

# **Relação entre desempenho e custos no setor público: um estudo nas Universidades Federais do Brasil**

**Antonio Erivando Xavier Junior** (UFERSA) - eri\_jr@hotmail.com

**Aline KELLY DE MENEZES** (IFRN) - aline\_meneses\_@hotmail.com

**CARLOS ALANO SOARES DE ALMEIDA** (UFERSA) - alano@ufersa.edu.br

**Alvaro FABIANO PEREIRA MACEDO** (UFERSA) - alvarofabiano@yahoo.com.br

## **Resumo:**

*O objetivo geral do presente trabalho é analisar a relação entre desempenho e custos nas universidades federais do Brasil. 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 por meio 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. A correlação foi verificada pelo SPSS 20.0. 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. Isso sugere que os investimentos nas universidades afetam seus resultados, concedendo retorno em melhores desempenhos.*

**Palavras-chave:** *Eficiência. Desempenho. Custos.*

**Área temática:** *Custos aplicados ao setor público*

## **Relação entre desempenho e custos no setor público: um estudo nas Universidades Federais do Brasil**

### **Resumo**

O objetivo geral do presente trabalho é analisar a relação entre desempenho e custos nas universidades federais do Brasil. 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 por meio 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. A correlação foi verificada pelo SPSS 20.0. 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. Isso sugere que os investimentos nas universidades afetam seus resultados, concedendo retorno em melhores desempenhos.

Palavras-chave: Eficiência. Desempenho. Custos.

Área Temática: Custos Aplicados ao Setor Público.

### **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 se espalharam 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 público 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, 2017).

Nesse contexto, este trabalho motivou-se a responder o seguinte questionamento, para a qual foram selecionadas as universidades federais do Brasil: Qual a relação entre desempenho e custos nas universidades federais do Brasil?

Para responder ao problema proposto, este estudo tem como objetivo analisar a relação entre o desempenho e os custos nas universidades federais do Brasil. 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. 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.

## **2 Referencial Teórico**

### **2.1 Eficiência e desempenho na administração pública**

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).

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. (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?).

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.

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 possibilitem avaliar também a eficiência na atuação (MARTINS, 2009?).

Diante de 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*”.

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).

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 por meio da manipulação dos recursos físicos, organizacionais e humanos. Por meio 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.

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).

Para medir desempenho, neste estudo 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 e o Índice Geral de Cursos (IGC) do INEP/MEC

## **2.2 Custos no setor público**

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 inteligência 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).

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).

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.

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, sendo apoiado em três elementos essenciais: sistema de acumulação; sistema de custeio; e método de custeio (STN, 2016).

Santos (2014) reconhece em sua dissertação de mestrado 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.

Para apuração dos custos, este estudo fará uso do modelo proposto por Santos (2014), uma vez que este parte da informação patrimonial (Variação Patrimonial Diminutiva – VPD), dispensando assim os ajustes necessários quando se tem como ponto de partida a informação orçamentária, como é proposto por Machado e Holanda (2010).

### **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.

O universo do presente estudo compreende as Universidades Federais Brasileiras. Justifica-se a escolha pela esfera federal por ser a mais avançada em relação à informação de custos.

Quadro 1: Universidades Federais do Brasil

Região	Universidades
Norte	UFAC; UNIFAP; UFAM; UFOPA; UNIFESSPA; UFAM; UNIR; UFF; UFT
Nordeste	UFAL; UFBA; UFOB; UNILAB; UFCA; UFC; UFPB; UFCG; UFMA; UNIVASF; UFRB; UFPE; UFRPE; UFPI; UFRN; UFERSA; UFS; UFSB
Centro-oeste	UNB; UFG; UFMT; UFGD; UFMS
Sul	UNILA; UFPR; UTFPR; UFCSPA; UNIPAMPA; UFPEL; UFSM; FURG; UFRGS; UFFS; UFSC.
Sudeste	UFES; UNIFAL-MG; UNIFEI; UFJF; UFLA; UFMG; UFOP; UFSJ; UFU; UFV; UFTM; UFVJM; UNIRIO; UFRJ; UFF; UFRRJ; UFABC; UFSCar; UNIFESP

Fonte: Elaborado pelo autor (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.

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”.

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 no Quadro 2, onde Santos et al (2016), segrega os indicadores em indicadores de eficiência, eficácia e efetividade.

Quadro 2 – Descrição dos indicadores de eficiência, eficácia e efetividade

TIPO	INDICADOR	OBJETIVO
EFICIÊNCIA	Custo corrente / aluno equivalente (CCAÉ)	Representa a despesa corrente por aluno e seu valor sobre os gastos na instituição. Em princípio, um menor custo por aluno deve traduzir-se em eficiência nos gastos públicos.
	Aluno tempo integral / professor equivalente (ATIPE)	Entende-se que quanto maior o número de professores relativamente ao de alunos, melhor será a atenção e apoio a estes, favorecendo uma produtividade maior de recursos docentes da instituição.
	Aluno tempo integral / funcionário equivalente (ATIFE)	Entende-se que quanto maior o número de funcionários relativamente ao de alunos, melhor será a atenção e o suporte dados a estes, favorecendo maior produtividade da instituição
	Funcionário equivalente / professor equivalente (FEPE)	Representa o tamanho do corpo de apoio indireto ao aluno e ao professor, e o tamanho do corpo de apoio e atendimento direto ao aluno, tendo relação com a formação deste.
EFICÁCIA	Conceito CAPES (CCAPES)	É um indicador de avaliação da qualidade dos cursos de pós-graduação. Um melhor conceito para a pós-graduação pode ter relação positiva com o desempenho dos graduandos, considerando que uma pós-graduação melhor deve indicar também um ensino de graduação de qualidade superior
	Índice de qualificação do corpo docente (IQCD)	Representa a qualificação do corpo docente em relação a sua titulação, ou seja, quanto melhor a qualificação, melhor preparados e mais envolvidos com as atividades de pesquisa, extensão e ensino.
	Taxa de sucesso na graduação (TSG)	Representa o número de alunos que concluem o curso no tempo de duração prevista, refletindo diretamente na qualidade e nos investimentos em assistência, bolsas, moradia, restaurantes, por parte da instituição.
EFETIVIDADE	Grau de participação estudantil (GPE)	Tem por objetivo revelar em que grau os alunos se utilizam da capacidade instalada na IES e a velocidade de integralização curricular, sugerindo que quanto mais alunos em tempo integral, melhor será para a sua formação e, possivelmente, melhor será o desempenho futuro.
	Grau de envolvimento com a pós-graduação (GEPG)	Tem por objetivo retratar o grau de envolvimento em atividades de pesquisa e pós-graduação, onde o maior envolvimento discente favorece o seu desempenho, e mais investimentos em novos laboratórios, bibliotecas, grupos e projetos de pesquisa, bolsas, entre outros.

Fonte: Elaborado por Santos et al (2016)

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.

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 por meio de uma correlação não-paramétrica (definido de acordo com o teste de Normalidade dos dados), utilizando o pacote estatístico do SPSS 20.0 (*Statistical Package for the Social Sciences*).

Para 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.

#### **4 Análise dos Resultados**

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 por meio de solicitação feita a cada universidade pelo serviço de informação ao cidadão.

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 seguintes insumos (VPD's): Remuneração a pessoal; Encargos patronais; Benefícios a pessoal; Outras variações patrimoniais diminutivas; Outros benefícios Previdenciários e assistenciais; Uso de materiais de consumo; Serviços; Depreciação, amortização e exaustão; Custo das mercadorias vendidas – CMV e Incentivos.

O resultado encontrado demonstra que houve evolução dos custos de todas as universidades ao longo do período estudado. Essa evolução 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 (2015 – R\$ 1.371.686.449,73; 2016 – R\$ 1.462.427.057,71 e 2017 - R\$ 1.535.714.515,77), e a UFCSPA a que apresentou os menores custos também nos três períodos (2015 – R\$ 107.846.734,48; 2016 – R\$ 120.136.420,98 e 2017 - R\$ 140.458.917,49). A UFF também apresenta o maior número de alunos equivalentes (média 44.697,41 alunos equivalentes), bem como a UFSCPA é a instituição com menor quantidade de alunos (média 5127 alunos equivalentes), inferindo uma relação positiva entre quantidade de alunos e custos totais, uma tendência natural diante do porte das instituições. Todavia, quando relativizado os custos por aluno equivalente, é a FURG que apresenta os maiores custos por aluno nos três períodos (média de R\$ 34.475,45 por aluno equivalente), e a UFSJ apresenta os menores valores de custos por aluno também para os três períodos (média de R\$ 12.484,59 por aluno equivalente).

De acordo com os custos apurados, a média nacional dos custos por aluno equivalente para o período estudado 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 3: 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
<b>Sul</b>	827.786.267,40	24.014,94	36.219,80
<b>Sudeste</b>	501.418.433,78	17.651,68	27.204,06
<b>Centro-Oeste</b>	772.009.587,22	26.916,63	28.383,43
<b>Norte</b>	382.712.931,01	17.350,35	21.263,21
<b>Nordeste</b>	701.796.972,59	26.756,02	25.245,47
<b>Média nacional</b>	<b>528.830.376,68</b>	<b>18.708,39</b>	<b>27.234,60</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Enquanto que 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.

Para analisar a relação entre o desempenho e os custos das universidades federais do Brasil, foi utilizada a correlação não-paramétrica de Spearman, uma vez que o teste de normalidade revela que os dados não são normais. O teste de normalidade e a correlação de Spearman foram realizados com por meio do SPSS 20.0.

Além da análise de correlação entre os indicadores de desempenho e custos apresentados no Quadro 4, foi analisado a relação existente entre os indicadores de desempenho, com objetivo de melhorar a compreensão dos resultados.

Quadro 4: Correlação Desempenho x Custos

(Continua)

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

(Continuação)

<b>Aluno tempo integral/ funcionário equivalente sem HU</b>	<b>Coefficiente de correlação</b>	-0,091
	<b>Significância (2-tailed)</b>	0,303
<b>Funcionário equivalente sem HU/ professor equivalente</b>	<b>Coefficiente de correlação</b>	0,313**
	<b>Significância (2-tailed)</b>	0,000
<b>Grau de Participação Estudantil (GPE)</b>	<b>Coefficiente de correlação</b>	-0,257**
	<b>Significância (2-tailed)</b>	0,003
<b>Grau de Envolvimento Discente com Pós-graduação (GEPG)</b>	<b>Coefficiente de correlação</b>	0,594**
	<b>Significância (2-tailed)</b>	0,000
<b>Conceito CAPES/MEC para Pós-Graduação</b>	<b>Coefficiente de correlação</b>	0,571**
	<b>Significância (2-tailed)</b>	0,000
<b>Índice de Qualificação do Corpo Docente (IQCD)</b>	<b>Coefficiente de correlação</b>	0,473**
	<b>Significância (2-tailed)</b>	0,000
<b>Taxa de Sucesso na Graduação (TSG)</b>	<b>Coefficiente de correlação</b>	-0,054
	<b>Significância (2-tailed)</b>	0,545
<b>IGC</b>	<b>Coefficiente de correlação</b>	0,473**
	<b>Significância (2-tailed)</b>	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, 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, 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.

Já a terceira observação, Funcionário equivalente sem HU/ professor equivalente x Custo por Aluno Equivalente, 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.

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, 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, o resultado foi de uma correlação moderada e significativa. Essa relação reforça o que conta na Decisão nº 408/2002-Plenário TCU, de que as atividades de pesquisa carecem de maior aporte financeiro na sua execução. Em outras palavras, o custo por aluno tende a ser maior quando a instituição possuir maior número de alunos matriculados na pós-graduação. Esse indicador apresentou uma forte correlação com o Conceito CAPES/MEC para Pós-Graduação e com Índice de Qualificação do Corpo Docente (IQCD), o que reforça os resultados relacionados a pós-graduação.

O mesmo resultado da análise anterior foi encontrado na observação entre o Conceito CAPES/MEC para Pós-Graduação x Custo por Aluno Equivalente, 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.

Entre o indicador de desempenho Índice de Qualificação do Corpo Docente (IQCD) x Custo por Aluno Equivalente, 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.

Por último, na análise de existência de correlação entre o IGC x Custo por Aluno Equivalente, 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.

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 citado aqui pela Decisão nº 408/2002-Plenário TCU.

## 5 Considerações Finais

Com objetivo de analisar a relação entre o desempenho e os custos nas universidades federais do Brasil, a pesquisa utilizou de informações do período de 2015 a 2017, referentes aos custos, extraídos dos balancetes das Variações Patrimoniais Diminutivas, e aos indicadores de desempenho das instituições estudadas, essas informações foram obtidas por meio de solicitação feita no SIC.

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.

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 desempenhos.

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”, 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.

Este 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*. 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.

As limitações da pesquisa consistiram na coleta das informações. Pois na ausência de sistemas de informação de custos nas universidades. 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.

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.

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, n° 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.

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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm). Acesso em: 18 jul. 2018.

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

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.

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

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](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1366.pdf). Acesso em: 30 jul. 2018.

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

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.

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.

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.

MARTINS, Cristiane Fortes Nunes. **Princípio da Eficiência na Administração Pública**. [2009?]. Disponível em: <http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/32602-39847-1-PB.pdf>. Acesso em: 22 mai. 2018.

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](https://www.tce.ce.gov.br/downloads/Controle_Cidadao/f10_-_controle_cidadao.pdf). Acesso em: 06 mar. 2018.

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.

RIVERO, Raquel M. *La Eficiencia Productiva en el Ámbito Universitario: Aspectos Claves para su Evaluación Estudios de Economía Aplicada*. **Asociación Internacional de Economía Aplicada**, vol. 25, núm. 3, Valladolid, España, diciembre, 2007, pp. 793-811.

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.

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 do Portal de Custos do Governo Federal.** Versão 1. Brasília, 2017. 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, 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.

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

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