



**UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

ALINE KELLY DE MENEZES

**RELAÇÃO ENTRE DESEMPENHO E CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: Um Estudo
nas Universidades Federais do Brasil**

**MOSSORÓ – RN
2019**

ALINE KELLY DE MENEZES

**RELAÇÃO ENTRE DESEMPENHO E CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: Um Estudo
nas Universidades Federais do Brasil**

Trabalho de Conclusão Final apresentado ao Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública da Universidade Federal Rural do Semi-Árido, como requisito para obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientador: Prof. Dr. Antônio Erivando Xavier Júnior.

**MOSSORÓ – RN
2019**

© Todos os direitos estão reservados a Universidade Federal Rural do Semi-Árido. O conteúdo desta obra é de inteira responsabilidade do (a) autor (a), sendo o mesmo, passível de sanções administrativas ou penais, caso sejam infringidas as leis que regulamentam a Propriedade Intelectual, respectivamente, Patentes: Lei nº 9.279/1996 e Direitos Autorais: Lei nº 9.610/1998. O conteúdo desta obra tomar-se-á de domínio público após a data de defesa e homologação da sua respectiva ata. A mesma poderá servir de base literária para novas pesquisas, desde que a obra e seu (a) respectivo (a) autor (a) sejam devidamente citados e mencionados os seus créditos bibliográficos.

M541r MENEZES, ALINE KELLY DE.
RELAÇÃO ENTRE DESEMPENHO E CUSTOS NO SETOR
PÚBLICO: Um Estudo nas Universidades Federais do
Brasil / ALINE KELLY DE MENEZES. - 2019.
120 f. : il.

Orientador: Antônio Erivando Xavier Junior .
Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal
Rural do Semi-árido, Programa de Pós-graduação em
Ambiente, Tecnologia e Sociedade, 2019.

1. Eficiência. 2. Recursos Públicos. 3.
Desempenho. 4. Custos. I. Xavier Junior , Antônio
Erivando , orient. II. Título.

O serviço de Geração Automática de Ficha Catalográfica para Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC's) foi desenvolvido pelo Instituto de Ciências Matemáticas e de Computação da Universidade de São Paulo (USP) e gentilmente cedido para o Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (SISBI-UFERSA), sendo customizado pela Superintendência de Tecnologia da Informação e Comunicação (SUTIC) sob orientação dos bibliotecários da instituição para ser adaptado às necessidades dos alunos dos Cursos de Graduação e Programas de Pós-Graduação da Universidade.

ALINE KELLY DE MENEZES

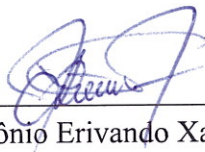
**RELAÇÃO ENTRE DESEMPENHO E CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: Um Estudo
nas Universidades Federais do Brasil**

Trabalho de Conclusão Final apresentado ao Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública da Universidade Federal Rural do Semi-Árido, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

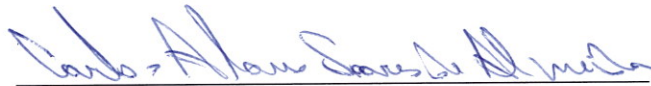
Orientador: Profº Dr. Antônio Erivando Xavier Júnior.

Aprovado em: 26/02/2019

BANCA EXAMINADORA



Profº Dr. Antônio Erivando Xavier Júnior
Presidente



Profº Dr. Carlos Alano Soares de Almeida
Membro Examinador



Profº Dr. Álvaro Fabiano Pereira de Macêdo
Membro Examinador

Dedico este trabalho aos meus filhos, Alice e Adryan, por serem minha fonte de inspiração e amor.

AGRADECIMENTOS

À Deus, pelo dom da vida e por me permitir chegar até aqui, sem Ele nada seria possível.

Ao meu esposo, Marcos, pelo amor, apoio e compreensão, por ter sido meu porto seguro e por ter cuidando tão bem de nossa filha na minha ausência. Ele foi fundamental para essa conquista.

À minha filha Alice, pois foi meu amor por ela que me deu forças desde o início dessa jornada. E ao meu filho Adryan, que mesmo no meu ventre foi quem me motivou na conclusão desse trabalho.

Aos meus pais e irmão, por sempre acreditarem em mim e me apoiarem no que for necessário.

Aos professores do PROFIAP pelos ensinamentos e dedicação à essa honrosa profissão.

Ao meu orientador, prof. Erivando Júnior, por ter desempenhado tão bem a tarefa de orientação, sempre disponível e paciente. Sem seus ensinamentos eu não teria conseguido.

Aos colegas do PROFIAP, sempre solícitos e pela convivência harmoniosa.

À todos, meu muito obrigada!

RESUMO

A busca pela eficiência tem provocado discussões a respeito de mecanismos que subsidie na gestão dos recursos públicos, cada vez mais escassos. Nesse sentido, medidas de desempenho e sistemas de informações de custos têm se mostrado importantes instrumentos de governança, capazes de produzir informações gerenciais úteis para o planejar, controlar e decidir com maior eficiência, além do fornecimento de informações que contribuem para a transparência da gestão. O objetivo geral do presente trabalho é analisar a relação entre desempenho e custos nas universidades federais do Brasil. O estudo é caracterizado como uma pesquisa do tipo exploratória, descritiva, bibliográfica e documental, já a abordagem do problema foi através da pesquisa quantitativa. Os dados para aferição dos custos foram coletados das Variações Patrimoniais Diminutivas das universidades, obtidas por meio dos Balancetes contábeis, solicitados pelo Serviço de Informação ao Cidadão, e para o desempenho foram coletados os 09 (nove) indicadores de desempenho do Relatório de Gestão recomendados pelo TCU e o indicador IGC obtido no site do INEP/MEC, todos para o período de 2015 a 2017. Para atingir o objetivo geral, primeiramente, foi mensurado os custos das universidades através da metodologia de Santos (2014). Com o custo total obtido foi efetuado o rateio pelo quantitativo de alunos equivalentes, resultando no Custo por aluno equivalente, com objetivo de minimizar os efeitos do porte da universidade. Em seguida foi realizada uma análise descritiva dos 10 (dez) indicadores de desempenho, para, por fim, ser realizada a análise de correlação entre desempenho e custos. Os resultados sugerem que existe relação entre desempenho e custos nas universidades federais do Brasil, na medida em que dos 10 (dez) indicadores de desempenho utilizados na pesquisa, 07 (sete) tem correlação estatisticamente significativa com os custos, sendo 06 (seis) correlações positivas e moderadas e 01 (uma) correlação negativa e fraca. Outro achado importante dessa pesquisa foi na análise regional, onde as regiões sul e sudeste possuem os maiores custos por aluno equivalente, mas também os melhores valores para a maioria dos indicadores de desempenho, em especial os que são positivamente correlacionados com os custos, sugerindo que os investimentos nas universidades afetam seus resultados, concedendo retorno em melhores desempenhos. Por fim, o resultado mostra que o conhecimento da relação entre desempenho e custos é importante fonte de informação para os gestores públicos e para a identificação da eficiência na aplicação dos recursos públicos.

Palavras-chave: Eficiência. Recursos Públicos. Desempenho. Custos.

ABSTRACT

The pursuit for efficiency has highlighted discussions about mechanisms that subsidize the management of public resources which are increasingly scarce. In this sense, performance measures and cost information systems have been shown to be important governance tools capable of producing useful managerial information for planning, controlling and deciding, more efficiently, as well as providing information that contributes to management transparency. The general objective of this study is to analyze the relationship between performance and costs in Brazilian Federal Universities. The study is characterized as an exploratory, descriptive, bibliographical and documentary type of research, since the approach of the problem was through a quantitative research. The data for cost measurement were collected from the University's Diminutive Equity Variations, obtained through the Accounting Balances, requested by the Citizen Information Service. As for performance measurements, 09 (nine) Management Reports performance indicators, recommended by the TCU and the IGC indicator, were collected. These information were obtained on the INEP / MEC website, from 2015 to 2017. In order to achieve the general objective of this research, the costs of the universities were first measured using the methodology of Santos (2014). With the total cost obtained, the apportionment by the number of equivalent students was made, resulting on the cost per equivalent student, in order to minimize the effects of university size. Then, a descriptive analysis of the 10 (ten) performance indicators was done, to finally perform the correlation analysis between performance and costs. The results suggest that there is a relationship between performance and costs on Brazilian Federal Universities, since out of 10 (ten) performance indicators used in the survey, 07 (seven) had a statistically significant correlation with costs: six (6) with positive and moderate correlations and 01 (one) with negative and weak correlation. Another important finding of this research was the regional analysis, in which the Southern and Southeastern regions presented the highest costs per student equivalent, but also the best values for most performance indicators, especially those that are positively correlated with costs, suggesting that investments in universities affect their results, giving them returns on better performance. Finally, the result shows that knowledge of the relationship between performance and costs is an important source of information for public managers and for the identification of efficiency in the application of public resources.

Keywords: Efficiency. Public Resources. Performance. Costs.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Visão Sistêmica do SMAIC-SP	53
Figura 2: Teste de Normalidade dos Dados.....	63
Figura 3: Mapeamento das fases da Pesquisa.....	65

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Modelo Conceitual de Custos.....	50
Quadro 2: Premissas do SMAIC-AP proposto	53
Quadro 3: Universidades Federais do Brasil	59
Quadro 4: Resumo Metodológico da Pesquisa.....	64
Quadro 5: Insumos	66
Quadro 6: Custo Total por período.....	67
Quadro 7: Custo por aluno equivalente	70
Quadro 8: Média dos Custos por região	72
Quadro 9: Correlação Desempenho x Custos.....	78

LISTA DE SIGLAS

ABC	<i>Activity-based Costing</i>
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
DASP	Departamento Administrativo do Serviço Público
DEA	<i>Data Envelopment Analysis</i>
DMUs	<i>Decision Making Unit</i>
EBSERH	Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares
GEPG	Grau de Envolvimento Discente com Pós-Graduação
GPE	Grau de Participação Estudantil
FURG	Universidade Federal do Rio Grande
IFES	Instituição Federal de Ensino Superior
IGC	Índice Geral de Cursos
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MARE	Ministério da Administração Pública e Reforma do Estado
MEC	Ministério da Educação
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NBC T	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas
NPM	<i>New Public Management</i>
PMS	<i>Performance Measurement System</i>
PND	Programa Nacional de Desburocratização
PPA	Plano Plurianual
REUNI	Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais
SGD	Sistemas de gestão de desempenho
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIAPE	Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos
SIC	Serviço de Informação ao Cidadão

SICSP	Sistema de Informação de Custos do Setor Público
SIGPLAN	Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento
SIOP	Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento
SISCUSTO	Sistema Gerencial de Custos
SMAIC-SP	Subsistema de Mensuração e Acumulação de Informações de Custos dos Serviços Públicos
SPSS	<i>Statistical Package for the Social Sciences</i>
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCF	Trabalho de Conclusão Final
TDABC	<i>Time-driven Activity-based costing</i>
TSG	Taxa de Sucesso na Graduação
UnB	Universidade de Brasília
UFGD	Universidade Federal da Grande Dourados
UFABC	Universidade Federal do ABC
UFAC	Universidade Federal do Acre
UFAL	Universidade Federal de Alagoas
UFAM	Universidade Federal do Amazonas
UFBA	Universidade Federal da Bahia
UFC	Universidade Federal do Ceará
UFCA	Universidade Federal do Cariri
UFCG	Universidade Federal de Campina Grande
UFCSPA	Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre
UFERSA	Universidade Federal Rural do Semi-Árido
UFES	Universidade Federal do Espírito Santo
UFF	Universidade Federal Fluminense
UFFS	Universidade Federal da Fronteira Sul
UFG	Universidade Federal de Goiás
UFJF	Universidade Federal de Juiz de Fora
UFLA	Universidade Federal de Lavras
UFMA	Universidade Federal do Maranhão
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais

UFMS	Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
UFMT	Universidade Federal de Mato Grosso
UFOB	Universidade Federal do Oeste da Bahia
UFOP	Universidade Federal de Ouro Preto
UFOPA	Universidade Federal do Oeste do Pará
UFPA	Universidade Federal do Pará
UFPB	Universidade Federal da Paraíba
UFPE	Universidade Federal de Pernambuco
UFPEl	Universidade Federal de Pelotas
UFPI	Universidade Federal do Piauí
UFPR	Universidade Federal do Paraná
UFRA	Universidade Federal Rural da Amazônia
UFRB	Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul
UFRJ	Universidade Federal do Rio de Janeiro
UFRN	Universidade Federal do Rio Grande do Norte
UFRPE	Universidade Federal Rural de Pernambuco
UFRR	Universidade Federal de Roraima
UFRRJ	Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro
UFS	Universidade Federal de Sergipe
UFSB	Universidade Federal do Sul da Bahia
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
UFSCar	Universidade Federal de São Carlos
UFSJ	Universidade Federal de São João del-Rei
UFSM	Universidade Federal de Santa Maria
UFT	Universidade Federal do Tocantins
UFTM	Universidade Federal do Triângulo Mineiro
UFU	Universidade Federal de Uberlândia
UFV	Universidade Federal de Viçosa
UFVJM	Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri

UNIFAL-MG	Universidade Federal de Alfenas
UNIFAP	Universidade Federal do Amapá
UNIFEI	Universidade Federal de Itajubá
UNIFESP	Universidade Federal de São Paulo
UNIFESSPA	Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará
UNILA	Universidade Federal da Integração Latino-Americana
UNILAB	Universidade Federal da Lusofonia Afro-Brasileira
UNIPAMPA	Universidade Federal do Pampa
UNIR	Universidade Federal de Rondônia
UNIRIO	Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro
UNIVASF	Universidade Federal do Vale do São Francisco
UTFPR	Universidade Tecnológica Federal do Paraná

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 OBJETIVOS	17
1.1.1 Objetivo geral	17
1.1.2 Objetivos específicos	17
1.2 JUSTIFICATIVA.....	17
1.3 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	18
2 REFERENCIAL TEÓRICO	20
2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL	20
2.2 EFICIÊNCIA E DESEMPENHO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	28
2.2.1 Eficiência na administração pública	29
2.2.1.1 Estudos relacionados à eficiência na seara educacional	34
2.2.2 Desempenho na Administração Pública	36
2.2.2.1 Estudos relacionados a desempenho	43
2.3 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	45
2.3.1 Modelo conceitual de custos de Santos (2014)	51
2.3.2 Estudos relacionados a custos no setor público	54
3 METODOLOGIA	58
3.1 UNIVERSO E AMOSTRA	58
3.2 COLETA E TRATAMENTO DE DADOS	60
3.2.1 Mensuração dos Custos	60
3.2.2 Levantamento dos Indicadores de Desempenho	61
3.2.3 Análise da Correlação Desempenho x Custos	63
3.3 QUADRO RESUMO DA METODOLOGIA.....	64
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	66
4.1 MENSURAÇÃO DE CUSTOS UTILIZANDO A METODOLOGIA SANTOS (2014)	66
4.2 ANÁLISE DESCRITIVA DOS INDICADORES DE DESEMPENHO	73
3.2.1 Custo corrente sem HU/ aluno equivalente (em R\$)	73
3.2.1 Aluno tempo integral/ professor equivalente	73
3.2.1 Aluno tempo integral/ funcionário equivalente sem HU	74
3.2.1 Funcionário equivalente sem HU/ professor equivalente	74

3.2.1 Grau de Participação Estudantil (GPE).....	74
3.2.1 Grau de Envolvimento Discente com Pós-graduação (GEPG)	75
3.2.1 Conceito CAPES/MEC para Pós-Graduação	75
3.2.1 Índice de Qualificação do Corpo Docente (IQCD).....	75
3.2.1 Taxa de Sucesso na Graduação (TSG)	76
3.2.1 Índice Geral de Cursos (IGC) do INEP/MEC	76
4.3 ANÁLISE DA RELAÇÃO DESEMPENHO X CUSTOS.....	77
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	82
REFERÊNCIAS.....	86
APÊNDICE A – Composição dos Custos	96
APÊNDICE B - Correlação entre Indicadores De Desempenho.....	110
ANEXO A – Indicadores de Desempenho das Universidades da amostra para os três períodos estudados.....	112
ANEXO B – Média dos Indicadores de Desempenho por região para o período estudado	120

1 INTRODUÇÃO

A administração pública brasileira tem no seu itinerário um histórico de reformas que diferem quanto às práticas e ferramentas utilizadas na gestão de recursos e bens públicos. Matias-Pereira (2015) ressalta três momentos na administração pública brasileira: o patrimonialismo (de 1530 a 1930), a burocracia (de 1930 a 1985) e o gerencialismo (a partir de 1985).

O patrimonialismo, traço característico da colonização ibérica no Brasil onde não há distinção do público e do privado, favorecia a concentração do poder político em um pequeno grupo de pessoas da mesma família, partido ou classe, que garantia benefícios e empregos as pessoas ligadas por laços de famílias ou de interesse da elite política. Esse sistema administrativo contribui para o nepotismo e corrupção, comprometendo a eficiência da máquina estatal (BRESSER-PEREIRA, 2001).

A partir de 1930, com as mudanças socioeconômicas e político-administrativas advindas do capitalismo industrial, exigia-se uma reforma que eliminasse as relações patrimonialistas, foi quando a reforma burocrática ganhou força no Brasil (CARDOSO JR., 2011). Para Weber (2012) a burocracia visa uma administração pública impessoal, formalizada e profissionalizada.

Com a transição democrática de 1984, o Estado brasileiro passou a assumir novas responsabilidades econômicas e sociais, aumentando o tamanho do Estado e suas despesas em áreas de demandas sociais. Segundo Bresser-Pereira (2008), a administração pública burocrática ora vigente não comportaria essa demanda crescente da sociedade, já que a burocracia só era adequada para o pequeno Estado Liberal.

Nesse contexto, surge a Reforma Gerencial de 1995, proposta pelo próprio Bresser-Pereira, com o objetivo de tornar o Estado brasileiro mais forte e eficiente, implantando na administração pública conceitos do setor privado como a gestão por resultados.

Apesar da existência de diversas críticas à reforma gerencial, suas ideias espalharam-se por todo país e diversas ações inovadoras na gestão governamental, especialmente nos governos subnacionais, estão sendo influenciadas por essas ideias (ABRUCIO, 2007). A área da educação não está isenta dessa influência, baseada na gestão por resultado.

As instituições de ensino têm seu desempenho medido por indicadores e suas ações são guiadas pela busca da eficiência, produtividade e bom custo-benefício. Outra questão é a aplicação do conceito de *accountability*, onde os agentes públicos são responsabilizados pela má gestão dos recursos e pelo desvio do interesse público, exigindo que se reinventem e formulem estratégias para superarem seus problemas (FILGUEIRAS, 2018).

Com a gestão por resultados, o tema de desempenho no setor público passou a ser discutido com maior frequência. Akim e Mergulhão (2015) realizaram um estudo bibliométrico cujo resultado corrobora com essa afirmação, revelando que a medição de desempenho é um campo emergente. O referido estudo analisou as publicações e citações sobre o tema entre 1980 e fevereiro de 2013, constatando o aumento no número de publicações e citações de artigos sobre o assunto ao longo dos anos. Os autores sugerem que esse aumento tenha sido promovido após o surgimento do gerencialismo.

Para Dutra (2003) não existe gerenciamento efetivo sem avaliação de desempenho, em virtude da impossibilidade de gerenciar sem que seja identificado o cumprimento do que foi planejado pela organização.

O gerencialismo, com a gestão por resultados e a ênfase em avaliação de desempenho, intenta o alcance da eficiência na gestão pública. Os sistemas de avaliação de desempenho subsidiam os gestores públicos na tomada de decisão e no manuseio dos recursos disponíveis na organização, seja ela financeira ou não, de forma que possibilite otimização e maior eficiência (SILVA *et al*, 2017).

A eficiência é colocada por Zylbersztajn e Sztajn (2005) como a capacidade de maximização de resultados com o menor dispêndio de recursos, é o chamado “fazer mais com menos”, estando diretamente relacionada aos meios utilizados na obtenção dos objetivos planejados. A importância dispensada à temática da eficiência é plausível diante da realidade de escassez de recursos públicos, devendo, dessa forma, prezar pela utilização racional dos mesmos.

Na busca dessa eficiência algumas ferramentas são utilizadas pelos gestores públicos, dentre elas a mensuração de custos. Mensurar custos no setor público é, segundo STN (2016), “dizer quanto recurso foi consumido por uma organização pública para produzir determinado bem ou serviço para a sociedade”.

Apesar da existência legal de mensurar custos existir desde 1964, somente em 2010 um Sistema de Informações de Custos (SIC) foi efetivamente criado pelo governo federal. Desde então, os esforços para consolidar a utilização de informações de custos foram intensificados, aumentando os estudos na área, bem como conscientizando os gestores públicos de que as informações de custos possibilitam melhorias na gestão dos recursos públicos, contribuindo para uma maior eficiência, eficácia, economicidade e efetividade (STN, 2017b).

Nesse contexto, este trabalho motivou-se a responder o seguinte questionamento: Existe relação entre desempenho e custos nas universidades federais do Brasil?

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Objetivo Geral

Analisar se existe relação entre o desempenho e os custos nas universidades federais do Brasil.

1.1.2 Objetivos Específicos

- Calcular os custos das instituições estudadas, utilizando a metodologia de Santos (2014);
- Fazer o levantamento dos indicadores de desempenho das universidades federais do Brasil;
- Verificar se existe relação entre desempenho e custos.

1.2 JUSTIFICATIVA

A busca pela eficiência tem provocado discussões a respeito de sistemas de avaliação de desempenho que subsidie gestores públicos na gestão dos recursos públicos, cada vez mais escassos. Essa busca trazida pelo gerencialismo foi, também, influenciada por outros fatores, dentre eles a globalização e a democracia social, que resultaram no aumento do aparelho estatal e na necessidade de fortalecer o Estado para que atenda os anseios da sociedade de forma tempestiva, sendo esse outro fator que exige uma organização da administração pública para diminuir o tempo de *feedback* à sociedade (SILVA *et al*, 2017).

Neste sentido, o desempenho pode ser utilizado como instrumento de avaliação e seu resultado deve direcionar as ações da administração pública na elevação da eficiência, na redução de custos, bem como na eficácia na prestação de serviços. Para isso, são necessárias ferramentas de planejamento, organização e controle, que possibilite o manuseio e ajustes necessários na execução da ação (OSBORNE; GAEBLER, 1995).

Uma dessas ferramentas de gestão, que também beneficia a transparência, é o sistema de custos. Leone (2000, p. 25) agrega que “a contabilidade de custos produz informações gerenciais para que os diversos níveis hierárquicos da administração sejam capazes de planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia”.

Além da importância prática, a necessidade da contabilidade de custos é observada desde a Lei nº 4.320/1964, e posteriormente por outros normativos, como o decreto nº 200/1967, a Constituição Federal de 1988, que impôs a avaliação da eficiência e eficácia na administração

pública, a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de responsabilidade fiscal), e a Lei nº 10.180/2001.

Apesar de comprovada sua importância e da existência de exigência legal, um sistema de custos do governo federal só foi legalmente criado em março de 2011 através das Portarias nº 157 e 716, após 06 (seis) anos de estudos, impulsionado pelo Acórdão nº 1078/2004 do Tribunal de Contas da União (STN, 2016). A demora consistiu na dificuldade de criação de um sistema que servisse de base para toda administração pública.

Neste sentido, o presente trabalho justifica-se pela importância da medição de custos e desempenho como instrumentos de governança, sendo viável a identificação da relação, ou não, entre custos e desempenho institucional, já que os sistemas de custos foram elaborados com propósito de subsidiar a tomada de decisão, aumentando o leque de conhecimento dos gestores que os direcionem as ações que promovam melhorias no desempenho das instituições.

A escolha das Universidades Federais do Brasil como objeto de estudo é em decorrência da extensão do gerencialismo para a área da educação. Prova da aplicação dessa forma de gestão são os diversos mecanismos de avaliação instituídos na área da educação, que vão desde o ensino fundamental à pós-graduação, como o Sistema de Avaliação da Educação Básica (SAEB) (BRASIL, 2005), o Exame Nacional de Ensino Médio (ENEM) (BRASIL, 1998), o Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (ENADE) (BRASIL, 2017a), o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (SINAES) (BRASIL, 2004), o Sistema de Indicadores de Resultados (SIR) da Pós-graduação definido pela Comissão de Aperfeiçoamento do Pessoal do Ensino Superior (CAPES) (BRASIL, 2017b).

Esta pesquisa poderá contribuir para uma análise crítica sobre o uso das informações de custos no processo decisório, e sua relação com o desempenho da instituição.

1.3 ESTRUTURA DO TRABALHO

O estudo encontra-se dividido em quatro partes, a saber:

- O capítulo 1 é composto pela introdução, onde está contido uma breve contextualização do conteúdo abordado no trabalho, além do problema da pesquisa, o objetivo geral e os específicos, e a justificativa;
- O capítulo 2 é destinado ao Referencial teórico, que contempla a revisão bibliográfica sobre as reformas na administração pública, desempenho e eficiência, custos e estudos relacionados ao tema na administração pública;

- O capítulo 3 aborda os aspectos metodológicos da pesquisa, compreendendo a classificação metodológica, o universo e amostra da pesquisa, bem como a fonte e o tratamento dos dados necessário para solução do problema da pesquisa;
- O capítulo 4 aduz o cronograma de execução da pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo destina-se a apresentar o referencial teórico que dá embasamento ao desenvolvimento da pesquisa. No primeiro momento, discorre-se sobre a trajetória da administração pública no Brasil e suas novas configurações, em seguida aborda a eficiência e o desempenho na administração pública e expõe alguns estudos na área, e finaliza com a abordagem de custos no setor público, também seguido de estudos relacionados ao tema.

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL

A Administração pública tem na sua essência o objetivo de prestar serviços pelo governo à sociedade, devendo prezar pelos interesses qualificados destes, fundamentado nos princípios da supremacia do interesse público e indisponibilidade do interesse público (ROSA, 2012).

Por sua vez, a modernização social tem resultado na pressão da sociedade ao Estado para que realize reformas que modernizem sua estrutura administrativa para desempenhar o seu papel em atender demandas da coletividade, principalmente num sistema democrático como adotado no Brasil (SOUZA, 2017; MONTEIRO; PINHO, 2018).

Para compreensão do momento atual, é importante rever a trajetória da administração pública no Brasil, classificada por alguns autores em três fases: patrimonialista, burocrática e gerencial (Bresser-Pereira, 2001; Marcelino, 2003; Matias-Pereira, 2015; Gonçalves, Santos, Bilhim & Costa, 2017). Entretanto, essa divisão é uma forma didática de apresentar as especificidades que cada fase possui, pois autores afirmam (ABRUCIO, 2007; COSTA, 2012; MATIAS-PEREIRA, 2015; FILGUEIRAS, 2018) que não ocorreram rupturas nas passagens de uma fase para outra, e que os três modelos são vistos conjuntamente na estrutura atual.

O patrimonialismo, segundo Faoro (1993), surgiu no Brasil como um tipo social alternativo do feudalismo, formado pela nobreza decadente que perde as rendas da terra, e, depois, vai se tornando cada vez mais burocrática, sem perder, todavia, seu caráter aristocrático. Um sistema onde o poder político é exercido pela dominação tradicional, baseada em um costume inveterado e regido por uma racionalidade material (FAORO, 1993). No patrimonialismo não há respeito à separação entre o público e o privado (FILGUEIRAS, 2018).

Matias-Pereira (2015, p. 148-149) descreve o patrimonialismo “como um sistema de dominação política ou de autoridade tradicional, no qual a riqueza, os bens sociais, cargos e direitos são disponibilizados como patrimônios pessoais de um chefe ou de um governante”.

Esse sistema era marcado pela desigualdade, com uma imensa distância social e educacional entre a elite política e à sociedade. Os serviços prestados pelos funcionários públicos eram comprometidos pelos interesses pessoais, totalmente avesso ao interesse objetivo, onde a preocupação era na manutenção do emprego e não na eficiência da máquina estatal (BRESSER-PEREIRA, 2001).

O patrimonialismo brasileiro é ressaltado por Sergio Buarque de Holanda (1995) como um problema não somente do Estado, mas também resultado de uma sociedade com uma cultura da personalidade, sem regras impessoais que regule a relação entre a sociedade e o Estado. Esse traço personalista da sociedade brasileira é herança da colonização ibérica, marcada pela cordialidade, em que as ações são baseadas em critérios oriundos da irracionalidade dos sentimentos.

Se faz importante entender a formação da sociedade brasileira para compreender a atuação da administração pública. Pois o homem cordial ressaltado por Holanda (1995), e seu horror as relações impessoais, propiciou a repercussão do patrimonialismo, já que preferem a informalidade, não diferenciando o corpo social da vida privada.

Ainda sobre a administração pública patrimonial, Costa (2012) apresentou alguns traços bem definidos:

- Inexistência de distinção entre o público e o privado;
- Personalização do poder;
- Falta de profissionalismo do aparato administrativo;
- Tendência à corrupção.

Com o surgimento do capitalismo industrial no Brasil em 1930, e com ela as mudanças socioeconômicas e político-administrativas, tornou-se necessária a eliminação das relações patrimonialistas, principalmente na ocupação de cargos e funções de natureza honorífica ou hereditária (CARDOSO JR., 2011). O objetivo era modernizar o Estado e torna-lo capaz de acompanhar as mudanças cada vez mais constantes, em busca do desenvolvimento.

A partir de então, o momento foi propício para infiltração de um estamento burocrático, de caráter aristocrático, fazendo surgir uma administração pública burocrática, principalmente através dos militares e das revoluções em prol do capitalismo industrial emergente no país (BRESSER, 2001).

A administração pública burocrática tem como fundamento a diminuição dos efeitos negativos do patrimonialismo, em especial a corrupção e o nepotismo, implantando a ideia de separação do público e privado (MATIAS-PEREIRA, 2014). O estudo da burocracia teve

contribuição significativa de importante intelectual e jurista alemão Max Weber, considerado o pai da sociologia moderna. Defensor da teoria de burocracia como necessária para a racionalização do trabalho, para eficiência e eficácia da administração, Weber (2012) afirma que o Estado Moderno sempre esteve submetido à burocracia, e este é um instrumento de nivelamentos das estruturas sociais e econômicas, na medida que tem como princípio a regulação abstrata da prática da autoridade, através de instrumentos normativos que procedam com a igualdade perante a lei, evitando privilégios de ser tratado em casos isolados.

Um dos grandes progressos da burocracia é ressaltado por Weber (2012, p. 37) como a superioridade puramente técnica das organizações burocráticas. Segundo ele:

O mecanismo burocrático é para as demais organizações como a máquina o é para os modos de produção não mecanizados. Precisão, velocidade, certeza, conhecimento dos arquivos, continuidade, direção, subordinação estrita, redução de desacordo e de custos materiais e de pessoas são qualidades que, na administração burocrática pura, e fundamentalmente na sua forma monocrática, atingem o seu nível ótimo.

As ideias de Max Weber foram divulgadas com a publicação de seu livro *Wirtschaft und Gesellschaft* (Economia e sociedade) em 1922, e foram bastante empregadas nas administrações públicas em todo o mundo no século XX. Nessa obra está descrita os modelos de dominação, com destaque para o modelo racional-legal de onde deriva as características básicas da administração burocrática: impessoalidade, formalidade e profissionalismo (SECCHI, 2009).

Conforme Secchi (2009), a impessoalidade presume que os cargos pertencem à organização, e não às pessoas que as ocupam. Isso contribui para eliminação de prestígios em detrimento da função. Ainda em relação a impessoalidade, as funções e linhas de autoridade são delimitadas de forma clara; já a formalidade está relacionada na formalização dos processos decisórios e das comunicações internas e externas, dos procedimentos, dos deveres e responsabilidades dos membros da organização, evitando a discricionariedade individual na execução de rotinas e descontinuidade dos trabalhos; por sua vez, o profissionalismo pressupõe a utilização do mérito nas escolhas de pessoas para ocupar funções, se contraponto ao nepotismo do patrimonialismo, já que as escolhas são baseadas na capacidade técnica e desempenho do empregado.

Em oposição ao sistema de dominação tradicional do patrimonialismo, na burocracia a dominação é racional-legal, com a obediência a regras racionalmente elaboradas, dotadas de legalidade, legitimando o detentor do poder. Os funcionários burocráticos são nomeados após

submissão à seleção criteriosa, e são administrados pelo formalismo impessoal através de normas, consideradas rígidas, afastado dos elementos humanos e emocionais (COSTA, 2012).

Costa (2012) cita alguns instrumentos utilizados pela administração pública burocrática no intento de cumprir os seus princípios com eficiência:

- Instituição do concurso público como meio de ingresso no serviço público;
- Critérios uniformes de classificação de cargos;
- Estabelecimento de uma padronização de compras;
- Racionalização dos métodos.
- Meritocracia;
- Controle do processo;
- Formalismo; e
- Especialização do trabalho.

No Brasil, foi Getúlio Vargas quem propôs a reforma administrativa durante seu primeiro governo, de 1930 a 1945, que pretendia modernizar a administração pública por meio da burocracia, e objetivava também a profissionalização da burocracia nos moldes do modelo clássico de Max Weber, adotando regras como concurso público, estabilidade e organização de carreira (CAVALCANTE; CARVALHO, 2017).

O governo Vargas estabeleceu uma forte centralização na administração pública, realizada, principalmente, pelo principal órgão criado no governo, o DASP (Departamento Administrativo do Serviço Público), que passou a ser executor e formulador das políticas de modernização proposta pela burocracia clássica. As principais realizações do DASP estavam centradas na racionalização de métodos, seja ele para ingresso no serviço público, através de concurso, seja para administração orçamentária e para padronização de compras do Estado (BRESSER-PEREIRA, 2001).

Apesar da preocupação central do modelo burocrático ser a eficiência governamental, seja ela econômica com a racionalização dos recursos ou administrativa com a formalização das tarefas, a sua aplicação resultou em diversas disfunções que são evidenciadas pela comunidade. Essas disfunções estão ligadas aos conceitos de Veblen de “incapacidade treinada”, de Dewey sobre “psicose ocupacional”, e de Warnotte de “deformação profissional” (MERTON, 1987).

Aliado as suas disfunções está o fato da burocracia praticada no Brasil ser uma versão superficial da burocracia pura, isso porque o patrimonialismo enraizado na cultura político-administrativa impediu que os propósitos da reforma fossem alcançados. Essa realidade pode

ser justificada pelo que constatou Holanda (1995) sobre a crença do país em soluções mágicas através de leis genéricas e superficiais como forma de evasão da realidade que traduz o horror à mesma. O excessivo apego aos valores da personalidade oportuniza a reprodução do patrimonialismo no seio do Estado maquiado de diversas formas, onde normativos revestidos de racionalidade no seu âmago propiciam essa reprodução.

Diante desses fatos, a burocracia no Brasil é vista de forma pejorativa como um entrave ao desenvolvimento do país, uma visão distorcida da burocracia clássica Weberiana oriunda de motivos já relatados anteriormente. Essa visão pejorativa aliada à influência do cenário internacional resultou na Reforma Gerencial de 1995, proposta por Bresser-Pereira, que na época assumia o Ministério da Administração Pública e Reforma do Estado (MARE) no governo de Fernando Henrique Cardoso.

Bresser-Pereira (2008) e Matias-Pereira (2014) argumentavam que a burocracia não comportaria o aumento das atividades do Estado demandado pela democracia e pela sua transformação em um Estado Social, e que um novo modelo era necessário para legitimar os serviços sociais e torná-los mais eficientes.

Matias-pereira (2014) cita quatro fatores socioeconômicos que surgiram a partir da crise do petróleo de 1973, ameaçando a viabilidade da administração burocrática:

- Crise econômica mundial;
- Crise fiscal do Estado;
- Crise de governabilidade;
- Emergência da globalização e das inovações tecnológicas.

É nesse cenário de crise da administração burocrática que a reforma gerencial é promovida com objetivo de alinhar a administração pública a novos paradigmas, baseado principalmente na gestão por resultados. Segundo Bresser-Pereira (2001, p. 22), o objetivo do gerencialismo era “reformular e reconstruir o Estado para que este pudesse ser um agente efetivo e eficiente de regulação do mercado e de captação das empresas no processo competitivo internacional”.

O modelo gerencial brasileiro foi influenciado pelo New Public Management ou Nova Gestão Pública, surgido na Grã-Bretanha em 1979, com uma orientação mais liberal e com objetivo de tornar os serviços públicos mais eficientes, e também sofreu influência da New Public Administration ou Nova Administração Pública surgida nos Estados Unidos em 1990 (RIBEIRO; PEREIRA; BENEDICTO, 2013). Nos Estados Unidos a reforma foi orientada pelas ideias dos autores Osborne e Gaebler, disseminadas através do livro “Reinventado o Governo”.

Ribeiro, Pereira & Benedicto (2013, p. 7), apresentam de forma resumida os dez mandamentos, presentes no livro de Osborne e Gaebler, para transformar uma organização burocrática em um governo eficaz:

Governo catalisador; governo que pertence à comunidade; governo competitivo; governo orientado por missões; governo de resultados; governo orientado para o cliente; governo empreendedor; governo preventivo; governo descentralizado e; governo orientado para o mercado.

No Brasil, o modelo gerencial tinha como propósito de curto prazo facilitar o ajuste fiscal e a médio prazo tornar mais eficiente e moderna a administração pública. Para alcance desse segundo propósito, a reforma buscou fortalecer o núcleo estratégico do Estado e descentralizar a administração pública, transferindo a execução de políticas públicas para organizações sociais e agências autônomas (BRESSER-PEREIRA, 2008).

A descentralização das atividades do Estado teve início com a publicação do Decreto-Lei nº 200 de 1967 com a transferência das atividades realizadas pela administração direta para as autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedade de economia mista, entidades da administração indireta criadas diante da desorganização e aumento dos serviços públicos. Em 1970 foi criado o Programa Nacional de Desburocratização (PND) com propósito de eliminar os excessos da burocracia que atrasavam a utilização dos serviços públicos pelos cidadãos (RIBEIRO *et al*, 2013).

Entretanto, o Decreto-Lei nº 200 e o PND, apesar de conterem ideias inovadoras para alavancar o desenvolvimento do país, foram criados no período da ditadura, onde o autoritarismo com uma visão tecnocrática intensificou os problemas da administração pública, ocasionando um descontrole financeiro e na falta de responsabilização de governantes diante da sociedade (FILGUEIRAS, 2018).

A autonomia concedida as instituições da administração indireta, resultou em muitos abusos, onde ministérios superiores utilizavam dessas instituições para fugir das regras inflexíveis administrativamente subordinados. Criou-se muitas instituições descentralizadas, mas pouca atenção era dada aos seus resultados e ao seu desempenho, dessa forma, não havia garantia de que os serviços públicos estavam sendo realizados de forma eficaz e eficiente do qual se propunha. Resultado disso, aos poucos o Estado voltou a centralizar alguns serviços, na tentativa de evitar os abusos cometidos, e a diminuir o grau de autonomia das instituições descentralizadas (MARCELINO, 2003).

Em 1985 encerra-se o período da ditadura e inicia-se o processo de redemocratização do país, sendo consolidado com a Constituição Federal de 1988 que instituiu princípios que

reforçavam a descentralização da ação governamental, mas com autonomia mais restrita da que instituída pelo Decreto-Lei nº 200/67, e o exercício da democracia (RIBEIRO *et al*, 2013). Para MOTTA (2007, p. 92) “com a redemocratização, a inspiração neoliberal e as referências das inovações oriundas de países mais avançados, os movimentos de reforma procuravam centrar-se nas especificidades das diversas organizações públicas, à semelhança das mudanças na área privada”.

Nesse contexto de redemocratização, aumento das atividades estatais e modernização do Estado, aliado a influência do cenário internacional e as disfunções do sistema burocrático, a reforma gerencial de 1995 ganhou pujança, sendo adotado como perspectiva de mudança (FILGUEIRAS, 2018).

A reforma conduzida pelo MARE em 1995 procurou implantar na administração pública os conhecimentos gerenciais da administração privada, inserido a lógica empresarial, considerada mais eficaz e superior. Buscava-se a eficiência dos serviços públicos e o desenvolvimento do país através da redução do tamanho do Estado, transferindo funções historicamente desenvolvidas pelo Estado para o setor privado e para a administração indireta, este último com uma administração próxima da praticada nas empresas privadas. A eficiência também é vislumbrada através da redução dos custos dos serviços públicos, ou através do aumento da oferta e qualidade dos serviços sem alteração dos custos (MOTTA, 2007).

As mudanças propostas pela reforma gerencial eram inovadoras, o que gerou certa resistência na sua realização, principalmente na esfera federal, que pode ser justificada pelas circunstâncias em que ela foi executada, após o fracasso do governo Collor (1990-1992) e o fato de as reformas anteriormente propostas ocorrerem no regime autoritário, provocando certo receio de sua prática na democracia. Apesar disso, seus ideais se mostraram inevitáveis diante das mudanças ocorridas de forma sistêmica e globalizada, sendo aplicado por vários governos subnacionais (ABRUCIO, 2007).

No Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (BRASIL, 1995), documento fundador da reforma e elaborado por Bresser-Pereira, está contido as mudanças propostas pela reforma. No plano estrutural, foram estabelecidos quatro setores distintos (BRASIL, 1995, p. 41-42):

NÚCLEO ESTRATÉGICO. Corresponde ao governo, em sentido lato. É o setor que define as leis e as políticas públicas, e cobra o seu cumprimento. É portanto o setor onde as decisões estratégicas são tomadas. Corresponde aos Poderes Legislativo e Judiciário, ao Ministério Público e, no poder executivo, ao Presidente da República, aos ministros e aos seus auxiliares e assessores diretos, responsáveis pelo planejamento e formulação das políticas públicas.

ATIVIDADES EXCLUSIVAS. É o setor em que são prestados serviços que só o Estado pode realizar. São serviços em que se exerce o poder extroverso do Estado - o poder de regulamentar, fiscalizar, fomentar. Como exemplos temos: a cobrança e fiscalização dos impostos, a polícia, a previdência social básica, o serviço de desemprego, a fiscalização do cumprimento de normas sanitárias, o serviço de trânsito, a compra de serviços de saúde pelo Estado, o controle do meio ambiente, o subsídio à educação básica, o serviço de emissão de passaportes, etc.

SERVIÇOS NÃO EXCLUSIVOS. Corresponde ao setor onde o Estado atua simultaneamente com outras organizações públicas não-estatais e privadas. As instituições desse setor não possuem o poder de Estado. Este, entretanto, está presente porque os serviços envolvem direitos humanos fundamentais, como os da educação e da saúde, ou porque possuem “economias externas” relevantes, na medida que produzem ganhos que não podem ser apropriados por esses serviços através do mercado. As economias produzidas imediatamente se espalham para o resto da sociedade, não podendo ser transformadas em lucros. São exemplos deste setor: as universidades, os hospitais, os centros de pesquisa e os museus.

PRODUÇÃO DE BENS E SERVIÇOS PARA O MERCADO. Corresponde à área de atuação das empresas. É caracterizado pelas atividades econômicas voltadas para o lucro que ainda permanecem no aparelho do Estado como, por exemplo, as do setor de infra-estrutura. Estão no Estado seja porque faltou capital ao setor privado para realizar o investimento, seja porque são atividades naturalmente monopolistas, nas quais o controle via mercado não é possível, tornando-se necessário no caso de privatização, a regulamentação rígida.

Cada setor está associado à forma de propriedade distinta de acordo com a atividade desenvolvida. O núcleo estratégico e as atividades exclusivas do Estado a propriedade é necessariamente a estatal. Já as atividades não-exclusivas do Estado, o ideal é a propriedade não-estatais. Por último, ficou estabelecido que os serviços de produção de bens e serviços devem ser executados por empresas de propriedade privada (BRASIL, 1995).

Para controlar a execução das atividades não exclusivas do estado foi instituído o contrato de gestão. Nos contratos de gestão estão formalizadas as responsabilidades mútuas, os objetivos a serem alcançados e os indicadores de desempenho a serem observados. Com esse modo de gestão, as organizações executoras têm mais autonomia e flexibilidade na gestão dos recursos disponibilizados, desde que respeitem os objetivos do contrato e direcionem as atividades ao alcance do desempenho desejado (PACHECO, 2013).

Pacheco (2013) aponta como vantagens da utilização de organizações sociais não-estatais na execução de serviços públicos: agilidade para compras, já que não são obrigadas à participarem de processo licitatório, considerado burocrático e moroso; e a forma de contratação de pessoal, onde são selecionados por processo seletivo simples e contratados pelo regime geral de trabalho (CLT), podendo ser demitido, não fazem jus a aposentadoria integral e não oneram os limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal para folha de pagamento.

Além do plano estrutural, a reforma ocasionou mudanças no plano de gestão. Motivadas pela administração por resultados, as organizações públicas vêm elaborando planos estratégicos com objetivo de incentivar positivamente os servidores no alcance de metas e na melhoria do

desempenho. Com isso, avaliações de desempenho individual e organizacional viraram rotina constante (MOTTA, 2007).

Ainda no plano de gestão, Bresser-Pereira (2008) ressalta a mudança na forma de responsabilização (*accountability*) ou controle. Diferentemente da administração burocrática que visa o controle dos meios, procedimentos e de regulamentos, a gerencial se baseia nos fins, na responsabilização por resultados, envolvendo servidores como responsáveis pelo resultado perante seu superior hierárquico, e até mesmo perante a sociedade. Costa (2012, p. 89) ressalta que, seguindo o conceito de *accountability*, para uma efetiva fiscalização duas condições são essenciais:

Do lado da sociedade, a ampliação da consciência cidadã em torno de reivindicações cujo atendimento pelo poder público proporcione melhoria das condições de vida de toda a coletividade; e da parte do Estado, o provimento de informações completas, claras e relevantes para a população, expandido assim o número de controladores e reforçando – pela prestação de contas direta ao titular do poder, o povo – a legitimidade das políticas públicas e a segurança de seus atos.

A reforma gerencial não deve ser entendida como um rompimento com a administração burocrática, mas uma adaptação com emprego de ideias e ferramentas mais atuais no setor privado. Os ideais gerenciais estão baseados no caráter mais estratégico e orientado por resultados, descentralizando as atividades do governo e tornando a administração pública mais flexível, em busca de melhores desempenhos e de competitividade interna e externa, e de transparência e *accountability* (BRESSER-PEREIRA, 2008).

2.2 EFICIÊNCIA E DESEMPENHO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Embora a busca pela eficiência e melhores desempenhos na administração pública sejam pautas recorrentes nas reformas abordadas neste trabalho, foi a partir do gerencialismo com a gestão por resultados que os temas eficiência e desempenho se fizeram presentes de forma enfática no centro das discussões, especialmente na perspectiva mais democrática buscada atualmente.

São dois temas que estão conectados na medida em que buscam verificar resultados na administração pública, sendo que a eficiência se relaciona com os resultados dos recursos empregados, e o desempenho com os resultados das atividades desenvolvidas no setor público (ZOGHBI *et al.*, 2009).

2.2.1 Eficiência na administração pública

Pode-se pensar a eficiência, de forma geral, como a relação ótima entre bens e serviços produzidos e os bens e serviços consumidos. Em outras palavras, é a obtenção de melhor custo-benefício entre os objetivos estabelecidos e os recursos utilizados na sua execução. Sendo exemplo, a maximização de resultados para uma determinada quantidade de insumos ou produzir um determinado resultado com o mínimo de insumos. (CAIDEN; CAIDEN, 2001; ZYLBERSZTAJN; SZTAJN, 2005; GOMES, 2009; MATIAS-PEREIRA, 2014).

O conceito de eficiência tem caráter econômico, pois busca alcançar melhores resultados nas atividades administrativas do Estado com os menores custos possíveis. Sua importância culminou na inserção do mais moderno princípio da administração pública, princípio da eficiência, através da Emenda Constitucional nº 19 de 1998, alterando o art. 37 da Constituição Federal. Até então, a eficiência era tida como princípio implícito, contemplado através de outros princípios, entretanto, após normatizado ganhou força e passou a ser um horizonte desejado e cobrado pelo Estado e pela sociedade (MARTINS, 2009).

Segundo Morais (2001, p. 65):

O princípio da eficiência é aquele que impõe à Administração Pública direta e indireta e seus agentes a prestação do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, primando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para a melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitar-se desperdícios e garantir-se maior rentabilidade social. Nota-se que não se trata da consagração da tecnocracia, muito pelo contrário, o princípio da eficiência dirige-se para a razão e fim maior do Estado, a prestação dos serviços essenciais à população, visando à adoção de todos os meios legais e morais possíveis para satisfação do bem comum.

Para Nuintin (2014) a eficiência norteia a administração pública para consecução de serviços públicos de forma rápida e precisa, com objetivo de atender os anseios da sociedade. Zylbersztajn e Sztajn (2005) acrescenta no significado de eficiência aspectos de rendimento, produtividade e adequação à função.

Di Pietro (2017, p. 154) coloca que o princípio da eficiência se apresenta sob dois aspectos:

Pode ser considerado em relação ao **modo de atuação do agente público**, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados; e em relação ao **modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública**, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público.

A regulação das ações dos agentes públicos é importante pelo fato de serem responsáveis pela execução das atividades da administração pública. Essa regulação, que objetiva direcionar as

ações aos resultados mais eficientes, consiste em incutir na mentalidade desses agentes os preceitos da gestão por resultados, com maximização da eficiência, minimização de custos e satisfação do cliente. Exige-se resultados positivos de seus serviços, que devem ser realizados com celeridade, perfeição e proveito prático (CAMPOS, 2017).

Essa cobrança de resultados eficientes por parte dos agentes públicos é oriunda de discussões à época da aprovação da reforma gerencial, que indicavam esses agentes como parte responsável pela morosidade no serviço público, destacando o fato como resultado de sua estabilidade lhe dar segurança no cargo e da falta de avaliação de suas ações. Foi a partir de então que ocorreram algumas modificações na Constituição, dentre elas a instituição de sistemas de avaliação de desempenho aplicados periodicamente (MARTINS, 2009).

Em relação ao modo de atuação da administração pública, a eficiência, como papel de destaque na *New Public Management* (NPM), vislumbra corrigir as disfunções do sistema burocrático, direcionando os serviços públicos ao seu fim específico e não somente preocupado com os meios de execução desses serviços. Buscar a eficiência é melhorar os resultados com responsabilidade, beneficiando os cidadãos (SANTOS, 2016). Com intuito de se fazer cumprir o princípio da eficiência, o contrato de gestão foi instituído como instrumento na gestão por resultados, fixando metas de desempenho a serem cumpridas que possibilita avaliar também a eficiência na atuação (MARTINS, 2009).

Para uma melhor compreensão, se faz necessário distinguir eficiência de outros dois fenômenos correlatos, a eficácia e a efetividade. RUA (2014, p.110) assegura que “o conceito de eficiência, especialmente eficiência operacional, na maioria das vezes, está associado à análise dos custos e prazos esperados (em relação ao realizado) na implantação de uma política, um programa, projeto ou uma atividade”. Já a eficácia “diz respeito à análise da contribuição de um evento para o cumprimento dos objetivos almejados ou do projeto ou da organização”, se relacionando ao resultado imediato (RUA 2014, p. 111). Por sua vez, a efetividade está associada a “efeitos de espectro mais amplo, chamados de secundários ou imprevistos ou colaterais” (RUA, 2014, p. 111).

Peña (2008, p. 86) ressalta que o ideal é uma organização ser eficiente e eficaz, e que a permanência dessas duas condições resulta na efetividade:

A eficácia implica fazer as coisas certas, escolher os objetivos certos. É uma medida normativa do alcance dos objetivos. Assim, um administrador que seleciona um objetivo inadequadamente ou não alcance os objetivos adequados é um tomador de decisões ineficaz, mesmo que consiga a melhor relação custo benefício. O ideal é que a organização seja eficiente e eficaz. Quando ocorre, de forma duradoura, esta situação prevalece a efetividade.

A busca pela eficiência nos serviços públicos se torna ainda mais desejável com a escassez de recursos públicos, onde as demandas são sempre maiores que os recursos disponíveis e a existência de limitação na obtenção de recursos, fazendo com que os gestores públicos busquem medidas para racionalização dos gastos, com o compromisso de serem eficientes (NUINTIN, 2014).

Gomes (2009) entende por recursos públicos os insumos utilizados na produção ou prestação de serviços, englobando matéria-prima, mão-de-obra, tecnologia, tempo, insumos diversos, material de consumo, informação, recursos de gestão e recursos políticos. O autor coloca que alguns desses recursos são de fácil identificação e mensuração, entretanto, recursos como tempo, informação, recursos de gestão e políticos, tornam a medição de eficiência mais complexa.

Denhardt (2012) afirma que o critério de eficiência sempre esteve presente nos estudos da ciência da Administração Pública, e que as primeiras teorias ligada a essa ciência eram teorias que objetivavam organizações mais eficientes. O autor dispõe em seu livro “Teoria da Administração Pública” colocações de diversos teóricos da administração pública que engloba a eficiência.

Dentre essas colocações, é importante salientar o que coloca Waldo (1948), ele afirma que a eficiência na administração pública é definida de acordo com o propósito a que serve, o que é eficiente para um propósito pode ser ineficiente para outro, não sendo uma medida objetiva e imparcial.

Outro teórico que exalta a importância da eficiência é Luther Gulick: “Na ciência da administração, quer pública ou privada, o ‘bem’ primordial é a eficiência” (GULICK, 1937 *apud* DENHARDT, 2012, p. 88). No mesmo sentido aponta Simon, ele coloca que “A teoria da administração está interessada em como se deve construir e operar uma organização para que ela alcance com eficiência seu trabalho” (SIMON, 1957 *apud* DENHARDT, 2012, p. 102).

Por outro lado, ainda na obra de Denhardt (2012, p. 103), é citada a crítica de Dahl a essa exaltação de Simon.

Dahl, no entanto, argumentou que o campo da administração pública, conquanto advogasse ser isento de valor, na verdade baseava-se numa preferência por valores particulares e, de forma muito notável, pelo valor da eficiência. (...) O que Dahl sugeria era simplesmente que a própria eficiência era um valor e, como tal, teria que competir com outros valores, tais como a responsabilidade individual e a moralidade democrática.

As colocações desses teóricos confirmam a ideia de que a eficiência é um desejo que sempre foi almejado na administração pública. Desde a reforma burocrática, buscam pôr fim no patrimonialismo com objetivo de tornar a administração pública eficiente, alavancar o desenvolvimento do país e atender os anseios da sociedade. Com a reforma gerencial não foi diferente, inclusive a eficiência se tornou um desejo mais intenso, e na medida que a governança democrática e o aumento da consciência dos cidadãos de seus direitos aumentam, maior é a pressão para a prestação de serviços públicos eficientes.

Nessas duas reformas, burocrática e gerencial, o termo eficiência tomou conotações diferentes. Para o sistema burocrático, a administração pública será eficiente se suas regras, procedimentos, papéis e padrões formalmente criados forem bem definidos e executados. Já no gerencialismo, com a gestão por resultados, a eficiência se refere a otimização dos produtos entregues a sociedade, com menor preocupação nos meios utilizados (NUINTIN, 2014; LIMA, 2015).

A gestão por resultados, segundo Gomes (2009), constitui um modelo que propicia contribuição mais clara para o aumento da eficiência, na medida em que busca (GOMES, 2009, p. 69):

- Alinhamento de expectativas de forma clara e transparente, entre todos os agentes políticos, externos e internos, sobre quais são as diretrizes e os objetivos da organização, por meio da tradução destes em resultados e metas a serem atingidas, o que inclui a definição de indicadores para sua apuração;
- Concessão de autonomias aos executores / implementadores das políticas públicas;
- Contratualização de resultados, autonomias e sanções;
- Avaliação dos resultados e retro-alimentação do sistema de gestão para eventuais correções de rota, constituindo assim uma ferramenta gerencial;
- Fortalecimento de uma modalidade de “accountability” – cujos “principals” são tanto os cidadãos em relação aos políticos, quanto estes em relação à burocracia – baseada no desempenho mensurado a partir de indicadores de resultados;
- Modificação do comportamento autoreferido da burocracia, substituindo-o pela atenção a metas claras e contratualizadas.

Mesmo diante da constante busca pela eficiência, se torna mister ressaltar que as organizações públicas possuem limites potenciais que dificultam o aumento da eficiência. Gomes (2009, p. 25) coloca que o aumento da eficiência “é uma questão de adequar racionalmente o emprego de recursos aos objetivos estabelecidos”, considerando essencial problematizar alguns pontos:

1. como se estabelecem os objetivos, ou seja, qual o processo de tomada de decisão envolvido;
2. qual é a disponibilidade e demais características dos diversos tipos de recursos necessários;

3. qual o nível de racionalidade disponível para processar tal adequação entre meios e fins, entre recursos e objetivos.

Os fatores que provocam a limitação do aumento da eficiência são inúmeros. Gomes (2009) descreve em seu trabalho alguns desses fatores. Começando pelo fator político, o autor coloca que esse fator influencia demasiadamente o processo de tomada de decisão, quanto aos objetivos a serem perseguidos e à racionalidade econômica no uso dos recursos públicos. A limitação desse fator está relacionada com as dificuldades, oriundas da herança patrimonialista, em fortalecer os elementos meritocráticos na alocação de recursos e na tomada de decisões impessoais. Além do mais, o ambiente político-democrático com objetivos múltiplos nem sempre torna possível a convergência em torno de um objetivo determinado, o que seria importante para a eficiência organizacional, e esse ambiente democrático torna a tomada de decisão mais complexa, mais dispendiosa e mais morosa, já que demandam mais tempo. Outro fator elencado pelo autor é o da racionalidade, considerado a adequação entre meios e fins, que devido às limitações cognitivas, sua aplicação é um desafio para a administração pública.

Diante dessas limitações e particularidades, medir a eficiência dos serviços públicos não é tarefa fácil. O setor educacional, área de estudo deste trabalho, por exemplo, possui características inerentes que devem ser consideradas na mensuração de eficiência e do desempenho. RIVERO (2007, p. 795) destaca algumas dessas características: *“la existencia de múltiples objetivos, a menudo ambiguos, y la multidimensionalidad del output educativo y su carácter intangible dificultan la especificación de una magnitud que se podría identificar con la idea de producto educativo”*. Os múltiplos objetos estão relacionados a conhecimento e habilidade, valores e atitudes, dentre outros. Além disso, o estudante não é meramente uma mercadoria e atua de forma decisiva no resultado do processo produtivo, e esses resultados podem não ser suficientes para uma mensuração completa da produção no setor educativo, já que é necessário observar a trajetória completa da vida dos estudantes.

Mesmo diante das dificuldades, vários estudos foram desenvolvidos em relação à eficiência no serviço público, como contributo para a área. No próximo item será apresentado alguns desses estudos realizados na área educacional com objetivo de esclarecer quais os mecanismos utilizados na aferição da eficiência nessa área.

2.2.1.1 Estudos relacionados à eficiência na seara educacional

Os autores Costa *et al* (2012), Wilbert e D’Abreu (2013), e Nuintin (2014) apontam que o método mais empregado para mensurar a eficiência no setor educacional é a *Data Envelopment Analysis* – DEA, Análise Envoltória de Dados. Esse método, desde sua origem, tem sido aplicado para avaliar a eficiência na área da educação.

No estudo de Costa *et al* (2012) intitulado “Eficiência e desempenho no ensino superior: uma análise da fronteira de produção educacional das IFES brasileira”, buscou-se estimar a fronteira de produção educacional das IFES no período de 2004 a 2008 com objetivo de obter o grau de eficiência produtiva de cada instituição de ensino superior federal e, posteriormente, verificar as causas de possíveis ineficiências por parte das instituições.

Os resultados apontaram, em todos os períodos avaliados, níveis elevados de eficiência educacional. As causas da ineficiência da produção educacional das IFES variaram de acordo com os grupos analisados. Ademais, a baixa taxa de sucesso nos cursos de graduação e do conceito CAPES-MEC, dos cursos de pós-graduação, representaram fatores de ineficiência das IFES.

O trabalho de Nuintin (2014), “Eficiência da aplicação de recursos públicos nas universidades federais”, objetivou avaliar o nível de eficiência da aplicação de recursos públicos nas Universidades Federais – Ufs. Para a pesquisa foram coletados os dados de 52 UFs nos Relatórios de Gestão e nos sítios dos *Rankings* universitários referente aos períodos de 2008 a 2011.

Para atingir o objetivo geral, primeiramente, foi mensurado o nível de eficiência relativa da aplicação de recursos públicos, sob a perspectiva quantitativa e qualitativa, utilizando a metodologia *Data Envelopment Analysis* – DEA, em seguida foram identificados indicadores determinantes e ou influenciadores do nível de eficiência, por meio do modelo de Regressão Tobit, por fim, foi comparado e verificado o efeito dos resultados do nível de eficiência quantitativa na classificação dos *Rankings* universitários.

Como resultado, os indicadores divulgados no Relatório de Gestão e os resultados dos *Rankings* universitários permitem mensurar o nível de eficiência da aplicação de recursos públicos, contribuindo para a melhoria da transparência e para a *accountability* reduzindo a assimetria informacional entre a sociedade e as UFs.

Nuintin (2014) cita no seu trabalho pesquisas internacionais que buscam mensurar a eficiência no setor educacional, evidenciando que a eficiência é um tema de interesse global. Dentre as pesquisas citadas, Johnes (2006) em seu estudo *Data Envelopment Analysis and its*

Application to the Measurement of Efficiency in Higher Education buscou explorar a questão da medição da eficiência técnica no contexto da educação superior na Inglaterra. Katharaki e Katharakis (2010), em *A Comparative Assessment of Greek Universities' Efficiency Using Quantitative Analysis*, realizou pesquisa com o objetivo de medir a eficiência de vinte universidades públicas Gregas, utilizando a abordagem DEA. E ainda o trabalho de Sav (2012), *Managing Operating Efficiencies of Publicly Owned Universities: American University Stochastic Frontier Estimates Using Panel Data* foirealizado com o objetivo de investigar a possível existência de ineficiências de custos operacionais entre as universidades públicas americanas.

Siqueira (2015) buscou avaliar qual o impacto da implementação do Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais (REUNI) sobre o nível de eficiência das Universidades Federais brasileiras. Para realização da pesquisa, a autora fez uso do índice de Malmquist e de análise de regressão para avaliar se a eventual mudança na eficiência técnica ocorreu em decorrência do projeto. Ao serem comparados os dados do período anterior à aplicação do REUNI (Ano de 2007) com os referentes ao último ano do REUNI (Ano de 2012), a eficiência técnica média das universidades federais estudadas aumentou menos de 1%. Assim, os autores concluem enfaticamente que, diferente do esperado, o REUNI não alterou o nível de eficiência das Universidades Federais, o que leva a necessidade de urgente revisão das políticas públicas que versem sobre melhorias no financiamento e na eficiência dessas instituições.

Já no trabalho de Schuster e Zonatto (2017), com título “Evidências da eficiência de gastos públicos na alocação dos recursos destinados ao ensino fundamental nos Estados brasileiros”, os autores tomaram como universo da pesquisa o conjunto de 260 municípios brasileiros, composto pelos dez maiores municípios de cada Estado, levando em consideração os mais populosos segundo a base de dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. A análise foi efetuada por meio da aplicação da técnica Análise Envoltória de Dados – DEA. Os resultados evidenciaram 13 municípios com eficiência máxima na alocação dos recursos, sendo que 92,31% destes também atingiram a meta do Índice de Desenvolvimento da educação Básica em sua totalidade. Ficou evidente ainda que os municípios com maior custo por aluno matriculado e localizados em regiões com maior desenvolvimento econômico mostraram-se menos eficientes.

2.2.2 Desempenho na Administração Pública

Na administração pública suscitam controvérsias sobre o conceito de desempenho e sua mensuração, o que torna mais complexa sua análise. Mas de modo geral, as ideias convergem para o conceito de desempenho relacionado aos esforços empreendidos na direção dos resultados desejados (BRASIL, 2009).

Gerir e avaliar o desempenho, seja do indivíduo ou da organização, é uma medida que visa elevar os níveis de desempenho, através de um conjunto de atividades que influenciem positivamente no alcance dos resultados, como também, minimizando os aspectos que prejudicam esse alcance. Em outras palavras, a mensuração de desempenho deve servir para alinhar o comportamento individual e organizacional às metas e objetivos previamente estabelecidos (BRASIL, 2009; SIQUEIRA; MENDES, 2009; ODELIUS, 2010; ÁZARA, 2016).

Garcia e Souza Filho (2010) e Almeida (2016) diferenciam gestão de desempenho de avaliação de desempenho. Os autores ressaltam que a gestão de desempenho é um processo maior, não sendo limitado a avaliação de desempenho, pois, segundo eles, enquanto avaliar implica em comparar os resultados alcançados com os planejados, gerir implica em planejar, organizar os recursos necessários para execução, dirigir o trabalho e sua execução, e avaliar os resultados, acompanhando todo processo a fim de garantir que o resultado final corresponda com o planejado.

Para Gonzaga *et al* (2017, p. 4):

O processo de avaliação de desempenho pode ser entendido como o levantamento sistemático de dados e sua comparação com padrões previamente definidos, visando auxiliar o processo decisório, bem como avaliar a eficácia (fins alcançados) e a eficiência (economicidade dos meios).

Além de fornecer informações aos usuários, a avaliação de desempenho possibilita o alinhamento entre estratégias, metas, ações e incentivos fornecidos aos agentes (GONZAGA *et al*, 2017).

Silva *et al* (2017) coloca a avaliação de desempenho como uma ferramenta de gestão utilizada para medir a eficiência das organizações, e assim, produza informações que possibilite uma maior eficiência e eficácia através da manipulação dos recursos físicos, organizacionais e humanos. Através de mecanismos de medição quantitativo e/ou qualitativo, a avaliação de desempenho contribui para a qualidade dos produtos e/ou serviços ofertados à população, e, conseqüentemente, para o alcance da satisfação social.

De acordo com Guimarães e Brandão *apud* Odelius (2010, p. 146):

(...) a gestão de desempenho faz parte de um processo maior de gestão organizacional, uma vez que permite rever estratégias, objetivos, processos de trabalho e políticas de recursos humanos, entre outros, objetivando a correção de desvios e dando sentido de continuidade e sustentabilidade à organização.

Diante dessa análise, a avaliação de desempenho é posta como um instrumento que subsidia a gestão do desempenho, contribuindo no acompanhamento do desempenho e dos aspectos que o interferem, bem como cooperando com o planejamento e estabelecimento de metas e padrões de desempenho, através do fornecimento de informações relevantes.

Odelius (2010) ressalta que a gestão de desempenho em uma organização é uma atividade complexa e árdua, devido aos diversos aspectos que influenciam o desempenho organizacional e individual. Esses fatores podem ser tanto internos como externos, dentre eles “globalização, políticas e condições socioeconômicas, legislação (tributária, fiscal, trabalhista), concorrência, ramo de atividade, tecnologia adotada, disponibilidade de recursos, competências organizacionais, desempenho individual” (ODELIUS, 2010, p. 148).

Pesquisas baseadas na teoria da contingência buscam identificar esses aspectos que influenciam a organização e o seu desempenho. Esses aspectos são considerados contingências quando produzem alguma consequência, mesmo que moderada, no desempenho da organização (GONZAGA *et al*, 2017).

Por essa complexidade, o desafio é conceber um sistema de avaliação de desempenho adequado aos objetivos organizacionais que leve em consideração os diversos fatores influenciadores. Um sistema onde haja planejamento dos resultados e desempenhos desejados alinhados à missão da organização, com identificação e disponibilização dos recursos necessários à obtenção dos resultados e acompanhamento das ações através de diagnósticos que permitam identificar as dificuldades encontradas para que assim se estabeleça planos de ação que superem essas dificuldades, de modo a assegurar o alcance do desempenho/resultado planejado (ODELIUS, 2010).

A necessidade de avaliar o desempenho das atividades do setor público surgiu, em partes, da demanda da sociedade democrática por prestação de contas de se os recursos dela coletados estão sendo aplicados de forma eficiente (SOUZA, 2017; MONTEIRO; PINHO, 2018).

Além do controle por parte dos cidadãos, Gonzaga *et al* (2017) atribui a ampliação dos modos de avaliação das ações governamentais à reforma gerencial com o foco nos resultados,

e o controle sobre o alcance das metas negociadas através de contratos de gestão é efetuado através de avaliações de desempenho.

A reforma gerencial de 1995 resultou na incorporação do tema de desempenho na Constituição Federal (CF), por meio da Emenda Constitucional nº 19/1998, que inseriu o parágrafo 8º ao art. 37 da CF. Segundo esse dispositivo:

Art. 37.....

§ 8º A autonomia gerencial, orçamentária e financeira dos órgãos e entidades da administração direta e indireta poderá ser ampliada mediante contrato, a ser firmado entre seus administradores e o poder público, que tenha por objeto a fixação de metas de desempenho para o órgão ou entidade, cabendo à lei dispor sobre:

I - o prazo de duração do contrato;

II - os controles e critérios de avaliação de desempenho, direitos, obrigações e responsabilidade dos dirigentes;

III - a remuneração do pessoal.

Souza (2005) aponta que a avaliação de desempenho foi integrada aos processos de avaliação de servidores públicos para fins remuneratórios. Almeida (2016) coloca a avaliação de desempenho funcional como instrumento capaz de contribuir para o alcance dos resultados planejados e desejados da organização, através da obtenção de informações que possibilite a adequação de funções e a aprendizagem organizacional através do aperfeiçoamento individual, além de conduzir as ações dos servidores para a ética, o zelo e a efetividade social. Para Odelius (2010), a avaliação de desempenho organizacional e individual devem ocorrer de forma integrada e sinérgica, argumentando que não faz sentido mensurá-los isoladamente já que o resultado do processo final é vinculado as duas.

Essa vinculação é indubitável, visto que as ações da administração pública são conduzidas por seus servidores, estando o desempenho da organização diretamente relacionado com a qualidade e capacidade das pessoas que nela atuam. Uma avaliação de desempenho funcional, que indique questões a serem discutidas, alinhada ao desempenho almejado pela organização, com efeito propiciará resultados mais satisfatórios e facilitará o alcance das metas planejadas.

Reforça a importância das avaliações de desempenho, bem como a relação entre a avaliação individual e institucional, a existência do Decreto Presidencial nº 7.133/2010 que regulamenta os critérios e procedimentos gerais a serem observados para a realização das avaliações de desempenho individual e institucional e o pagamento das gratificações de desempenho instituídos por outros normativos.

Segundo esse normativo a avaliação de desempenho institucional visa aferir o alcance das metas organizacionais, devendo as metas serem divididas em metas globais e metas

intermediárias. As metas globais devem estar em concordância com o Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA, já as metas intermediárias se referem as equipes de trabalho (BRASIL, 2010).

O Decreto ainda estabelece que as metas de desempenho individual e as metas intermediárias de desempenho institucional deverão ser definidas por critérios objetivos e comporão o plano de trabalho de cada órgão ou entidade de lotação.

A atenção retratada ao tema de desempenho no serviço público brasileiro, apesar de aflorada com a reforma gerencial, persiste há muitos tempo. A Lei nº 284 de 1936 foi o normativo a conter as primeiras diretrizes para aplicação de avaliação de desempenho na administração pública brasileira (DIAS, 2010).

Martins e Marini (2010) enfatizam a ideia de que a gestão por resultados, oriunda do gerencialismo, deve se basear no conceito abrangente de desempenho, indo além dos conceitos de eficiência e eficácia, englobando dimensões do esforço e do resultado, como também outras dimensões subjacentes aos processos e estruturas, tais como ética, cultura e poder.

Almeida e De Paula (2014) notam que práticas avaliativas com enfoques multidimensionais estão virando tendência diante do enfoque unidimensional, este último considera apenas o controle do gasto público.

Para tornar perceptível as dimensões de esforços e resultados contidos no conceito de desempenho, Martins e Marini (2010) apresentam o modelo da Cadeia de valor e os seis E's do desempenho, desenvolvidos pelo instituto Publix. De acordo com o modelo, as dimensões de esforço são constituídas pelos elementos de economicidade, execução e excelência, já as dimensões de resultados possuem elementos de eficiência, eficácia e efetividade. Abaixo estão explicitadas essas dimensões, baseado no exposto por Martins e Marini (2010):

- a) Economicidade: refere-se a captação e uso de recursos com o menor custo possível, dentro dos requisitos e da quantidade exigida de insumos;
- b) Execução: é a realização de processos e atividades conforme o planejado;
- c) Excelência: é considerando um elemento transversal à cadeia de valor, responsável pela realização dos processos, atividades e projetos de acordo com os critérios e padrões de qualidade;
- d) Eficiência: caracteriza-se pela relação entre insumos empregados e produtos gerados, envolvendo os custos e tempo despendidos;
- e) Eficácia: refere-se a quantidade e qualidade dos produtos e serviços entregues ao usuário;

- f) Efetividade: está relacionado ao grau de satisfação ou ainda ao valor agregado, a transformação produzida no contexto geral.

Ainda de acordo com o modelo, otimizar o desempenho exige um alinhamento entre ambas as perspectivas ao longo da cadeia, e que o desempenho ótimo é aquele que é eficiente, eficaz, efetivo, excelente, econômico e tenha execução de acordo com requisitos e prazos definidos. Embora haja precedência da dimensão da efetividade (BRASIL, 2009; MARTINS; MARINI, 2010).

A cadeia de valor e os 6Es do desempenho é o chamado metamodelo contido no Guia referencial para medição de desempenho e manual para construção de indicadores (BRASIL, 2009), escolhido por ser dinâmico, abrangente e multidimensional. O propósito do metamodelo é unir os diversos aspectos, dimensões e abordagens, servindo de base para elaboração de modelos específicos para cada organização. Em síntese, o modelo mensura o que se deve realizar para o alcance de um determinado resultado no futuro (BRASIL, 2009).

O metamodelo foi pensado para ser utilizado em vários níveis da administração pública, e propõe uma tipologia de seis categorias de indicadores, formados pelos 6Es apresentados anteriormente: economicidade, execução, excelência, eficiência, eficácia e efetividade. Cada uma dessas seis dimensões pode ser desdobrada em subdimensões com intuito de direcionar a construção de indicadores de desempenho para distintos objetos (BRASIL, 2009).

Brasil (2009, p. 13) descreve que:

Os indicadores são instrumentos de gestão essenciais nas atividades de monitoramento e avaliação das organizações, assim como seus projetos, programas e políticas, pois permitem acompanhar o alcance das metas, identificar avanços, melhorias de qualidade, correção de problemas, necessidades de mudança etc.

Dessa forma os indicadores servem para:

- mensurar os resultados e gerir o desempenho;
- embasar a análise crítica dos resultados obtidos e do processo de tomada decisão;
- contribuir para a melhoria contínua dos processos organizacionais;
- facilitar o planejamento e o controle do desempenho; e
- viabilizar a análise comparativa do desempenho da organização e do desempenho de diversas organizações atuantes em áreas ou ambientes semelhantes.

Os indicadores são métricas fundamentais para a gestão do desempenho, por esse motivo é necessário um cuidado especial na escolha dos mesmos, para que consigam refletir a realidade para o qual foram destinados. Jannuzzi (2005) apresenta doze propriedades desejáveis aos indicadores: relevância para a agenda política; validade de representação do conceito; confiabilidade da medida; cobertura populacional; sensibilidade às ações previstas;

especificidade ao programa; transparência metodológica na sua construção; comunicabilidade ao público; factibilidade operacional para sua obtenção; periodicidade na sua atualização; desagregabilidade populacional e territorial; e comparabilidade da série histórica.

A construção desses indicadores deve seguir alguns passos orientados por Brasil (2009, p. 39) para assegurar a qualidade na avaliação de desempenho:

- Identificação do nível, dimensão, subdimensão e objetos de mensuração;
- Estabelecimento dos indicadores de desempenho;
- Validação preliminar dos indicadores com as partes interessadas;
- Construção de fórmulas, estabelecimento de metas e notas;
- Definição de responsáveis;
- Geração de sistemas de coleta de dados;
- Ponderação e validação final dos indicadores com as partes interessadas;
- Mensuração dos resultados;
- Análise e interpretação dos indicadores; e
- Comunicação do desempenho e gerir mudança.

Apesar da vasta produção de conhecimento sobre o tema de gestão de desempenho e de sua importância, inúmeros são as dificuldades e barreiras identificadas na sua aplicação nas organizações públicas (ODELIUS, 2010). Autores (ODELIUS, 2010; ARRETECH *apud* BEZERRA, 2016) apontam dentre essas limitações: resistência a avaliações; dificuldade em obter e adequar as informações necessárias; resultados imprecisos; possibilidade de viés ocasionados por posicionamentos preconcebidos do avaliador; dificuldade na obtenção de recursos financeiros para aplicação da avaliação; falta de efetividade das políticas públicas; e complexidade técnica na interpretação dos resultados.

A complexidade de mensurar desempenho é ainda maior para as instituições públicas, devido suas características institucionais. No setor privado, os sistemas de avaliação de desempenho orientam-se para a mensuração dos resultados financeiros da empresa, existindo alguns indicadores tradicionais que contribuem nessa avaliação, como a participação no mercado, as utilidades e o custo unitário de produção (SANTOS; CARDOSO, 2001). Já no setor públicos, as limitações inúmeras vezes estão relacionadas com a complexidade dos objetivos sociais, com o grande número de variáveis e condições que afetam a atividade estatal, com a cultura organizacional, com fatores externos à organização, com o uso de avaliação globais, com os valores e crenças dos gestores e executores das atividades envolvidos com o processo, e com, até mesmo, as características, objetivos, parâmetros, validade e uso das informações do próprio sistema de gestão de desempenho utilizado (ODELIUS, 2010).

Diante dessas limitações e da complexidade na instituição de sistemas de gestão de desempenho, conforme já elencado anteriormente, Odellius (2010, p. 170) lista algumas recomendações e desafios a ser superado na implantação de sistemas de gestão de desempenho:

- Aperfeiçoamento das competências dos profissionais responsáveis por desenvolver, acompanhar e aprimorar os SGD, para superação de resistências e restrições legais;
- Implementação de modelo de SGD que promova o alcance dos resultados e a superação de práticas arraigadas utilizadas para pagamento de gratificações;
- Desenvolver estratégias que promova condições organizacionais para implantação do sistema, como, por exemplo, maior participação dos envolvidos no processo;
- Efetuar análise crítica de sistemas já desenvolvidos e adequá-los ao contexto da organização, fazendo as modificações oportunas;
- Ter clareza da necessidade de observar as recomendações técnicas para desenvolvimento e implementação de um sistema, bem como da necessidade de acompanhamento e aperfeiçoamento;
- Assegurar que o SGD forneça informações claras e precisas de modo que permitam ser utilizadas;
- Assegurar que a avaliação de desempenho seja resultado da observação do desempenho e dos resultados alcançados, aliado a um diagnóstico de aspectos intervenientes no processo;
- Acompanhamento de relato e análise de experiências de utilização de SGD.

Diante de toda explanação, infere-se que a avaliação de desempenho é um importante instrumento que pode ser utilizado tanto na viabilização de resultados ainda maiores, bem como, numa visão mais atual, como instrumento de *accountability*. O mais importante é que as avaliações sejam utilizadas, de modo que justifiquem os esforços para sua realização (ODELIUS, 2010). Se torna importante, porém, lembrar que a avaliação de desempenho como instrumento, é um meio e não um fim em si mesmo. Portanto, o valor atribuído à avaliação dependerá de sua utilidade, das medidas posteriormente adotadas com base nas informações geradas na avaliação (SANTOS; CARDOSO, 2001).

Dubois *et al* (2015, p. 1) ressalta a mensuração de desempenho como requisito quase universal:

Performance measurement, performance management and public reporting have grown from New Public Management (NPM) - inspired beginnings in the 1990s to being a near universal requirement in both the public and non-profit sectors.

O Banco Mundial (1999, p. 10) sumariza:

Developing national evaluation capacities is a means for ensuring that evaluation findings are available to assist countries in three areas. First, evaluation findings can be an important input for government decisionmaking and prioritization, particularly in the budget process. Second, evaluation assists managers by revealing the performance of ongoing activities at the project, program or sector levels-it is therefore a management tool which leads to learning and improvement in the future (i.e., results-based management). Similarly, evaluation results can also be used to assess the performance of organizations and institutional reform processes. Third, evaluation data contribute to accountability mechanisms, whereby managers and governments can be held accountable for the performance of their activities. As David Shand explains, there may well exist trade-offs between these three uses of evaluation findings. The concept of performance encompasses the efficiency of a project or activity-the ability to undertake an activity at the minimum cost possible. It also includes effectiveness -whether the objectives set for the activity are being achieved.

De acordo com essa declaração do Banco Mundial, a avaliação de desempenho é um importante instrumento que deve auxiliar nas tomadas de decisões e priorização do governo, como também auxiliar as atividades em andamento através da revelação de seu desempenho, permitindo o aprendizado e aprimoramento futuro. Outra contribuição importante citada pelo Banco, é a avaliação de desempenho como mecanismo de responsabilização, onde gestores e governo podem ser responsabilizados pelo desempenho de suas atividades.

A seguir será apresentado alguns estudos relacionado à gestão do desempenho na administração públicos para complementar o entendimento sobre o tema, com também para demonstrar sua difusão.

2.2.2.1 Estudos relacionados a desempenho

Ribeiro (2008), buscou desenvolver estudo avaliativo entre países, comparando o Brasil com outros 16 países da América Latina nos anos de 1998 e 2002, com objetivo avaliar a eficiência do gasto público. Para esse fim o autor confrontou duas dimensões: o desempenho em serviços públicos e os gastos de consumo do governo. Os resultados obtidos através da aplicação da Análise Envolvória de Dados e da Regressão Truncada mostraram que o Brasil obteve um resultado em torno da média na avaliação dos serviços públicos e abaixo da média no que se refere à eficiência do gasto público. Quanto aos outros países o autor observa que Costa Rica, Uruguai e Chile obtiveram os melhores resultados tanto na eficiência do gasto público quanto no desempenho dos serviços públicos.

Venturini *et al.* (2010) desenvolveram pesquisa na Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) com objetivo de extrair a percepção dos docentes sobre o processo de avaliação institucional, e concluíram que são considerados entraves ao processo avaliativo a descrença

quanto à utilização dos resultados, a dificuldade para mensurar os objetivos, a falta de incentivo à eficiência, a falta de indicadores precisos para medir a produtividade, a falta de transparência administrativa e a falta de vontade política para implementar a avaliação.

O estudo de Moynihan e Pandey (2010) se dedicou a identificar os motivos pelos quais as informações de desempenho estão sendo utilizadas na gestão pública e a relação com as seguintes variáveis: crenças individuais, atributos do trabalho, fatores organizacionais, fatores externos e variáveis de controle. Os resultados mostraram que a motivação do serviço público, o papel de liderança, a disponibilidade de informações, a cultura organizacional e a flexibilidade administrativa afetam o uso de informações de desempenho.

Lucena (2011) objetivou verificar a validade de alguns modelos de avaliação de desempenho na mensuração da eficácia, da eficiência, produtividade, qualidade e *accountability* nas unidades de pesquisas do Ministério da Ciência e Tecnologia. Para isso o autor testou três modelos de avaliação de desempenho e concluiu que a aplicação dos modelos é válida e pode atingir todos os seus objetivos.

Akim e Mergulhão (2015) elaboraram um artigo com objetivo de apresentar um panorama da produção intelectual no campo da medição de desempenho na gestão pública entre 1980 e fevereiro de 2013. Através de uma análise bibliométrica de citação e cocitação e tomando como base de dados a ISI Web of Science (WoS) — que reflete a pesquisa internacional — e a SciELO — que reflete a pesquisa brasileira, a pesquisa revelou que a medição de desempenho na administração pública é um campo emergente, com a evolução de publicações e citação a partir de 1997, crescendo fortemente a partir de 2006. Os autores sugerem que esse crescimento na literatura sobre medição do desempenho é oriundo do surgimento da administração pública gerencial.

Bezerra (2016) buscou cooperar no desenvolvimento e aprimoramento de avaliações de desempenho municipal através das técnicas multicritério de apoio a decisão. Através da aplicação do método multicritério PROMETHEE II, foi possível identificar *rankings* de desempenho capazes de verificar e comparar de forma global a *performance* dos municípios estudados.

Gonzaga *et al* (2017) buscaram identificar os fatores organizacionais e ambientais que influenciam as alterações dos indicadores de desempenho na estrutura gerencial do governo mineiro, à luz da teoria de agência e da teoria da contingência. Para alcançar o objetivo proposto, os autores realizaram um estudo de caso contendo abordagem qualitativa, utilizando-se de análise documental, questionário e entrevistas semiestruturadas para a coleta de dados. Os resultados apontaram que, apesar de os indicadores de desempenho terem sido previamente

definidos de forma alinhada aos interesses do Estado, eles sofrem ajuste durante a gestão para atender aos objetivos dissociados daqueles do Estado. Esses objetivos divergentes foram identificados por meio da revisão teórica acerca da teoria da agência e da teoria da contingência, e distorcem o modelo inicialmente proposto.

No ambiente internacional, Agostino e Arnaboldi (2018) elaboraram um estudo explorando o conceito de um sistema de medição de desempenho em rede (*Performance Measurement System - PMS*), como ele ajuda em termos do que está sendo controlado na rede, quem exerce controle e como esse controle é alcançado. Na análise de PMSs, a distinção foi feita entre seus componentes hierárquicos e socializantes. Através de um estudo de caso exploratório realizado em uma rede de serviço público responsável por um transporte público local, foi identificado que na PMS há coexistência e combinação entre práticas hierárquicas e de socialização.

2.3 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

As transformações ocorridas no Estado brasileiro, impulsionadas pela reforma gerencial e concomitantemente incentivadas por reivindicações sociais e pela governança pública, rogam por uma maior eficiência, eficácia e transparência na aplicação dos recursos públicos, conforme já esclarecido neste trabalho.

Esse novo contexto exige que o Estado e suas entidades reúnam esforços na implementação de mecanismos de gestão voltados para o controle, avaliação e prestação de contas das atividades desempenhadas, necessitando de informações tempestivas e qualificadas. É nessa circunstância que a gestão de custos torna-se fundamental para dotar os gestores públicos de capacidade gerencial, para fomentar a eficiência na alocação dos recursos públicos, e também como meio de controle e estímulo para a participação da sociedade civil nas ações públicas, que lhe permita identificar e avaliar se os serviços estão sendo prestados com qualidade (BONACIM; ARAUJO, 2010; SOUZA *et al*, 2018).

Alonso (1999, p. 44) enaltece o uso das informações de custos para a mensuração da eficiência, conforme se segue:

O governo e a sociedade não sabem, regra geral, quanto custam os serviços públicos. Como não há medida de custos, também não há medida de eficiência na administração pública, dado que a eficiência é a relação entre os resultados e o custo para obtê-los. Sem um sistema de avaliação de resultados e de custos, a administração pública abre margem para encobrir ineficiência. Como já foi ressaltado, a inexistência de medidas de desempenho é, por si só, uma forte indicação de ineficiência nas organizações do governo. Sem dúvida é possível promover ações que melhorem o desempenho das

organizações do governo sem indicadores de custos, valendo-se, para tanto, do *feeling* dos gerentes e das equipes. Entretanto, a utilização sistemática de indicadores tem a vantagem de propiciar uma avaliação mais criteriosa e consistente, além de institucionalizar nas práticas organizacionais o compromisso com resultados e o valor pelo dinheiro.

Custo, de maneira geral, pode ser entendido como os sacrifícios necessários para alcançar algum objetivo, seja ele monetário ou não. No setor público, mensurar custos é dizer quanto de recurso foi consumido por uma organização pública para produzir determinado bem ou serviço para a sociedade. Essa informação possibilita melhorias no planejamento e orçamento governamental, a partir da compreensão de onde os recursos públicos estão sendo destinados. Nessa perspectiva, a mensuração de custos torna-se um importante instrumento a ser utilizado pela gestão de políticas públicas, na medida em que demonstra o que pode ser executado, indicando os recursos disponíveis e as estratégias aplicadas (STN, 2016).

Lima (2015, p. 51) ressalta a importância de se conhecer a diferença entre custos e despesas. Para o autor:

Enquanto a despesa é o desembolso financeiro correspondente a atos de gestão do governo, o custo mede o consumo de recursos na produção de um bem ou serviço (custo do produto). O custo também mede o consumo de recursos pelas atividades das organizações governamentais (custo da atividade ou de processo).

A necessidade da mensuração e gestão de custos no setor público, tem sido prevista na legislação brasileira desde 1964 com a promulgação da Lei nº 4.320, onde no seu art. 99 determina que “os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum”. Pode ser observado que a redação do referido artigo trata o sistema de custeamento como custos industriais, que consistia na nomenclatura consagrada pela academia na época, e também justificada pela preocupação maior com o controle de estoque do que com o uso das informações para tomada de decisão (ARAÚJO; PEREIRA, 2015).

O Decreto-Lei nº 200 de 1967, que estabeleceu diretrizes para a Reforma Administrativa, ampliou a necessidade de apuração dos custos dos serviços públicos, não restringindo aos serviços públicos industriais.

Apesar das determinações legais impostas, poucos avanços ocorreram na área até a retomada do assunto com a publicação da Lei Complementar nº 101 de 2000, mais conhecida por Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que determina no seu art. 50, § 3º, que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento

da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. O dispositivo obriga o Estado a implementar e manter sistema de custos na administração pública direta e indireta, não só para União como para os demais entes, e confere direitos ao cidadão enquanto agente de controle social.

Baseado na LRF, em 2001 foi criada a Lei nº 10.180 com intuito de organizar e disciplinar os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal. No art. 15, inciso V, do referido normativo determina que o Sistema de Contabilidade Federal tem a finalidade de evidenciar os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal.

O mandamento legal estabelecido pela LRF também impulsionou o surgimento de mais estudos sobre a contabilidade de custos aplicada ao setor público, ensejando a evolução na área da contabilidade pública brasileira, especialmente relacionada a geração de melhores informações aos usuários. Essa evolução foi acompanhada pela publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) aplicadas ao setor Público, do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e da convergência aos padrões internacionais de contabilidade do setor público (ARAÚJO; PEREIRA, 2015).

Mesmo diante desses avanços e da obrigatoriedade legal de se produzir e utilizar informações de custos no setor público, presente desde a Lei nº 4320/1964 e do Decreto-Lei nº 200/1967 e sendo reforçada no artigo 50 da LRF, o Tribunal de Contas da União foi obrigado a emitir o Acórdão nº 1078 em 2004 com objetivo de determinar que à Secretaria de Orçamento e Finanças do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão:

1.1.2. adote providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistema de custos, que permita, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000, art. 50, § 3º), na LDO para 2003 (Lei nº 10.524/2002, art. 21) e na LDO para 2004 (Lei 10.707/2003, art. 20, § 2º).

Mas somente em março de 2010, a administração pública federal homologou a primeira versão do sistema de informações de custos (SIC), e em 2011 a Portaria nº 157 da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) apresentou o sistema de custos do governo federal, 46 anos após a primeira lei. E em novembro de 2011 o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprova a NBC T 16.11 que “estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público”, apresentado no normativo como

Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), sendo sua utilização obrigatória em todas as entidades do setor público.

O objetivo do SICSP de bens e serviços, segundo a NBC T 16.11, é:

- (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
- (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
- (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- (e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

Nesse novo contexto, a apuração de custos no setor público se apresenta como um requisito de transparência e prestação de contas, seja para o controle social, ou para o controle interno ou externo, não se limitando ao controle orçamentário e de atos públicos. Com essas mudanças, um SICSP além de cumprir seu papel no aspecto legal, também apresenta informação valiosa para fins gerenciais, que justificam e tornam relevante sua utilidade (CFC, 2011).

Machado e Holanda (2010, p. 796) definem o SIC como:

Um sistema de apoio à gestão, a ser utilizado tanto pelos órgãos executores das políticas públicas quanto pelos órgãos centrais de planejamento e de controle. O sistema de custo não é mais um sistema operacional de administração financeira ou que virá a substituir os sistemas contábeis atuais. Os sistemas de custos não possuem caráter transacional e sim gerencial, estabelecendo relações voltadas para os objetos de custo, a partir de informações de outros sistemas auxiliares.

A criação do SIC foi desenvolvido a partir dos estudos realizados por Holanda (2002) e Machado (2002) em suas teses de doutorado, e organiza as informações de custos recebidos dos sistemas estruturantes, que são o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI, Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento - SIGPLAN e o Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos - SIAPE.

Baseado no seu modelo conceitual de gestão e na NBC T 16.11, o SIC é apoiado em três elementos essenciais: sistema de acumulação; sistema de custeio; e método de custeio (STN, 2016).

O Sistema de Acumulação, segunda a NBC T 16.11 11 (CFC, 2011, p. 3):

Corresponde à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção. Os sistemas de acumulação de custos no setor público ocorrem por ordem de serviço ou produção e de forma contínua.

Já o Sistema de Custeio, segundo a NBC T 16.11 (CFC, 2011, p. 3):

Está associado ao modelo de mensuração e desse modo podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisões. No âmbito do sistema de custeio, podem ser utilizadas as seguintes unidades de medida: custo histórico; custo-corrente; custo estimado; e custo padrão.

Por fim, o Método de Custeio é o método de apropriação de custos e está relacionado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado, sendo os principais métodos o direto, o variável, por absorção, por atividade e custeio pleno (CFC, 2011).

A informação de custo surge a partir de ajustes feitos nas informações obtidas no SIAFI, sendo o ponto de partida as informações sobre despesa liquidada, por ser o estágio que mais se aproxima da informação de custo (STN, 2016).

Partindo do pressuposto de que a despesa liquidada corresponde ao conceito de “gasto” na contabilidade de custos, a despesa orçamentária liquidada pode ser utilizada como referência para o SIC. A despesa liquidada corresponderá a custos quando da aquisição de bens e serviços para uso imediato. Nesse caso, as aquisições que serão alocados no Ativo só serão considerados custos posteriormente, como exemplo, os estoques só serão custos quando de sua saída do almoxarifado por requisição para consumo, outro exemplo, os bens do Ativo não circulantes terão seus custos apropriados através da depreciação/amortização/exaustão, que ocorrerá no decorrer de sua vida útil (STN, 2016).

Nesse seguimento, para uma correta apuração de informações de custos, são necessários ajustes nas informações orçamentárias, para cumprir a obrigatoriedade de apurar os custos pelo regime de competência. Segundo o STN (2016, p. 9), esses ajustes serão efetuados em duas etapas:

Na primeira, o ajuste inicial consiste na identificação e carregamento de informações baseadas em contas contábeis que trazem a informação orçamentária e não orçamentária, ajustando-se por acréscimo ou exclusão os valores, conforme conceitos específicos da contabilidade de custos. A segunda etapa do ajuste consiste na exclusão de informações que estejam nas contas contábeis, mas que não compõem a informação de custo.

No Quadro 1 consta os ajustes efetuados, conforme a metodologia e conceitos de Machado e Holanda (2010) e adotados na formação do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC:

Quadro 1: Modelo Conceitual de Custos

Contabilidade Orçamentária	Despesa Orçamentária Executada
Ajustes Orçamentários	(-) Despesa executada por inscrição em restos a pagar não processados
	(+) Restos a pagar liquidados no exercício
	(-) Despesas de exercícios anteriores
	(-) Formação de estoques
	(-) Concessão de adiantamentos
	(-) Investimentos/Inversão Financeira/Amortização da dívida
Ajustes Patrimoniais	(+) Consumo de estoques
	(+) Despesa incorrida de adiantamentos
	(+) Depreciação/Exaustão/Amortização
Contabilidade Patrimonial	Custo Ideal

Fonte: Machado e Holanda (2010)

A informação de custos gerada pelo sistema deve ser útil ao processo decisório e seus benefícios devem superar os custos de sua obtenção. Outro ponto importante é que as informações devem ser comparáveis no tempo ou entre objetos de custo comuns, além de se apresentarem oportunas e confiáveis (MACHADO; HOLANDA, 2010).

Com o propósito de fortalecer a transparência da gestão pública, em 2017 é criado o Portal de Custos do Governo Federal, um projeto desenvolvido pela Coordenação de Informação de Custos da Subsecretaria de Contabilidade Pública do Tesouro Nacional, cujo principal objetivo é fomentar a prática da gestão de custos no setor público brasileiro, buscando consolidar a utilização dessas informações nos seus processos decisórios, contribuindo para a melhoria da qualidade do gasto público (STN, 2017b).

O Portal fornece informações padronizadas de custos de diversas organizações integrantes da Administração Pública Federal, por meio de painéis interativos, de uma forma dinâmica e rápida (STN, 2017b). O Manual (STN, 2017b, p. 9) expõe qual o sistema de acumulação de custos, o sistema de custeio e o método de custeio utilizados no Portal:

No Portal em análise adota-se o sistema de acumulação de custos por processo, em que os serviços públicos são realizados de forma contínua e os custos acumulados periodicamente nas unidades organizacionais.

Os sistemas de custeio empregados são o histórico, expressando os custos incorridos no período em valores correntes, e o custeio estimado, baseado em métodos quantitativos, a fim de permitir a aplicação da informação de custos para o planejamento.

Já o método de custeio aplicado é o por absorção, em que os custos indiretos são alocados às unidades administrativas, desde que o consumo dos recursos seja relacionado significativamente aos servidores públicos (critério de rateio).

Dessa forma, não havendo relação entre insumos consumidos e servidores, o elemento de custo não será rateado.

Nesse cenário, percebe-se que muitos avanços ocorreram para implementação de sistema de informação de custos. Sua utilização se fundamenta na necessidade de instrumentos que subsidie os gestores na tomada de decisões e como ferramenta de transparência da gestão pública, além da busca incessante de uma administração pública eficiente, eficaz e efetiva. Mas os desafios ainda são muitos, Machado e Holanda (2010) desde a implementação do SIC ressalta a necessidade do amadurecimento dos gestores públicos quanto a importância da informação de custo para eficiência do gasto no setor público. Almeida *et. al.* (2016) constataram em seu trabalho que a falta de uma cultura organizacional sólida a respeito de custo é uma limitação para geração de informação de custos, se tornando um desafio convencer gestores e servidores que é preciso avançar nessa área.

A seguir será apresentado o modelo conceitual para apuração de custos definido por Santos (2014), que defende um subsistema alimentado por informações patrimoniais, em conformidade com a NBC T 16.11.

2.3.1 Modelo conceitual de custos de Santos (2014)

Santos (2014) reconhece que o modelo de apuração de custo de Machado e Holanda (2010) foi fundamental para a elaboração do SIC, entretanto, a autora ressalta a necessidade de rever e ajustar os procedimentos e métodos até então utilizados para melhorar a qualidade da informação gerada e adequá-los as mudanças ocorridas na contabilidade aplicada ao setor público após homologação da primeira versão do SIC em 2010, especialmente no que se refere ao enfoque patrimonial.

Machado e Holanda (2010) se baseou em informações orçamentárias para apuração de custos no seu modelo, já Santos (2014) desenvolveu um conjunto conceitual de diretrizes, de abrangência geral, para implantação de um Subsistema de Mensuração e Acumulação de Informações de Custos no setor Público – SMAIC-SP, que se baseou em informações patrimoniais (princípio da competência), em conformidade com as Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, especialmente a NBC T 16.11.

As informações que darão suporte ao SMAIC-SP são, segundo Santos (2014, p. 64), as seguintes:

- matriz de objetivos organizacionais;
- especificação e classificação dos Objetos de Custos a serem mensurados;

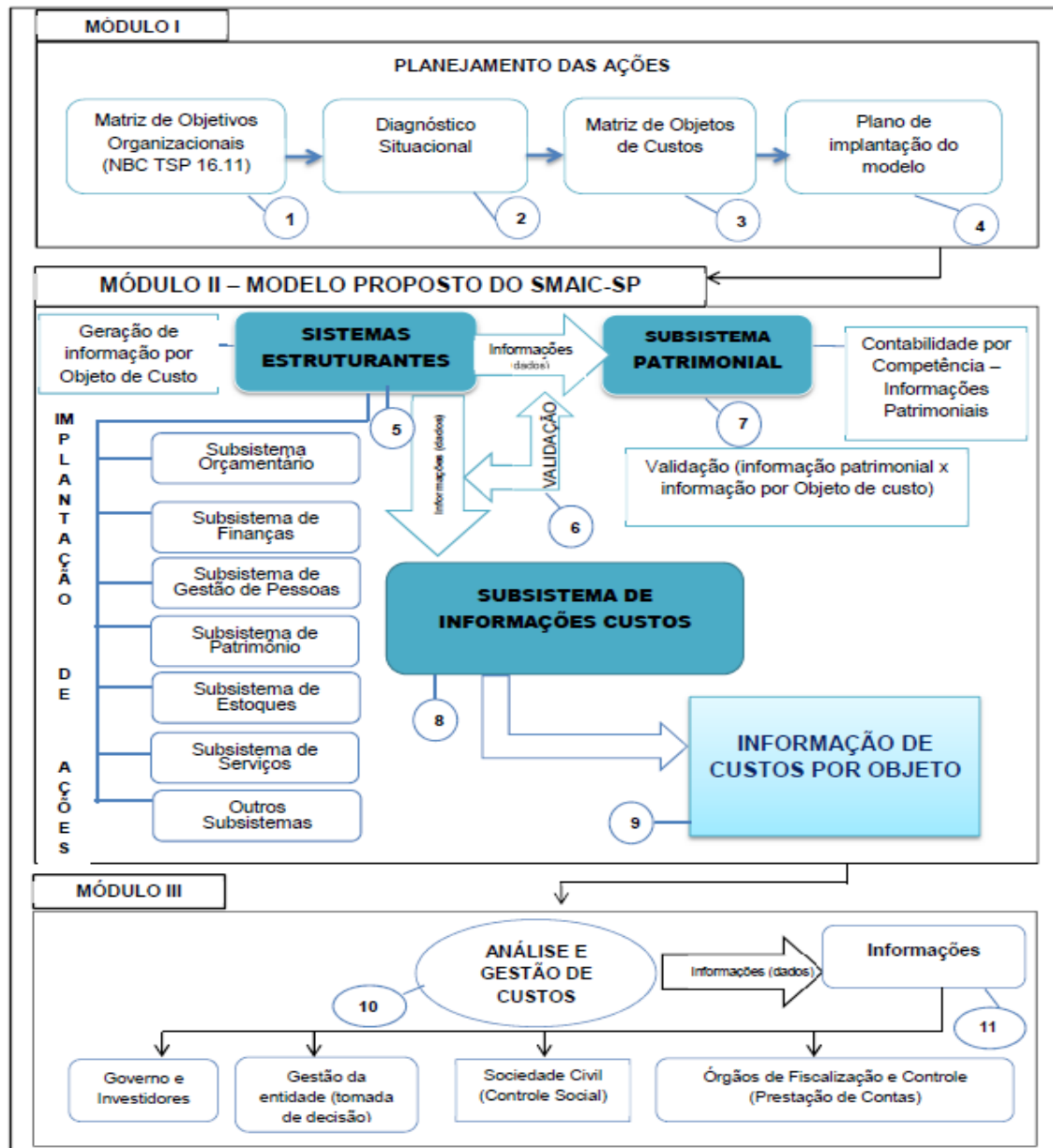
- identificação e classificação dos insumos consumidos no processo de fornecimento de serviços à sociedade pela entidade;
- identificação dos gestores responsáveis pelos centros de responsabilidade – centro de custo;
- Informações patrimoniais dos insumos consumidos por Objeto de Custo.

O SMAIC-SP está estruturada em três módulos. O módulo I aborda as fases de Estudos e Planejamento das Ações, cujo objeto fundamental é definir os objetivos, metas e parâmetros, com vista a assegurar o cumprimento da missão de implantar o SMAIC-SP. Esse módulo está dividido em quatro fases: definição da matriz de objetivos organizacionais, de acordo com a NBC T 16.11; elaboração de diagnóstico da entidade; construção da matriz de objetos de custos; e por último, o plano de implementação.

O módulo II trata dos procedimentos operacionais para Implementação das Ações, é a fase que inicia a implantação prática do subsistema, onde os subsistemas estruturantes mensuram as informações patrimoniais e de custos por objeto e, após validação, envia ao subsistema patrimonial e de informação de custos, que por sua vez processam as informações recebidas, e por fim, disponibilizam as informações de custos geradas por objeto de custo. O último módulo é o III, e se refere a análise e gestão das informações de custos.

A Figura 1 apresenta uma visão geral das etapas para adoção do SMAIC-SP:

Figura 1: Visão Sistêmica do SMAIC-SP



Fonte: Santos (2014)

Quadro 2: Premissas do SMAIC-AP proposto

Premissas Básicas	Proposta do Modelo
Modelo de Apropriação do Custo	Apropriação pelo regime de competência = informações patrimoniais
Sistema de Acumulação	Acumulação de forma contínua
Sistema de Custeio	Custo Orçado e Custo Histórico
Método de Custeio	Direto
Objeto de custo	Padrão definido na fase 3 – Matriz de Objeto de Custo
Meta Física	Quantidade de bens e/ou serviços

Fonte: Santos (2014)

Santos (2014) pretende que o SMAIC-SP auxilie os gestores públicos das três esferas de governo: União, Estado e Municípios, fornecendo informações de custos por objeto de custo de acordo com as necessidades legais e gerenciais das entidades. O objetivo maior do SMAIC-SP é o fornecimento de informações de custos que contribuam para o processo de prestação de contas, tomada de decisão e instrumentalização do controle social.

2.3.2 Estudos relacionados a custos no setor público

Rosa *et al* (2015) realizaram um estudo com objetivo de identificar a percepção de contadores de prefeituras municipais do Estado de Santa Catarina, sobre a implantação de um sistema de custos para a administração pública. A pesquisa foi realizada por meio de questionário submetido aos contadores de prefeituras municipais do Estado de Santa Catarina e contou com 97 respondentes (32,88% da população de 295 prefeituras). Os resultados evidenciam que a percepção dos contadores municipais é positiva, ou seja, reconhecem a importância da implantação de um sistema de custos para a administração pública, porém apenas 01 (uma) prefeitura municipal implantou um sistema de contabilidade de custos e 14 (quatorze) estão em processo de implantação.

Seguindo a mesma linha do estudo anterior, Santos *et al* (2016) pretenderam identificar as principais causas do uso (ou não) de sistema de apuração de custos pelas IFES brasileiras. Após uma pesquisa qualitativa e documental com análise de informações contidas no Relatório de Gestão das 111 IFES analisadas, destacou-se o baixo uso de sistema de apuração de custos (4 unidades), assimetria de informações quanto à justificativa do não uso de algum tipo de sistema, porque aproximadamente 90% das IFES não utilizam nenhum tipo de sistema, das quais 22% simplesmente descrevem no relatório que não possuem sistema. Contudo, observa-se o elevado interesse na implantação de uma sistemática de custo, principalmente o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) com cerca de 20% da amostra. Na pesquisa também é reconhecida a existência de dificuldades na implantação de um sistema de custos nas IFES, dentre elas estão a complexidade das atividades, a magnitude do trabalho e a falta de uma cultura de apuração e controle de custos público em todo território nacional.

Lovato *et al* (2016) pretenderam captar a percepção dos usuários sobre a importância do SICSP, instituída pela NBC T 16.11, para os instrumentos de gestão e ações gerenciais. Utilizando uma metodologia de pesquisa exploratória e explicativa, por meio de dados bibliográficos, documentais e de campo, constatou-se nos resultados que o SICSP contribui

significativamente para os instrumentos de gestão e planejamento, bem como para as ações gerenciais.

Monteiro e Pinho (2017) realizaram um estudo com objetivo de identificar a importância e o uso da informação de custos e o nível de sua implantação no setor público municipal do RS, e verificar a possível relação das características dos municípios e dos profissionais de contabilidade no nível de implantação do SICSP. Os resultados indicaram que apesar do reconhecimento da importância das informações geradas por meio do SICSP para diferentes aspectos dentro da organização, sua utilização é tímida, com baixo nível de implantação do sistema e uso das informações. O estudo ainda sugeriu que não existe efeito significativo dos fatores relacionados às características do município com maior ou menor população, ou maior ou menor orçamento, e o nível de implantação, bem como não comprovamos haver efeito significativo das características do profissional em relação ao seu tempo de experiência em gestão, em contabilidade do setor público e do nível de habilitação, e o nível de implantação.

Com o objetivo de relatar a experiência da implantação do Sistema de Informação de custos (SIC) do Governo Federal, as expectativas para a sua utilização e as dificuldades no processo de implantação, Padrones *et al* (2017) realizaram uma pesquisa descritiva com abordagem qualitativa e com procedimentos bibliográficos, aplicação de entrevistas com o órgão central e questionário aos órgãos usuários. Como resultado, a pesquisa verificou que poucos órgãos estão estruturados para utilizarem as informações extraídas da SIC para tomada de decisões, e os que estão estruturados ainda o utiliza de forma incipiente devido à baixa demanda do gestor por tais informações. Essa baixa demanda por informações por parte dos gestores é citada como oriunda da cultura organizacional na utilização de informações de custos ainda ser tímida.

Martini *et al* (2017) realizaram um estudo utilizando o método de custeio *Time-driven Activity-based costing* (TDABC), uma nova proposição do método de custeio *activity-based costing* (ABC), como ferramenta de informação de custos no hospital escola da universidade federal de pelotas (HE-UFPEL), gerido pela empresa brasileira de serviços hospitalares (EBSERH). Inferiu-se da pesquisa, com metodologia quantitativa e qualitativa, que o TDABC proporciona informações gerenciais de atividades que consomem maior tempo e custos, atividades não direcionadas ao paciente, correlação para otimização de tempo e custo por área geográfica de atendimento e tempos e os custos ociosos. Também foi possível determinar os custos por paciente em cada programa, além de criar equações de tempo para cada atividade. Por fim, foi possível afirmar que o método de custeio adotado é uma ferramenta capaz de gerar

informações úteis para tomada de decisões, permitindo a gestão dos custos para a qualidade do gasto público.

Santolin (2017) traz em seu trabalho o relato da experiência da informação de custos no Exército brasileiro, uma das instituições pioneiras na implementação de um sistema de informação de custos. Com objetivo de imprimir os princípios gerenciais da eficácia, eficiência, economicidade e avaliação por resultados, foi criado o Sistema Gerencial de Custos para o Exército (SISCUSTO), como ferramenta para a melhoria do desempenho organizacional. O trabalho aponta que a informação de custos foi primordial para o planejamento orçamentário na medida em que definiu junto aos órgãos superiores o quantitativo de soldados a serem incorporados pelo Exército. Evidenciou-se a importância da informação de custos na formação do combatente para a defesa do território e a garantia da Lei e da Ordem, umas das atividades primárias do Exército.

Batista *et al* (2017) realizaram um trabalho com o tema “Custeio Baseado em Atividades no Serviço Público: um Estudo de caso na Universidade Federal do Rio de Janeiro”. O objetivo do estudo foi verificar os custos dos serviços oferecidos por um dos departamentos de ensino da instituição analisada, sob a ótica da metodologia de Custeio Baseado em Atividade. Através da realização de entrevista com a diretora do departamento e do levantamento dos custos incorridos no segundo semestre de 2016, por meio das informações disponíveis do Portal da Transparência do Governo Federal. Os resultados apontaram a aplicabilidade do Custeio ABC no contexto da unidade em estudo, revelando-se como uma ferramenta de apoio ao gestor, no processo de tomada de decisão, bem como corroborando com a transparência na aplicação dos recursos públicos.

Costa *et al* (2017) publicaram um estudo com objetivo de analisar a percepção dos responsáveis pelo sistema de informação de custos dos poderes executivos estaduais brasileiros, apresentando as principais dificuldades e contribuições resultantes desse processo de implantação. Através da aplicação de questionário, os resultados apontaram que onze Estados (45,83%) estão em fase de estudos para processo de implantação de sistema de custos, sete Estados (29,17%) não iniciaram qualquer estudo, apenas seis Estados (25%) já iniciaram o processo de implantação de sistema de custos, mas ainda encontram dificuldades em sua implantação e conclusão, estando na fase de estudos e aperfeiçoamento do sistema, e nenhum Estado brasileiro possui um sistema de informação de custos totalmente implantado. Entre as dificuldades mais citadas, a ênfase foi dada para a carência do número de integrantes da equipe técnica e a necessidade relacionada aos recursos financeiros. Em termos de contribuições, receberam destaque os itens que apontaram proporcionar informações mais confiáveis para a

tomada de decisão, maior economia e controle dos recursos públicos e melhor eficiência nos resultados do governo.

Monteiro (2018) realizou um estudo com objetivo qualitativo de realizar uma análise exploratória dos fatores de importância e benefícios de implantação do sistema de informação de custos, no setor público do Brasil, e as possíveis barreiras para sua efetivação, por meio de uma análise de conteúdo, realizada nas conclusões de estudos publicados nos Anais do Congresso Brasileiro de Custos - CBC, publicados de 2012 a 2016.

Os estudos apresentados relevam o baixo uso de sistemas de custeamento no setor público, onde, apesar do reconhecimento da importância do sistema e do interesse na implantação do mesmo, os principais motivos do não uso estão relacionados com a complexidade das atividades e a falta de uma cultura organizacional na utilização de informações de custos. Por outro lado, os estudos também mostram instituições públicas que utilizam de sistema de custeamento evidenciando sua importância no alcance de melhores resultados.

3 METODOLOGIA

A metodologia utilizada para realização do presente estudo caracteriza-se quanto aos procedimentos técnicos em dois momentos: pesquisa bibliográfica e pesquisa documental, quanto aos objetivos em exploratória e descritiva, quanto à abordagem em pesquisa quantitativa, e quanto à perspectiva epistemológica em positivista.

A pesquisa bibliográfica utiliza-se de material já elaborado, especialmente livros e artigos científicos (GIL, 2008). Já a pesquisa documental é utilizada tanto para a abordagem quantitativa como qualitativa, e envolve a investigação em documentos internos ou externos à organização (ZANELLA, 2009).

A pesquisa exploratória tem como objetivo conhecer melhor o assunto, se familiarizando com o problema para torná-lo mais claro, e é utilizado especialmente quando o tema estudado é pouco explorado (GIL, 2008). Esta pesquisa é descritiva porque busca descrever a relação entre custos e desempenho. Gil (2008, p. 28) ressalta que “são incluídas neste grupo as pesquisas que têm por objetivo levantar as opiniões, atitudes e crenças de uma população. Também aquelas que visam descobrir a existência de associações entre variáveis”.

Sua abordagem em pesquisa quantitativa configura-se pelo emprego de instrumentos estatísticos no tratamento dos dados. A importância desse tipo de pesquisa está relacionada com a intensão que a mesma tem de garantir a precisão dos resultados, evitando distorções de análise e interpretação (RAUPP; BEUREN, 2013).

3.1 UNIVERSO E AMOSTRA

O universo ou população de uma pesquisa consiste no conjunto de indivíduos, objetos ou eventos que possuem características em comum. Por sua vez, a amostra é um subconjunto do universo, uma parcela convenientemente selecionada representativa ou significativa do universo (LAKATOS, 2003).

O universo do presente estudo encontra-se no Quadro 3 e compreende as Universidade Federais Brasileiras. Justifica-se a escolha pela esfera federal por ser a mais avançada em relação à informação de custos.

Quadro 3: Universidades Federais do Brasil

(Continua)

NOME	SIGLA
Universidade de Brasília	UnB
Universidade Federal da Grande Dourados	UFGD
Universidade Federal de Goiás	UFG
Universidade Federal de Mato Grosso	UFMT
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul	UFMS
Universidade Federal da Bahia	UFBA
Universidade Federal do Sul da Bahia	UFSB
Universidade Federal do Recôncavo da Bahia	UFRB
Universidade Federal da Lusofonia Afro-Brasileira	UNILAB
Universidade Federal da Paraíba	UFPB
Universidade Federal do Cariri	UFCA
Universidade Federal de Alagoas	UFAL
Universidade Federal de Campina Grande	UFCG
Universidade Federal de Pernambuco	UFPE
Universidade Federal de Sergipe	UFS
Universidade Federal do Ceará	UFC
Universidade Federal do Maranhão	UFMA
Universidade Federal do Oeste da Bahia	UFOB
Universidade Federal do Piauí	UFPI
Universidade Federal do Rio Grande do Norte	UFRN
Universidade Federal do Vale do São Francisco	UNIVASF
Universidade Federal Rural de Pernambuco	UFRPE
Universidade Federal Rural do Semi-Árido	UFERSA
Universidade Federal de Rondônia	UNIR
Universidade Federal de Roraima	UFRR
Universidade Federal do Acre	UFAC
Universidade Federal do Amapá	UNIFAP
Universidade Federal do Amazonas	UFAM
Universidade Federal do Oeste do Pará	UFOPA
Universidade Federal do Pará	UFPA
Universidade Federal do Tocantins	UFT
Universidade Federal Rural da Amazônia	UFRA
Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará	UNIFESSPA
Universidade Federal de Alfenas	UNIFAL-MG
Universidade Federal de Itajubá	UNIFEI
Universidade Federal de Juiz de Fora	UFJF
Universidade Federal de Lavras	UFLA
Universidade Federal de Minas Gerais	UFMG
Universidade Federal de Ouro Preto	UFOP
Universidade Federal de São Carlos	UFSCar
Universidade Federal de São João del-Rei	UFSJ
Universidade Federal de São Paulo	UNIFESP
Universidade Federal de Uberlândia	UFU
Universidade Federal de Viçosa	UFV
Universidade Federal do ABC	UFABC
Universidade Federal do Espírito Santo	UFES
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro	UNIRIO
Universidade Federal do Rio de Janeiro	UFRJ
Universidade Federal do Triângulo Mineiro	UFTM
Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri	UFVJM
Universidade Federal Fluminense	UFF
Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro	UFRRJ
Universidade Federal da Fronteira Sul	UFFS
Universidade Federal da Integração Latino-Americana	UNILA
Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre	UFCSPA

(Conclusão)

Universidade Federal de Pelotas	UFPel
Universidade Federal de Santa Catarina	UFSC
Universidade Federal de Santa Maria	UFSM
Universidade Federal do Pampa	UNIPAMPA
Universidade Federal do Paraná	UFPR
Universidade Federal do Rio Grande	FURG
Universidade Federal do Rio Grande do Sul	UFRGS
Universidade Tecnológica Federal do Paraná	UTFPR

Fonte: Elaborado pela autora (2019)

Das 63 universidades presentes no universo, 20 foram excluídas, restando 43 como amostra da pesquisa.

Das 20 excluídas, 09 (nove) instituições foram por possuírem menos de 10(dez) anos de criação, considerando o período estudado, pelos motivos de as mesmas não se apresentarem consolidadas, o que prejudicaria o estudo, pois foi identificado além da ausência de informações, a discrepância dos dados. As universidades excluídas da amostra foram as seguintes: UFSB, UNILAB, UFCA, UFOB, UFOPA, UNIFESSPA, UFFS, UNILA, e a UNIPAMPA.

Outras 09 (nove) universidades foram excluídas por problemas no Relatório de Gestão. Dessas, 06 (seis) estavam com informações incompletas do quantitativo de alunos, informação necessária para calcular o custo por aluno, foram a UFC, UFMG, UFSCar, UNIFESP, UNIRIO, e a UFPel. Outras 02 (duas) universidades, a UFRJ e a UFV, foram excluídas por não terem disponível o Relatório de Gestão no site da instituição, como também não responderem em tempo hábil a solicitação do Relatório efetuada através do SIC. E a UFRB também foi excluída da amostra por apresentar erro no relatório de gestão, quanto aos indicadores Custo corrente/aluno equivalente.

Por fim, mais 02 (duas) foram excluídas, a UTFPR e a UFRR, por serem instituições que trabalham com ensino básico, técnico, tecnológico, graduação e pós-graduação, apresentando estrutura diferente das demais, o que afeta diretamente seus custos e indicadores de desempenho, e, conseqüentemente, o resultado da pesquisa.

3.2 COLETA E TRATAMENTO DE DADOS

3.2.1 Mensuração dos Custos

A pesquisa utilizou de informações do período de 2015 a 2017. A limitação a 03 (três) anos foi pelo fato de só existir a conta de Variação Patrimonial Diminutiva, de onde é extraída

a informação patrimonial, a partir de 2015 após a implantação do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

Para aferição dos custos, a primeira etapa foi a solicitação, por meio do Sistema de Informação ao Cidadão - SIC, do Balancete das Variações Patrimoniais Diminutivas de cada universidade.

De posse desse demonstrativo, a segunda etapa foi a apuração dos custos com base na metodologia de Santos (2014), onde os custos são apurados com base nas informações patrimoniais contidas nesse demonstrativo, excluindo delas as informações que não integram o custo do serviço prestado.

Depois de apurado os custos totais de cada universidade, a terceira etapa foi a divisão dos custos totais pelo quantitativo de alunos equivalentes, informação obtida do Relatório de Gestão, resultando no **custo por aluno equivalente**. Justifica-se esse rateio dos custos totais, a necessidade de minimizar os efeitos do porte da universidade sobre os custos da mesma, onde instituições com estrutura e quantidade de cursos maiores têm tendência natural de possuírem maiores custos. Outra justificativa consiste no fato de que os indicadores de desempenho contidos no Relatório de Gestão e utilizados nessa pesquisa, são calculados também com base no quantitativo de alunos equivalente. Cabe ainda destacar o que declara o Ministério da Educação: “o aluno equivalente é o principal indicador utilizado para fins de análise dos custos das Instituições Federais de Educação Superior”.

3.2.2 Levantamento dos Indicadores de Desempenho

Para o desempenho, foram utilizados os indicadores de desempenho estabelecidos pelo Tribunal de Contas da União - TCU (conforme Decisão nº 408/2002-Plenário e Acórdão nº 1043/2006 e nº 2167/2006- Plenário do Tribunal de contas da União), contidos no Relatório de Gestão das instituições estudadas.

Os 09 (nove) indicadores determinados pelo TCU são elencados a seguir:

- Custo corrente/Aluno equivalente: provê indicativo do custo do aluno equivalente, calculado a partir da divisão do custo corrente pelo quantitativo de alunos equivalente da graduação, pós-graduação e residência médica;
- Aluno tempo integral/professor equivalente: razão que indica quantos alunos em tempo integral existem para cada professor equivalente na Instituição;
- Aluno tempo integral/funcionário equivalente: indica quantos alunos em tempo integral existem para cada funcionário equivalente na Instituição;

- Funcionário equivalente/professor equivalente: Razão que indica quantos funcionários equivalentes atuam na Instituição para cada professor equivalente na Instituição;
- Grau de Participação Estudantil (GPE): obtido da correlação entre o quantitativo de alunos de graduação em tempo integral e o total de alunos de cursos de graduação matriculados, esse índice tem por finalidade mensurar o número de alunos matriculados na graduação com dedicação integral ao curso e expressa, de certo modo, o tempo que os discentes levam para integralizarem a estrutura curricular de seus respectivos cursos;
- Grau de Envolvimento Discente com Pós-Graduação (GEPG): indica a participação dos alunos de programas de pós-graduação em relação ao total de alunos da Instituição. O mesmo é obtido da relação entre o total de alunos efetivamente matriculados em todos os cursos de pós-graduação *stricto sensu* oferecidos pela Instituição e a soma do número de alunos efetivamente matriculados em todos os cursos de graduação e de pós-graduação *stricto sensu*;
- Conceito CAPES/MEC para pós-graduação: certifica a qualidade da pós-graduação no Brasil, sendo referência para a distribuição de bolsas e recursos para o fomento à pesquisa. Esse indicador é obtido pela relação entre a soma dos conceitos de todos os programas de pós-graduação e o número de programas de pós-graduação ofertados pela unidade, segundo a avaliação da CAPES;
- Índice de Qualificação do Corpo Docente (IQCD): representa o nível de qualificação do corpo docente da instituição. Para qualificar o corpo docente é aplicada ao número de professores ponderação de acordo com a titulação, sem considerar o regime de trabalho;
- Taxa de Sucesso na Graduação (TSG) (100%): verifica o desempenho da Universidade no processo de formação de egressos e é avaliado considerando o número de formandos no exercício de referência em relação ao ano de seu ingresso na graduação, sendo expressa em percentagem.

Cada um desses indicadores apresenta uma metodologia de cálculo que tenta retratar a eficiência administrativa da Instituição a partir dos gastos da Universidade com cada aluno, da alocação eficiente de professores e funcionários, além da própria participação do docente e do discente na qualificação do serviço prestado pela Instituição.

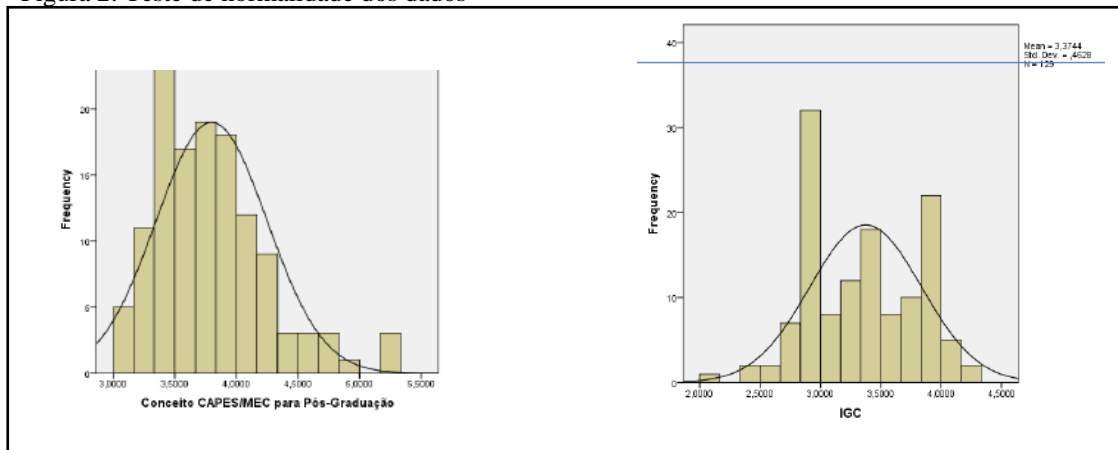
Além desses indicadores, também foi utilizado o Índice Geral de Cursos (IGC) do INEP/MEC, que é um indicador de qualidade que avalia anualmente as instituições de Educação

Superior. Seu cálculo consiste na média ponderada dos conceitos dos cursos de graduação (CPC) e pós-graduação da instituição.

3.2.3 Análise da Correlação Desempenho x Custos

Após mensurado os custos e feito o levantamento dos indicadores de desempenho, será utilizada a **estatística descritiva** para estratificar a amostra, e, posteriormente, a relação entre desempenho e custos será efetuada através de uma **correlação não-paramétrica**, definido de acordo com o teste de Normalidade dos dados realizado com todos os indicadores de desempenho.

Figura 2: Teste de normalidade dos dados



Fonte: Elaborado pela autora (2019)

Os histogramas apresentados na Figura 3 ilustram os resultados encontrados para o teste de normalidade e os demais indicadores que não estão representados na Figura seguiram o mesmo comportamento, mostrando que o comportamento dos dados não acompanha a curva da normalidade, os dados não apresentam uma distribuição normal. Dessa forma, foi utilizado o teste não paramétrico, ou seja, uma correlação não paramétrica, a correlação de Spearman.

Após essa definição, os dados serão tratados com o pacote estatístico do SPSS 20.0 (*Statistical Package for the Social Sciences*) e para a interpretação do resultado da correlação será utilizada a seguinte classificação de Dancey e Reidy (2006):

se $0,00 < \text{correlação} \leq 0,30$, existe fraca correlação linear;

se $0,30 < \text{correlação} \leq 0,60$, existe moderada correlação linear;

se $0,60 < \text{correlação} < 1,00$, existe forte correlação linear.

Segundo Gil (2008), a estatística descritiva proporciona uma análise univariada, onde é descrita isoladamente cada variável obtida. Ainda segundo Gil (2008, p. 161), “estes

procedimentos possibilitam: (a) caracterizar o que é típico no grupo; (b) indicar a variabilidade dos indivíduos no grupo, e (c) verificar como os indivíduos se distribuem em relação a determinadas variáveis”. Já a correlação é utilizada em pesquisas estatísticas para verificar a independência de duas ou mais variáveis, podendo ser paramétrica quando a amostra tenha distribuição normal, especialmente se tiverem uma dimensão inferior a 30, ou não paramétrica quando não se pressupõe a normalidade dos dados.

Para a correlação paramétrica usa-se a correlação de Pearson que foi o primeiro método de correlação criado em 1897 para dados que apresentam linearidade, e para sua utilização as variáveis pertencentes à análise devem ser medidas no mínimo em nível intervalar. Já para correlação não-paramétrica usa-se a correlação de Spearman que não exige nenhum pressuposto de distribuição normal e pode ser utilizada para variáveis ordinais (LIRA; CHAVES NETO, 2006).

3.3 QUADRO RESUMO DA METODOLOGIA

Quadro 4: Resumo Metodológico da Pesquisa

(Continua)

Tema	Desempenho e Custos no Setor Público	
Título	RELAÇÃO ENTRE DESEMPENHO E CUSTOS NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS DO BRASIL	
Problema de pesquisa	A busca pela eficiência, especialmente com o gerencialismo, tem aumentado discussões a respeito de mecanismo que possibilitem a melhoria na qualidade do gasto público. Dentre esses mecanismos estão a avaliação de desempenho e, mais recente, a informação sobre custos, ambos são ferramentas importantes para auxiliar os gestores públicos, como também instrumentos de controle por parte do cidadão.	
Pergunta de pesquisa	Qual a relação entre desempenho e custos nas universidades federais do Brasil?	
Objetivo geral	Analisar a relação entre desempenho e custos nas universidades federais do Brasil.	
Objetivos específicos	a) Calcular os custos das instituições estudadas, utilizando a metodologia de Santos (2014); b) Fazer o levantamento dos indicadores de desempenho das universidades federais do Brasil; c) Verificar a relação existente entre desempenho e custos.	
Suporte teórico da pesquisa	Perspectiva epistemológica	Positivista
	Quadro de referência e principais autores	<ul style="list-style-type: none"> • Eficiência (MARTINS, 2009; MATIAS-PEREIRA, 2014; NUINTIN, 2014; RUA, 2014; VILLELA, 2017); • Desempenho (BRASIL, 2009; BRASIL, 2010; ODELIUS, 2010; ALMEIDA, 2016; GONZAGA <i>et al</i>, 2017). • Custos (MACHADO; HOLANDA, 2010; CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011; SANTOS, 2014; LIMA, 2015; STN 2017a; STN 2017b; SOUZA <i>et al</i>, 2018).

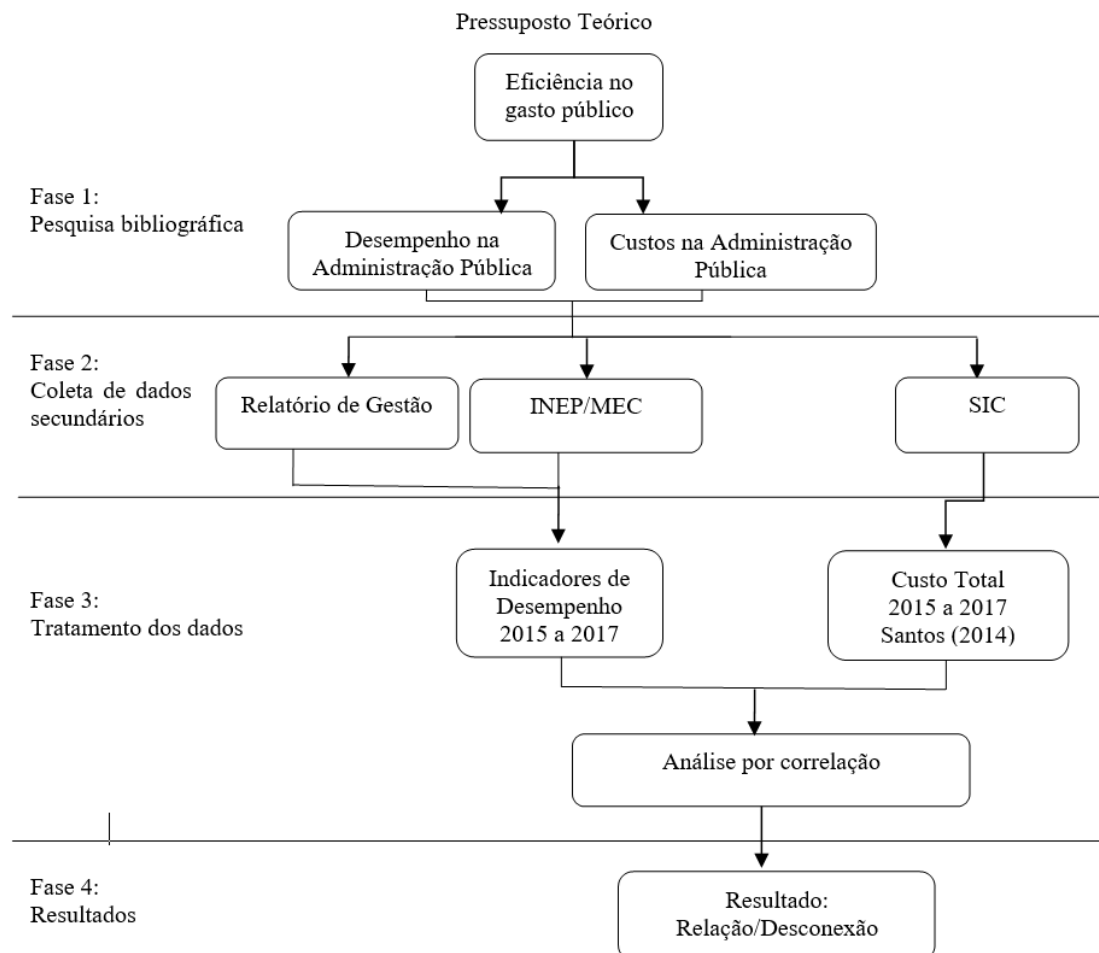
(Conclusão)

Suporte metodológico da pesquisa	Delineamento da pesquisa	Quanto à natureza	Aplicada
		Quanto aos objetivos	Exploratória e descritiva
		Quanto à abordagem do problema	Quantitativa
	População e amostra	Não probabilística, por conveniência	Universidades Federais do Brasil
	Procedimentos técnicos de coleta dos dados	Dados secundários	Documental e Bibliográfica
Procedimentos de tratamento e análise dos dados	Análise	Quantitativa (estatística descritiva, correlação paramétrica ou não-paramétrica)	

Fonte: Adaptado de Xavier Júnior (2015)

A Figura 3 demonstra o mapeamento das fases da pesquisa.

Figura 3: Mapeamento das fases da pesquisa



Fonte: Elaborado pela autora (2019)

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados da presente pesquisa encontram-se aqui divididos de acordo com os objetivos geral e específicos, começando pela mensuração dos custos das universidades que pertencem a amostra baseado na metodologia Santos (2014), depois foi realizada a análise descritiva dos indicadores de desempenho, e, por fim, atendendo o objetivo geral desse estudo, foi realizada a análise da relação entre desempenho e custos.

4.1 MENSURAÇÃO DE CUSTOS UTILIZANDO A METODOLOGIA SANTOS (2014)

Os custos das Universidades Federais pertencentes a amostra, foram calculados a partir do modelo proposto por Santos (2014), que parte das informações patrimoniais para aferição dos custos. Essas informações patrimoniais foram coletadas do Balancete das Variações Patrimoniais Diminutivas das instituições, obtidas através de solicitação feita a cada universidade através do SIC.

O custeamento foi efetuado no nível I, que corresponde ao valor dos custos a nível de órgão, não sendo necessária nesta pesquisa nenhum tipo de rateio.

Das Variações Patrimoniais Diminutivas contidas no Balancete, foram excluídas aquelas que não representam insumos consumidos para produção de bens ou serviços oferecidos pelas instituições, ou seja, aquelas que não representam custos. Partindo desta premissa as seguintes VPD's foram excluídas: indenizações e sentenças judiciais a pessoal ativo e inativo; benefícios previdenciários e assistenciais de aposentados e pensionistas; auxílio funeral; auxílio reclusão; seguros em geral; sentenças judiciais diversas; variações patrimoniais diminutivas financeiras; transferências e delegações concedidas; premiações; desincorporação de ativos; indenizações e restituições.

Após essas exclusões, os custos de cada universidade para o período estudado foram calculados a partir dos insumos (VPD's) contidos no Quadro 5 abaixo:

Quadro 5: Insumos

(Continua)

	Código Insumo – Classificação	Descrição do Insumo	Insumo detalhado
Pessoal e Encargos	3.1.1.0.0.00.00	Remuneração pessoal	Vencimentos e salários, abonos, adicionais, gratificações, férias.
	3.1.2.0.0.00.00	Encargos patronais	Contribuição patronal para o Regime Previdência dos Servidores e Contribuições Previdenciárias do Instituto Nacional de Seguro Social.

(Conclusão)

	3.1.3.0.0.00.00	Benefícios a pessoal	Assistência Pré-Escolar; Auxílio-Transporte; Auxílio-Alimentação; Assistência a Saúde.
	3.1.9.0.0.00.00	Outras variações patrimoniais diminutivas - Pessoal e Encargos	Pessoal requisitado de outros órgãos.
Benefícios Previdenciários e Assistenciais	3.2.9.0.0.00.00	Outros benefícios Previdenciários e assistenciais	Auxílio-natalidade.
Uso de bens, serviços e cons. de capital fixo	3.3.1.0.0.00.00	Uso de materiais de consumo	Material de consumo imediato, consumo de combustíveis e lubrificantes, consumo de materiais estocados – almoxarifado.
	3.3.2.0.0.00.00	Serviços	Estagiários; serviços técnicos profissionais; serviços educacionais e culturais; limpeza e conservação; vigilância; exposições, congressos e conferências; serviços de energia elétrica, de água e esgoto e de comunicação; serviços de transporte, passagem, locomoção e hospedagens.
	3.3.3.0.0.00.00	Depreciação, amortização e exaustão	Depreciação de bens móveis e imóveis.
Tributárias	3.7.2.0.0.00.00	Contribuições	Obrigações patronais s/ serviços de terceiros e contribuição para iluminação pública.
Custo das mercadorias vendidas, dos produtos vendidos e dos serviços prestados	3.8.1.0.0.00.00	Custo das mercadorias vendidas – CMV	Custo das mercadorias vendidas – CMV.
Outras variações patrimoniais diminutivas	3.9.4.0.0.00.00	Incentivos	Bolsas de estudos no país e auxílios para desenvolvimento de estudos/pesquisas.

Fonte: Adaptado de Ribeiro (2018)

O resultado da mensuração de custos na Metodologia de Santos (2014) é apresentado no Quadro 6, e a composição detalhada por insumo encontra-se no Apêndice A.

Quadro 6: Custo Total por período

(Continua)

Nome	Sigla	Ano criação	CUSTOS (SANTOS, 2014)		
			2015	2016	2017
Universidade de Brasília	UnB	1962	1.217.476.297,21	1.227.772.955,73	1.476.580.483,54
Universidade Federal da Grande Dourados	UFGD	2005	205.080.408,51	233.150.305,50	279.641.009,80
Universidade Federal de Goiás	UFG	1960	950.485.738,17	1.037.260.351,63	1.160.939.952,78

(Continuação)

Universidade Federal de Mato Grosso	UFMT	1970	603.478.114,06	685.278.585,17	769.592.459,63
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul	UFMS	1979	550.912.271,10	563.059.603,86	619.435.271,56
Universidade Federal da Bahia	UFBA	1946	1.157.702.946,00	1.197.590.831,74	1.285.118.230,90
Universidade Federal da Paraíba	UFPB	1955	981.822.554,96	1.057.191.632,77	1.145.182.238,52
Universidade Federal de Alagoas	UFAL	1961	580.842.890,48	633.050.001,93	696.263.089,92
Universidade Federal de Campina Grande	UFCG	2002	515.444.378,14	560.123.090,62	619.380.313,28
Universidade Federal de Pernambuco	UFPE	1946	1.056.184.279,09	1.124.809.335,81	1.291.548.475,48
Universidade Federal de Sergipe	UFS	1963	483.116.987,80	537.161.192,45	600.299.669,52
Universidade Federal do Maranhão	UFMA	1961	645.015.323,89	694.360.330,77	729.219.291,38
Universidade Federal do Piauí	UFPI	1971	519.258.343,84	578.499.304,17	630.879.567,29
Universidade Federal do Rio Grande do Norte	UFRN	1958	1.058.738.441,63	1.132.695.948,72	1.267.115.844,84
Universidade Federal do Vale do São Francisco	UNIVASF	2002	174.097.275,75	189.415.578,11	211.338.835,77
Universidade Federal Rural de Pernambuco	UFRPE	1967	399.481.619,35	429.791.802,18	505.718.916,56
Universidade Federal Rural do Semi-Árido	UFERSA	2005	171.001.557,85	188.554.578,53	216.676.313,02
Universidade Federal de Rondônia	UNIR	1982	192.531.050,05	206.316.098,31	228.254.350,94
Universidade Federal do Acre	UFAC	1974	204.434.891,96	234.367.881,48	268.569.028,92
Universidade Federal do Amapá	UNIFAP	1990	125.662.659,11	156.168.836,80	193.092.332,76
Universidade Federal do Amazonas	UFAM	1909	542.737.101,83	549.880.249,74	615.997.326,46
Universidade Federal do Pará	UFPA	1957	980.544.784,02	1.023.201.744,70	1.149.539.320,32
Universidade Federal do Tocantins	UFT	2000	254.495.022,19	290.747.987,94	334.519.294,33
Universidade Federal Rural da Amazônia	UFRA	2002	142.599.682,34	157.152.619,36	186.159.287,68
Universidade Federal de Alfenas	UNIFAL-MG	2005	154.821.127,28	170.642.565,20	188.005.471,94

(Conclusão)

Universidade Federal de Itajubá	UNIFEI	2002	142.387.638,70	152.264.842,63	169.152.099,23
Universidade Federal de Juiz de Fora	UFJF	1998	675.583.600,91	662.568.612,67	725.128.246,68
Universidade Federal de Lavras	UFLA	1994	248.754.461,32	267.465.143,23	298.375.703,38
Universidade Federal de Ouro Preto	UFOP	1969	294.584.362,73	313.970.200,51	339.494.549,75
Universidade Federal de São João del-Rei	UFSJ	2002	220.946.632,94	237.407.257,38	264.603.172,25
Universidade Federal de Uberlândia	UFU	1978	1.038.754.681,41	1.086.716.550,88	1.193.072.910,48
Universidade Federal do ABC	UFABC	2005	216.891.954,19	238.997.538,51	264.992.348,65
Universidade Federal do Espírito Santo	UFES	1961	724.517.241,43	783.806.044,46	892.616.259,27
Universidade Federal do Triângulo Mineiro	UFTM	2005	401.496.850,00	432.963.158,21	480.286.201,23
Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri	UFVJM	2005	185.399.882,44	210.660.245,37	241.481.281,45
Universidade Federal Fluminense	UFF	1960	1.371.686.449,73	1.462.427.057,71	1.535.714.515,77
Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro	UFRRJ	1943	402.519.728,06	413.570.326,06	450.592.003,53
Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre	UFCSPA	1980	107.846.734,48	120.136.420,98	140.458.917,49
Universidade Federal de Santa Catarina	UFSC	1960	1.131.462.677,16	1.242.971.509,19	1.315.102.404,16
Universidade Federal de Santa Maria	UFSM	1960	842.852.354,75	871.444.809,87	1.034.454.689,20
Universidade Federal do Paraná	UFPR	1912	1.129.310.128,01	1.209.414.870,21	1.293.060.282,38
Universidade Federal do Rio Grande	FURG	1969	376.511.987,54	405.088.663,34	430.774.844,49
Universidade Federal do Rio Grande do Sul	UFRGS	1934	1.013.966.251,15	1.082.684.818,31	1.152.610.450,44
Máximo			1.371.686.449,73	1.462.427.057,71	1.535.714.515,77
Mínimo			107.846.734,48	120.136.420,98	140.458.917,49
Média			489.063.682,60	521.477.944,06	575.303.661,53
Média nacional dos três períodos			528.830.376,68		

Fonte: Elaborado pela autora (2019)

Conforme mencionado na metodologia, o custo total foi dividido pelo quantitativo de alunos equivalentes, com intuito de minimizar os efeitos do porte da universidade sobre os custos. O Quadro 7 a seguir apresenta essas informações:

Quadro 7: Custo por aluno equivalente (Continua)

Sigla	Quantidade de Alunos equivalentes			Custo por aluno equivalente - Metodologia de Santos (2014)		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017
UnB	39893,33	44334,11	46152,27	30.518,29	27.693,64	31.993,67
UFGD	8115,51	7742,10	8871,80	25.270,18	30.114,61	31.520,21
UFG	31812,76	34618,30	35821,05	29.877,50	29.962,78	32.409,43
UFMT	27895,37	28015,77	26266,13	21.633,63	24.460,46	29.299,80
UFMS	20437,01	20741,22	23032,70	26.956,60	27.146,89	26.893,73
UFBA	38219,00	39434,00	40336,00	30.291,29	30.369,50	31.860,33
UFPB	32543,45	37039,07	35457,25	30.169,59	28.542,61	32.297,55
UFAL	26963,31	42318,20	26558,17	21.541,97	14.959,28	26.216,53
UFMG	23301,00	23381,00	23004,00	22.121,13	23.956,34	26.924,90
UFPE	34493,53	36334,69	36112,86	30.619,78	30.956,90	35.764,23
UFS	23012,00	24034,00	27283,00	20.994,13	22.350,05	22.002,70
UFMA	20314,39	23599,98	21050,73	31.751,65	29.422,07	34.641,05
UFPI	30050,25	29655,86	31294,59	17.279,67	19.507,08	20.159,38
UFRN	36922,97	44917,00	40866,00	28.674,25	25.217,53	31.006,60
UNIVASF	8791,00	9208,00	10259,00	19.804,04	20.570,76	20.600,33
UFRPE	15033,69	16150,45	16748,29	26.572,43	26.611,75	30.195,26
UFERSA	11344,05	13582,00	13604,00	15.074,12	13.882,68	15.927,40
UNIR	9370,64	8400,38	7829,36	20.546,20	24.560,33	29.153,64
UFAC	13112,71	13149,44	13881,21	15.590,59	17.823,41	19.347,67
UNIFAP	8870,52	7498,94	8305,92	14.166,32	20.825,45	23.247,56
UFAM	26772,94	25304,00	24662,80	20.271,85	21.730,96	24.976,78
UFPA	40443,32	43256,62	43460,87	24.244,91	23.654,22	26.449,98
UFT	17530,90	13612,64	15630,32	14.516,94	21.358,68	21.401,95
UFRA	7548,30	7994,87	7720,72	18.891,63	19.656,68	24.111,65
UNIFAL-MG	9993,50	9948,75	5871,56	15.492,18	17.152,16	32.019,68
UNIFEI	6403,80	9420,25	10985,23	22.234,87	16.163,57	15.398,14
UFJF	23541,24	24587,56	24860,12	28.697,88	26.947,31	29.168,33
UFLA	9346,53	11036,78	12243,37	26.614,63	24.233,98	24.370,39
UFOP	15236,98	15265,00	15212,04	19.333,51	20.567,98	22.317,49
UFSJ	19801,00	18330,00	19830,00	11.158,36	12.951,84	13.343,58
UFU	31046,96	28170,83	29919,14	33.457,53	38.575,95	39.876,58
UFABC	8080,80	9997,55	11758,35	26.840,41	23.905,61	22.536,52
UFES	23476,70	26588,25	24022,94	30.861,12	29.479,41	37.156,83
UFTM	8336,70	8836,02	9292,65	48.160,17	48.999,79	51.684,52
UFVJM	8086,72	10665,41	10205,02	22.926,46	19.751,73	23.662,99
UFF	42482,64	42947,18	48662,40	32.288,16	34.051,76	31.558,54
UFRRJ	13116,20	16118,76	14690,62	30.688,75	25.657,70	30.672,09

(Conclusão)

UFCSPA	4230,00	5184,00	5967,00	25.495,68	23.174,46	23.539,29
UFSC	33812,74	31666,91	33339,27	33.462,61	39.251,43	39.446,05
UFSM	28330,26	29841,81	28862,02	29.750,96	29.202,14	35.841,38
UFPR	38312,04	36666,87	41018,94	29.476,64	32.983,86	31.523,49
FURG	7111,56	6963,53	6703,04	52.943,66	58.172,89	64.265,59
UFRGS	30916,79	30189,02	33153,19	32.796,62	35.863,53	34.766,20
Máximo	42.482,64	44.917,00	48.662,40	52.943,66	58.172,89	64.265,59
Mínimo	4.230,00	5.184,00	5.871,56	11.158,36	12.951,84	13.343,58
Média	18.274,65	18.620,49	19.230,01	25.805,54	26.685,40	29.212,84
Média nacional dos três períodos	18.708,39			27.234,60		

Fonte: Elaborado pela autora (2019)

O resultado encontrado demonstra que houve evolução dos custos de todas as universidades ao longo do período estudado. Essa evolução, de acordo com a média dos custos de todas as universidades, foi de 17,63% para todo período, e é acompanhada pela evolução no número de alunos equivalentes, que foi na média de 5,23% em todo período.

Dentre as universidades, a UFF foi a que apresentou maiores custos nos três períodos, e a UFCSPA a que apresentou os menores custos também nos três períodos. A UFF também apresenta o maior número de alunos equivalentes, bem como a UFSCPA é a instituição com menor quantidade de alunos, inferindo uma relação positiva entre quantidade de alunos e custos totais, uma tendência natural diante do porte das instituições. Todavia, quando relativizados os custos por aluno equivalente, é a FURG que apresenta os maiores custos por aluno nos três períodos, e a UFSJ apresenta os menores valores de custos por aluno também para os três períodos.

De acordo com os custos apurados pela metodologia de Santos (2014), a média nacional dos custos por aluno equivalente para os três períodos estudados é de R\$ 27.234,60 (vinte e sete mil, duzentos e trinta e quatro reais e sessenta centavos). Com o valor dessa média foi possível fazer uma análise por região, comparando a média dos custos regional com o nacional.

O Quadro 8 apresenta a região sul com uma maior média quando analisado os custos totais, com custos 56,53% acima da média geral (considerando todas as universidades e os três períodos), estando também essa região com o maior custo por aluno equivalente, com 34,53% acima da média geral, e essa região é a terceira colocada quando analisada quem tem a maior média no quantitativo de alunos equivalente em todo período.

Quadro 8: Média dos Custos por região

Região	Média do Custo Total para os três períodos	Média do quantitativo de alunos equivalentes para os três períodos	Média do Custo por aluno equivalente para os três períodos
Sul	827.786.267,40	24.014,94	36.219,80
Sudeste	501.418.433,78	17.651,68	27.204,06
Centro-Oeste	772.009.587,22	26.916,63	28.383,43
Norte	382.712.931,01	17.350,35	21.263,21
Nordeste	701.796.972,59	26.756,02	25.245,47

Fonte: Elaborado pela autora (2019)

A segunda região com maior custo total é a centro-oeste, com custos 46% acima da média geral, sendo também a segunda região com maior custo por aluno equivalente, com 5,42% acima da média geral. Com relação ao quantitativo de alunos, essa região é a que apresenta a maior média de alunos para todo período.

A terceira região com maior custo total é a nordeste, com média de custo total 32,71% acima da média geral de todo período, sendo a quarta região com maior custo por aluno equivalente, com 6,33% abaixo da média geral. Com relação ao quantitativo de alunos, essa região é a que apresenta a segunda maior média de alunos para todo período.

A quarta região com maior custo total é a sudeste, com média de custo total 5,18% abaixo da média geral de todo período, sendo a terceira região com maior custo por aluno equivalente, com custos aproximadamente igual a média geral. Com relação ao quantitativo de alunos, essa região é a que apresenta a quarta maior média de alunos para todo período.

Por fim, a região norte contém a menor média de custo total para o período estudado, estando 27,63% abaixo da média geral de todo período, sendo a região com menor custo por aluno equivalente, com 18,97% abaixo da média geral. Com relação ao quantitativo de alunos, essa região é a que apresenta o menor número de alunos.

Com base nessa análise por região, as regiões sul, centro-oeste e sudeste apresentam custo por aluno equivalente acima da média geral, com destaque para região sul, por estar bem além da média não só para custo por aluno, mas também no custo total.

Com relação à influência do ano de criação das universidades com os custos, foi possível verificar uma tendência a diminuição dos custos totais e do custo por aluno equivalente, quando analisadas as universidades em ordem crescente do ano de criação, ou seja, da mais antiga a mais nova. As criadas antes de 1960 e as criadas de 1960 a 1969, apresentam custos totais de 87,53% e de 54,36%, respectivamente, acima da média geral (considerando todas as universidades e os três períodos). Já as criadas de 1970 a 1999 e as criadas do ano 2000 em

diante, apresentam custos totais de 12,38% e de 51,11%, respectivamente, abaixo da média geral. Comportamento similar é encontrado nos dados relativos ao custo por aluno equivalente.

4.2 ANÁLISE DESCRITIVA DOS INDICADORES DE DESEMPENHO

Nesse tópico é apresentado a análise descritiva de cada indicador de desempenho contido no relatório de gestão das universidades, e a análise do IGC do INEP/MEC. Os valores de todos os indicadores para os três períodos estudados, com a média, máximo, mínimo e média nacional, se encontram no Anexo A deste trabalho. No Anexo B se encontra a média dos indicadores por região.

4.2.1 Custo corrente sem HU/ aluno equivalente (em R\$)

Foi encontrado uma pequena evolução da média desse indicador, com um aumento na faixa de 10% em todo período estudado. Com relação a quais universidades apresentaram maior e menor valor para este indicador, a UFRRJ apresenta o maior custo para o ano de 2015, a UFMS para o ano de 2016, e a UFGD para o ano de 2017. Já os menores valores foram apresentados pela UFAL em 2015, e pela UFSJ em 2016 e 2017.

Na análise por região, a região centro-oeste apresenta a maior média, estando 6,23% acima da média geral (considerando todas as universidades e todo período estudado), seguido da região sul com 4,81% acima da média geral, depois a sudeste com 0,44% acima da média, em seguida a região nordeste com 4,67% abaixo da média geral, e, por fim, a região norte com 4,82% abaixo da média geral.

Esse indicador segue o resultado encontrado na apuração dos custos, na metodologia Santos (2014), por aluno equivalente apresentado no tópico anterior, o que é compreensível pelo fato de aqui considerar os custos correntes, e no tópico anterior ter sido apurado o custo total das instituições, onde está inserido também o custo corrente.

4.2.2 Aluno tempo integral/ professor equivalente

Esse indicador apresentou uma média similar para os três períodos estudados. Com relação a quais universidades apresentaram maior e menor valor para este indicador, a UFPA apresenta a maior relação para o ano de 2015, a UFAL para o ano de 2016, e a UFAC para o ano de 2017. Já os menores valores para esse indicador foram apresentados pela UFVJM em

2015, pela UFT em 2016 e pela UFRA em 2017. Na análise por região, a região sul apresenta a maior média com 7,71 % acima da média nacional, seguida da região norte com 2,84 % acima da média nacional, depois nordeste com 2,39 % acima, em seguida centro-oeste com 0,77 % acima e, por último, a região sudeste com 3,24% abaixo da média nacional.

4.2.3 Aluno tempo integral/ funcionário equivalente sem HU

Esse indicador apresentou uma pequena baixa na média no ano de 2016, quando comparado a 2015, mas superou o ano de 2015 em 2017, terminando com um leve aumento na média em todo período estudado. Para esse indicador, a UFAC apresentou a maior relação para o ano de 2015, e a UFAL para os anos de 2016 e 2017. Já os menores valores para esse indicador foram apresentados pela UFRA em 2015 e 2017, e pela UFS em 2016. Na análise por região, a região norte apresenta a maior média com 10,52 % acima da média nacional, seguida da região nordeste com 4,34% acima, depois centro-oeste com 3,63 % acima, em seguida sul com 0,56 % acima, por último, a região sudeste com 4,22 % abaixo da média nacional.

4.2.4 Funcionário equivalente sem HU/ professor equivalente

Esse indicador apresentou uma pequena baixa na média no decorrer do período estudado. A UFPR apresentou a maior relação para os anos de 2015 e 2017, e a UFS para o ano de 2016. Já os menores valores para esse indicador foram apresentados pela UFCSPA em 2015, e pela UAP em 2016 e 2017. Na análise por região, a região sul apresenta a maior média, seguida da região sudeste, depois nordeste, em seguida centro-oeste e, por último, a região norte.

Numa análise conjunta desse indicador com os dois anteriores, a região sul apresentou a maior relação entre aluno professor e funcionário professor, indicando que essa região apresenta quantidade de professores por aluno e funcionários inferior as demais regiões.

4.2.5 Grau de Participação Estudantil (GPE)

Esse indicador manteve média constante no período estudado. A UFAM apresentou os maiores valores para os anos de 2015 e 2016, e a UNIFAL-MG para o ano de 2017. Já os menores valores para esse indicador foram apresentados pela UFABC em todos os períodos estudados. Na análise por região, a região norte apresenta a maior média, seguida da região

nordeste, depois centro-oeste, em seguida sul e, por último, a região sudeste. Interessante destacar que as regiões norte e nordeste, que possui as melhores médias no Grau de Participação Estudantil, são as que apresentaram os menores custos por aluno, com custo abaixo da média geral.

4.2.6 Grau de Envolvimento Discente com Pós-graduação (GEPG)

Esse indicador manteve média constante no período estudado. A UFRGS apresentou os maiores valores para os três anos estudados. Já os menores valores para esse indicador foram apresentados pela UFAC e UFT no ano de 2015, e pela UNIFAP em 2016 e 2017. Na análise por região, a região sul apresenta a maior média, seguida da região centro-oeste, depois nordeste, em seguida sudeste e, por último, a região norte, um comportamento quase inverso ao do indicador anterior, com destaque para as regiões sul que apresentou média na faixa de 70% acima da média geral, e a região norte que apresentou média na faixa de 44% abaixo da média geral, indicando que a região sul possui um maior número de alunos matriculados na pós-graduação quando relacionado com o total de alunos da instituição.

4.2.7 Conceito CAPES/MEC para Pós-Graduação

Esse indicador apresentou uma pequena baixa na média no ano de 2016, quando comparado a 2015, mas superou o ano de 2015 em 2017, terminando com um leve aumento na média em todo período estudado. A UFRGS apresentou os maiores valores para os três anos estudados. Já os menores valores para esse indicador foram apresentados pela UFAC nos três períodos estudados, e pela UNIVASF nos anos de 2015 e 2016.

Na análise por região, a região sul apresenta a maior média, seguida da região centro-oeste, depois sudeste, em seguida nordeste e, por último, a região norte, um resultado que segue ao do indicador anterior, o que é compreensível por ambos estarem relacionados a pós-graduação.

4.2.8 Índice de Qualificação do Corpo Docente (IQCD)

Esse indicador apresentou um leve aumento na média em todo período estudado. Com relação a quais universidades apresentaram maior e menor valor para este indicador, a UFABC

apresentou os maiores valores para os três anos estudados. Já os menores valores para esse indicador foram apresentados pela UNIFAP nos três períodos estudados.

Na análise por região, a região sul apresenta a maior média, seguida da região sudeste, depois centro-oeste, em seguida nordeste e, por último, a região norte. Esse comportamento segue o apresentado no indicador Conceito CAPES/MEC para Pós-Graduação, que, segundo a Decisão nº 408/2002-Plenário, são indicadores que possuem correlação.

4.2.9 Taxa de Sucesso na Graduação (TSG)

Esse indicador apresentou uma média constante em todo período estudado. A UFT apresentou o maior valor para o ano de 2015, a UFAL para o ano de 2016, e a UFPA para o ano de 2017. Já os menores valores para esse indicador foram apresentados pela UFERSA no ano de 2015, a UFS para o ano de 2016, e a UFAC para o ano de 2017.

Na análise por região, a região norte apresenta a maior média, seguida da região sul, depois sudeste, em seguida centro-oeste e, por último, a região nordeste. O resultado infere que, de acordo com a média regional, na região norte é maior o número de alunos que concluem os cursos no tempo médio previsto no Projeto Pedagógico quando comparado com os alunos ingressantes. Esse indicador pode identificar eventuais problemas tais como, retenção, evasão, transferência, mudança de curso e reprovação.

4.2.10 Índice Geral de Cursos (IGC) do INEP/MEC

Esse indicador apresentou um leve aumento na média geral quando analisado todo período estudado. A UFRGS apresenta os maiores valores para todo período estudado. Já os menores valores para esse indicador foram apresentados pela UNIFAP também nos três períodos. Na análise por região, a região sul apresenta a maior média, seguida da região sudeste, depois centro-oeste, em seguida nordeste e, por último, a região norte.

Interessante notar que a UFRGS possui os melhores resultados para esse indicador, para o indicador Grau de Envolvimento Discente com Pós-graduação (GEPG) e para o Conceito CAPES/MEC para Pós-Graduação, inferindo que a instituição está com desempenho em destaque, principalmente quando analisado os indicadores que envolvem a pós-graduação.

Numa análise geral do resultado por todos os indicadores aqui apresentados, cabe destacar que, segundo a Decisão nº 408/2002-Plenário Decisão, instituições com maior envolvimento com atividades de ensino, os indicadores custo corrente/aluno equivalente, IQCD

e Conceito CAPES/MEC para Pós-graduação tendem a ser menores, e os indicadores de produtividade e participação estudantil maiores. Já as instituições com maior envolvimento em pesquisa, tendem a ter custo por aluno maior e melhores conceitos CAPES/MEC para Pós-graduação. Com relação aos custos, a justificativa é de que as atividades de pesquisa carecem de maior aporte financeiro na sua execução (Decisão nº 408/2002-Plenário).

É interessante notar que, na análise por região, os resultados desta pesquisa seguiram esse comportamento padrão, pois a média dos indicadores de custo por aluno, IQCD e conceito CAPES/MEC, além do IGC, foram maiores na região sul, seguido da região sudeste. E a região norte apresentou as menores médias para esses indicadores, e os melhores resultados para o Grau de Participação Estudantil e na Taxa de Sucesso na Graduação, seguida da região nordeste. Esse resultado sugere que as regiões sul e sudeste concentram instituições com maiores investimentos em pesquisa, e as regiões norte e nordeste um maior envolvimento com o ensino. Outro indicador que reforça essa constatação é o Grau de Envolvimento Discente com Pós-graduação (GEPG), pois a região sul apresentou um maior número de alunos matriculados na pós-graduação quando relacionado com o total de alunos da instituição, e a região norte o menor valor para esse indicador.

4.3 ANÁLISE DA RELAÇÃO DESEMPENHO X CUSTOS

Nesse tópico será apresentado o resultado que atende ao objetivo geral desse estudo, que é analisar a relação entre desempenho e custos das universidades federais do Brasil.

Para iniciar a análise, realizou-se o teste de normalidade dos dados e foi verificado que seria um teste não paramétrico, ou seja, uma correlação não paramétrica, a correlação de Spearman.

Após essa definição, os dados coletados foram tratados no SPSS 20.0. Além da análise de correlação entre os indicadores de desempenho e custos apresentados no Quadro 9 abaixo, foi analisado a relação existente entre os indicadores de desempenho, com objetivo de melhorar a compreensão dos resultados, estando a matriz de correlação entre os indicadores no Apêndice B.

Quadro 9: Correlação Desempenho x Custos

Indicadores de Desempenho		Custo por Aluno Equivalente (SANTOS, 2014)
Custo corrente sem HU/ aluno equivalente (em R\$)	Coefficiente de correlação	0,525**
	Significância (2-tailed)	0,000
Aluno tempo integral/ professor equivalente	Coefficiente de correlação	0,137
	Significância (2-tailed)	0,122
Aluno tempo integral/ funcionário equivalente sem HU	Coefficiente de correlação	-0,091
	Significância (2-tailed)	0,303
Funcionário equivalente sem HU/ professor equivalente	Coefficiente de correlação	0,313**
	Significância (2-tailed)	0,000
Grau de Participação Estudantil (GPE)	Coefficiente de correlação	-0,257**
	Significância (2-tailed)	0,003
Grau de Envolvimento Discente com Pós-graduação (GEPG)	Coefficiente de correlação	0,594**
	Significância (2-tailed)	0,000
Conceito CAPES/MEC para Pós-Graduação	Coefficiente de correlação	0,571**
	Significância (2-tailed)	0,000
Índice de Qualificação do Corpo Docente (IQCD)	Coefficiente de correlação	0,473**
	Significância (2-tailed)	0,000
Taxa de Sucesso na Graduação (TSG)	Coefficiente de correlação	-0,054
	Significância (2-tailed)	0,545
IGC	Coefficiente de correlação	0,473**
	Significância (2-tailed)	0,000

Fonte: Elaborado pela autora (2019)

Nota: **Significante a 0,01

*Significante a 0,05

Na primeira análise de correlação, Custo corrente sem HU/ aluno equivalente (em R\$) x Custo por Aluno Equivalente (SANTOS, 2014), o resultado encontrado foi de uma correlação moderada e estatisticamente significativa. Esse resultado é esperado, visto que o indicador de desempenho trata também de custo por aluno, com a diferença de que ele só considera os custos correntes, não considerando os custos oriundos das variações patrimoniais como na metodologia Santos (2014).

Na segunda análise, Aluno tempo integral/ professor equivalente x Custo por Aluno Equivalente (SANTOS, 2014), o coeficiente de correlação apontou uma fraca correlação sem significância estatística, o que aponta que a relação professor aluno não possui relação significativa sobre os custos, não existindo interdependência entre as duas variáveis.

Ainda analisando esse indicador de desempenho, na verificação de sua relação com os demais indicadores foi possível verificar uma correlação moderada e significativa com o Grau de envolvimento discente com pós-graduação (GEPG) e o conceito CAPES/MEC para pós-

graduação, ou seja, existe uma dependência mútua moderada entre eles. Dessa relação, é possível concluir que a quantidade de aluno por professor exerce influência no envolvimento dos discentes na pós-graduação e, conseqüentemente, no conceito do curso junto a CAPES/MEC.

Na terceira observação, Aluno tempo integral/ funcionário equivalente sem HU x Custo por Aluno Equivalente (SANTOS, 2014), o resultado foi uma fraca correlação negativa sem significância estatística entre o indicador de desempenho e os custos, isso significa que a relação aluno funcionário, assim como a aluno professor, não possui relação estatisticamente significativa com os custos. Mas é interessante notar que o resultado de uma fraca relação negativa tem fundamento no fato de que quanto maior esse indicador menos funcionários terá por aluno, ou seja, numa situação de aumento no número de alunos sem contratação de funcionários, resultará em menor custo por aluno, já que aumentará o número de alunos para rateio dos custos.

Ainda com relação a esse indicador de desempenho, o mesmo só apresentou uma dependência significativa com o indicador Aluno tempo integral/ professor equivalente e com o Grau de Participação Estudantil (GPE).

Já a quarta observação, Funcionário equivalente sem HU/ professor equivalente x Custo por Aluno Equivalente (SANTOS, 2014), o resultado encontrado foi de uma correlação moderada e significativa, em outras palavras, a variação desse indicador possui relação, mesmo que moderada, com os custos da instituição. Essa relação pode ser explicada pelo fato das despesas com pessoal serem parte significativa dos custos, conforme consta no Apêndice A, ou seja, quanto maior o número de contratação de servidores maior será os custos da instituição.

Na análise da relação entre o indicador de desempenho Grau de Participação Estudantil (GPE) e o Custo por Aluno Equivalente (SANTOS, 2014), apesar de estatisticamente significativa, a correlação é inversa ou negativa, inferindo que quanto maior o número de alunos em tempo integral menor será o custo por aluno. Essa relação inversa é compreensível, visto que esse indicador expressa, de certo modo, o tempo que os alunos levam para integralizarem os créditos do curso, portanto quanto maior a participação dos estudantes, menor será o tempo que permanecerão na instituição e menores serão os custos para sua formação. Na correlação entre indicadores, esse indicador apresentou correlação moderada e significativa com Aluno tempo integral/ funcionário equivalente sem HU e com a Taxa de Sucesso na Graduação.

Com o indicador de desempenho Grau de Envolvimento Discente com Pós-graduação (GEPG) x Custo por Aluno Equivalente (SANTOS, 2014), o resultado foi de uma correlação moderada e significativa. Essa relação reforça o que consta na Decisão nº 408/2002-Plenário

TCU, de que as atividades de pesquisa carecem de maior aporte financeiro na sua execução, pois esse indicador representa a relação entre alunos de pós-graduação matriculados com o total de alunos da instituição, incluindo graduação e pós-graduação. Em outras palavras, o custo por aluno tende a ser maior quando a instituição possuir maior número de alunos matriculados na pós-graduação, cursos que envolvem maior número de pesquisas.

Na análise entre indicadores, além dessa dependência recíproca entre o indicador de desempenho e custos, e da correlação moderada e significativa com o indicador Aluno tempo integral/ professor equivalente, como citada anteriormente, esse indicador apresentou uma forte correlação com o Conceito CAPES/MEC para Pós-Graduação e com Índice de Qualificação do Corpo Docente (IQCD).

O mesmo resultado da análise anterior foi encontrado na observação entre o Conceito CAPES/MEC para Pós-Graduação x Custo por Aluno Equivalente (SANTOS, 2014), correlação moderada e significativa, ou seja, a variação do conceito CAPES/MEC para Pós-Graduação possui relação com os custos da instituição, seja ele por aluno equivalente como também com o custo geral. Como ressaltado na análise do indicador anterior, além da relação com os custos, a variação do indicador objeto dessa análise possui dependência forte com o envolvimento dos discentes da pós-graduação e com a qualificação dos docentes, correlação que segue o padrão destacado pela Decisão nº 408/2002-Plenário TCU como já citado anteriormente.

Entre o indicador de desempenho Índice de Qualificação do Corpo Docente (IQCD) x Custo por Aluno Equivalente (SANTOS, 2014), a correlação também é moderada e significativa, ou seja, quanto maior a qualificação dos docentes, maiores os custos por aluno. A relação desse indicador com os demais já foi contemplada nas análises anteriores.

Entre a Taxa de Sucesso na Graduação (TSG) x Custo por Aluno Equivalente (SANTOS, 2014), o resultado encontrado foi de uma fraca correlação negativa sem significância. Apesar de não significativa, a correlação negativa é compreendida pelos mesmos argumentos da correlação negativa entre o Grau de Participação Estudantil (GPE) e o Custo por Aluno Equivalente (SANTOS, 2014).

Interessante notar que esse indicador só apresentou correlação, mesmo que de fraca a moderada, com os indicadores Aluno tempo integral/ professor equivalente, Aluno tempo integral/ funcionário equivalente e com o Grau de Participação Estudantil (GPE). Esse resultado assinala que o custo por aluno equivalente tende a ser menor quando a instituição tem um maior número de alunos em tempo integral, que concluem seu curso em menor tempo.

Por último, na análise de existência de correlação entre o IGC x Custo por Aluno Equivalente (SANTOS, 2014), o resultado foi de uma correlação moderada e significativa, indicando que a qualidade de todos os cursos de graduação, mestrado e doutorado de uma instituição possui certa relação com os custos da instituição, seja o custo por aluno equivalente, mas também com o custo geral.

Os resultados apresentados sugerem que, no geral, o custo por aluno equivalente é positivamente correlacionado com indicadores que envolvem a pós-graduação, e inversamente ou sem correlação com indicadores que se referem a graduação, reforçando o que já foi muito citado aqui pela Decisão nº 408/2002-Plenário TCU.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A eficiência da Administração Pública é um desejo dos Governos e, principalmente, da sociedade que necessita de seus serviços no dia a dia (DENHARDT, 2012; SANTOS, 2016). Com objetivo de alcançar essa eficiência tão almejada, diversos mecanismos são criados e implementados, dentre eles estão os mecanismos de aferição de desempenho e o sistema de informação de custos.

Com base nessa premissa, e partindo do raciocínio de que uma melhor gestão de custos possibilita a melhoria na alocação dos recursos públicos, e, conseqüentemente, em melhores desempenhos para a organização, a presente pesquisa trouxe o seguinte problema: Qual a relação entre o desempenho e os custos nas universidades federais do Brasil?

Com objetivo de analisar a relação entre o desempenho e os custos nas universidades federais do Brasil, foi elencado como objetivos específicos: calcular os custos das instituições estudadas, utilizando a metodologia de Santos (2014); fazer o levantamento dos indicadores de desempenho das universidades federais do Brasil; e, por último, verificar a relação existente entre desempenho e custos.

A pesquisa utilizou de informações do período de 2015 a 2017. A limitação a 03 (três) anos foi pelo fato de só existir a conta de Variação Patrimonial Diminutiva, de onde é extraída a informação patrimonial, a partir de 2015 após a implantação do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

Para solucionar o problema proposto, coletaram-se dados secundários do Balancete das Variações Patrimoniais Diminutivas das instituições para o cálculo dos custos de acordo com a metodologia de Santos (2014), essa informação foi obtida através de solicitação feita no SIC. Das contas do Balancete foram retiradas algumas que não representam insumo utilizados na prestação dos serviços, portanto não são custos.

Após esse procedimento, foram encontrados os custos totais das universidades no período estudado, 2015 a 2017. Para minimizar os efeitos que a diferença do porte da instituição teria sobre os custos, foi realizado um rateio para se chegar ao custo por aluno equivalente, e, posteriormente, realizado uma análise descritiva que possibilitou a identificação do crescimento dos custos no decorrer dos anos, na média de 17, 63% em todo período.

Ainda com relação aos custos, através de uma análise por região foi apontado que as regiões sul, centro-oeste e sudeste apresentam custo por aluno equivalente acima da média nacional, que é de R\$ 27.234,60 (vinte e sete mil, duzentos e trinta e quatro reais e sessenta centavos) para os três períodos, e as regiões norte e nordeste abaixo da média. Com relação à

influência do ano de criação das universidades com os custos, o resultado foi de que quanto mais antigas as universidades maiores os custos totais e custo por aluno equivalente.

O levantamento dos indicadores de desempenho das universidades também foi obtido através de dados secundários, sendo que dos dez indicadores nove foram coletados do Relatório de Gestão e o IGC do site do MEC. Após a coleta foi realizada uma análise descritiva, identificando as universidades que apresentaram menores e maiores valores para cada indicador, a média dos indicadores, e também uma análise por região. A ordem das regiões que obtiveram maiores médias, da maior média para o menor respectivamente, para cada indicador foi:

- Custo corrente sem HU/ aluno equivalente: centro-oeste – sul – sudeste – nordeste – norte;
- Aluno tempo integral/ professor equivalente; sul – norte – nordeste – centro-oeste – sudeste;
- Aluno tempo integral/ funcionário equivalente sem HU: nordeste – centro-oeste – sul – norte – sudeste;
- Funcionário equivalente sem HU/ professor equivalente: sul – sudeste – nordeste – centro-oeste – norte;
- Grau de Participação Estudantil (GPE): norte – nordeste – centro-oeste – sul – sudeste;
- Grau de Envolvimento Discente com Pós-graduação (GEPG): sul – centro-oeste – nordeste – sudeste – norte;
- Conceito CAPES/MEC para Pós-Graduação: sul – centro-oeste – sudeste – nordeste – norte;
- Índice de Qualificação do Corpo Docente (IQCD): sul – sudeste – centro-oeste – nordeste – norte;
- Taxa de Sucesso na Graduação (TSG): norte – sul – sudeste – centro-oeste – nordeste;
- Índice Geral de Cursos (IGC) do INEP/MEC: sul – sudeste – centro-oeste – nordeste – norte.

Um achado interessante nessa análise regional foi que as regiões sul e sudeste apresentaram as maiores médias nos indicadores de custo corrente sem HU/ aluno equivalente (em R\$), IQCD e conceito CAPES/MEC. Já as regiões norte e nordeste apresentaram as menores médias para esses indicadores, e os melhores resultados para o Grau de Participação Estudantil e na Taxa de Sucesso na Graduação. Esse comportamento dos indicadores por região sugere, segundo a Decisão nº 408/2002-Plenário Decisão, que as regiões sul e sudeste

concentram as instituições com maior envolvimento com atividades de pesquisa, e as regiões norte e nordeste as atividades de ensino. Outro indicador que reforça essa constatação é o Grau de Envolvimento Discente com Pós-graduação (GEPG), pois a região sul apresentou um maior número de alunos matriculados na pós-graduação quando relacionado com o total de alunos da instituição, e a região norte o menor valor para esse indicador.

Após apurado o custo por aluno equivalente e também de posse dos dados dos indicadores de desempenho, foi realizado o teste de normalidade dos dados, onde foi possível identificar que a correlação seria não paramétrica, sendo utilizada a correlação de Spearman. Para testar a relação entre desempenho e custos das universidades estudadas foi utilizado o SPSS 20.0.

O resultado mostrou que dos 10 (dez) indicadores de desempenho utilizados na pesquisa, 07 (sete) tem correlação estatisticamente significativa com os custos, são eles: **custo corrente sem HU/ aluno equivalente (em R\$)**, correlação positiva e moderada; **funcionário equivalente sem HU/ professor equivalente**, correlação positiva e moderada; **grau de participação estudantil (GPE)**, correlação negativa e fraca; **grau de Envolvimento Discente com Pós-graduação (GEPG)**, correlação positiva e moderada; **conceito CAPES/MEC para Pós-Graduação**, correlação positiva e moderada; **índice de Qualificação do Corpo Docente (IQCD)**, correlação positiva e moderada; **IGC**, correlação positiva e moderada. Os demais não apresentaram correlação significativa.

Com isso, os resultados sugerem que existe relação entre desempenho e custos nas universidades federais do Brasil, na medida em que a maioria dos indicadores de desempenho possuem correlação moderada e significativa com os custos, e que pesa muito o fato dos indicadores Conceito CAPES/MEC para Pós-Graduação e o IGC estarem entre esses indicadores, pois são indicadores oficiais que certificam a qualidade dos cursos de graduação e pós-graduação no Brasil, e são norteadores para credenciamento de IFES, na distribuição de recursos para fomento ao ensino, pesquisa e extensão, e na indução de criação ou expansão de programas.

Outro achado importante dessa pesquisa foi na análise regional, onde as regiões sul e sudeste possuem os maiores custos por aluno equivalente, mas também os melhores valores para a maioria dos indicadores de desempenho, em especial os que são positivamente correlacionados com os custos. Isso sugere que os investimentos nas universidades afetam seus resultados, concedendo retorno em melhores desempenhos.

Do exposto, conclui-se que os objetivos, tanto geral como específicos, da pesquisa foram atingidos. A verificação da relação significativa entre desempenho e custos se fez

importante na medida em que essa informação pode provocar uma análise crítica dos gestores das universidades, de como seus recursos públicos estão sendo aplicados e na isonomia na distribuição desses recursos entre as universidades. Partindo dessa análise, os gestores podem direcionar seus esforços físicos e financeiros para o alcance de melhores desempenho.

O resultado dessa pesquisa também se mostrou importante para a identificação da eficiência na aplicação dos recursos públicos, pois conforme o resultado da tese de Nuintim (2014) sobre a “Eficiência da aplicação de recursos públicos nas universidades federais”, já citada nesse trabalho, os indicadores divulgados no Relatório de Gestão permitem mensurar o nível de eficiência da aplicação de recursos públicos, contribuindo para a melhoria da transparência e para a *accountability* reduzindo a assimetria informacional entre a sociedade e as UFs.

Contribuição importante também para a mensuração da eficiência é do sistema de informação de custos, pois conforme enaltece Alonso (1999) não há como medir eficiência sem a medição de custos, visto que a eficiência é a relação entre os resultados e os custos para alcançá-lo. Dessa forma, a utilização sistemática de medição de desempenho e de custos propiciam um controle mais consistente e criterioso, e a identificação de sua relação deve ser útil ao processo decisório.

Como coloca Filgueiras (2018), o processo de democratização e a descrença dos cidadãos nas instituições públicas, fez surgir contestações da população e uma demanda de transformações na gestão e no regime político. Uma sociedade com uma posição crítica, cansada dos escândalos de corrupção e da falta de informação. Diante disso, esse trabalho defende que o conhecimento do desempenho e dos custos nas universidades públicas são importantes e a relação entre eles é informação útil para tomada de decisão e também são elementos importantes para a governança democrática, na medida em que fornecem informações que contribuem para a transparência e *accountability*.

As limitações da pesquisa consistiram na coleta das informações. Pois na ausência de sistemas de informação de custos nas universidades, foi necessário solicitar as VPDs pelo SIC para aferição dos custos. Além da informação de custos, foi necessário solicitar também através do SIC os Relatórios de Gestão das universidades que não as tinham publicados em seus sites.

Espera-se que o resultado da pesquisa possa ser utilizado como início de trabalhos futuros como: (i) identificação das causas da concentração dos melhores desempenhos nas regiões sul do país; (ii) análise qualitativa sobre os efeitos da relação entre desempenho e custos para a eficiência na alocação dos recursos públicos; e (iii) visão dos gestores públicos sobre a importância na utilização das informações de desempenho e custos na administração pública.

REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, Fernando Luiz. Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, Edição Especial Comemorativa p. 67-86, 1967-2007.
- AGOSTINO, D; ARNABOLDI, M. Performance measurement systems in public service networks. The what, who and how of control. *Financial Acc & Man.* 2018;34:103–116. <https://doi.org/10.1111/faam.12147>
- AKIM, E. K.; MERGULHÃO, R. C. Panorama da produção intelectual sobre a medição de desempenho na gestão pública. **Revista de Administração Pública**, mar./abr., 2015, Vol. 49(2), p. 337-366.
- ALMEIDA, Jáder C. de. MARTINS, Aiane L. LIMA, Diana V. de. Perspectivas de desenvolvimento de um sistema de custos nos hospitais universitários após a adesão à EBSERH. *In: Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público*, 6., 2016, Natal. *Anais [...]* Natal: Instituto Social Iris, 2016, p. 42-58.
- ALMEIDA, Katiana Diniz de. **Avaliação de desempenho na administração pública federal: um estudo no Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)**. Dissertação de mestrado em Administração Pública, Mestrado Nacional em administração Pública em Rede Nacional – PROFIAP, Universidade Federal de Campina Grande, Paraíba, 2016.
- ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 50, n. 1, p. 37-63, jan./mar. 1999.
- ARAÚJO, Aneide O.; PEREIRA, Tarso R. L. Estado da arte dos custos aplicados ao setor público e a informação gerada. **Revista Gestão & Conhecimento**, v. 9, nº 1, jan./jul. 2015.
- ÁZARA, Leiziane N. de. **Eficiência dos municípios com relação aos gastos públicos na microrregião de Varginha/MG**. Dissertação de mestrado em Administração Pública, Universidade Federal de Alfenas, campus Varginha, Minas Gerais, 2016.
- BATISTA, A. P.; ASSIS, G. C. T. de; CRUZ, C. F. da; BUFONI, A. L. Custeio Baseado em Atividades no Serviço Público: um Estudo de Caso na Universidade Federal do Rio de Janeiro. *In: Congresso Brasileiro de Custos*, 24., 2017, Florianópolis. *Anais [...]* Florianópolis: ABC, 2017.
- BEZERRA, Victor V. N. **Avaliação de desempenho municipal através da análise multicritério: uma aplicação em microrregiões paraibanas**. Dissertação de Mestrado em Administração Pública, Mestrado Nacional em Administração Pública em Rede Nacional - PROFIAP, Paraíba, 2016.
- BONACIM, Carlos A. G. ARAUJO, Adriana M. P. de. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. **Revista de Administração Pública** - Rio de Janeiro 44(4):903-31, jul./ago. 2010.

BRASIL. **Lei nº 4320**, 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: 18 jul. 2018.

BRASIL. **Decreto-lei nº. 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em 18 de jul. 2018.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p.

BRASIL. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília: Imprensa Nacional, nov. 1995.

BRASIL. Ministério da Educação. **Exame Nacional do Ensino Médio**. Brasília, 1998. Disponível em: http://www.crmariocovas.sp.gov.br/pdf/diretrizes_p0178-0181_c.pdf. Acesso em: 22 out. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 101**, de 04 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. Estabelece Normas de Finanças Públicas voltadas para a Responsabilidade na Gestão Fiscal e dá Outras Providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 30 jul. 2018.

BRASIL. **Lei n.º 10.180**, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da União - Seção 1, Brasília, 7 de fevereiro 2001. Seção I.

BRASIL. Tribunal de Contas da União – TCU. **Decisão nº 408/2002**. Plenário. Relator: Ministro Iram Saraiva. Sessão de 24/04/2002. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 24 ago. 2002.

BRASIL. **Lei no 10.861**, de 14 de abril de 2004. Institui o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.861.htm. Acesso em: 22 out. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União - TCU. **Acórdão nº 1078/2004** – Segunda Câmara. Disponível em: http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CRELAC%5C20%5CGERADO_TC-43154.pdf. Acesso em: 16 ago. 2018.

BRASIL. Ministério da Educação. **Portaria no 931**, de 21 de março de 2005. Institui o Sistema de Avaliação da Educação Básica – SAEB. Brasília, 2005. Disponível em: <http://www.stellabortoni.com.br/index.php/artigos/1115-poataaia-o-931-ii-21-03-005-qui-oiostituiu-o-saib>. Acesso em: 22 out. 2017.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Guia referencial para medição de desempenho e manual para construção de indicadores**. Brasília, 2009.

BRASIL. **Decreto N. 7133**, de 19 de março de 2010. Regulamenta os critérios e procedimentos gerais a serem observados para a realização das avaliações de desempenho individual e institucional e o pagamento das gratificações de desempenho de que tratam as Leis nos 9.657, de 3 de junho de 1998, 10.484, de 3 de julho de 2002, 10.550, de 13 de novembro de 2002, 10.551, de 13 de novembro de 2002, 10.682, de 28 de maio de 2003, 10.768, de 19 de novembro de 2003, 10.871, de 20 de maio de 2004, 10.883, de 16 de junho de 2004, 11.046, de 27 de dezembro de 2004, 11.090, de 7 de janeiro de 2005, 11.095, de 13 de janeiro de 2005, 11.156, de 29 de julho de 2005, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.233, de 22 de dezembro de 2005, 11.344, de 8 de setembro de 2006, 11.355, de 19 de outubro de 2006, 11.356, de 19 de outubro de 2006, 11.357, de 19 de outubro de 2006, 11.784, de 22 de setembro de 2008, 11.890, de 24 de dezembro de 2008, e 11.907, de 2 de fevereiro de 2009. Presidência da República, Brasília, 2010. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7133.htm. Acesso em: 15 de junho de 2018.

BRASIL. Ministério da Educação. **Exame Nacional de Desempenho de Estudantes**. Brasília, 2017a. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/enade>. Acesso em: 22 out. 2017.

BRASIL. Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior. **Sistema de indicadores de resultados dos programas de pós-graduação avaliados pela CAPES**. Brasília, 2017b. <http://www.capes.gov.br/avaliacao>. Acesso em: 22 out. 2017.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Da Administração Pública Burocrática à Gerencial. **Revista do Serviço Público**, 47(1) janeiro-abril 1996. Trabalho apresentado ao seminário sobre Reforma do Estado na América Latina organizado pelo Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado e patrocinado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (Brasília, maio de 1996).

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Do Estado Patrimonial ao Gerencial. In: PINHEIRO, Paulo Sérgio; SACHS, Ignacy; WILHEIM, Jorge (Orgs.). *Brasil: um século de transformações*. São Paulo: **Cia. das Letras**, p. 222-259, 2001.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Os primeiros passos da reforma gerencial do Estado de 1995. **Revista Brasileira de Direito Público**. Belo Horizonte, ano 6, n. 23, p. 145-186, out./dez. 2008.

CAIDEN, Naomi J.; CAIDEN, Gerald E. *Enfoques y lineamientos para el seguimiento, la medición y la evaluación del desempeño en programas del sector público*. **Revista do Serviço Público**, nº 1, jun-mar/2001.

CAMPOS, Hugo L. **Avaliação de desempenho dos servidores públicos federais sob a ótica do princípio da eficiência**. Artigo Jurídico apresentado a Universidade federal de Juiz de Fora, Minas Gerais, 2017.

CARDOSO JR., José Celso. **Burocracia e ocupação no setor público brasileiro**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2011.

CASTRO, Rodrigo Batista de. **Eficácia, eficiência e efetividade na administração pública**. ENANPAD. Salvador, 2006.

CAVALCANTE, Pedro. CARVALHO, Paulo. Profissionalização da burocracia federal brasileira (1995-2014): avanços e dilemas. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 51, n. 1, p. 1-26, 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução n.º 1366/11, de 25 de novembro de 2011. Aprova a **NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público**. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1366.pdf. Acesso em: 30 jul. 2018.

COSTA, B. dos S.; RAUPP, F. M.; DIAS, J. da S. Sistema de custos no setor público: Um estudo nos Estados brasileiros face a realidade de implantação. *In: Congresso Brasileiro de Custos*, 24., 2017, Florianópolis. **Anais [...]** Florianópolis: ABC, 2017.

COSTA, Edward M; SOUZA, Hermínio R. de; RAMOS, Francisco de S.; SILVA, Jorge L. M. da. Eficiência e desempenho no ensino Superior: uma análise da fronteira de produção educacional das IFES Brasileiras. **Rev. Econ. Contemp.**, Rio de Janeiro, v. 16, n. 3, p. 415-440, set-dez/2012.

COSTA, G. P. da. **Heranças patrimonialistas, (dis)funções burocráticas, práticas gerenciais e os novos arranjos do Estado em rede: entendendo a configuração atual da administração pública brasileira**. 253 f. Tese (Doutorado). Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa. Brasília, 2012. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br>. Acesso em: 06 mar. 2018.

DENHARDT, R. B. **Teorias da administração pública**. 6. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012. 400 p.

DANCEY, Christine; REIDY, John. **Estatística Sem Matemática para Psicologia: Usando SPSS para Windows**. Porto Alegre, Artmed, 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 30º ed. Revista, atualizada e ampliada – Rio de Janeiro: Forense, 2017.

DIAS, Maria Inês de M. E. *In: PANTOJA, Maria Júlia (Org.). Gestão de Pessoas: Bases Teóricas e Experiências no Setor Público*. Brasília: ENAP, 2010.

DUBOIS, N.; MCDAVID, J.; CHARBONNEAU, E.; DENIS, J. L. *Special issue on performance measurement, performance management, and accountability – Editors' introduction / numéro spécial sur la mesure de la performance, gestion de la performance, et imputabilité - Introduction des rédacteurs*. **Canadian public administration**. v. 58, n. 1, p. 1–14, mar. 2015.

DUTRA, Ademar. **Metodologia para avaliar e aperfeiçoar o desempenho organizacional: incorporando a dimensão integrativa à MCDA construtivista-sistêmico-sinérgica**. 320f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Santa Catarina, Brasil, 2003.

FILGUEIRAS, Fernando. Indo além do gerencial: a agenda da governança democrática e a mudança silenciada no Brasil. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, p. 71-88, jan.-fev. 2018.

GARCIA, S. M; SOUZA FILHO, T.A. Gestão do Desempenho na Nova Administração Pública. Um Estudo de Caso no Tribunal Regional Eleitoral de Rondônia. **Revista de Administração e Negócios da Amazônia**, v.2, n.1, jan/abr.2010.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6º edição. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES, Eduardo Granha M. **Gestão por Resultados e eficiência na Administração Pública: uma análise à luz da experiência de Minas Gerais**. Tese de doutorado em Administração Pública e Governo, Fundação Getúlio Vargas, Escola de administração de empresas de São Paulo, São Paulo, 2009.

GONÇALVES, Andrea de O.; SANTOS, Rogerio L. A. dos; BILHIM, João Abreu de F.; COSTA, Thiago D. Que Modelo é Esse? as Alterações nos Processos de Capacitação de Recursos Humanos nos 20 Anos do Plano MARE. **Revista Administração Pública e Gestão Social**, 9(4), out.-dez., 2017, 298-309.

GONZAGA, Rosimeire P.; FREZATTI, Fabio; CKAGNAZAROFF, Ivan B.; SUZART, Janilson A. da S. Avaliação de Desempenho no Governo Mineiro: Alterações dos Indicadores e Metas. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 21, edição especial FCG, art. 1, pp 1-21, abril 2017.

HOLANDA, S. B. **Raízes do Brasil**. Companhia das Letras, São Paulo, 26. ed., 1995.

Jannuzzi, P. D. M. Indicadores para diagnóstico, monitoramento e avaliação de programas sociais no Brasil. **Revista do Serviço Público Brasília**, 56(2), 137-160, 2005.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos, Planejamento, Implantação e Controle**. 3º ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Cristian de Oliveira. **Mensuração de eficiência no setor público: estudo de caso sobre o processo de gestão orçamentária do ministério da educação**. Dissertação em Administração Pública, Universidade Federal de Lavras, Minas Gerais, 2015.

LIRA, S. A., CHAVES NETO, A. Coeficientes de correlação para variáveis ordinais e dicotômicas derivados do coeficiente linear de Pearson. **Revista Ciência & Engenharia**. Uberlândia, v. 15, n. 1/2, p. 45-53, jan.-dez. 2006.

LOVATO, L., Oliveira, E. G.; GUIMARÃES, I. A.; CAPATAN, A. Sistemas de Informações de Custos no Setor Público no Brasil: Uma Análise da Percepção dos Usuários Sob o Enfoque da Gestão Governamental. **GCG: Revista de Globalización, Competitividad & Gobernabilidad**, 10(1), 2016.

LUCENA, W. G. L. **Avaliação de desempenho no setor público: aplicação de modelos no ministério da ciência e tecnologia**. 222 fls. Tese (Doutorado). Universidade Federal da Paraíba. Programa multiinstitucional e inter-regional de pós-graduação em ciências contábeis (UNB/UFPB/UFRN). João Pessoa, 2011. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/handle/10482/10613>. Acesso em: 21 jun. 2018.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da Experiência no Governo Federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 796, 2010.

MARCELINO, Gileno F. Em busca da flexibilidade do Estado: o desafio das reformas planejadas no Brasil. **Revista de Administração Pública RAP** – Rio de Janeiro 37(3): 641-659, mai/jun. 2003.

MARTINI, B. P.; CARRICONDE, J. M.; DALCIN, T. A Utilização do Método de Custeio Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC), uma Nova Proposição do Método de Custeio Activity-Based Costing (ABC), como Ferramenta de Informação de Custos no Hospital Escola da Universidade Federal de Pelotas (HE-UFPEL), Gerido pela Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH). *In: Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público*, 6., 2016, Natal. **Anais [...]** Natal: Instituto Social Iris, 2016, p. 77-110.

MARTINS, Cristiane Fortes Nunes. **Princípio da Eficiência na Administração Pública**. Disponível em: <http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/32602-39847-1-PB.pdf>. Acesso em: 22 mai. 2018.

MARTINS, H. F.; MARINI, C. **Um guia de governança para resultados na administração pública**. Brasília, DF: Publix Editora, 2010.

MATIAS-PEREIRA, José; BORGES, Erivan Ferreira. Educação fiscal e eficiência pública: um estudo das suas relações a partir da gestão de recursos municipais. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – REPEC**, Brasília, v. 8, n. 4, art. 6, p. 437-453, out./dez. 2014. Disponível em: <http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/1202/972>. Acesso em: 23 fev. 2018.

MATIAS-PEREIRA, José. **Controle de contas e transformação da administração pública**. *In: Controle cidadão*. 1 Ed. 2015. Editor(a): Edições Demócrito Rocha. Participações: Gustavo Raposo Feitosa (Coordenador), Ubiratan Aguiar *et al.* (Autores). ISBN: 978-85-7529-683-7. Disponível em: https://www.tce.ce.gov.br/downloads/Controle_Cidadao/f10_-_controle_cidadao.pdf. Acesso em: 06 mar. 2018.

OSBORNE, D; GAEBLER, T. (1995). **Reinventando o governo**. 6. ed. Brasília: MH Comunicação.

MERTON, Robert K. Estrutura burocrática e personalidade. *In: CAMPOS, Edmundo (org.). Sociologia da burocracia*. 4.ed. Rio de Janeiro: Zahar, p. 107-124, 1978.

MONTEIRO, R. P. Análise Exploratória dos Fatores de Importância e Barreiras para a Implantação da Contabilidade de Custos no Setor Público Brasileiro. **Revista de**

Administração, Sociedade e Inovação - RASI, Volta Redonda/RJ, v.4, n.1, pp.71-89, jan/jun. 2018.

MONTEIRO, R. P.; PINHO, J. C. da C. Contabilidade de custos: uma análise da realidade do setor municipal de um estado do Brasil. **Revista Espacios**, Vol. 39 (Nº 03), p. 31, 2018.

MORAES, A. **Reforma administrativa: emenda constitucional 19/98**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 144 p.

MOTTA, Paulo Roberto. A modernização da administração pública brasileira nos últimos 40 anos. **Revista de Administração Pública RAP** – Rio de Janeiro: 87-96, 1967-2007.

MOYNIHAN, D. P.; PANDEY, S. The Big Question for Performance Management: Why Do Managers Use Performance Information? *Journal of Public Administration Research and Theory*, Mar. 1, 2010.

NUINTIN, Adriano Antônio. **Eficiência da aplicação de recursos públicos nas universidades federais**. Tese de doutorado em Administração, Universidade Federal de Lavras, Minas Gerais, 2014.

ODELIUS, Catarina Cecília. In: PANTOJA, Maria Júlia (Org.). **Gestão de Pessoas: Bases Teóricas e Experiências no Setor Público**. Brasília: ENAP, 2010.

PACHECO, Regina Silvia. Organizações sociais e governança pública: questões atuais a partir da experiência brasileira. In: **Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública**, 18., 2013, Montevideu. **Anais [...]** Montevideu, 2013.

PADRONES, K. G. de S. A.; SANTOS, W. J. L. dos; COLARES, A. C. V. Implantação do sistema de informação de custos no setor público: a experiência do Governo Federal Brasileiro. *Science of Human Action*, v. 2, nº 1, pp. 68–98, 2017.

PEÑA, C. R. Um modelo de avaliação da eficiência da administração pública através do método análise envoltória de dados (DEA). **RAC**, Curitiba, v. 12, n. 1, p. 83-106, jan./mar. 2008.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais**. In: BEUREN, I. M. (org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e Prática. 3. ed. 8. reimpr. São Paulo: Atlas, 2013.

RIBEIRO, Livia M. de P.; PEREIRA, José Roberto; BENEDICTO, Gideon C. de. As reformas da administração pública brasileira: uma contextualização do seu cenário, dos entraves e das novas perspectivas. In: **Encontro da ANPAD**, 37., 2013, Rio de Janeiro. Anais [...] Rio de Janeiro, 2013, p. 1-15.

RIBEIRO, M. B. Desempenho e eficiência do gasto público: uma análise comparativa entre o Brasil e um conjunto de países da América Latina. Texto para discussão, n. 1368. Rio de Janeiro: **IPEA**, dezembro 2008.

RIBEIRO, Ranieire P. **Demonstração Do Resultado Econômico: um estudo sobre a eficiência na aplicação dos recursos públicos em uma universidade pública federal do**

semiárido potiguar. Dissertação de Mestrado Profissional em Administração Pública, Universidade Federal Rural do Semi-Árido, Rio Grande do Norte, p. 88, 2018.

ROSA, F. S. da; SILVA, L. C. da; SOARES, S. V. Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina. **Contabilidade y Negocios**, vol. 10, núm. 19, 2015, pp. 27-42.

ROSA, Márcio Fernandes Elias. **Direito administrativo.** 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

RUA, Maria das Graças. **Políticas públicas.** 3. ed. rev. atua. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração - UFSC; Brasília: CAPES: UAB, 2014. 130p.: il.

SANTOLIN, Wanderson Marcel. A Informação de Custos como Ferramenta para o Planejamento Orçamentário: A Experiência no Exército Brasileiro. *In: Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público*, 6., 2017, Natal. **Anais [...]** Natal: Instituto Social Iris, 2017, p. 127-153.

SANTOS, Elisangela Fernandes dos. **Subsistema de mensuração e acumulação de custos no setor público: uma contribuição, em conformidade com a NBC TSP 16.11. 2014.** 139 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças. Vitória: FUCAPE, 2014.

SANTOS, L. A. dos. CARDOSO, R. L. dos S. Avaliação de desempenho da ação governamental no Brasil: problemas e perspectivas. *In: Concurso de Ensayos del CLAD "Control y Evaluación del Desempeño Gubernamental"*, 15., 2001, Caracas. **Anais [...]** Caracas, 2001, p. 5-48.

SANTOS, M. R. dos; COSTA, F.; VOESE, S. B. Causas da (não) utilização de sistemas de apuração de custos pelas instituições federais de ensino superior. *In: Congresso Brasileiro de Custos*, 23., 2016, Vitória. **Anais [...]** Vitória: ABC, 2016.

SANTOS, Yuri Dantas dos. **Análise da eficiência dos gastos públicos municipais em ensino fundamental no Seridó potiguar.** Dissertação de Mestrado Profissional em Administração Pública, Universidade Federal de Campina Grande, Paraíba, 2016.

SCHUSTER, Herivelton A.; ZONATTO, Vinicius. Evidências da eficiência de gastos públicos na alocação dos recursos destinados ao ensino fundamental nos Estados brasileiros. **Revista Contemporânea de Economia e Gestão.** Vol. 15 – nº 2 – mai/ago 2017.

SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de Administração Pública RAP** — Rio de Janeiro 43(2): 347-69, mar/abr 2009. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v43n2/v43n2a04.pdf>. Acesso em 09 mar. 2018.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). **Guia Rápido do SIC – Sistema de Informações de Custos do Governo Federal**, 2016. Disponível em: <https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/grsic>. Acesso em: 15 ago. 2018.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** 7º edição. Brasília, 2017a. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/563508/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Republica%C3%A7%C3%A3o+2017+06+02.pdf/3f79f96f-113e-40cf-bbf3-541b033b92f6>. Acesso em 16 ago. 2018.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL (STN). **Manual do Portal de Custos do Governo Federal**. Versão 1. Brasília, 2017b. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/626285/Manual+do+Portal+de+Custos+do+Governo+Federal/1c605b35-45a8-451d-8d13-39f57366b36d>. Acesso em 16 ago. 2018.

SILVA, Gilberto C.; ALBERTON, Luiz; FERREIRA, Celma D.; BROIETTI, Cleber; SOUZA, João A. S. de. Avaliação de desempenho na gestão pública: Análise das oportunidades e potencialidades da literatura internacional. *In: Congresso Internacional de Desempenho do Setor Público*, 1., 2017, Florianópolis. **Anais [...]** Santa Catarina: UFRGS. 2017. p. 763-782.

SIQUEIRA, J. S. **Eficiência das universidades públicas federais brasileiras: um estudo com foco no projeto REUNI**. 96 f. Dissertação (Mestrado). UNB/UFPB/UFRN. Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis. João Pessoa, 2015.

SIQUEIRA, Marcus Vinícius. MENDES, Ana Magnólia. Gestão de Pessoas no Setor Público e a Reprodução do Discurso do Setor Privado. **Revista do Serviço Público**. v. 1, n. 3, jul / set 2009. p. 241-250.

SOUZA, Celina. Modernização do Estado e construção de capacidade burocrática para a implementação de políticas federalizadas. **Revista de Administração Pública RAP** – Rio de Janeiro 51(1): 27-45, jan. – fev. 2017.

SOUZA, Laís de O.; SUGUIHIRO, Vera L. T.; VIEIRA, Saulo F. Custo Da Unidade De Medida Socioeducativa De Internação: Um Estudo Exploratório No Cense. *In: Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público*, 7., 2017, Natal. **Anais [...]** Natal: Instituto Social Iris, 2017, p. 9-23.

SOUZA, Regina L. S. de. Associar o desempenho individual ao planejamento organizacional pela gestão de competências: um novo enfoque para a avaliação de desempenho na administração pública brasileira. *In: Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, 10., 2005, Santiago. **Anais [...]** Santiago, 2005. p. 18 - 21.

VENTURINI, J. C.; PEREIRA, B. A. D.; MORALES, R.; FLECK, C. F.; BATISTELLA JUNIOR, Z.; NAGEL, M. B. Percepção da avaliação: um retrato da gestão pública em uma instituição de ensino superior (IES). **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 1, p. 31-53, jan./fev. 2010.

WEBER, Max. **Economia e Sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva**. Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa (Trad.). v. 2. Brasília-DF: Editora da Universidade de Brasília, 2004.

WEBER, Max. **O que é a burocracia**. Conselho Federal de Administração, 2012.

WORLD BANK. **Public Sector Performance - The Critical Role of Evaluation - Selected Proceedings from a World Bank Seminar**. Washington: The World Bank. 1999.

XAVIER JÚNIOR, Antônio Erivando. **Risco de gestão e risco de negócio em projetos de investimento: uma contribuição à metodologia multi-índice**. 2015. 137 f. Tese (Doutorado em Administração) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba: PUC/PR, 2015.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. **Metodologia de estudo e de pesquisa em administração**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; Brasília: CAPES: UAB, 2009. 164p.: il.

ZOGHBI, Ana C. P.; MATOS, Enlison H. C. de; ROCHA, Fabiana F.; ARVATE, Paulo R. Mensurando o Desempenho e a Eficiência dos Gastos Estaduais em Educação Fundamental e Média. **Estudos Econômicos**, São Paulo, v. 39, n. 4, p. 785-809, outubro-dezembro 2009.

ZYLBERSZTAJN, Décio; SZTAJN, Rachel. **Direito e economia: análise econômica do direito e das organizações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

APÊNDICE A – Composição dos Custos

Quadro 1A: Composição dos Custos

(Continua)

CONTAS	UnB			UFGD		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017
3.1.1.0.0.00.00	578.657.029,60	626.691.736,96	837.471.455,58	125.966.988,35	140.078.177,97	140.078.177,97
3.1.2.0.0.00.00	190.638.114,91	181.853.441,15	194.928.697,81	26.194.591,03	29.116.558,79	29.116.558,79
3.1.3.0.0.00.00	29.901.994,86	47.779.900,92	49.203.507,57	9.256.982,77	12.784.177,74	12.784.177,74
3.1.9.0.0.00.00	757.959,36	340.362,60	986.831,39	208.571,10	161.878,04	161.878,04
3.2.9.0.0.00.00	6.013.323,03	436.710,19	103.319,43	33.496,08	39.846,42	39.846,42
3.3.1.0.0.00.00	20.861.511,91	13.177.787,83	7.146.694,49	628.277,54	1.431.906,76	1.431.906,76
3.3.2.0.0.00.00	294.827.022,18	253.073.854,78	266.282.795,32	34.331.257,68	39.177.588,97	39.177.588,97
3.3.3.0.0.00.00	13.885.254,45	23.124.954,53	42.138.510,52	1.306.643,89	1.514.927,73	1.514.927,73
3.7.1.0.0.00.00	103.393,92	53.484,82	44.601,06	5.613,34	2.278,72	2.278,72
3.7.2.0.0.00.00	8.681.846,42	6.187.803,35	4.465.745,69	383.703,41	471.476,03	471.476,03
3.8.1.0.0.00.00			1.291.905,79			
3.9.4.0.0.00.00	73.148.846,57	75.052.918,60	72.516.418,89	6.764.283,32	8.371.488,33	8.371.488,33
CUSTO TOTAL	1.217.476.297,21	1.227.772.955,73	1.476.580.483,54	205.080.408,51	233.150.305,50	233.150.305,50
CONTAS	UFG			UFMT		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017
3.1.1.0.0.00.00	535.508.531,29	575.891.461,45	575.891.461,45	357.618.221,17	396.484.572,03	448.628.698,60
3.1.2.0.0.00.00	107.339.380,99	115.366.033,43	115.366.033,43	76.052.042,61	86.425.681,48	103.091.590,13
3.1.3.0.0.00.00	34.765.856,76	46.398.248,34	46.398.248,34	26.032.040,94	33.040.666,75	33.558.196,05
3.1.9.0.0.00.00	101.544,45	87.491,85	87.491,85			
3.2.9.0.0.00.00		18.502,30	18.502,30			
3.3.1.0.0.00.00	72.636.860,60	94.018.263,46	94.018.263,46	4.597.591,48	19.551.513,11	20.663.757,41
3.3.2.0.0.00.00	162.681.680,58	167.257.206,60	167.257.206,60	106.825.110,51	112.879.644,04	119.365.589,38

(Continuação)

3.3.3.0.0.00.00	14.605.003,40	14.618.848,31	14.618.848,31	8.109.672,28	9.900.785,96	14.095.340,07
3.7.1.0.0.00.00	53.471,67	50.628,94	50.628,94	1.357,39	3.618,77	189.989,50
3.7.2.0.0.00.00	752.558,51	910.986,77	910.986,77	80.115,30	32.830,83	149.098,74
3.8.1.0.0.00.00						
3.9.4.0.0.00.00	22.040.849,92	22.642.680,18	22.642.680,18	24.161.962,38	26.959.272,20	29.850.199,75
CUSTO TOTAL	950.485.738,17	1.037.260.351,63	1.037.260.351,63	603.478.114,06	685.278.585,17	769.592.459,63
	UFMS			UFBA		
CONTAS	2015	2016	2017	2015	2016	2017
3.1.1.0.0.00.00	335.876.527,14	354.171.911,54	399.224.513,60	613.989.806,96	611.496.210,42	671.266.413,85
3.1.2.0.0.00.00	70.260.706,96	72.149.985,45	79.844.870,38	119.766.175,01	121.644.691,08	134.445.439,54
3.1.3.0.0.00.00	22.426.371,13	31.050.672,49	30.397.751,58	40.458.387,46	47.882.826,33	45.557.443,86
3.1.9.0.0.00.00				105.356,97	103.630,84	113.256,94
3.2.9.0.0.00.00	43.780,49	55.013,24	60.863,49	9.756,78	40.244,45	
3.3.1.0.0.00.00	15.645.412,47	4.716.473,28	4.660.920,53	58.377.195,67	95.124.489,50	67.513.114,59
3.3.2.0.0.00.00	79.797.885,03	71.421.638,06	70.660.406,83	288.060.687,53	273.185.731,08	311.015.091,33
3.3.3.0.0.00.00	6.917.504,47	7.341.470,15	9.839.579,00	2.578,40	1.048.814,17	5.136.151,68
3.7.1.0.0.00.00	2.585,80	13.989,86	22.172,89	18.625,68	23.603,73	19.146,74
3.7.2.0.0.00.00	196.236,10	2.205.759,78	2.022.762,92	271.594,74	2.763.714,06	3.915.242,34
3.8.1.0.0.00.00						
3.9.4.0.0.00.00	19.745.261,51	19.932.690,01	22.701.430,34	36.642.780,80	44.276.876,08	46.136.930,03
CUSTO TOTAL	550.912.271,10	563.059.603,86	619.435.271,56	1.157.702.946,00	1.197.590.831,74	1.285.118.230,90
	UFPB			UFAL		
CONTAS	2015	2016	2017	2015	2016	2017
3.1.1.0.0.00.00	669.911.437,12	716.932.742,63	792.918.479,66	319.518.898,92	397.972.080,71	425.022.539,92
3.1.2.0.0.00.00	136.042.074,53	142.699.029,23	157.380.919,28	71.870.586,26	75.662.738,31	87.222.910,92

(Continuação)

3.1.3.0.0.00.00	42.740.363,17	54.569.759,64	54.743.866,25	22.343.852,22	28.676.214,41	29.532.117,60
3.1.9.0.0.00.00	459.660,00	203.096,00	243.679,71			
3.2.9.0.0.00.00	81.978,53	89.520,64	104.752,56			16.534,69
3.3.1.0.0.00.00	19.963.146,70	12.028.917,55	7.207.040,14	33.052.715,44	5.920.016,01	28.416.554,80
3.3.2.0.0.00.00	84.438.650,31	90.769.302,86	86.903.008,74	97.071.296,95	87.656.981,76	86.031.918,77
3.3.3.0.0.00.00	125.441,07	825.040,54	3.203.660,48	7.624.707,00	8.086.328,25	10.130.020,00
3.7.1.0.0.00.00	200.005,42	277.334,04	235.321,96	9.709,44	33.543,06	13.070,33
3.7.2.0.0.00.00	1.612.696,43	2.190.032,22	2.493.325,74	494.624,14	463.351,86	244.178,28
3.8.1.0.0.00.00						
3.9.4.0.0.00.00	26.247.101,68	36.606.857,42	39.748.184,00	28.856.500,11	28.578.747,56	29.633.244,61
CUSTO TOTAL	981.822.554,96	1.057.191.632,77	1.145.182.238,52	580.842.890,48	633.050.001,93	696.263.089,92
	UFCE			UFPE		
CONTAS	2015	2016	2017	2015	2016	2017
3.1.1.0.0.00.00	330.955.290,80	346.106.021,01	397.325.170,89	596.463.464,92	646.377.500,61	793.583.213,30
3.1.2.0.0.00.00	69.037.608,01	77.040.083,79	81.025.125,95	136.568.107,10	145.735.175,46	162.011.614,82
3.1.3.0.0.00.00	21.567.772,31	27.021.655,06	26.527.793,84	47.808.176,18	62.227.231,43	61.588.416,89
3.1.9.0.0.00.00	733.602,00	420.152,00	198.000,00			
3.2.9.0.0.00.00	4.730,56	63.860,97	47.001,24	82.609,39	80.144,75	83.420,43
3.3.1.0.0.00.00	14.887.199,05	17.380.628,17	18.065.765,79	41.303.186,24	47.395.692,10	46.931.647,46
3.3.2.0.0.00.00	59.410.550,19	70.454.581,30	72.495.290,07	152.588.327,06	144.555.866,29	155.940.670,77
3.3.3.0.0.00.00	5.225.624,00	6.153.472,85	7.251.023,00	102.995,65	972.868,34	2.255.123,57
3.7.1.0.0.00.00				2.901,05	20.833,26	58.410,09
3.7.2.0.0.00.00	841.191,33	752.043,62	437.545,22	758.554,75	438.817,66	456.590,61
3.8.1.0.0.00.00						
3.9.4.0.0.00.00	12.780.809,89	14.730.591,85	16.007.597,28	80.505.956,75	77.005.205,91	68.639.367,54
CUSTO TOTAL	515.444.378,14	560.123.090,62	619.380.313,28	1.056.184.279,09	1.124.809.335,81	1.291.548.475,48

(Continuação)

CONTAS	UFS			UFMA		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017
3.1.1.0.0.00.00	306.248.957,91	331.550.426,93	381.551.127,39	298.436.026,09	346.155.517,25	455.021.351,82
3.1.2.0.0.00.00	63.733.408,65	71.163.978,22	78.219.545,85	69.030.625,14	75.358.971,16	83.890.093,99
3.1.3.0.0.00.00	21.688.899,11	28.471.895,65	28.233.103,29	21.628.841,22	29.173.583,31	29.894.419,12
3.1.9.0.0.00.00			277.200,00	528.924,00	586.474,00	384.025,00
3.2.9.0.0.00.00	56.576,83	46.968,48	44.399,65			
3.3.1.0.0.00.00	6.361.813,02	4.679.517,54	4.812.382,78	36.662.691,37	46.974.074,87	21.347.185,58
3.3.2.0.0.00.00	54.901.797,23	66.362.921,17	65.555.567,01	161.877.105,96	150.485.572,73	108.786.131,07
3.3.3.0.0.00.00	6.161.377,81	7.938.857,35	10.829.761,93	36.823.757,04	21.646.149,59	5.070.872,87
3.7.1.0.0.00.00	749,72	157,17		13.410,92	11.758,23	
3.7.2.0.0.00.00	569.254,46	552.585,38	676.967,12	52.594,30	1.030.771,53	283.335,73
3.8.1.0.0.00.00						
3.9.4.0.0.00.00	23.394.153,06	26.393.884,56	30.099.614,50	19.961.347,85	22.937.458,10	24.541.876,20
CUSTO TOTAL	483.116.987,80	537.161.192,45	600.299.669,52	645.015.323,89	694.360.330,77	729.219.291,38
CONTAS	UFPI			UFRN		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017
3.1.1.0.0.00.00	303.291.487,32	333.815.742,70	377.757.218,47	614.498.923,98	656.745.404,72	721.351.384,80
3.1.2.0.0.00.00	69.179.740,75	68.745.998,67	76.690.524,58	128.022.658,33	133.311.557,13	146.361.910,33
3.1.3.0.0.00.00	20.002.781,30	26.623.740,92	26.356.048,02	40.483.587,09	51.776.029,98	50.737.952,92
3.1.9.0.0.00.00	1.493.798,00	1.139.242,00	873.378,00	100.041,67	137.176,21	216.136,74
3.2.9.0.0.00.00				65.008,08	82.297,69	94.985,03
3.3.1.0.0.00.00	10.044.290,59	14.578.763,37	13.973.750,85	19.919.859,61	16.010.362,52	16.015.348,60
3.3.2.0.0.00.00	91.411.166,82	104.378.489,39	97.710.817,83	173.818.869,38	186.664.532,58	224.027.634,88
3.3.3.0.0.00.00	246.706,92	1.283.588,93	7.093.839,65	29.928.746,11	39.147.974,36	57.564.440,35

(Continuação)

3.7.1.0.0.00.00			11.396,73	314.743,63	17.663,32	413.216,01
3.7.2.0.0.00.00	1.678.163,84	2.240.118,75	2.281.451,84	2.982.201,77	2.871.565,88	1.760.538,69
3.8.1.0.0.00.00						
3.9.4.0.0.00.00	21.910.208,30	25.693.619,44	28.131.141,32	48.603.801,98	45.931.384,33	48.572.296,49
CUSTO TOTAL	519.258.343,84	578.499.304,17	630.879.567,29	1.058.738.441,63	1.132.695.948,72	1.267.115.844,84
	UNIVASF			UFRPE		
CONTAS	2015	2016	2017	2015	2016	2017
3.1.1.0.0.00.00	77.175.203,90	87.985.690,52	103.306.261,63	250.889.658,38	269.818.984,47	333.878.899,18
3.1.2.0.0.00.00	16.545.653,00	18.488.192,38	21.328.106,61	54.483.483,37	58.715.882,68	65.738.898,26
3.1.3.0.0.00.00	5.436.623,22	7.709.542,74	7.768.814,27	12.001.235,65	15.894.656,26	15.688.635,53
3.1.9.0.0.00.00				1.990.129,81	1.413.787,97	1.567.681,68
3.2.9.0.0.00.00	25.521,34	25.512,69	24.062,62			
3.3.1.0.0.00.00	9.991.214,20	13.235.885,43	11.588.701,35	5.936.659,89	3.952.882,80	4.194.765,60
3.3.2.0.0.00.00	54.356.945,64	50.778.224,80	55.036.033,76	51.548.772,94	54.236.394,03	59.619.253,84
3.3.3.0.0.00.00	5.939.073,90	6.484.821,59	6.535.058,72	7.389.770,52	7.801.310,39	8.672.451,51
3.7.1.0.0.00.00	25.890,43	2.082,97	2.058,36	28.393,12	36.454,52	46.620,93
3.7.2.0.0.00.00				36.672,52	38.270,73	38.021,46
3.8.1.0.0.00.00						
3.9.4.0.0.00.00	4.601.150,12	4.705.624,99	5.749.738,45	15.176.843,15	17.883.178,33	16.273.688,57
CUSTO TOTAL	174.097.275,75	189.415.578,11	211.338.835,77	399.481.619,35	429.791.802,18	505.718.916,56
	UFERSA			UNIR		
CONTAS	2015	2016	2017	2015	2016	2017
3.1.1.0.0.00.00	101.971.771,10	110.097.290,50	130.330.271,95	117.782.476,15	130.895.197,48	147.074.202,98
3.1.2.0.0.00.00	24.189.463,28	26.371.893,15	30.375.104,67	26.449.968,63	28.434.918,32	32.079.179,75
3.1.3.0.0.00.00	7.902.477,45	10.921.594,52	11.656.822,16	7.794.395,59	10.529.026,28	10.677.514,50

(Continuação)

3.1.9.0.0.00.00						
3.2.9.0.0.00.00	88.109,37	94.468,60	31.618,34	21.182,94	23.808,11	26.896,29
3.3.1.0.0.00.00	2.306.553,24	3.117.648,02	3.257.822,88	1.538.303,11	1.861.288,94	1.628.054,36
3.3.2.0.0.00.00	25.397.115,34	25.871.469,67	27.013.184,60	23.089.348,19	25.305.070,19	25.357.822,87
3.3.3.0.0.00.00	5.309.542,07	6.075.945,78	7.223.419,27	11.273.998,04	2.687.392,87	4.728.680,57
3.7.1.0.0.00.00	1.072,50			10.959,78	5.839,66	14.052,22
3.7.2.0.0.00.00	7.116,88	8.767,20	15.941,00			3.687,54
3.8.1.0.0.00.00						
3.9.4.0.0.00.00	3.828.336,62	5.995.501,09	6.772.128,15	4.570.417,62	6.573.556,46	6.664.259,86
CUSTO TOTAL	171.001.557,85	188.554.578,53	216.676.313,02	192.531.050,05	206.316.098,31	228.254.350,94
	UFAC			UNIFAP		
CONTAS	2015	2016	2017	2015	2016	2017
3.1.1.0.0.00.00	128.039.877,52	145.349.958,77	174.674.015,41	77.272.137,57	91.222.776,22	107.838.719,16
3.1.2.0.0.00.00	27.466.398,44	28.178.934,73	33.538.764,05	16.380.916,43	19.688.363,63	23.392.409,70
3.1.3.0.0.00.00	8.238.273,43	11.793.787,95	11.182.821,37	6.013.053,79	8.816.641,21	9.180.649,01
3.1.9.0.0.00.00	693.185,61	927.338,48	1.129.220,60	5.000,00	2.750,00	405.425,00
3.2.9.0.0.00.00	21.843,99	28.000,18	20.994,83		20.696,20	23.566,80
3.3.1.0.0.00.00	2.819.208,42	4.958.818,49	4.183.851,54	1.073.516,41	1.361.173,10	1.163.720,25
3.3.2.0.0.00.00	29.731.000,92	32.913.212,29	33.630.254,32	16.240.368,89	21.776.006,56	20.013.785,65
3.3.3.0.0.00.00	31.428,56	204.442,90	2.002.619,07	2.514.498,14	7.595.471,62	23.080.113,19
3.7.1.0.0.00.00	53.500,25	56.596,02	5.339,47			84,22
3.7.2.0.0.00.00	25.609,88	16.308,97	6.801,75	381.287,43	479.692,29	584.591,06
3.8.1.0.0.00.00						
3.9.4.0.0.00.00	7.314.564,94	9.940.482,70	8.194.346,51	5.781.880,45	5.205.265,97	7.409.268,72
CUSTO TOTAL	204.434.891,96	234.367.881,48	268.569.028,92	125.662.659,11	156.168.836,80	193.092.332,76

(Continuação)

CONTAS	UFAM			UFPA		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017
3.1.1.0.0.00.00	305.234.242,40	321.830.141,68	373.710.403,02	563.058.387,19	611.018.389,45	708.564.289,84
3.1.2.0.0.00.00	64.739.701,01	67.749.756,64	70.557.053,11	107.329.771,11	119.019.152,72	133.341.019,15
3.1.3.0.0.00.00	23.082.339,49	28.037.712,91	30.526.267,89	24.683.839,84	33.847.928,98	34.462.070,17
3.1.9.0.0.00.00				152.568,00	370.466,75	20.934,55
3.2.9.0.0.00.00	40.284,51	45.691,03	43.366,55	58.594,14	66.957,34	74.022,67
3.3.1.0.0.00.00	35.438.191,60	14.538.508,28	16.363.137,31	22.695.021,25	23.204.094,85	20.167.258,77
3.3.2.0.0.00.00	100.234.123,32	99.760.223,99	104.923.317,05	191.097.330,51	185.560.861,92	199.086.130,54
3.3.3.0.0.00.00	387.851,25	453.262,24	1.051.452,79	40.556.699,70	20.113.172,29	21.734.668,72
3.7.1.0.0.00.00	13.827,81	14.172,91	17.473,95	357.326,33	233.373,12	262.656,91
3.7.2.0.0.00.00	1.371.015,75	1.597.596,02	1.644.655,10	2.624.110,14	2.975.836,93	3.279.156,67
3.8.1.0.0.00.00						
3.9.4.0.0.00.00	12.195.524,69	15.853.184,04	17.160.199,69	27.931.135,81	26.791.510,35	28.547.112,33
CUSTO TOTAL	542.737.101,83	549.880.249,74	615.997.326,46	980.544.784,02	1.023.201.744,70	1.149.539.320,32
CONTAS	UFT			UFRA		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017
3.1.1.0.0.00.00	155.386.230,92	173.749.873,84	209.783.729,49	82.566.947,11	89.506.983,49	109.365.057,87
3.1.2.0.0.00.00	32.391.802,29	36.168.686,19	42.326.355,93	15.590.990,55	17.023.854,19	20.432.555,98
3.1.3.0.0.00.00	11.747.475,16	16.566.692,27	17.036.496,59	4.382.489,16	5.826.137,20	6.582.025,81
3.1.9.0.0.00.00		10.431,20	8.926,70			
3.2.9.0.0.00.00	52.995,01	56.791,63	51.052,72	12.631,61	19.164,90	16.145,95
3.3.1.0.0.00.00	2.863.724,01	1.997.455,25	1.407.439,22	1.417.204,49	1.989.028,70	1.771.284,87
3.3.2.0.0.00.00	43.070.937,01	49.937.987,63	48.909.633,93	28.415.084,10	30.910.925,29	34.647.083,47
3.3.3.0.0.00.00	926,46	6.576,41	280.256,18	5.989.351,51	6.374.454,81	8.225.294,25

(Continuação)

3.7.1.0.0.00.00	9.367,24	9.951,08	4.404,68			
3.7.2.0.0.00.00		140,16	7.472,57	7.932,02	4.121,37	7.516,16
3.8.1.0.0.00.00						
3.9.4.0.0.00.00	8.971.564,09	12.243.402,28	14.703.526,32	4.217.051,79	5.497.949,41	5.112.323,32
CUSTO TOTAL	254.495.022,19	290.747.987,94	334.519.294,33	142.599.682,34	157.152.619,36	186.159.287,68
	UNIFAL-MG			UNIFEI		
CONTAS	2015	2016	2017	2015	2016	2017
3.1.1.0.0.00.00	95.470.182,16	103.138.744,83	118.735.944,60	92.776.609,59	96.218.575,67	108.425.281,51
3.1.2.0.0.00.00	17.761.651,22	19.355.356,45	22.258.949,25	18.120.252,79	19.573.113,00	22.195.517,55
3.1.3.0.0.00.00	5.691.022,53	7.708.148,35	7.818.103,98	6.420.229,00	8.752.047,16	8.825.854,25
3.1.9.0.0.00.00						
3.2.9.0.0.00.00	21.930,48	20.260,19	35.433,30	18.782,80	21.269,38	21.655,53
3.3.1.0.0.00.00	3.994.261,25	4.014.728,44	3.845.251,07	1.780.755,28	1.494.174,24	1.700.210,61
3.3.2.0.0.00.00	22.562.844,35	25.874.976,11	25.692.846,14	14.081.187,19	16.455.631,26	17.560.561,08
3.3.3.0.0.00.00	3.487.238,04	3.860.814,65	4.100.208,30	5.639.205,20	5.996.164,63	6.284.291,40
3.7.1.0.0.00.00		1.215,66	512,62	4.592,05	4.362,81	8.742,46
3.7.2.0.0.00.00	217.561,40	211.003,47	201.637,55	12.140,45	13.023,11	17.643,78
3.8.1.0.0.00.00						
3.9.4.0.0.00.00	5.614.435,85	6.457.317,05	5.316.585,13	3.533.884,35	3.736.481,37	4.112.341,06
CUSTO TOTAL	154.821.127,28	170.642.565,20	188.005.471,94	142.387.638,70	152.264.842,63	169.152.099,23
	UFJF			UFLA		
CONTAS	2015	2016	2017	2015	2016	2017
3.1.1.0.0.00.00	355.644.569,42	362.232.574,84	410.171.205,15	140.313.447,06	161.879.572,39	186.522.614,54
3.1.2.0.0.00.00	74.274.211,70	78.356.190,86	87.453.421,57	29.030.402,52	31.765.543,86	36.417.537,90
3.1.3.0.0.00.00	24.464.578,07	31.612.346,65	31.976.256,07	8.823.031,17	11.912.780,72	12.333.920,48

(Continuação)

3.1.9.0.0.00.00		28.478,20	362.825,75			82.760,58
3.2.9.0.0.00.00	45.809,22	53.094,83	56.496,07	27.429,75	21.878,84	29.927,87
3.3.1.0.0.00.00	14.756.398,01	11.690.827,51	5.656.304,86	7.145.165,39	8.533.822,76	8.429.018,58
3.3.2.0.0.00.00	146.214.280,00	131.779.495,07	137.917.214,37	49.131.936,84	39.544.880,37	40.169.896,38
3.3.3.0.0.00.00	29.769.091,59	15.967.533,94	19.866.461,68	7.497.421,71	7.715.679,76	8.033.836,29
3.7.1.0.0.00.00			41.341,41			
3.7.2.0.0.00.00	943.757,13	1.218.507,81	1.361.498,86	48.070,73	61.248,42	60.874,81
3.8.1.0.0.00.00						
3.9.4.0.0.00.00	29.470.905,77	29.629.562,96	30.265.220,89	6.737.556,15	6.029.736,11	6.295.315,95
CUSTO TOTAL	675.583.600,91	662.568.612,67	725.128.246,68	248.754.461,32	267.465.143,23	298.375.703,38
	UFOP			UFSJ		
CONTAS	2015	2016	2017	2015	2016	2017
3.1.1.0.0.00.00	180.224.803,96	189.553.037,28	211.366.450,37	138.579.124,88	144.944.181,21	165.962.683,49
3.1.2.0.0.00.00	35.126.993,48	37.142.710,21	41.147.959,12	28.602.533,24	30.861.010,22	35.723.466,51
3.1.3.0.0.00.00	16.977.919,63	20.798.046,07	20.633.139,05	9.817.489,65	13.243.712,86	13.608.498,61
3.1.9.0.0.00.00					1.249.506,81	878.741,68
3.2.9.0.0.00.00	46.519,99	28.764,95	26.399,01	29.337,57	35.372,64	38.651,22
3.3.1.0.0.00.00	5.519.095,14	5.837.051,79	6.371.643,85	1.493.521,25	1.523.382,91	1.618.586,48
3.3.2.0.0.00.00	35.050.571,75	39.378.980,51	36.872.642,62	29.734.599,58	31.326.294,85	30.531.007,51
3.3.3.0.0.00.00	4.658.976,53	4.604.446,08	5.231.899,94	4.825.534,77	4.725.055,61	5.570.667,54
3.7.1.0.0.00.00	3.926,02	5.350,61	5.252,99			10.757,86
3.7.2.0.0.00.00	2.010.997,85	2.340.734,67	2.400.124,87	87.039,54	135.063,77	180.336,22
3.8.1.0.0.00.00						
3.9.4.0.0.00.00	14.964.558,38	14.281.078,34	15.439.037,93	7.777.452,46	9.363.676,50	10.479.775,13
CUSTO TOTAL	294.584.362,73	313.970.200,51	339.494.549,75	220.946.632,94	237.407.257,38	264.603.172,25

(Continuação)

CONTAS	UFU			UFABC		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017
3.1.1.0.0.00.00	567.647.932,00	590.303.573,91	653.136.025,35	124.583.968,24	140.401.223,66	171.798.158,12
3.1.2.0.0.00.00	106.684.039,80	111.939.983,23	128.519.757,46	26.306.930,22	29.416.763,36	35.547.575,10
3.1.3.0.0.00.00	37.697.950,64	48.744.097,95	48.171.210,07	8.410.241,76	11.344.581,34	11.826.113,83
3.1.9.0.0.00.00	53.883,00	95.522,00				
3.2.9.0.0.00.00	108.553,67	82.719,07	97.021,59	26.268,88	25.912,25	27.389,06
3.3.1.0.0.00.00	39.191.323,03	33.797.993,96	27.684.968,42	2.016.462,09	2.783.495,09	1.996.146,97
3.3.2.0.0.00.00	237.286.613,58	246.084.801,99	266.185.856,95	43.042.983,44	43.681.424,46	35.293.366,54
3.3.3.0.0.00.00	16.826.392,81	17.322.687,40	32.491.418,05			8.632,48
3.7.1.0.0.00.00	123,45			11.112,30	2.983,36	49.125,64
3.7.2.0.0.00.00	5.582.302,70	5.920.513,27	5.060.169,41			122,24
3.8.1.0.0.00.00						
3.9.4.0.0.00.00	27.675.566,73	32.424.658,10	31.726.483,18	12.493.987,26	11.341.154,99	8.445.718,67
CUSTO TOTAL	1.038.754.681,41	1.086.716.550,88	1.193.072.910,48	216.891.954,19	238.997.538,51	264.992.348,65
CONTAS	UFES			UFTM		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017
3.1.1.0.0.00.00	389.242.794,40	419.549.746,27	531.832.090,50	219.226.833,02	234.711.773,47	266.964.890,75
3.1.2.0.0.00.00	87.894.910,41	93.661.293,39	104.612.695,66	44.115.521,90	46.336.625,54	52.170.999,43
3.1.3.0.0.00.00	31.551.356,70	40.472.426,47	40.874.499,77	14.945.721,89	18.666.019,61	18.138.690,52
3.1.9.0.0.00.00				959.479,00	679.048,00	407.327,00
3.2.9.0.0.00.00	133.537,04	104.797,77	82.641,52	20.626,48	27.460,10	35.136,92
3.3.1.0.0.00.00	36.242.585,78	38.047.884,04	45.149.229,57	35.013.791,89	37.892.751,00	42.673.178,28
3.3.2.0.0.00.00	148.236.238,40	164.235.362,44	141.037.788,50	65.294.071,22	69.640.311,69	71.130.101,04
3.3.3.0.0.00.00	11.504.233,28	7.264.888,03	9.341.929,17	6.251.308,42	7.694.565,13	10.008.628,46

(Continuação)

3.7.1.0.0.00.00	260.750,71	339.150,79	307.476,82	91.910,30	88.508,18	101.723,63
3.7.2.0.0.00.00	613.197,55	599.077,74	426.176,68	64.836,43	96.636,36	67.332,28
3.8.1.0.0.00.00						
3.9.4.0.0.00.00	18.837.637,16	19.531.417,52	18.951.731,08	15.512.749,45	17.129.459,13	18.588.192,92
CUSTO TOTAL	724.517.241,43	783.806.044,46	892.616.259,27	401.496.850,00	432.963.158,21	480.286.201,23
	UFVJM			UFF		
CONTAS	2015	2016	2017	2015	2016	2017
3.1.1.0.0.00.00	112.627.314,82	125.819.248,01	149.591.190,77	881.712.278,43	943.971.691,82	953.860.090,26
3.1.2.0.0.00.00	21.190.284,54	24.052.529,39	28.102.623,50	171.096.211,89	179.598.113,39	192.612.506,25
3.1.3.0.0.00.00	7.925.351,07	11.634.958,48	12.065.244,33	49.765.812,12	63.419.475,67	65.754.180,14
3.1.9.0.0.00.00				1.024.022,23	885.206,94	791.463,23
3.2.9.0.0.00.00	26.609,40	31.355,71	28.544,41	2.141.562,44	2.517.282,59	2.299.532,41
3.3.1.0.0.00.00	2.726.891,39	3.384.500,22	3.065.591,11	41.296.051,63	40.382.519,23	47.129.710,18
3.3.2.0.0.00.00	23.422.953,52	23.727.254,37	23.875.273,85	189.538.283,56	198.593.480,58	238.834.669,02
3.3.3.0.0.00.00	9.344.318,02	10.529.144,74	12.847.583,48	75.411,51	579.515,06	309.601,10
3.7.1.0.0.00.00	4.572,42	12.322,94	3.141,46	210.131,41	206.742,62	275.048,27
3.7.2.0.0.00.00	171.445,29	300.183,83	420.589,79	590,00	3.554,60	643,08
3.8.1.0.0.00.00				136.292,00		
3.9.4.0.0.00.00	7.960.141,97	11.168.747,68	11.481.498,75	34.689.802,51	32.269.475,21	33.847.071,83
CUSTO TOTAL	185.399.882,44	210.660.245,37	241.481.281,45	1.371.686.449,73	1.462.427.057,71	1.535.714.515,77
	UFRRJ			UFCSPA		
CONTAS	2015	2016	2017	2015	2016	2017
3.1.1.0.0.00.00	270.330.899,32	268.225.723,21	297.225.467,85	49.906.635,10	52.330.425,91	67.411.872,64
3.1.2.0.0.00.00	48.776.534,79	52.631.871,74	57.411.743,29	13.397.667,95	15.157.360,02	17.271.036,06
3.1.3.0.0.00.00	21.347.065,60	26.802.134,11	28.879.468,53	3.489.489,40	4.194.006,60	4.329.683,44

(Continuação)

3.1.9.0.0.00.00						29.806,83
3.2.9.0.0.00.00						
3.3.1.0.0.00.00	5.609.635,17	7.557.156,57	6.787.613,33	1.284.335,40	871.873,28	1.813.617,40
3.3.2.0.0.00.00	46.598.072,39	47.921.712,67	50.756.539,85	35.747.431,88	42.720.845,99	42.702.382,74
3.3.3.0.0.00.00	3.227,10	71.147,80	396.981,42	1.851.969,31	2.329.161,13	3.241.431,56
3.7.1.0.0.00.00	36.233,51	47.392,69	48.271,38	106.421,44	57.268,49	60.209,44
3.7.2.0.0.00.00	332.514,54	423.089,62	429.024,14			
3.8.1.0.0.00.00						
3.9.4.0.0.00.00	9.485.545,64	9.890.097,65	8.656.893,74	2.062.784,00	2.475.479,56	3.598.877,38
CUSTO TOTAL	402.519.728,06	413.570.326,06	450.592.003,53	107.846.734,48	120.136.420,98	140.458.917,49
	UFSC			UFMS		
CONTAS	2015	2016	2017	2015	2016	2017
3.1.1.0.0.00.00	656.082.866,58	688.040.166,00	777.119.478,36	541.169.920,52	571.502.098,29	727.298.995,01
3.1.2.0.0.00.00	132.652.338,94	138.589.162,40	154.921.156,77	103.751.811,10	110.026.599,36	124.202.286,72
3.1.3.0.0.00.00	40.386.187,63	52.050.982,11	52.557.634,62	29.239.332,10	37.532.658,45	37.181.031,30
3.1.9.0.0.00.00	3.045.830,90	3.322.092,98	5.275.985,64			
3.2.9.0.0.00.00	412.166,32	538.339,56	568.377,87	51.740,50	50.016,19	43.510,50
3.3.1.0.0.00.00	15.590.226,14	56.778.942,88	12.068.781,92	41.302.085,83	18.640.118,15	17.967.936,22
3.3.2.0.0.00.00	235.772.626,59	263.688.506,51	263.294.269,96	95.355.157,74	100.140.558,63	90.241.007,16
3.3.3.0.0.00.00	15.648.890,06	6.355.459,28	15.291.630,52	8.632.108,29	7.394.152,87	11.717.767,06
3.7.1.0.0.00.00	396.461,32	393.978,38	484.267,78	73,55		
3.7.2.0.0.00.00	256.019,35	409.005,79	369.480,29	35.078,32	26.203,02	11.325,50
3.8.1.0.0.00.00						
3.9.4.0.0.00.00	31.219.063,33	32.804.873,30	33.151.340,43	23.315.046,80	26.132.404,91	25.790.829,73
CUSTO TOTAL	1.131.462.677,16	1.242.971.509,19	1.315.102.404,16	842.852.354,75	871.444.809,87	1.034.454.689,20

(Continuação)

CONTAS	UFPR			FURG		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017
3.1.1.0.0.00.00	630.517.027,14	667.771.704,02	730.695.056,07	213.083.644,36	224.027.353,02	248.367.454,85
3.1.2.0.0.00.00	159.264.681,30	167.160.607,69	189.738.554,96	43.693.577,41	46.467.476,82	51.501.697,27
3.1.3.0.0.00.00	44.455.653,93	56.726.623,60	54.919.591,94	14.751.797,49	19.243.267,98	19.249.780,80
3.1.9.0.0.00.00			79.100,00			
3.2.9.0.0.00.00	228.290,19	164.949,46	100.180,37	31.426,46	35.062,08	30.739,36
3.3.1.0.0.00.00	58.608.306,44	64.784.519,98	62.024.952,74	15.019.375,28	17.728.907,02	18.079.427,35
3.3.2.0.0.00.00	176.327.039,57	190.363.522,18	173.426.466,25	71.826.219,55	77.298.875,04	72.235.928,67
3.3.3.0.0.00.00	18.469.333,51	19.797.742,69	25.567.056,70	6.085.671,78	7.907.349,32	10.110.641,11
3.7.1.0.0.00.00	140.114,68	145.762,67	251.938,33	37.284,31	46.888,68	23.329,76
3.7.2.0.0.00.00	3.767.503,39	4.280.681,28	306.593,70	235.458,15	123.016,28	87.775,59
3.8.1.0.0.00.00						
3.9.4.0.0.00.00	37.532.177,86	38.218.756,64	55.950.791,32	11.747.532,75	12.210.467,10	11.088.069,73
CUSTO TOTAL	1.129.310.128,01	1.209.414.870,21	1.293.060.282,38	376.511.987,54	405.088.663,34	430.774.844,49
	UFRGS					
CONTAS	2015	2016	2017			
3.1.1.0.0.00.00	656.485.682,89	690.828.354,77	765.099.566,34			
3.1.2.0.0.00.00	131.404.642,22	139.379.197,45	153.036.205,70			
3.1.3.0.0.00.00	35.111.342,30	43.577.588,71	43.045.935,15			
3.1.9.0.0.00.00	429.562,08	436.608,94	10.794,63			
3.2.9.0.0.00.00	2.269.589,25	4.190.904,57	4.675.489,26			
3.3.1.0.0.00.00	24.037.862,86	23.844.340,09	21.434.959,93			
3.3.2.0.0.00.00	113.738.070,60	120.682.187,94	106.032.589,93			
3.3.3.0.0.00.00	20.710.834,12	22.698.922,57	23.197.582,39			

(Conclusão)

3.7.1.0.0.00.00	142.507,78	230.702,88	265.515,00
3.7.2.0.0.00.00	1.309.428,89	1.510.851,60	1.582.568,14
3.8.1.0.0.00.00			
3.9.4.0.0.00.00	28.326.728,16	35.305.158,79	34.229.243,97
CUSTO TOTAL	1.013.966.251,15	1.082.684.818,31	1.152.610.450,44

Fonte: Elaborado pela autora (2019)

APÊNDICE B – Correlação entre Indicadores De Desempenho

Quadro 1B: Correlação entre indicadores de desempenho

(Continua)

Indicadores de Desempenho		Custo corrente sem HU/ aluno equivalente (em R\$)	Aluno tempo integral/ professor equivalente	Aluno tempo integral/ funcionário equivalente sem HU	Funcionário equivalente sem HU/ professor equivalente	Grau de Participação Estudantil (GPE)	Grau de Envolvimento Discente com Pós-graduação (GEPG)	Conceito CAPES/MEC para Pós-Graduação	Índice de Qualificação do Corpo Docente (IQCD)	Taxa de Sucesso na Graduação (TSG)
Custo corrente sem HU/ aluno equivalente (em R\$)	coeficiente de correlação	1,000	-0,376**	-0,362**	0,169	-0,327**	0,118	0,173	0,096**	-0,223**
	significância (2-tailed)	-	0,000	0,000	0,056	0,000	0,181	0,050	0,281	0,011
Aluno tempo integral/ professor equivalente	coeficiente de correlação	-0,376**	1,000	0,605**	0,111	0,214*	0,472**	0,424**	0,276**	0,277**
	significância (2-tailed)	0,000	-	0,000	0,212	0,015	0,000	0,000	0,002	0,002
Aluno tempo integral/ funcionário equivalente sem HU	coeficiente de correlação	-0,362**	0,605**	1,000	-0,673**	0,336**	0,197*	0,083	0,056	0,271**
	significância (2-tailed)	0,000	0,000	-	0,000	0,000	0,026	0,352	0,528	0,002
Funcionário equivalente sem HU/ professor equivalente	coeficiente de correlação	0,169	0,111	-0,673**	1,000	-0,261**	0,259**	0,353**	0,261**	-0,111
	significância (2-tailed)	0,056	0,212	0,000	-	0,003	0,003	0,000	0,003	0,210
Grau de Participação Estudantil (GPE)	coeficiente de correlação	-0,327**	0,214*	0,336**	-0,261**	1,000	-0,023	-0,174*	-0,219**	0,326**
	significância (2-tailed)	0,000	0,015	0,000	0,003	-	0,798	0,049	0,013	0,000

(Conclusão)

Grau de Envolvimento Discente com Pós-graduação (GEPG)	coeficiente de correlação	0,118	0,472**	0,197*	0,259**	-0,023	1,000	0,798**	0,655**	0,179*
	significância (2-tailed)	0,181	0,000	0,026	0,003	0,798	-	0,000	0,000	0,043
Conceito CAPES/MEC para Pós-Graduação	coeficiente de correlação	0,173	0,424**	0,083	0,353**	-0,174*	0,798**	1,000	0,708**	0,086
	significância (2-tailed)	0,050	0,000	0,352	0,000	0,049	0,000	-	0,000	0,332
Índice de Qualificação do Corpo Docente (IQCD)	coeficiente de correlação	0,096**	0,276**	0,056	0,261**	-0,219**	0,655**	0,708**	1,000	0,123
	significância (2-tailed)	0,281	0,002	0,528	0,003	0,013	0,000	0,000	-	0,166
Taxa de Sucesso na Graduação (TSG)	coeficiente de correlação	-0,223*	0,277**	0,271**	-0,111	0,326**	0,179*	0,086	0,123	1,000
	significância (2-tailed)	0,011	0,002	0,002	0,210	0,000	0,043	0,332	0,166	-

Fonte: Elaborado pela autora (2019)

ANEXO A – Indicadores de Desempenho das Universidades da amostra para os três períodos estudados

Quadro 1A: Indicadores de Desempenho das Universidades da amostra (Continua)

Sigla	Custo corrente sem HU/ aluno equivalente (em R\$)			Aluno tempo integral/ professor equivalente		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017
UnB	16.650,00	14.810,00	14.740,00	15,26	15,68	15,48
UFGD	18.617,15	21.410,05	28.615,92	11,76	11,09	12,13
UFG	21.344,67	15.272,77	17.637,88	10,83	12,97	10,91
UFMT	15.908,71	18.731,20	21.287,27	11,21	10,96	10,65
UFMS	17.432,89	23.035,51	22.562,40	13,04	12,34	13,42
UFBA	15.923,10	16.149,84	14.884,09	15,80	15,36	14,92
UFPB	18.857,73	18.091,21	20.187,68	13,18	13,76	13,43
UFAL	7.262,00	10.710,00	18.376,00	12,85	20,25	12,83
UFCG	19.607,22	20.578,33	22.411,25	12,92	12,12	12,16
UFPE	19.290,94	17.089,63	19.447,83	14,31	14,92	15,17
UFS	15.064,52	16.642,21	15.383,80	12,62	12,51	14,04
UFMA	19.318,95	18.770,14	20.478,50	9,61	10,02	8,89
UFPI	13.029,49	16.259,24	16.192,23	11,23	11,26	12,01
UFRN	15.742,80	19.024,78	21.771,04	14,12	15,98	14,15
UNIVASF	14.320,63	15.587,13	15.967,72	10,31	10,67	10,74
UFRPE	21.081,13	21.998,12	22.919,64	9,84	10,42	10,70
UFERSA	14.039,72	13.025,27	14.921,57	11,08	12,89	10,73
UNIR	16.990,56	21.535,68	23.925,16	12,35	9,68	13,78
UFAC	14.855,16	16.763,67	17.320,62	15,95	14,33	18,60
UNIFAP	14.545,35	22.262,98	21.850,91	13,97	10,67	10,27
UFAM	13.093,79	13.889,13	15.736,86	12,54	15,19	12,93
UFPA	12.974,31	11.979,67	13.587,49	16,61	16,28	15,41
UFT	14.160,25	20.003,54	19.155,06	11,93	8,48	9,58
UFRA	17.710,27	17.773,89	21.188,38	11,96	10,06	7,67
UNIFAL-MG	13.787,38	15.054,96	14.564,67	11,93	11,70	11,75
UNIFEI	16.733,59	13.338,23	12.933,35	10,27	13,44	14,20
UFJF	20.168,41	19.635,87	20.111,38	11,50	11,77	12,33
UFLA	17.380,00	18.268,12	17.487,31	12,68	12,58	15,20
UFOP	17.555,30	17.045,22	18.330,51	10,79	11,28	11,24

(Continuação)

UFSJ	10.231,34	10.523,66	12.098,88	16,14	13,33	14,31
UFU	15.519,69	18.795,16	18.491,43	13,91	12,51	13,21
UFABC	21.174,13	18.695,36	17.651,93	10,80	11,87	12,41
UFES	19.078,01	18.491,04	19.994,96	12,22	12,75	11,42
UFTM	19.540,75	18.818,70	20.721,93	10,94	12,06	11,56
UFVJM	20.003,80	17.370,47	21.659,23	8,23	9,33	8,21
UFF	19.201,50	20.220,34	25.201,47	10,45	12,76	14,94
UFRRJ	24.600,60	22.289,31	25.352,23	9,54	11,59	11,56
UFCSPA	20.362,61	18.381,34	17.017,37	9,88	10,44	11,47
UFSC	17.823,24	21.895,34	21.483,49	14,43	13,85	14,30
UFSM	17.176,46	18.385,03	19.804,24	13,47	12,74	13,19
UFPR	16.359,33	17.627,23	16.410,13	14,11	13,11	15,11
FURG	19.510,74	19.815,59	22.416,52	12,69	11,48	12,34
UFRGS	17.684,75	19.398,06	19.489,79	15,84	15,63	16,71
Média	17.262,22	17.974,32	18.993,80	12,36	12,22	12,68
Máximo	24.600,60	23.035,51	28.615,92	16,61	20,25	18,60
Mínimo	7.262,00	10.523,66	12.098,88	8,23	8,48	7,67
Média Nacional	18.076,78			12,42		
Sigla	Aluno tempo integral/ funcionário equivalente sem HU			Funcionário equivalente sem HU/ professor equivalente		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017
UnB	8,02	10,75	10,59	1,90	1,46	1,46
UFGD	7,21	7,83	8,58	1,63	1,42	1,41
UFG	9,67	8,62	9,58	1,12	1,51	1,14
UFMT	9,49	9,56	9,15	1,18	1,15	1,16
UFMS	9,28	8,79	10,76	1,41	1,40	1,25
UFBA	9,54	10,37	12,14	1,66	1,48	1,23
UFPB	7,67	7,89	7,75	1,72	1,74	1,73
UFAL	8,44	19,66	20,21	1,52	0,68	0,63
UFCG	8,52	8,68	7,76	1,52	1,40	1,57
UFPE	9,67	10,18	10,04	1,48	1,47	1,51
UFS	9,43	5,14	13,83	1,34	2,43	1,01
UFMA	6,64	6,68	7,38	1,45	1,50	1,21

(Continuação)

UFPI	8,17	9,97	9,30	1,37	1,13	1,29
UFRN	9,14	10,82	10,22	1,54	1,48	1,39
UNIVASF	6,60	7,21	7,15	1,56	1,48	1,50
UFRPE	6,83	7,04	6,27	1,44	1,48	1,71
UFERSA	7,73	9,62	9,49	1,43	1,34	1,13
UNIR	8,05	7,13	10,41	1,53	1,36	1,32
UFAC	14,37	14,03	14,54	1,11	1,02	1,28
UNIFAP	10,05	7,85	8,16	1,39	1,36	1,26
UFAM	11,48	13,43	10,77	1,09	1,13	1,20
UFPA	13,13	11,00	11,23	1,27	1,48	1,37
UFT	8,76	7,29	8,86	1,36	1,16	1,08
UFRA	5,46	5,51	4,35	2,19	1,83	1,76
UNIFAL-MG	7,19	7,44	9,87	1,66	1,57	1,19
UNIFEI	8,87	11,68	12,51	1,16	1,15	1,14
UFJF	8,20	7,77	7,76	1,40	1,51	1,59
UFLA	7,54	7,87	9,39	1,68	1,60	1,62
UFOP	7,07	7,39	8,18	1,59	1,53	1,43
UFSJ	11,71	11,48	13,08	1,38	1,16	1,09
UFU	8,49	8,18	8,58	1,64	1,53	1,54
UFABC	5,71	7,32	11,06	1,89	1,62	1,12
UFES	9,35	9,76	10,27	1,31	1,31	1,31
UFTM	10,24	5,78	5,10	1,07	2,09	2,27
UFVJM	6,33	7,43	6,36	1,30	1,26	1,29
UFF	8,91	7,92	9,71	1,17	1,61	1,54
UFRRJ	5,60	6,97	7,25	1,70	1,66	1,61
UFCSPA	9,46	9,66	11,06	1,04	1,08	1,04
UFSC	11,75	10,58	10,74	1,23	1,31	1,33
UFSM	7,84	8,31	8,61	1,72	1,53	1,53
UFPR	6,46	6,83	6,30	2,19	1,92	2,40
FURG	8,97	7,51	8,58	1,41	1,53	1,44
UFRGS	8,82	9,01	10,06	1,80	1,74	1,66
Média	8,73	8,64	9,23	1,47	1,46	1,44
Máximo	14,37	19,66	20,21	2,19	2,43	2,40
Mínimo	5,46	5,14	4,35	1,04	0,68	0,63
Média Nacional	8,87			1,46		

(Continuação)

Sigla	Grau de Participação Estudantil (GPE)			Grau de Envolvimento Discente com Pós-graduação (GEPG)		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017
UnB	0,74	0,76	0,84	0,18	0,16	0,18
UFGD	0,75	0,62	0,72	0,11	0,11	0,12
UFG	0,85	0,83	0,84	0,15	0,15	0,10
UFMT	0,81	0,81	0,73	0,10	0,09	0,10
UFMS	0,83	0,76	0,79	0,09	0,09	0,10
UFBA	0,65	0,64	0,63	0,13	0,13	0,14
UFPB	0,74	0,94	0,88	0,14	0,15	0,15
UFAL	0,89	0,99	0,68	0,07	0,06	0,07
UFCG	0,85	0,80	0,81	0,11	0,10	0,10
UFPE	0,73	0,75	0,75	0,21	0,21	0,21
UFS	0,56	0,59	0,71	0,07	0,07	0,08
UFMA	0,70	0,75	0,69	0,05	0,06	0,05
UFPI	0,84	0,83	0,84	0,07	0,07	0,07
UFRN	0,79	1,08	1,01	0,17	0,18	0,20
UNIVASF	0,72	0,74	0,74	0,04	0,06	0,07
UFRPE	0,82	0,81	0,79	0,13	0,14	0,12
UFERSA	0,75	0,86	0,80	0,07	0,07	0,06
UNIR	0,76	0,62	0,56	0,05	0,06	0,06
UFAC	1,03	1,02	1,03	0,02	0,05	0,06
UNIFAP	0,89	0,81	0,83	0,04	0,02	0,04
UFAM	1,20	1,18	0,72	0,16	0,17	0,09
UFPA	0,78	0,80	0,78	0,14	0,14	0,14
UFT	0,74	0,59	0,68	0,02	0,04	0,06
UFRA	0,68	0,61	0,53	0,06	0,06	0,05
UNIFAL-MG	0,89	0,90	1,11	0,06	0,08	0,10
UNIFEI	0,56	0,76	0,88	0,11	0,10	0,10
UFJF	0,75	0,74	0,67	0,10	0,11	0,11
UFLA	0,57	0,59	0,65	0,19	0,14	0,19
UFOP	0,78	0,78	0,78	0,09	0,11	0,10
UFSJ	0,87	0,79	0,88	0,06	0,07	0,07
UFU	0,85	0,75	0,77	0,12	0,13	0,13
UFABC	0,42	0,49	0,53	0,10	0,09	0,09

(Continuação)

UFES	0,74	0,81	0,69	0,14	0,14	0,13
UFTM	0,77	0,76	0,82	0,07	0,08	0,09
UFVJM	0,72	0,67	0,67	0,07	0,08	0,06
UFF	0,60	0,64	0,73	0,12	0,13	0,15
UFRRJ	0,56	0,71	0,59	0,10	0,10	0,11
UFCSPA	0,86	0,78	0,79	0,16	0,16	0,15
UFSC	0,75	0,64	0,70	0,21	0,20	0,21
UFSM	0,84	0,80	0,84	0,16	0,14	0,17
UFPR	0,66	0,65	0,72	0,16	0,17	0,21
FURG	0,79	0,74	0,70	0,13	0,12	0,12
UFRGS	0,66	0,62	0,66	0,30	0,29	0,30
Média	0,76	0,75	0,75	0,11	0,11	0,12
Máximo	1,20	1,18	1,11	0,30	0,29	0,30
Mínimo	0,42	0,49	0,53	0,02	0,02	0,04
Média Nacional	0,75			0,11		
Sigla	Conceito CAPES/MEC para Pós-Graduação			Índice de Qualificação do Corpo Docente (IQCD)		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017
UnB	4,46	4,39	4,60	4,59	4,33	4,39
UFGD	3,83	3,69	3,93	4,27	4,37	4,34
UFG	3,68	3,66	3,71	4,16	4,04	4,21
UFMT	3,47	3,45	3,50	3,89	3,96	4,13
UFMS	3,61	3,50	3,65	4,13	4,28	4,29
UFBA	4,04	4,03	4,19	4,22	4,23	4,33
UFPB	3,99	3,99	3,94	4,35	4,41	4,45
UFAL	3,65	3,63	3,51	3,85	4,08	4,06
UFCG	4,07	4,05	3,99	3,79	3,79	3,64
UFPE	4,22	4,10	4,21	4,28	4,40	4,47
UFS	3,24	3,44	3,52	4,17	4,26	4,39
UFMA	3,44	3,33	3,52	3,91	3,99	4,07
UFPI	3,45	3,55	3,64	3,87	3,84	3,90
UFRN	4,08	3,76	3,95	4,09	4,27	4,42

(Continuação)

UNIVASF	3,00	3,00	3,47	3,96	4,10	4,19
UFRPE	4,00	3,96	4,14	4,48	4,58	4,65
UFERSA	3,79	3,71	3,88	4,10	4,09	4,13
UNIR	3,33	3,38	3,54	3,75	3,76	3,78
UFAC	3,00	3,00	3,00	3,48	3,39	3,94
UNIFAP	3,50	3,29	3,43	3,36	3,38	3,61
UFAM	3,44	3,44	3,31	3,52	3,62	3,86
UFPA	3,83	3,83	4,06	4,41	4,21	4,29
UFT	3,33	3,33	3,26	3,88	3,94	4,00
UFRA	3,50	3,50	3,20	4,17	4,16	4,13
UNIFAL-MG	3,48	3,45	3,48	4,15	4,31	4,50
UNIFEI	3,73	3,73	3,50	4,38	4,49	4,41
UFJF	3,98	3,94	3,88	4,52	4,60	4,65
UFLA	4,38	4,29	4,65	4,75	4,83	4,81
UFOP	3,59	3,34	3,91	4,54	4,49	4,28
UFSJ	3,46	3,43	3,52	4,40	4,21	4,48
UFU	4,30	4,23	4,19	4,74	4,79	4,82
UFABC	3,68	3,66	3,94	5,00	5,00	5,00
UFES	3,65	3,63	3,83	4,31	4,44	4,51
UFTM	3,56	3,45	3,27	4,42	4,56	4,56
UFVJM	3,33	3,50	3,47	4,24	4,30	4,13
UFF	3,98	3,95	3,96	4,44	4,54	4,67
UFRRJ	3,81	3,81	4,71	4,44	5,24	4,90
UFCSPA	3,67	3,67	4,08	4,71	4,74	4,76
UFSC	4,75	4,67	4,87	4,62	4,69	4,71
UFSM	4,04	4,04	4,26	4,50	4,54	4,65
UFPR	4,06	4,24	4,52	4,37	4,43	4,43
FURG	3,80	3,80	3,92	4,33	4,21	4,39
UFRGS	5,29	5,23	5,32	4,73	4,77	4,79
Média	3,80	3,77	3,90	4,31	4,37	4,42
Máximo	5,29	5,23	5,32	5,00	5,24	5,00
Mínimo	3,00	3,00	3,00	3,36	3,38	3,61
Média Nacional	3,82			4,37		

(Continuação)

Sigla	Taxa de Sucesso na Graduação (TSG)			IGC		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017
UnB	43,90%	49,84%	48,08%	3,98	3,96	3,96
UFGD	41,00%	46,00%	45,00%	3,27	3,29	3,36
UFG	51,00%	47,00%	50,00%	3,46	3,43	3,56
UFMT	42,00%	46,85%	41,00%	3,06	3,05	3,11
UFMS	40,59%	41,54%	44,28%	3,05	3,08	3,19
UFBA	45,22%	48,24%	51,60%	3,56	3,66	3,75
UFPB	42,00%	43,00%	41,00%	3,42	3,45	3,49
UFAL	48,00%	89,00%	51,00%	2,83	2,92	2,93
UFCG	42,78%	47,54%	49,61%	3,23	3,26	3,27
UFPE	53,79%	56,90%	57,24%	3,76	3,79	3,77
UFS	32,00%	32,00%	36,00%	3,06	3,11	3,18
UFMA	37,35%	33,77%	35,36%	2,82	2,95	3,04
UFPI	55,67%	50,90%	54,60%	2,81	2,83	2,87
UFRN	53,15%	65,56%	58,29%	3,60	3,62	3,68
UNIVASF	30,23%	31,76%	39,42%	3,28	3,20	3,26
UFRPE	33,92%	32,77%	31,50%	3,32	3,45	3,56
UFERSA	28,00%	41,70%	38,30%	3,48	3,55	3,24
UNIR	42,00%	33,00%	38,00%	2,69	2,81	2,81
UFAC	48,00%	44,00%	32,00%	2,65	2,67	2,89
UNIFAP	69,00%	66,00%	62,00%	2,38	2,46	2,55
UFAM	44,08%	53,27%	43,30%	2,82	2,85	2,94
UFPA	74,35%	77,60%	79,74%	3,09	3,14	3,27
UFT	85,84%	54,38%	42,23%	2,81	2,83	2,93
UFRA	47,23%	51,33%	57,02%	2,34	3,02	3,13
UNIFAL-MG	55,62%	56,85%	69,08%	3,43	3,42	3,47
UNIFEI	34,00%	40,00%	61,00%	3,62	3,64	3,45
UFJF	48,95%	57,37%	49,56%	3,72	3,69	3,71
UFLA	38,79%	44,14%	43,11%	4,04	4,00	4,04
UFOP	49,00%	49,00%	49,00%	3,43	3,41	3,38
UFSJ	61,13%	57,53%	63,57%	3,16	3,21	3,39
UFU	59,03%	48,95%	56,95%	3,65	3,62	3,70
UFABC	39,54%	45,50%	45,62%	4,11	4,11	3,98

(Conclusão)

UFES	50,13%	58,57%	49,57%	3,32	3,34	3,48
UFTM	48,14%	46,39%	55,06%	3,58	3,52	3,38
UFVJM	61,52%	48,12%	52,89%	3,35	3,40	3,30
UFF	42,62%	38,44%	46,62%	3,35	3,45	3,52
UFRRJ	33,00%	50,00%	37,00%	3,45	3,44	3,46
UFCSPA	61,00%	59,75%	65,41%	3,80	3,76	3,97
UFSC	52,49%	47,23%	48,78%	4,09	4,07	4,09
UFSM	52,46%	54,76%	59,94%	3,79	3,81	3,86
UFPR	57,64%	58,27%	63,94%	3,75	3,75	3,95
FURG	35,51%	36,36%	33,65%	3,29	3,29	3,46
UFRGS	55,58%	49,52%	50,90%	4,29	4,30	4,31
Média	50,31%	50,03%	50,92%	3,39	3,43	3,47
Máximo	85,84%	89,00%	79,74%	4,29	4,30	4,31
Mínimo	28,00%	31,76%	31,50%	2,34	2,46	2,55
Média Nacional	50,42%			3,43		

Fonte: Elaborado pela autora (2019)

ANEXO B – Média dos Indicadores de Desempenho por região para o período estudado

Quadro 1B: Média dos Indicadores de Desempenho por região para o período estudado

Região	Custo corrente sem HU/ aluno equivalente (em R\$)	Aluno tempo integral/ professor equivalente	Aluno tempo integral/ funcionário equivalente sem HU	Funcionário equivalente sem HU/ professor equivalente	Grau de Participação Estudantil (GPE)	Grau de Envolvimento Discente com Pós-graduação (GEPG)	Conceito CAPES/MEC para Pós-Graduação	Índice de Qualificação do Corpo Docente (IQCD)	Taxa de Sucesso na Graduação (TSG)	IGC
Sul	18.946,74	13,38	8,92	1,55	0,73	0,19	4,35	4,58	0,52	3,87
Sudeste	18.156,93	12,02	8,50	1,47	0,72	0,11	3,79	4,56	0,50	3,56
Centro-Oeste	19.203,76	12,52	9,19	1,37	0,78	0,12	3,81	4,23	0,45	3,39
Norte	17.204,89	12,77	9,80	1,36	0,80	0,07	3,40	3,84	0,54	2,81
Nordeste	17.233,49	12,72	9,26	1,43	0,78	0,11	3,76	4,16	0,45	3,30

Fonte: Elaborado pela autora (2019)