerramento do Exercício Financeiro de 2020 e a consequente abertura do exercício de 2021, dos Órgãos e Entidades da Administração Pública Federal*. Recuperado em 05 novembro, 2020, de https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option=com_content&view=article&id=1554:020318-encerramento-do-exercicio&catid=749&Itemid=700&highlight=WyJkZWNsYXJhXHUwMGU3XHUwMGUzbyIsImRvIiwY29udGFkb3IiLCJkZWNsYXJhXHUwMGU3XHUwMGUzbyBkbyIsImRlY2xhcmFcdTAwZTdcdTAwZTNvIGRvIGNvbnRhZG9yIiwZG8gY29udGFkb3IiXQ==
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2020c). *Instrução Normativa nº. 3, de 9 de janeiro de 2020. Apresenta os principais conceitos relacionados à habilitação e utilização do Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAFI*. Recuperado em 05 maio, 2021, de <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-n-3-de-9-de-janeiro-de-2020-248563297>
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2020d). *Manual SIAFI Web – Macrofunção 02.03.14 – Conformidade de Registro de Gestão. Esta Macrofunção detalha os procedimentos mencionados na Instrução Normativa STN nº 6, de 31 de outubro de 2007*. Recuperado em 05 maio, 2021, de https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option=com_content&view=article&id=1550:020314-conformidade-de-registro-de-gestao&catid=749&Itemid=376
- Tribunal de Contas da União. (2006) *Orientações para cálculo dos indicadores de gestão: decisão plenária no 408/2002*. Recuperado em 20 junho, 2020, de http://www.proplad.ufu.br/sites/proplad.ufu.br/files/media/documento/orientacoes_tcu_ve rsao_2010.pdf
- Wu, H., Chen, J., Chen, I. & Zhuo, H. (2012). Ranking universities based on performance evaluation by a hybrid MCDM model. *Measurement*, 45(05), 856-880.