

FACULDADE DE EDUCAÇÃO
Gestão das Instituições Federais de Educação Superior

**APLICAÇÃO DE INDICADORES FINANCEIROS E DE GESTÃO NAS PRINCIPAIS IFES DE
MINAS GERAIS**

Belo Horizonte
2019

Dênia dos Santos Evangelista

**APLICAÇÃO DE INDICADORES FINANCEIROS E DE GESTÃO NAS
PRINCIPAIS IFES DE MINAS GERAIS**

Dênia Evangelista

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Educação da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial para conclusão do Curso de Especialização em Gestão das Instituições Federais Superior.

Linha de Pesquisa: Gestão Financeira, Patrimonial e de Suprimentos.

Orientador: Antônio Artur de Souza

Belo Horizonte
2019

E92a
TCC

Evangelista, Dênia dos santos, 1985-
Aplicação de indicadores financeiros e de gestão nas principais
IFES de Minas Gerais [manuscrito] / Dênia dos santos Evangelista. - Belo
Horizonte, 2019.
42 f. : enc, il.

Monografia -- (Especialização) - Universidade Federal de Minas
Gerais, Faculdade de Educação.

Orientador: Antônio Artur de Souza.

Bibliografia: f. 40-42.

1. Educação. 2. Universidades e faculdades -- Organização e
administração. 3. Universidades e faculdades públicas -- Contabilidade.
4. Universidades e faculdades públicas -- Administração financeira.
5. Contabilidade pública. 6. Universidades e faculdades públicas --
Indicadores econômicos. 7. Divulgação de informações contábeis.

I. Título. II. Souza, Antônio Artur de, 1965-. III. Universidade
Federal de Minas Gerais, Faculdade de Educação.

CDD- 378.1

Catálogo da fonte: Biblioteca da FaE/UFMG (Setor de referência)

Bibliotecário: Ivanir Fernandes Leandro CRB: MG-002576/O



ATA DA DEFESA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Candidato: Dênia Dos Santos Evangelista

Registro DRCA: 2018693098

CPF: 059.645.756-17

Orientador (a): Antônio Artur de Souza

Às 13h30 horas do dia 20/12/2019, reuniu-se na Faculdade de Ciências Econômicas da UFMG a Comissão Examinadora indicada pela coordenação do Curso de Especialização Gestão de Instituições Federais de Educação Superior, para julgar, em exame final, o trabalho intitulado “*APLICAÇÃO DE INDICADORES FINANCEIROS E DE GESTÃO NAS PRINCIPAIS IFES DE MINAS GERAIS*”, requisito final para obtenção do grau de Especialista. Abrindo a sessão, a banca examinadora, após dar conhecimento aos presentes do teor das Normas Regulamentares do Trabalho Final, passou a palavra ao candidato para apresentação de seu trabalho. Após a apresentação do trabalho, seguiu-se o julgamento e expedição do resultado final. Foram atribuídas as seguintes indicações:

Antônio Artur de Souza indicou a:

APROVAÇÃO / APROVAÇÃO COM RESSALVA / REPROVAÇÃO do candidato;

Daniele Oliveira Xavier indicou a:

APROVAÇÃO / APROVAÇÃO COM RESSALVA / REPROVAÇÃO do candidato;

Simone Evangelista Fonseca indicou a:

APROVAÇÃO / APROVAÇÃO COM RESSALVA / REPROVAÇÃO do candidato;

Pelas indicações, o candidato foi considerado APROVADO / REPROVADO

O resultado final foi comunicado publicamente ao candidato pela banca examinadora. Nada mais havendo a tratar, a Comissão Examinadora encerrou a sessão, da qual foi lavrada a presente ATA.

Belo Horizonte, 21 de outubro de 2019

Antônio Artur de Souza

Daniele Oliveira Xavier

Simone Evangelista Fonseca

APLICAÇÃO DE INDICADORES FINANCEIROS E DE GESTÃO NAS PRINCIPAIS IFES DE MINAS GERAIS

Dênia dos Santos Evangelista*
Antônio Artur de Souza**

RESUMO

Uma boa preparação para o processo de prestação de contas faz com que a gestão da organização reflita sobre a transparência quanto à utilização dos recursos. O Relatório de Gestão Fiscal (RGF) é uma peça essencial da prestação de contas e pode ser utilizado também como fonte de informações para a tomada de decisão nos exercícios seguintes e para avaliar o desempenho financeiro. Buscou-se analisar, por meio dos indicadores de análise das demonstrações contidas no RGF e dos Indicadores de Gestão do Tribunal de Contas da União (TCU), o desempenho financeiro das principais Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) do Estado de Minas Gerais, em uma série temporal de 3 anos. Foram utilizadas informações sobre a prestação de contas disponíveis no sítio eletrônico do TCU. A pesquisa foi do tipo descritiva e documental e a análise dos dados foi documental. Foram empregados cálculos dos indicadores contábeis, gráficos e comparações dos dados tabulados de cada uma das IFES. Buscou-se analisar os índices dos Balanços Financeiro e Orçamentário e dos demais subrelatórios do RGF, visando avaliar o desempenho de cada IFES. Como resultado, foi constatado que os indicadores calculados a partir dos Balanços possibilitaram a análise das IFES e sua classificação em quatro grupos, mas não possibilitou identificar aquela com o melhor desempenho financeiro. Os Indicadores de Gestão do TCU permitiram a comparação entre os resultados por tipo de indicador. As IFES que apresentaram os melhores indicadores do TCU também apresentaram um ou mais dos melhores indicadores contábeis, considerando a comparação das IFES em cada grupo.

Palavras-chave: Demonstrações Contábeis; Indicadores; Setor Público; IFES; Relatório de Gestão.

TCC em formato de Artigo, apresentado à Faculdade de Educação da Universidade Federal de Minas Gerais (FaE-UFGM) com parte dos requisitos necessários para obtenção do título de Especialista em Gestão de Instituições Federais de Ensino Superior.

*Dênia dos Santos Evangelista – Bacharel em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais em 2014, Tecnóloga em Tecnologia da Gestão Pública pela Universidade Pitágoras Unopar, em 2018. E-mail: deniaevangelista0@gmail.com

**Antônio Artur de Souza – Bacharel em Ciências Contábeis e Mestre em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina, doutor em Management Science pela Universidade de Lancaster, na Inglaterra, Pós-doutor em Finanças pela Universidade de Grenoble, na França. Atualmente é professor Titular da Universidade Federal de Minas Gerais. E-mail: aa-de-souza@ufmg.br

ABSTRACT

Good preparation for the accountability process makes the organization's management reflect on transparency regarding the use of resources. The Fiscal Management Report (RGF) is an essential part of the reporting and can also be used as a source of information for decision-making in the following years and to assess financial performance. We sought to analyze, through the analysis indicators of the statements contained in the RGF and the Management Indicators of the Tribunal de Contas da União(TCU), the financial performance of the main Federal Institutions of Higher Education (IFES) in the State of Minas Gerais, in a 3-year time series. Information on accountability available on the TCU website was used. The research was descriptive and documentary and data analysis was documentary. Calculations of accounting indicators, graphs and comparisons of tabulated data from each of the IFES were used. We sought to analyze the indices of the Financial and Budget Statements and other RGF sub-reports, in order to assess the performance of each IFES. As a result, it was found that the indicators calculated from the Balance Sheets enabled the analysis of the IFES and its classification into four groups, but it did not make it possible to identify the one with the best financial performance. TCU's Management Indicators allowed the comparison between the results by type of indicator. The IFES that presented the best TCU indicators also presented one or more of the best accounting indicators, considering the comparison of the IFES in each group.

Keywords: Financial Statements; Indicators; Public sector; IFES; Management report.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	06
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	07
2.1 O contexto político e econômico da Educação Superior no Brasil.....	07
2.2 A Gestão de recursos na IFES.....	10
2.3 Exigências dos órgãos de controle e a prestação de contas no setor público.....	12
2.4 O Relatório de Gestão Fiscal.....	14
2.5. As demonstrações contábeis e os indicadores de análise.....	14
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	17
3.1 Definição da amostra.....	18
3.2 Estratégia de coleta de dados.....	18
4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS.....	19
4.1 Resultado do desempenho orçamentário.....	20
4.2 Resultado do desempenho financeiro.....	28
4.3 Resultado do desempenho de gestão segundo indicadores do TCU...37	
5 REFERÊNCIAS.....	41

1 INTRODUÇÃO

O sucesso de uma organização depende da eficiência e da eficácia do processo de tomada de decisão. Sendo assim, é preciso ter informações disponíveis para que essas decisões sejam assertivas. As medidas de desempenho revelam aos gestores como uma organização se comporta em relação aos fatores que estão sendo modificados para a obtenção de um determinado resultado.

Dessa maneira, importante que os desempenhos em relação aos serviços educacionais tenham uma boa evolução. Por se tratarem de serviços públicos, ter medidas de desempenho sobre a situação financeira de uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES), ainda que indiretamente, é determinante para a excelência da gestão. Não obstante, as medidas de desempenho viabilizam seu monitoramento, e indicam como a gestão dos serviços pode melhorar progressivamente.

Assim como as demais organizações pertencentes ao setor público, as IFES estão em fase de convergência quanto às normas e procedimentos que indicam o grau de eficiência na gestão dos recursos orçamentários, contábeis e financeiros. Nesse sentido, outro fator a se considerar é que seus objetivos estratégicos estão voltados para sua missão e visão, delimitados, em sua maioria, por ações de caráter educacionais, de pesquisa e de extensão, e a gestão dos recursos nem sempre é realizada com a devida importância ao equilíbrio entre resultados operacionais e consumo de recursos financeiros.

A relevância de abordar as Demonstrações Contábeis no setor público é devida ao fato de as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), criadas para adequar os procedimentos contábeis, tratar de aspectos que as diferenciam do setor privado. Além disso, os gestores podem utilizá-las como ferramenta de gestão, principalmente por meio de indicadores contábeis e financeiros. A abordagem do tema é atual e suscita pesquisas e estudos nesse campo de atuação, uma vez que ainda não há consenso sobre como avaliar e analisar o desempenho de organizações públicas.

Por conseguinte, a prestação de contas deveria deixar de ser realizada meramente em função do atendimento às exigências legais e deveria passar a ser uma forma de evidenciação de que os recursos da organização pública podem ser geridos de forma eficiente e eficaz, garantindo a transparência de resultados aos interessados nas informações contábeis. Os relatórios de gestão são instrumentos de

prestação de contas aos órgãos de controle, podem ser usados para consolidar o planejamento das IFES e, em outro nível, esclarecer os resultados das demonstrações contábeis e financeiras para possibilitar a continuidade do processo de tomada de decisão. Sendo assim, uma combinação de indicadores poderia resultar em um modelo gestão que vise a busca contínua por melhores resultados.

O objeto de estudo deste trabalho foram as IFES do Estado de Minas Gerais que disponibilizaram suas prestações de contas no sítio eletrônico do Tribunal de Contas da União (TCU). A questão norteadora da pesquisa é a seguinte: É possível relacionar o desempenho financeiro das IFES, tomando como base os indicadores contábeis e financeiros dos Balanços com os indicadores de gestão propostos pelo TCU? A partir dessa problemática, buscou-se evidenciar a situação orçamentária e financeira das principais IFES do Estado de Minas Gerais. A pesquisa consistiu em uma análise de indicadores financeiros calculados a partir de dados disponíveis nas demonstrações contábeis publicadas nos Relatórios de Gestão Fiscal (RGF). O período de análise foi uma série temporal de 3 anos.

Tomando como base esses mesmos relatórios, outro objetivo da pesquisa consistiu em analisar os resultados dos indicadores de gestão propostos pelo TCU, entre as IFES estudadas. Buscou-se verificar se tais indicadores estão relacionados com os indicadores de desempenho financeiro abordados. Pretendeu-se ainda discorrer sobre as exigências dos órgãos de controle no que diz respeito à prestação de contas das IFES.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O Contexto político e econômico da Educação Superior no Brasil

Por todo Brasil existem grandes e renomadas Universidades Públicas, Institutos e os Centros Federais de Educação. Essas Instituições representam o acesso ao ensino superior de qualidade, com solidez curricular, democrático, cujo o propósito é combater a concentração elitista do ensino.

Os aspectos positivos da globalização estão presentes nos movimentos de internacionalização, que são inevitáveis na contemporaneidade. Contudo, a transnacionalização promove a hegemonia externa (GOERGEN, 2010). A educação tida como forma de capital e o aumento de Instituições de Ensino podem ocasionar a

perda de legitimidade em razão de um posicionamento no mercado de capitais que certamente não favorecerá a nação.

Entretanto, a parceria entre as Instituições públicas e privadas trouxeram alguns avanços para a manutenção da educação, reflexão sobre o papel do Estado enquanto regulador das Instituições, e sobre a sua responsabilidade pelo direito social à educação.

Como exposto no Quadro 1, as Instituições de Ensino Superior tiveram seu contexto influenciado pelo neoliberalismo na conjuntura política e econômica.

Quadro 1 - Importantes marcos políticos econômicos na Educação Brasileira após a década de sessenta

Expansão e virada tecnológica no período militar.
Reforma Universitária de 1968.
Criação dos programas de pós-graduação durante os anos 1970.
O número de instituições públicas não sofreu aumento significativo – exceto pelas instituições públicas estaduais, que apresentaram crescimento – devido à falta de recursos públicos para investimentos e ao relacionamento com Banco Mundial (BM), o Fundo Monetário Internacional (FMI) e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) na década de 80, chamada “década perdida”.
Retomada dessas diretrizes com a criação da Lei de Diretrizes e Bases (LDB) em 1996.
Aumento das matrículas, retração do Estado e a privatização, maior internacionalização e transnacionalização, aumento de matrículas femininas e introdução de um sistema de avaliação da educação superior.
De 1994 a 2008 ocorreu um crescimento de 84,6% das matrículas nas IES públicas e de 292,4% nas privadas, das quais 80% concentram-se naquelas e 20%, nestas.
Iniciativa da Conferência Nacional de Educação (CONAE) de 2010 em assegurar a educação como direito social garantido pelo Estado, tanto na Constituição quanto na LDB, no cenário internacional de alta concentração de riquezas em que 50% da população está em situação de pobreza. Considera-se avanço frente à falta de políticas sociais efetivas.
Criação dos Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais (REUNI) e do Programa Universidade para Todos (PROUNI), com cerca de 13% dos jovens entre 18 e 24 anos cursando o ensino superior, com 75% matriculados no setor privado.

Fonte: Adaptado de Goergen (2010).

Dentro da discussão do “capitalismo acadêmico”, existe uma grande distorção da função social da educação superior em detrimento do atendimento das necessidades da “indústria-mercado” que pode ser vista no contexto norte-americano e de alguns pontos da educação superior no Brasil, além dos processos certificadores e avaliações externas (DINIZ e GOERGEN, 2019). Conforme Diniz e Goergen (2019,

p. 578),

destaca-se a combinação entre economia neoliberal e o axioma da eficiência nos processos educacionais, bem como o fomento às instituições privadas e sua acirrada competitividade em detrimento do sistema público. (DINIZ; GOERGEN, 2019, p. 578).

Para as IFES, esses pontos podem representar consequências para as políticas públicas de educação, pois proporcionam certa divergência entre elas e os interesses “credencialistas” de subjetividade partidária. Ademais, a afirmação da função social da educação consiste em garantir o ensino público de qualidade, com efetiva contribuição na formação das pessoas. Muitas vezes a educação sofre deterioramento devido àquelas concepções. De acordo com Schwartzman (2001, p. 3),

é também responsabilidade do setor público cuidar da equidade no acesso às oportunidades educacionais, independentemente das origens econômicas, sociais, raciais ou culturais das pessoas. (SCHWARTZMAN, 2001, p. 3).

Segundo Schwartzman (2001), o principal objetivo de se buscar a educação deve ser para alcançar a capacitação, melhorar as habilidades e competências, pois outros objetivos promoveriam a corrupção, uma vez que a obtenção de credenciais e acessos a determinados círculos, por exemplo, corresponderiam aos sistemas de poder e prestígio e às hierarquias de competência individual e organizacional. Ao explicar essa relação de causa e consequência, ele cita o relatório Task Force do Banco Mundial – UNESCO como fundamentação.

Entre os benefícios proporcionados pela educação superior estão a contribuição dos educados para a riqueza e o bem-estar social. Nesse aspecto, Tibúrcio e outros (2004, p. 245) destacam que os gastos com a educação promovem benefícios e que

eles podem ser tanto para o indivíduo, através de melhores salários no mercado de trabalho, por exemplo, quanto para a sociedade, por meio da análise do impacto econômico positivo que a universidade pode proporcionar na região que está localizada. (TIBÚRCIO et al., 2004, p. 245).

Entretanto, os gastos com educação vêm sendo um pretexto para que se deixe de financiar o ensino público, tornando-se um obstáculo para expansão das IFES, o que tem drasticamente provocado negligência à importância delas para o ensino superior no Brasil. Chaui (2003, p. 9) argumenta que essa negligência “aparece claramente na deterioração e no desmantelamento das universidades públicas, [...] (donde o avanço da privatização, da terceirização e da massificação [...], a

desmoralização crescente do trabalho universitário público)”. Ela defende que uma mudança relevante seria a que garantisse a autonomia independente dos contratos de gestão, em seus três sentidos principais, sendo eles a autonomia institucional, a autonomia intelectual e a autonomia da gestão financeira (CHAUI, 2003).

Além de manter sua autonomia, e o enfrentamento da concorrência em vista do capitalismo e credenciais, como visto anteriormente, atualmente as IFES vêm passando por grandes cobranças por contenção de gastos, cortes de orçamentos, e eficiência econômica. Contudo, a economia é proveniente de fatores concomitantes como a qualidade esperada, quantidade adequada, tempo adequado e menor custo (GRATERON, 1999). Apesar desse contexto político e econômico, essas cobranças não podem ser feitas buscando apenas diminuir a escassez dos recursos financeiros (menor custo), haja visto que, medidas realizadas sem estudos de impacto econômico e social podem desencadear problemas relacionados a qualidade do ensino ofertado a redução de oportunidades e igualdade, ou até mesmo agravar essa escassez.

De acordo com Grateron (1999, p. 11), “a eficiência pode-se expressar quanto à relação existente entre os bens e serviços consumidos (entradas ou inputs do processo) e os bens e serviços produzidos (saídas ou outputs do processo)”, dessa forma, os gastos com educação serão revertidos em outputs que o sistema de educação produz e que são refletidos nos benefícios sociais em longo prazo, e não no retorno monetário. Quanto à eficácia, segundo Grateron (1999, p. 12),

esta medida é feita através da comparação entre os resultados realmente obtidos e os resultados esperados ou previstos nos planos ou programas de ação, independentemente da quantidade, qualidade e custo dos recursos envolvidos em atingir estes objetivos. (GRATERON, 1999, p. 12).

A boa gestão em um processo perpassa pela combinação de todas essas medidas. O desafio dos gestores é promover uma mudança endógena, em que pese a gestão dos recursos de forma adequada, e que contribua para o seu desenvolvimento e para os produtos da educação. A melhora na qualidade do gasto público pode auxiliar na diminuição da escassez e de desperdício dos recursos, o que pode resultar no aumento da eficiência, da eficácia e da economia, ou seja, no aumento do desempenho das IFES.

2.2 A Gestão de recursos na IFES

A Lei 4.320/64 dispõe sobre as normas do direito financeiro na elaboração e

controle de orçamentos e balanços de Municípios, Estados, Distrito Federal e União e define, no artigo 85, diretrizes sobre os serviços de contabilidade, que deverão permitir “o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros”. (BRASIL, 1964).

O campo de atuação da contabilidade pública tem seu foco em manter o sistema contábil no setor público, o qual, conforme Conceição Júnior (2017), poderá atender a demanda de informações requeridas por seus usuários, possibilitando a análise de demonstrações adequadas aos padrões internacionais, sob o enfoque do orçamento e patrimonial, com base em um Plano de Contas Nacional. (CONCEIÇÃO JÚNIOR, 2017, p.24).

O objetivo de se estruturar esse sistema é poder reunir todas as informações contábeis no Balanço Geral da União. Esse processo de agregação de saldos das contas de mais de uma organização, proporcionando uma visão global do resultado, é definido como consolidação das Demonstrações Contábeis (MCASP, 2017).

Segundo Platt Neto et. al. (2007, p.76), “as entidades que compõem a estruturada administração pública brasileira são obrigadas pelas Constituição Federal a prestar contas do uso dos recursos públicos e a respeitar o princípio da publicidade”, entre outros princípios. Essa contrapartida aos recursos transferidos da União possibilita a transparência na administração pública, seja direta, seja indireta.

As IFES pertencem à Administração Pública Indireta, pois gerem seu patrimônio (bens, direitos e obrigações) e seu orçamento de forma descentralizada (BRASIL, 1988). Dessa maneira, essas organizações precisam, além de se ater aos aspectos acadêmicos, como o ensino, a pesquisa e a extensão, também dar atenção à gestão de seus recursos, para que possam garantir a continuidade de suas atividades-fim.

Uma boa gestão dos recursos contábeis e orçamentários reflete-se na qualidade dos serviços prestados. Para que os projetos na área de educação sejam fomentados, de acordo com Giacomoni (2010, p. 327), mesmo que os programas anuais de trabalho na área federal tenham assegurado automaticamente seus recursos para execução, por meio da programação de desembolso, esses projetos poderão receber mensalmente liberação de verba, após solicitá-la e ter o pedido aprovado em propostas financeiras. A liberação de recursos depende de um bom

planejamento orçamentário e que, quando existem políticas públicas, como as de educação, em programas previamente definidos, estes podem receber transferências de verba complementar, uma vez que estas são justificáveis.

Marinho (1998, p. 84) defendeu que, para alocar verbas para IFES, houvesse um modelo que contemplasse:

- 1) Consideração das peculiaridades dos orçamentos e das estruturas de custos das IFES;
- 2) A minimização da discrepância entre regras de distribuição adotadas e paradigmas fundamentais da teoria econômica, notadamente aqueles concernentes ao que se convencionou denominar economia interna das organizações;
- 3) A observação da ambiência geral na qual a vida das IFES se processa, ou seja, das questões culturais, regionais, políticas institucionais; esta ambiência deve ser parametrizada pela necessária adequação do sistema brasileiro de ensino superior ao processo de inserção do nosso país em uma arena internacional cada vez mais integrada e competitiva. (MARINHO, 1998, p.84)

Essa minimização da discrepância entre regras de distribuição adotadas e paradigmas fundamentais da teoria econômica tratada por Marinho (1998), entre outros aspectos apresentados no modelo que ele defendeu, reafirma a importância da utilização das peças contábeis, como o orçamento, no contexto das IFES.

O Tribunal de Contas da União normatizou, por meio da decisão 408/2002, que, compulsoriamente, se incluam indicadores de desempenho no Relatório Anual das Contas do Governo, os quais são classificados, conforme Queiroz et al. (2013, p. 8), como “de eficiência (sendo que o mais comum é o custo por aluno); de produtividade (como as proporções entre alunos, professores e funcionários); e de eficácia (por exemplo a taxa de sucesso na graduação).” Portanto, nota-se uma preocupação em medir o desempenho por meio de variáveis qualitativas e que estão relacionadas ao ensino. Entretanto, não há uma exigência mais homogênea, em termos analíticos, de se verificar o desempenho financeiro das IFES.

2.3 Exigências dos órgãos de controle e a prestação de contas no setor público

Para atender à legislação e garantir a transparência, as IFES devem disponibilizar, para acesso público, as informações das suas contas e dos serviços prestados, assim como dos recursos utilizados para isso, e, principalmente, submeter documentação para prestação de contas. Para Kim apud Bairral et al. (2015), os gestores têm o dever de prestar contas dos recursos aos usuários. Ainda segundo

ele,

transparência significa que a informação deve ser completa, de fácil entendimento, acessível, comparável com períodos anteriores, sem viés, e deve, ainda, atentar para os diversos meios em que é possível promover a “ampla divulgação” da gestão pública. (KIM apud BAIRRAL et al., 2015, p. 648)

O Tribunal de Contas da União é o órgão fiscalizador que recebe as prestações de contas das organizações do setor público no âmbito federal. Conforme Piscitelli e Timbó (2009, p. 416), Quadro 2, as peças integrantes dos processos de tomadas e prestações de contas ao TCU:

Quadro 2- Peças para tomada e prestações de contas ao TCU

Rol de responsáveis ou declaração do dirigente máximo no caso de unidades integrantes do Siafi.
Relatório de Gestão, emitido pelos responsáveis.
Pareceres ou relatórios dos órgãos internos da organização que devam manifestar-se sobre as contas consoantes previstas em lei ou em seus atos constitutivos.
O parecer da unidade de auditoria interna das organizações.
Relatório emitido pelo órgão de correição com a descrição sucinta das Comissões de Inquéritos e Processos Administrativos Disciplinares instaurados na unidade jurisdicionada no período, com intuito de apurar danos ao erário, fraudes ou corrupção
Demonstrativos contábeis específicos por natureza jurídica das unidades. Para as unidades gestoras integrantes do SIAFI, declaração do contador responsável atestando que balanços orçamentário, financeiro, patrimonial e a demonstração das variações patrimoniais refletem a adequação da situação orçamentária, financeira e patrimonial da unidade.
Certificado de auditoria, emitido pela unidade de controle interno.
Pronunciamento expresso e indelegável, do Ministro de Estado ou autoridade equivalente, sobre as contas e o parecer do dirigente do controle interno, atestando haver tomado conhecimento das conclusões nele contidas (art. 52 da Lei nº 8.433, de 16/07/92).

Fonte: Piscitelli e Timbó (2019)

Os demonstrativos das unidades gestoras integrantes do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) deverão ser divulgados de acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), por meio de publicação na imprensa oficial, de remessa aos órgãos de controle interno e externo, de associações e conselhos representativos, da disponibilização para acesso da sociedade local e da disponibilização em meios de comunicação eletrônicos de acesso público.

Além de observar todos os aspectos de divulgação contidos na NBC T 16.6 (a qual estabelece as demonstrações contábeis que organizações do setor público devem elaborar e divulgar), as IFES deverão atender à instrução normativa nº 63/2010, vigente a partir dessa data, para elaboração da prestação de contas, bem como a decisão normativa do exercício a que pertencerem.

2.4 O Relatório de Gestão Fiscal

De acordo com Lima et al. (2009, p. 21), a Lei de Responsabilidade Fiscal exige que os demonstrativos sejam encaminhados aos órgãos de controle e fiscalização “contemplando informações de natureza orçamentária e financeira, distribuídos nos anexos de riscos fiscais e metas fiscais, no Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e Relatório de Gestão Fiscal (RGF)”.

Já os balanços patrimonial, financeiro e orçamentário, a Demonstração de Variação Patrimonial (DVP), a Demonstração da Mutação do Patrim nio Líquido (DMPL), a Demonstrac o do Resultado Econ mico (DRE) e a Demonstrac o de Fluxo de Caixa (DFC) têm elaborac o estabelecida pela lei n  4.320/64. Essas demonstra es obrigatoriamente devem compor o Relatório de Gestão Fiscal.

Como foi conceituado pelo inciso II do artigo 1  da Instruc o 63 de 2010, o Relatório de Gestão considera:

Documentos, informa es e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, organizado para permitir a visão sist mica do desempenho e da conformidade da gestão dos responsáveis por uma ou mais unidades jurisdicionadas durante um exercício financeiro. (TCU, 2010)

O RGF   o principal instrumento de presta o de contas, sob a luz dos artigos 1  ao 5  da Instruc o n  63 de 2010, e deve seguir o que for definido pela decisão normativa do ano em que esta for referida no que diz respeito a forma, conteúdo e prazo. Ele deverá abranger a totalidade da gestão das unidades jurisdicionadas, também podendo ser encaminhado ao Tribunal pelo órgão de controle interno a que estas se vincularem, apresentado em meio informatizado e de forma tempestiva. O RGF ficará livre para consulta no Portal da do Tribunal, na internet, em até quinze dias da data-limite para apresenta o.

2.5 As demonstra es contábeis e os indicadores de análise

A convergência das normas brasileiras de contabilidade no setor público trouxe importantes contribui es para registros e tratamentos contábeis. Conforme dito por Macêdo e Klann (2014, p. 258), esse   um processo que “tem sofrido significativas mudanç s, tendo como marco a cria o das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC)”, e essas norteiam novas práticas para a administra o pública

no país. A NBC T 16.6, norma aplicada ao setor público que rege as demonstrações contábeis, exige a divulgação do balanço patrimonial, orçamentário e financeiro e a demonstração das variações patrimoniais, do fluxo de caixa e do resultado econômico.

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) elucida a respeito, conforme o Quadro 3 a seguir.

Quadro 3 - Apresentação das demonstrações contábeis: abordagem do MCASP 2017.

Demonstração	Conceituação segundo o MCASP
Balanço Orçamentário	O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. Demonstrará as receitas detalhadas por categoria econômica e origem, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo que corresponde ao excesso ou insuficiência de arrecadação. Demonstrará, também, as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação.
Balanço Financeiro	Evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte. Balanço Financeiro é composto por um único quadro que evidencia a movimentação financeira das organizações do setor público.
Balanço Patrimonial	É a demonstração contábil que evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da organização pública por meio de contas representativas do patrimônio público, bem como os atos potenciais, que são registrados em contas de compensação (natureza de informação de controle).
Demonstração das variações patrimoniais	Evidencia as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício, utilizando-se das Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) e das Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA). Assemelha-se à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) no setor privado.
Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido	Demonstrará a evolução do patrimônio líquido da organização.

Fonte: MCASP (2017).

No âmbito de pesquisas sobre indicadores contábeis no setor público, destacam-se contribuições do trabalho de Soares et al. (2011) e do trabalho de Lima e Santos (2009). O primeiro criou um ranking de gestão dos municípios catarinenses com base no modelo matemático não linear multivariável e em uma matriz de variância-covariância entre os índices de análise dos balanços das organizações pesquisadas, para demonstrar a gestão dos gastos públicos com técnicas que não são exclusivamente orçamentárias, como é incidente nos procedimentos e pesquisas dessa área. Já o segundo realizou a aplicação dos indicadores em quatro

organizações públicas, e através da análise, comparou o resultado entre eles e evidenciou que o orçamento, é a própria essência do gasto público e que as finanças bem controladas as condições para o cumprimento dos compromissos assumidos pelos governantes.

As demonstrações contábeis aplicadas ao setor público concebem indicadores sobre a situação contábil, orçamentária e financeira, e estes auxiliarão na avaliação do desempenho das organizações. De acordo com Lima e Castro (2013), os principais indicadores de análise podem ser vistos no Quadro 4.

Quadro 4 - Indicadores de análise das Demonstrações Contábeis do Setor Público

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	<ol style="list-style-type: none"> 1) Quociente de execução da Receita. 2) Quociente de equilíbrio orçamentário 3) Quociente de execução da despesa 4) Quociente do resultado orçamentário
BALANÇO FINANCEIRO	<ol style="list-style-type: none"> 1) Quociente da execução orçamentária 2) Quociente financeiro real da execução orçamentária 3) Quociente da execução extraorçamentária 4) Quociente do resultado da execução financeira 5) Quociente do resultado dos saldos financeiros
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIACIONES PATRIMONIAIS	<ol style="list-style-type: none"> 1) Quociente do resultado das variações patrimoniais decorrentes da execução orçamentária 2) Quociente do resultado das mutações patrimoniais 3) Quociente do resultado das variações patrimoniais extraorçamentárias 4) Quociente do resultado das variações patrimoniais
BALANÇO PATRIMONIAL	<ol style="list-style-type: none"> 1) Quociente da situação financeira 2) Quociente da situação permanente 3) Quociente do resultado patrimonial

Fonte: Lima e Castro (2013).

O Quadro 5 mostra como os indicadores dos balanços orçamentário e financeiro devem ser interpretados. Existem três situações possíveis para cada indicador. Se for igual a 1, na maioria das vezes, representa um equilíbrio na relação do quociente. Menor que 1, na maioria das vezes, representa déficit. Quando maior que 1, na maioria das vezes, representa superávit na relação do quociente.

Os indicadores de análises das demonstrações são muito usuais nas empresas do setor privado, mas devem ser usados no setor público com o objetivo de acompanhar a evolução de desempenho e verificar a adequada aplicação dos

recursos recebidos para melhor manter as suas atividades e seu patrimônio.

Quadro 5 – Interpretação dos Indicadores Balanços Orçamentário e Financeiro.

Indicadores	Fórmula	Igual a 1	Maior do que 1	Menor do que 1
Quociente de Execução da Receita	Receita Executada ÷ Receita Prevista	Receita executada igual a prevista	Excesso de arrecadação (diferença)	Arrecadação inferior ao previsto
Quociente do Equilíbrio Orçamentário	Despesa Fixada ÷ Receita Prevista	Equilíbrio orçamentário	Montante de Créditos adicionais abertos. (diferença)	Lei aprovada com superávit e não com equilíbrio
Quociente de execução da Despesa	Despesa Executada ÷ Despesa Fixada	Equilíbrio	Superávit	Déficit
Quociente do Resultado	Receita Executada ÷ Despesa Executada	Equilíbrio	Superávit na execução	Déficit na execução
Quociente da Execução Orçamentária	Receita Orçamentária ÷ Despesa Orçamentária	Equilíbrio	Superávit execução na movimentação	Déficit na execução e movimentação
Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária	Receita Orçamentária ÷ Despesa Orçamentária Paga	Equilíbrio na execução financeira e orçamentária	Superávit na execução financeira e orçamentária	Déficit na execução financeira e orçamentária
Quociente da Execução Extraorçamentária	Receita Extraorçamentária ÷ Despesa Extraorçamentária	Equilíbrio	Superávit	Déficit
Quociente do Resultado da Execução Financeira	Receita Orçamentária + Extraorçamentária ÷ Despesa Orçamentária + Extraorçamentária	Equilíbrio	Superávit financeiro	Déficit financeiro
Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros	Saldo que passa para o exercício seguinte ÷ Saldo do exercício anterior	Equilíbrio	Superávit financeiro	Déficit financeiro

Fonte: Kohama 1999.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa é definida em vista dos resultados, sendo do tipo descritiva, e sua abordagem é do tipo qualitativa. De acordo com Cervo e Bervian (2002, p. 66), “a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los.”

Em relação aos meios, ainda segundo os autores, a investigação documental busca descrever e comparar, inclusive tendências. Sendo assim, por se basear nas

informações dos relatórios de gestão para comparar e descrever os indicadores das IFES, esta pesquisa é considerada teórica e do tipo documental. Severino (2007, p. 112) explica que, “no caso da pesquisa documental, tem-se como fonte documentos, no sentido amplo, ou seja, não só de documentos impressos, mas sobretudo de outros tipos de documentos.”

3.1 Definição da amostra

A amostra das IFES estudadas é composta por universidades, institutos e centros de educação tecnológica que oferecem curso superior e pertencem à rede pública federal de ensino. Outro critério utilizado para o estudo foi sua delimitação no estado de Minas Gerais, com o intuito de permitir uma melhor comparação entre elas. Dessa maneira, o Ministério da Educação (MEC) é a unidade supervisora dessas autarquias, as quais têm seus orçamentos vinculados a ele.

3.2 Estratégia de coleta de dados

Os dados podem ser comparados por meio de um parâmetro ou de categorias. Segundo Lakatos e Marconi (2014, p. 115), “a definição operacional de um conceito ou de um termo consiste na indicação das operações necessárias para produzir, medir, analisar etc. um fenômeno”. As autoras consideram os indicadores “etapas concretas dessas operações.” De acordo com Lakatos e Marconi (2014, pg.87), “a análise engloba: descrição, classificação e definição do assunto, tendo em vista a estrutura, a forma, o objetivo e a finalidade do tema.”

Como técnica de pesquisa, foi feita análise documental (Ludwig,2015), tendo os indicadores de gestão do TCU, dos Balanços Financeiro e Orçamentário como unidade análise. Para construção dessa unidade, foram empregados gráficos comparativos, o cálculo dos índices dos balanços financeiros e orçamentários e a média da evolução dos indicadores de gestão do TCU, apresentados nos Relatórios de Gestão, com intuito de verificar possíveis incidências de desempenho. Os índices do balanço patrimonial não foram abordados, pois esse demonstrativo exige maior detalhamento na análise individual e possui maior relevância quando verificado junto às técnicas de análises horizontais e verticais. Ainda como parte da técnica, o contexto da unidade são IFES de Minas Gerais e sua temática é o desempenho financeiro.

A relação das instituições de ensino foi retirada no sítio eletrônico do MEC por

meio da ferramenta de busca e-MEC. A pesquisa resultou em 17 IFES, como visto no Quadro 6.

Quadro 6 – Relação das IFES do Estado de Minas Gerais

SIGLA	Instituição Federal de Ensino Superior (IFES)
CEFET/MG	Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais
IFMG	Instituto Federal de Ciência e Tecnologia de Minas Gerais
IFNMG	Instituto Federal de Ciência e Tecnologia do Norte de Minas Gerais
IFSEMG	Instituto Federal de Ciência e Tecnologia do Sudeste de Minas Gerais
IFSULMG	Instituto Federal de Ciência e Tecnologia do Sul de Minas Gerais
IFTM	Instituto Federal de Ciência e Tecnologia do Triângulo Mineiro
UNIFAL MG	Universidade Federal de Alfenas
UNIFEI	Universidade Federal de Itajubá
UFJF	Universidade Federal de Juiz de Fora
UFLA	Universidade Federal de Lavras
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
UFOP	Universidade Federal de Ouro Preto
UFSJ	Universidade Federal de São João Del Rei
UFU	Universidade Federal de Uberlândia
UFV	Universidade Federal de Viçosa
UFVJM	Universidade Federal Vale do Jequitinhonha e Mucuri
UFTM	Universidade Federal do Triângulo Mineiro

Fonte: MEC (2018).

Para maior conformidade entre os dados, as IFES foram divididas em dois grupos: um de universidades e outro de institutos e Centros Federais de Educação Tecnológica (CEFETs). Após esse agrupamento, as universidades passaram por mais uma divisão. Nesse sentido, quatro grupos foram formados ao todo. O primeiro grupo representado por CEFET, IFMG, IFNMG, IFSEMG, IFSULMG, IFTMG. O segundo representado por UNIFAL, UNIFEI e UFSJ. O terceiro é representado por UFLA, UFMG, UFOP, UFU. E o último é representado por UFJF, UFTM, UFMG e UFVJM.

Haja visto que as atividades fins das Instituições de Ensino estão relacionadas à variável aluno, o critério aplicado foi o índice do TCU Custo Corrente por Aluno, sem considerar os Hospitais Universitários (HUs) e o Gasto corrente por aluno, pois contempla tanto sua dimensão orçamentária quanto seu porte. A partir dessas categorias, foi verificado se os índices financeiros e orçamentários permitiriam uma aproximação aos índices de gestão do TCU em termos de desempenho.

O grupo dos institutos não utiliza os mesmos cálculos de desempenho, mas outros exclusivos para prestação de contas, recomendados pelo TCU. Os balanços financeiros e orçamentários, e os dados de desempenho de gestão foram extraídos dos Relatórios de Gestão das IFES.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Nos itens seguintes foram discutidos os resultados quanto ao desempenho nas esferas orçamentária, financeira e de gestão, sendo esta última contemplada pelos indicadores recomendados pelo Tribunal de Contas da União para a rede federal de Ensino, e as demais pelos indicadores de análise do Balanço Financeiro e do Balanço Orçamentário de cada IFES.

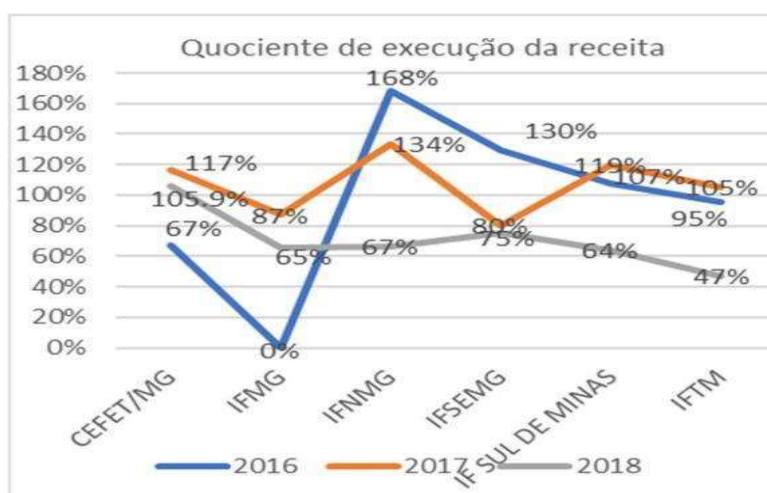
As Instituições foram divididas em quatro grupos. Para tanto, foi utilizado o critério da média do período do Gasto corrente por aluno, para os Institutos Federais e Centros Federais de Educação Tecnológica (CEFETs), e do Custo corrente por aluno, para as Universidades.

4.1 Resultado do desempenho orçamentário

Aquelas instituições que não apresentaram Balanço Orçamentário podem ser vistas no marco de 0%. Quanto ao quociente de execução da receita, consideram-se adequados os resultados maiores ou iguais a 100%, escala utilizada para melhor visualização.

No primeiro grupo, observado no Gráfico 1, IFMG, IFSULMG, IFTM, três das seis Instituições apresentaram evolução do Quociente de execução da Receita semelhante, com melhora do indicador de 2016 para 2017, e em seguida piora em 2018. Já o IFNMG e IFSEMG apresentaram sucessivas diminuições do indicador. Apesar disso, o IFNMG apresentou os melhores percentuais em 2017 e 2016, com arrecadação de 34% e 68% da Receita.

Gráfico 1 – Quociente de execução da receita para o Grupo 1



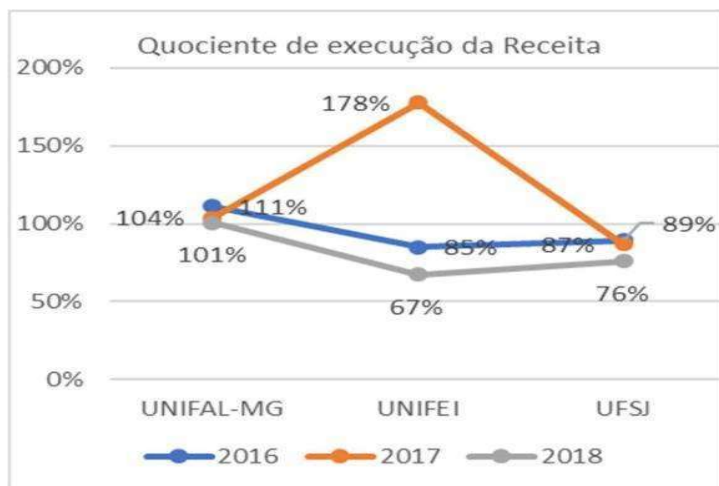
Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Em geral, em 2018, o primeiro grupo apresentou baixa arrecadação. Com exceção do CEFET/MG, que arrecadou 5,9% de Receita em relação ao que foi previsto em 2018, e evolução do indicador na série, desde 2016, quando foi a única que apresentou significativa falta de arrecadação. Portanto, o primeiro grupo precisa adequar a previsão da Receita que é feita para seu orçamento, para manter a diferença da arrecadação um pouco acima dos 100%, ou ter evoluções na série (GRAF.1).

De acordo com o Gráfico 2, no segundo grupo de IFES, representado pelas universidades UFSJ, UNIFEI e UNIFAL, apareceram os melhores índices na UNIFAL, com 11%, 4% e 1% de excesso de arrecadação em relação à Receita para os períodos consecutivos, os quais são considerados bons resultados.

Em 2017, a UNIFEI obteve 78% de diferença de arrecadação, em relação a Receita prevista. Em geral, esse grupo teve diminuição dos indicadores na série. Diferente da UNIFAL, as demais IFES do segundo grupo não mantiveram previsão da Receita adequada nos orçamentos.

Gráfico 2 – Quociente de execução da receita para o Grupo 2



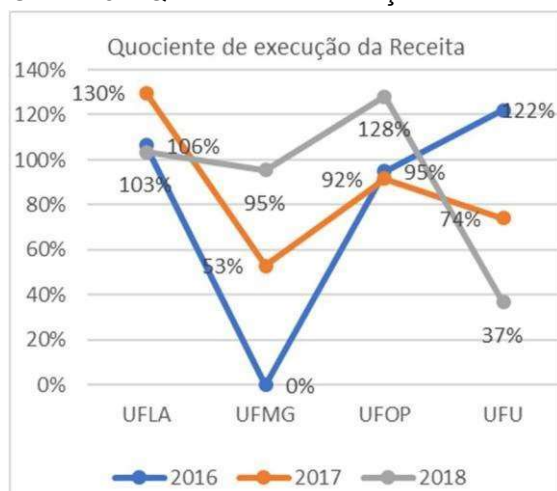
Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Composto de universidades (GRAF.3), o terceiro grupo que contém a UFLA, a UFMG, a UFOP e a UFU demonstrou assimetria de tendências na série. A UFLA teve previsão ideal para sua receita nos três períodos analisados. Como visto no Gráfico 3, a UFOP teve baixa arrecadação em relação ao previsto, porém próxima do equilíbrio em 2016 e 2017, mesmo com diminuição. A UFOP teve boa execução da Receita em 2018, com excesso de arrecadação em 28%. Apesar de apresentar baixo quociente,

a UFMG teve evolução do indicador, de 2017 para 2018, aproximando-se do equilíbrio, porém, não foi possível obter dados no RGF para o cálculo dos indicadores em 2016. Já a UFU apresentou involução do indicador na série, pois, seu resultado em 2016 era de 22% de arrecadação em relação ao previsto, mas em 2017 e 2018, respectivamente, os indicadores demonstraram significativa falta de arrecadação em 26% e 63% de diferença em relação ao previsto.

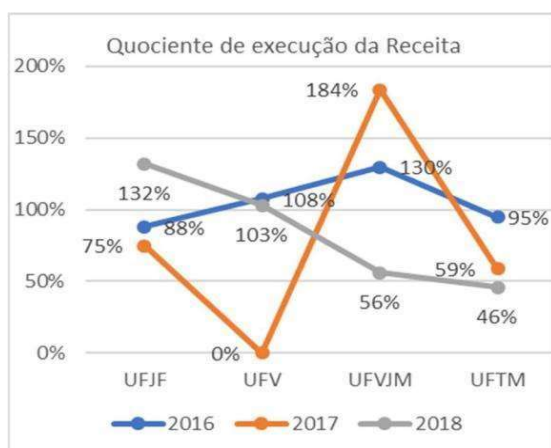
O quarto grupo contempla as universidades UFJF, UFV, UFVJM. De 2016 para 2017, apresentaram diminuição do quociente, com exceção da UFVJM, que teve um excesso de arrecadação de 84% da Receita prevista. De 2017 para 2018, UFJF e UFV apresentaram evolução, e UFVJM e UFTM continuaram com falta de arrecadação. Em geral, as IFES do grupo quatro fizeram melhor previsão da Receita dos orçamentos em 2016. (GRAF. 4)

Gráfico 3 – Quociente de execução da receita para o Grupo 3



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Gráfico 4 – Quociente de execução da receita para o Grupo 4



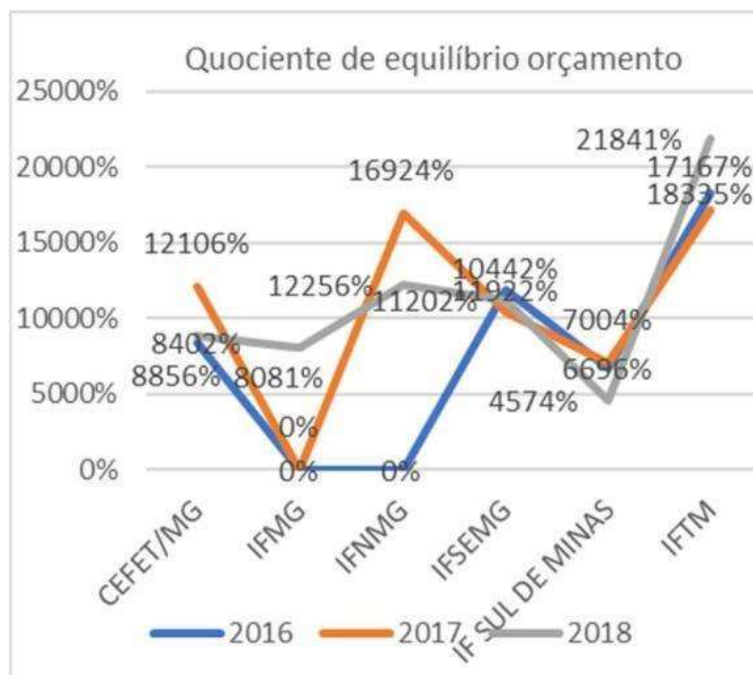
Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Quanto ao quociente de equilíbrio orçamentário, todos os institutos federais e o CEFET apresentaram déficit orçamentário, conforme o Gráfico 5, o que significa que essas IFES não são capazes de manter suas atividades com recursos próprios. Sendo assim, os percentuais indicam os repasses de transferências de verbas ou créditos necessários para cobrir a previsão orçamentária. Isso também se justifica pela natureza jurídica dessas organizações públicas. Como indicam Lima e Castro (2013), os resultados dos exercícios devem ser verificados na DVP e no balanço financeiro para que os resultados financeiros se igualem ao contábil e ao regime de competência.

Para o Quociente de equilíbrio orçamentário, de maneira geral, o primeiro grupo demonstrou um aumento do indicador de 2016 para 2017, e uma diminuição em 2018. Sendo assim, a última série foi a melhor para todas as IFES desse grupo, pois demonstrou que houve uma melhora no equilíbrio orçamentário (Gráfico 5).

A situação superavitária significa os montantes de créditos adicionais abertos, pois como explicado, acontece compensação da despesa orçamentária fixada em relação a receita orçamentária prevista, como observado no Gráfico 5. Porém, o ideal é que as instituições apresentem o quociente próximo dos 100%.

Gráfico 5 – Quociente de equilíbrio orçamentário para o Grupo 1

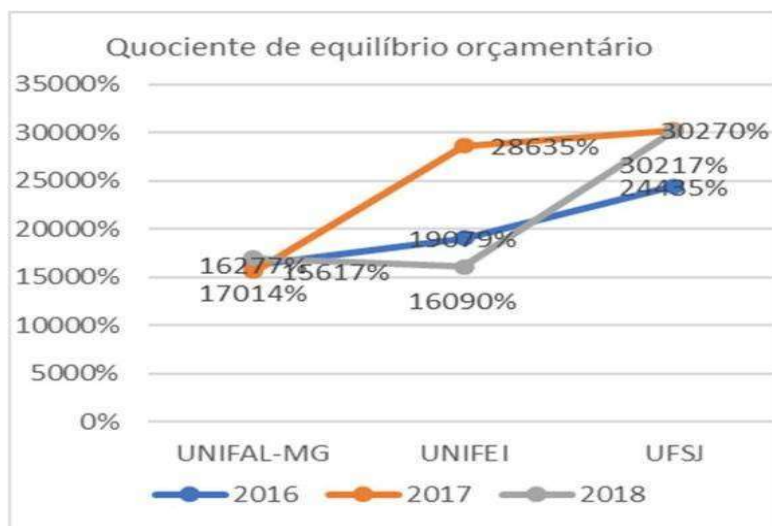


Fonte: Dados da pesquisa (2019).

No segundo grupo, os indicadores mais baixos na série concentraram-se na UNIFAL (Gráfico 6). Assim como no primeiro grupo os quocientes apresentaram

superávit, mas para representarem equilíbrio orçamentário eles deveriam prover Receita própria ou ter o indicador próximo dos 100%.

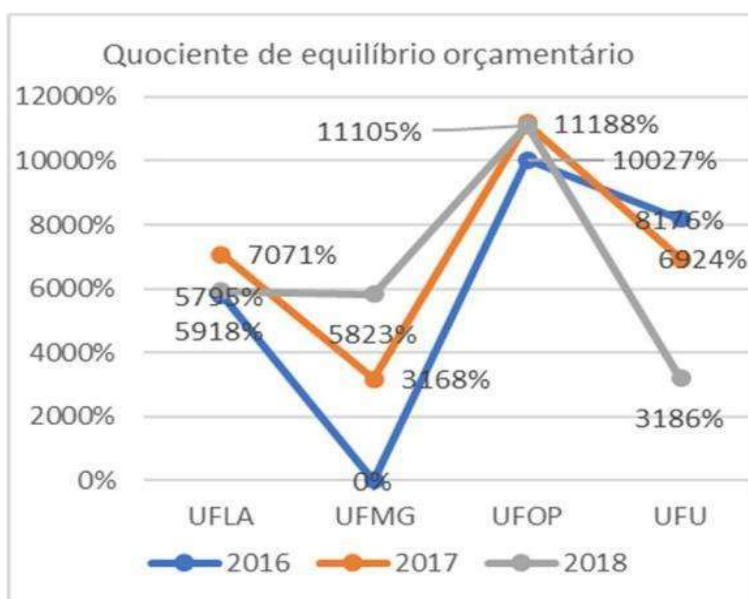
Gráfico 6 – Quociente de equilíbrio orçamentário para o Grupo 2



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A UFLA e UFOP demonstraram tendências semelhantes para o Quociente de equilíbrio orçamentário, com aumento de 2016 para 2017, e diminuição de 2017 para 2018. Os indicadores da UFMG demonstraram involução, e não foi possível extrair dados em 2016. Já a UFU demonstrou evolução do quociente na série (Gráfico 7).

Gráfico 7 – Quociente de equilíbrio orçamentário Grupo 3

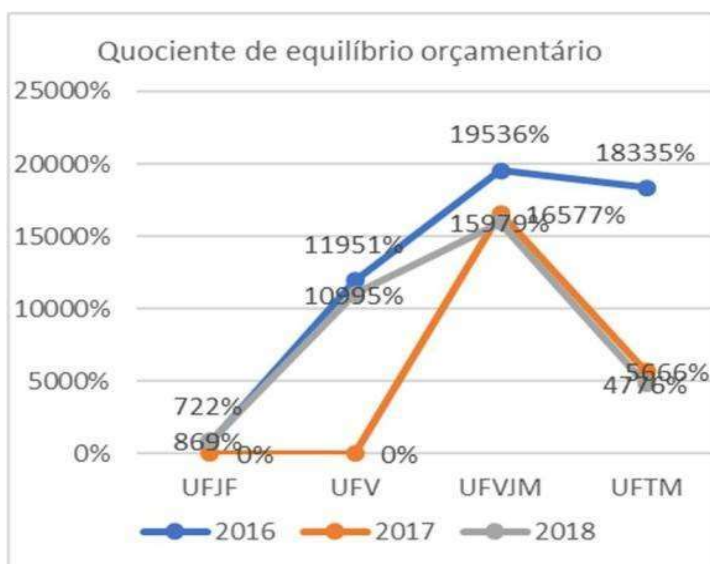


Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Os quocientes de equilíbrio orçamentário do quarto grupo demonstraram uma

tendência a diminuir ao longo da série, o que representa uma melhora dos resultados. Mas, ainda assim, os indicadores demonstrariam maior equilíbrio próximos de 100%. Baseando-se no indicador, a UFJF teve resultados um pouco melhores que as demais IFES, tanto do grupo a que pertence, quanto dos outros grupos (Gráfico 8).

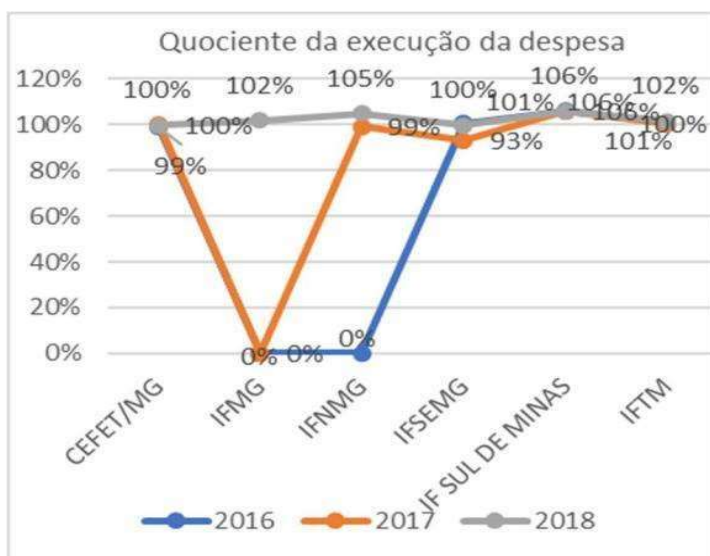
Gráfico 8 – Quociente de equilíbrio orçamentário Grupo 4



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

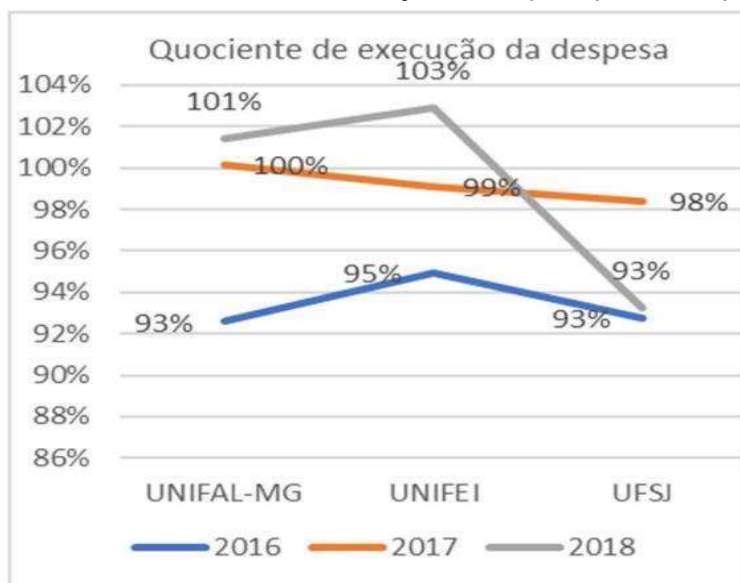
Quanto ao quociente de execução de despesa no primeiro grupo (Gráfico 9), o CEFET demonstrou o melhor índice em relação aos demais, uma vez que apresentou um nível próximo de 100%, sem ultrapassar a dotação autorizada. Os gestores devem estar atentos para não executarem despesas sem que elas sejam previstas.

Gráfico 9 – Quociente de execução da despesa Grupo 1



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

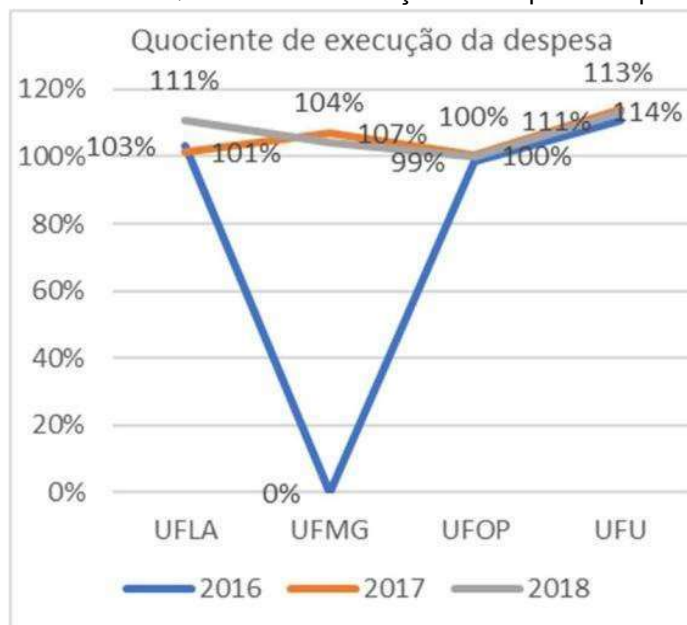
Gráfico 10 – Quociente de execução da despesa para o Grupo 2



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Como pode ser observado no Gráfico 11, apenas a UFOP demonstrou quocientes de execução da despesa adequados na série. Não foi possível realizar o cálculo do indicador para a UFMG em 2016.

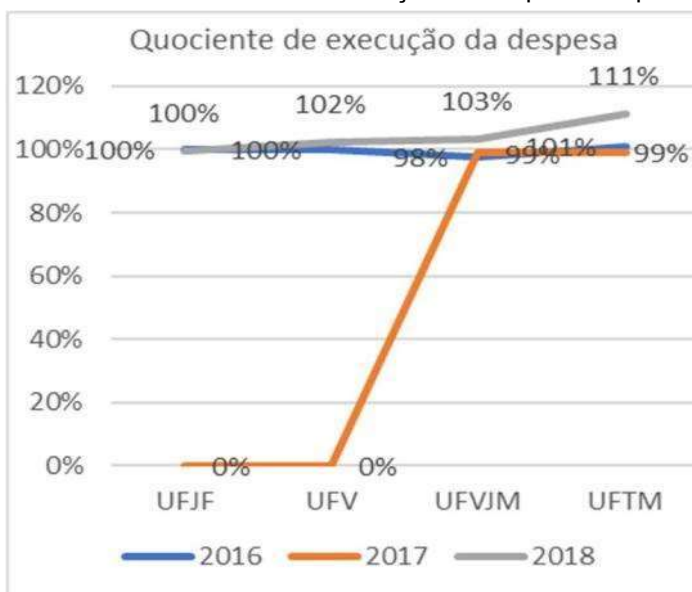
Gráfico 11 – Quociente de execução da despesa Grupo 3



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

No quarto grupo não foi possível extrair dados do cálculo para UFJF e UFV em 2017. Resultados maiores que 100% não são adequados, pois ocorreu a despesa executada em relação a despesa prevista sem dotação autorizada (Gráfico 12).

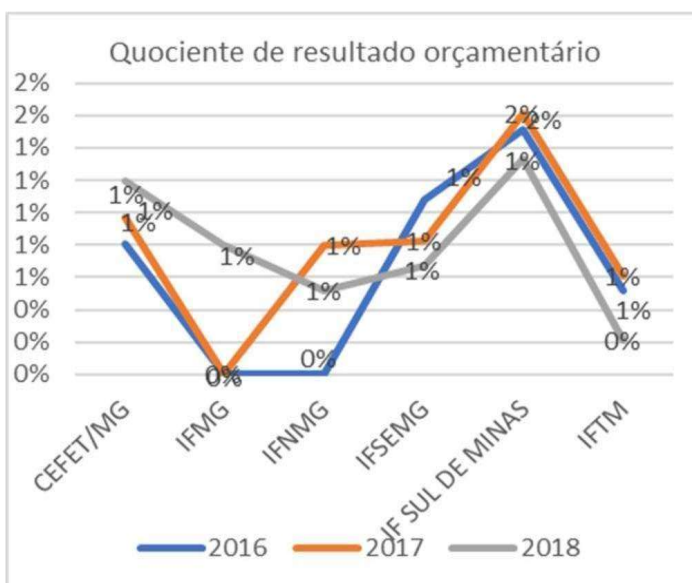
Gráfico 12 – Quociente de execução da despesa Grupo 4



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

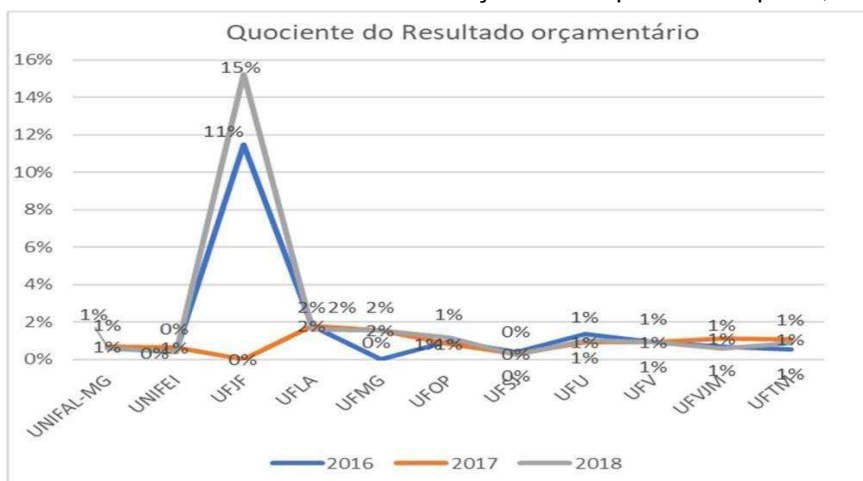
Sobre o quociente de resultado orçamentário, mais uma vez, em razão do regime misto, os quatro grupos apresentaram seus índices muito abaixo de 100%, representando que suas Despesas em relação a Receita demonstram-se deficitárias. A UFJF apresentou receita executada um pouco maior do que as despesas, pois seu indicador foi um pouco maior em relação as demais universidades, foi considerada como um outlier (gráfico 13 e 14).

Gráfico 13 – Quociente do Resultado Orçamentário para o Grupo 1



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Gráfico 14 – Quociente do Resultado Orçamentário para os Grupos 2, 3 e 4



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

4.2 Resultado do desempenho financeiro

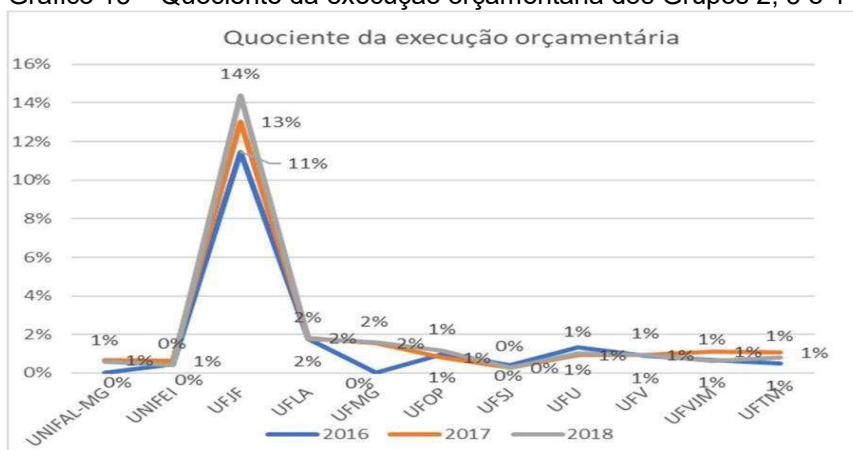
O índice Quociente de Execução Orçamentária do Balanço Financeiro demonstrou que as receitas orçamentárias representam entre 0% e 2% no pagamento das despesas orçamentárias entre os grupos.

Em 2016, não foi possível verificar o balanço financeiro da UFMG e UNIFAL, por essa razão, seus resultados foram representados no marco zero. Contudo, para as outras instituições, devido ao arredondamento, os resultados de 0% no gráfico não representam ausência de dados ou resultados nulos, uma vez que os valores extraídos do balanço financeiro estão na ordem de milhares e, portanto, não são desprezíveis.

Os Gráficos 15 e 16 representam dados do indicador Quociente de Execução Orçamentária do Balanço Financeiro e apresentaram conformidade com o indicador Quociente de Resultado do Balanço Orçamentário, pela aproximação dos percentuais.

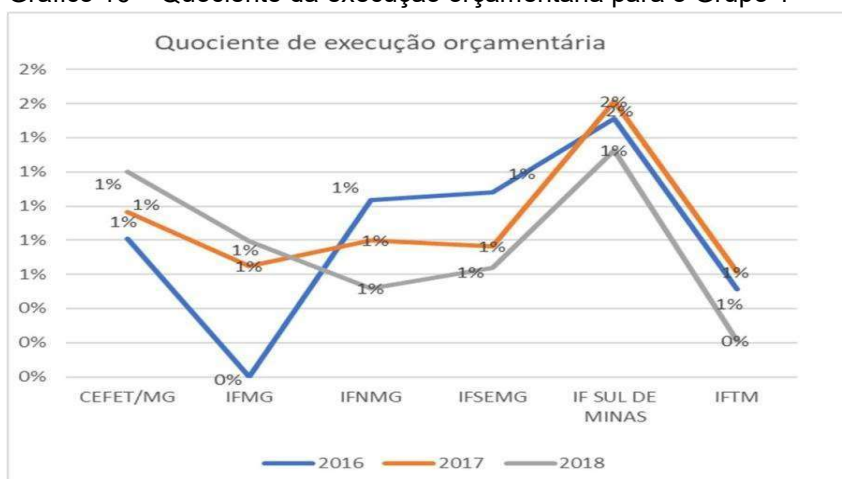
A UFJF se apresentou como outlier dos quatro grupos, com 11%, 13% e 14% de suas receitas orçamentárias para pagamento das despesas orçamentárias em 2016, 2017 e 2018, respectivamente. Para as demais, as variações e oscilações gerais do indicador no período ficaram entre 0% e 2% (gráfico 15).

Gráfico 15 – Quociente da execução orçamentária dos Grupos 2, 3 e 4



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Gráfico 16 – Quociente da execução orçamentária para o Grupo 1

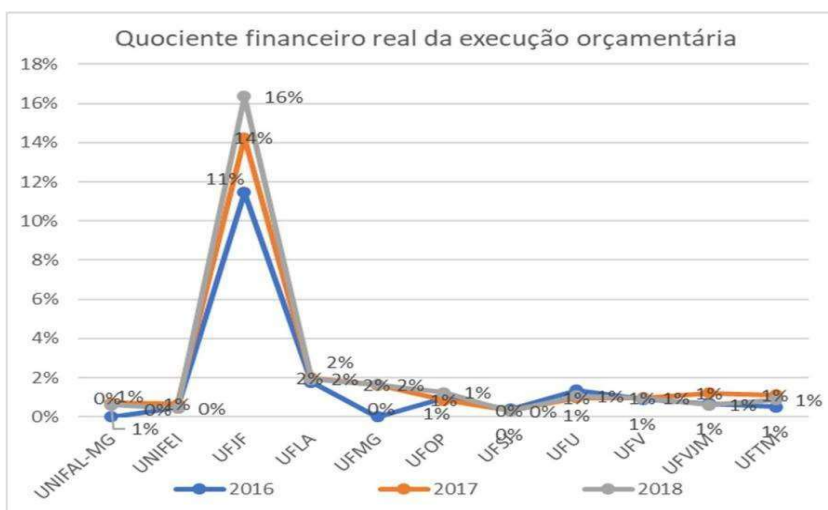


Fonte: Dados da pesquisa (2019).

O índice Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária demonstrou que a arrecadação da receita orçamentária foi menor em relação à despesa orçamentária paga. No cálculo do índice, os restos a pagar inscritos no exercício e o serviço da dívida que passa para o período seguinte são isolados do montante da despesa orçamentária (gráfico 17 e 18).

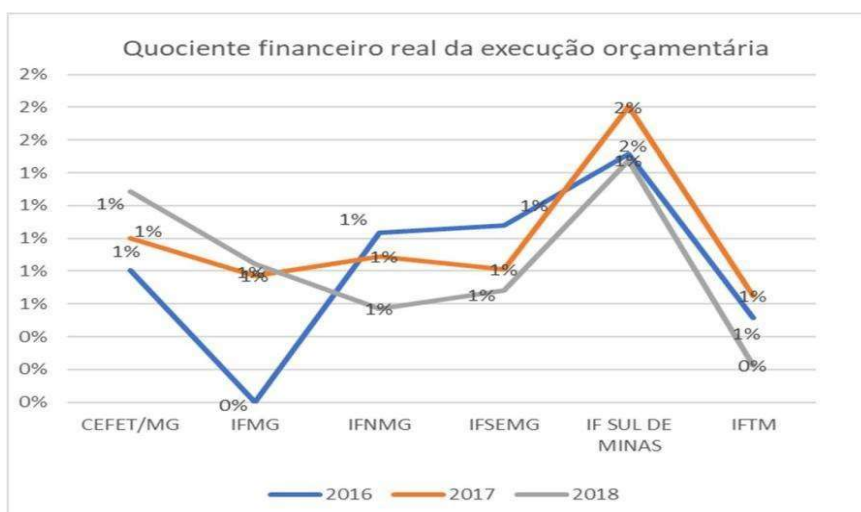
Da mesma forma que no índice anterior, a UFJF teve seus resultados diferentes das demais, com evolução na série temporal, em 11%, 14% e 16%. Os quatro grupos de IFES ainda registraram resultados entre 0% e 2% de execução real orçamentária do balanço financeiro (gráfico 17).

Gráfico 17 – Quociente financeiro real da execução orçamentária Grupos 2, 3 e 4.



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

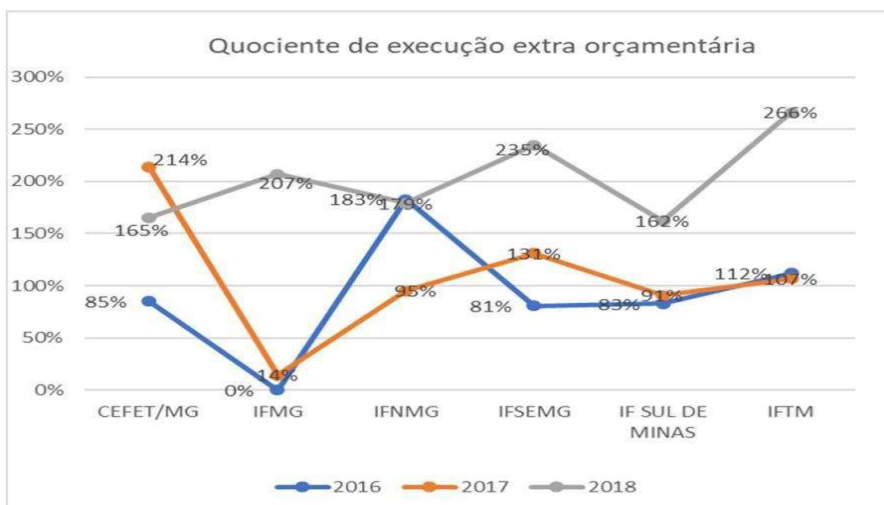
Gráfico 18 – Quociente financeiro real da execução orçamentária do Grupo 1



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Conforme o Gráfico 19, o primeiro grupo de IFES demonstrou, no geral, resultados muito altos de execução extraorçamentária em 2018, sendo o CEFET a instituição que se apresentou mais equilibrada, com 165%. Nos outros períodos, o IFTM apresentou 112% e 107%, índices considerados bons resultados de execução. Quanto ao índice de execução extraorçamentária, no segundo grupo, o melhor resultado em 2016 e 2018 foi da UFSJ, pois, com 127% e 188%, esteve mais próxima dos 100% do que a UNIFEI e a UNIFAL.

Gráfico 19 – Quociente de execução extraorçamentária do Grupo 1.

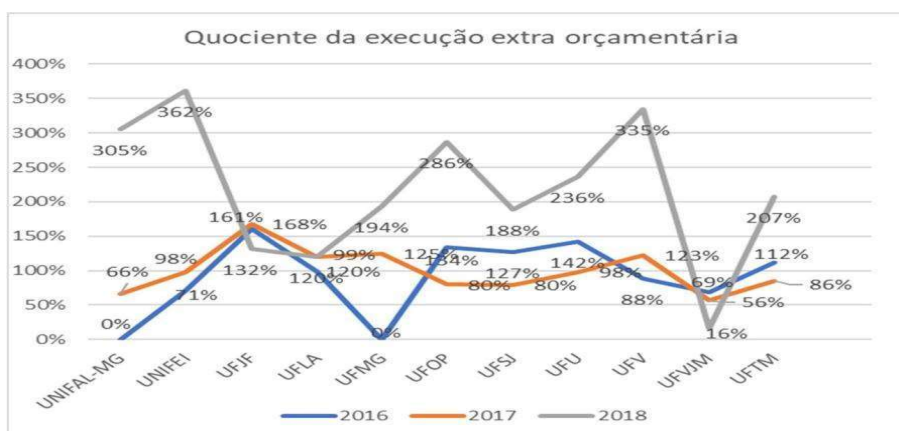


Fonte: Dados da pesquisa (2019).

O segundo grupo apresentou déficit em 2017. Os valores mais distantes de 100% podem representar aumentos e diminuições do passivo financeiro (GRÁF. 20). No terceiro grupo, a UFLA apresentou o melhor desempenho quanto à execução extraorçamentária da série, com 120%, 99% e 120% (GRÁF. 20).

De acordo com o Gráfico 20, o terceiro indicador calculado para o quarto grupo demonstrou que os recebimentos extraorçamentários foram maiores do que as despesas extraorçamentárias, nos três períodos, para a UFJF, que apresentou 132%, 161% e 168% como quociente de execução extraorçamentária. Já a UFVJM teve os piores índices em 16%, 56% e 69%.

Gráfico 20 – Quociente da execução extraorçamentária dos Grupos 2, 3 e 4.

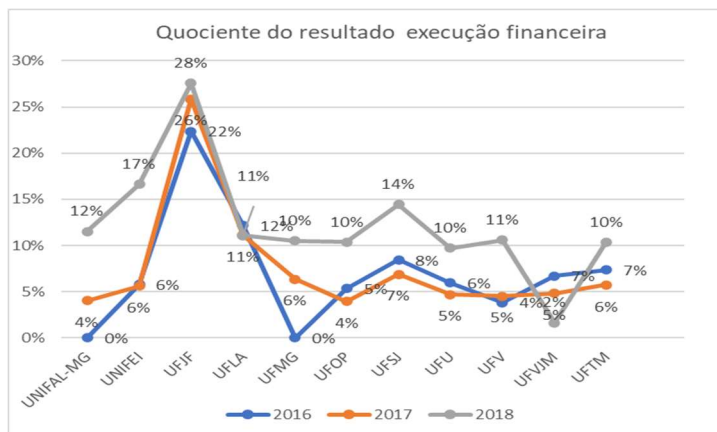


Fonte: Dados da pesquisa (2019).

As instituições demonstraram o quociente de execução financeira abaixo de 30%, pois, os recebimentos foram menores do que os pagamentos e incorreram em

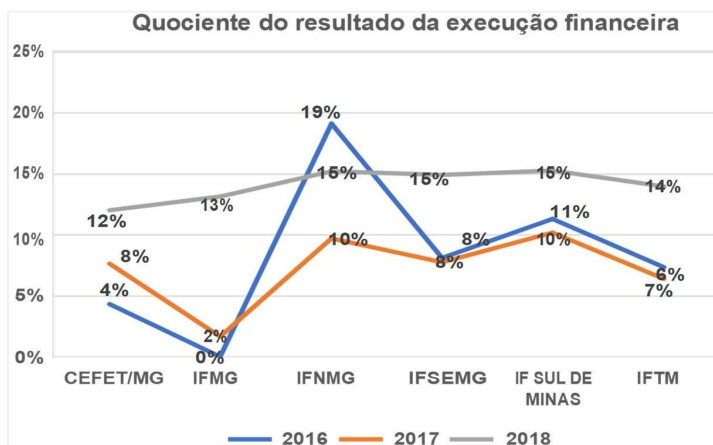
déficit. Os componentes orçamentários e extraorçamentários são exibidos do ponto de vista da movimentação financeira, e em atendimento a legislação dos regimes contábeis (gráfico 21 e 22).

Gráfico 21 – Quociente do resultado da execução financeira Grupos 2, 3 e 4



. Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Gráfico 22 – Quociente do resultado da execução financeira do Grupo 1



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

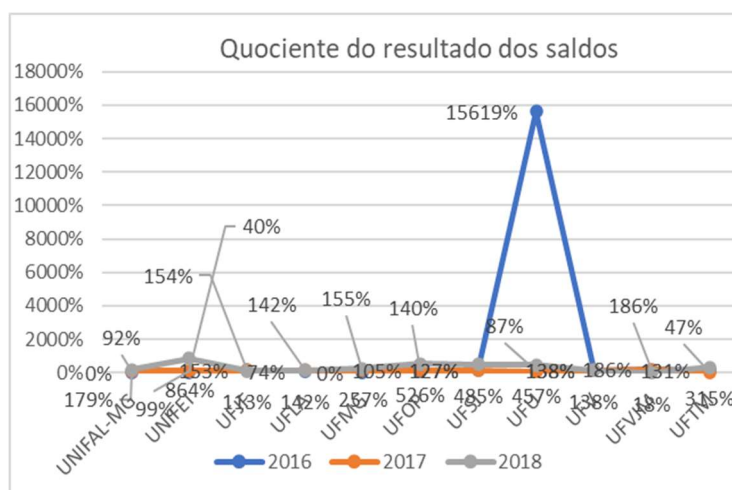
Das universidades do segundo grupo, em 2016, a UNIFEI teve 40% de déficit em relação ao exercício anterior, e apenas a UFSJ apresentou superávit de 127%. Em 2017, novamente, apenas a UFSJ teve superávit financeiro, com indicador de 127%, e as IFES UNIFEI e UNIFAL, apresentaram um pequeno déficit, com 99% e 92%, respectivamente, pois 100% demonstra equilíbrio entre pagamentos e recebimentos no exercício. Em 2018, todas as IFES do segundo grupo apresentaram superávit de saldo em relação ao período anterior, sendo o da UNIFAL, de 179%, considerado o melhor entre eles. (GRÁF.23).

No terceiro grupo, em 2016, apenas a UFLA apresentou déficit de 74%. Em 2017, o déficit de 87% foi apresentado pela UFU. Já em 2018, todas apresentaram superávit financeiro, da mesma forma que o Grupo dois. (GRÁF. 23).

No terceiro grupo, em 2016, apenas a UFLA apresentou déficit de 74%. Em 2017, o déficit de 87% foi apresentado pela UFU. Já em 2018, todas apresentaram superávit financeiro, da mesma forma que o Grupo dois. (GRÁF. 23).

O último grupo de universidades demonstrou superávit em sua quase totalidade: somente a UFTM, em 2017, apresentou déficit de 47%, e a UFVJM, de 18%, em 2018 (GRÁF. 23).

Gráfico 23 – Quociente do resultado dos saldos dos Grupos 2, 3 e 4.

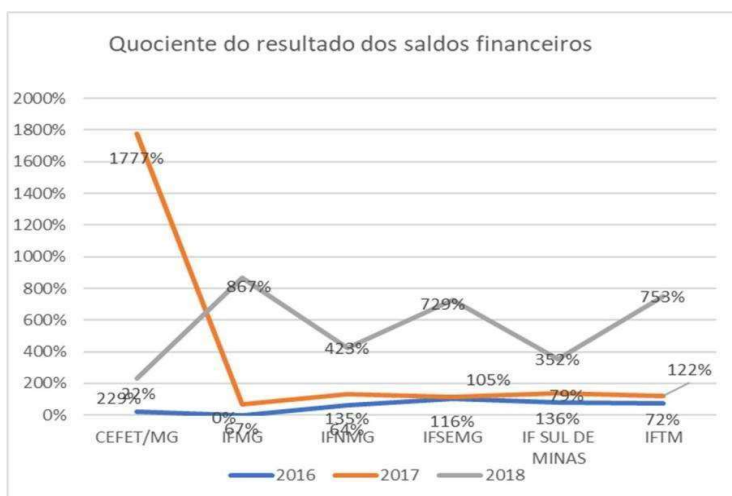


Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Segundo o Gráfico 24, o resultado dos saldos financeiros dos Institutos e CEFETs evidenciou que, em 2016, com exceção da IFSEMG, todas IFES tiveram déficit de saldos financeiros. Em 2017, o IFMG com 67%, foi o único a ter déficit. Em 2018, o CEFET teve 229% como o melhor resultado dos saldos financeiros. A IFSEMG apresentou os melhores resultados em 2016 e 2017, 105% e 116% respectivamente.

Esse indicador reflete o resultado do Balanço Financeiro, e para os gestores das IFES de resultado deficitário, representa que é preciso verificar as disponibilidades (saldo de caixa/bancos) para entender a movimentação financeira de origem extraorçamentária e uma melhor base de análise e interpretação (Kohama,1999).

Gráfico 24 – Quociente do resultado dos saldos financeiros do Grupo 1.



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Com exceção desses percentuais que demonstraram déficit, o indicador apontou que os recebimentos da IFES, em geral, foram maiores do que os pagamentos. Esses resultados significam a capacidade financeira de cumprir os compromissos assumidos pelas IFES, e que é preciso interpretar as peças contábeis em conjunto, pois o déficit apresentado em algum indicador ou balanço, não necessariamente significa a falta de recursos para manter as atividades ou desempenho negativo.

4.3 Resultado do desempenho de gestão segundo indicadores do TCU.

Os indicadores de desempenho de Gestão do TCU foram comparados entre as instituições e universidades com base na média da evolução nos três anos da série proposta. Esses indicadores foram divididos em Acadêmicos, Administrativos e Gestão de Pessoas e Socioeconômico. O último não foi considerado no estudo, pois é medido por várias faixas de renda per capita.

A IFSULMG demonstrou quatro melhores resultados entre os institutos. As médias foram baseadas nos seguintes indicadores: ingresso por aluno, considerando os alunos matriculados; concluinte por aluno, levando em conta aqueles que estão aptos para colar grau em relação aos alunos matriculados; percentual de gasto com pessoal e gasto corrente por aluno. Os dois primeiros são indicadores acadêmicos, e os outros dois, indicadores administrativos.

Entre os Institutos, o IFTM apresentou melhor relação aluno por docente em tempo integral, menor gasto com pessoal e menor gasto com investimento. O CEFET

apresentou dois indicadores acadêmicos: a relação de concluintes por alunos e a eficiência acadêmica. O IFNMG apresentou a média de menor índice de retenção do fluxo escolar.

Ao verificar os gastos correntes por alunos, tidos como critério de agrupamento geral da pesquisa, destacou-se que IFSULMG e IFNMG apresentaram o melhor desempenho de gestão, pois totalizaram sete melhores colocações de índices do TCU. O Quadro 7 mostrou que foi possível comparar os institutos e CEFETs, nos três períodos, quanto ao desempenho.

Quadro 7 – Resultado das melhores médias dos Índices de Gestão do TCU

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Colocação
CEFET	IFSUL	IFSUL	CEFET	IFNM	IFTM	IFSUL	IFSUL	IFTM	IFMG	1°
IFSEMG	IFTM	IFTM	IFMG	IFTM	CEFET	IFNMG	IFNMG	IFSEMG	IFNMG	2°
IFMG	IFMG	IFNMG	IFTM	IFSUL	IFMG	IFTM	IFMG	IFMG	IFTM	3°
IFNMG	IFnMG	IFMG	IFSUL	IFSEMG	IFNMG	CEFET	IFSEMG	CEFET	IFSEMG	4°
IFTM	CEFET	IFSEMG	IFSEMG	IFMG	IFSEMG	IFTM	CEFET	IFNMG	IFSUL	5°
IFSUL	IFSEMG	CEFET	IFNMG	CEFET	IFSUL	IFSEM	IFTM	IFSUL	CEFET	6°
<p>A Relação Candidato /Vaga B Relação de Ingressos/ Alunos C Relação de Concluintes/ Alunos D Índice de Eficiência Acadêmica Concluintes E Índice de Retenção do Fluxo Escolar F Relação de Alunos / Docente Tempo Integral G Índice de Titulação do Corpo Docente H Gastos Correntes por Aluno I Percentual de Gasto com Pessoal J Percentual de Gasto com Investimentos</p>										

Fonte: Dados da pesquisa/Elaborado pela autora (2019).

Como observado no Quadro 8, nas universidades, o agrupamento foi feito com

base na classificação do indicador Custos Correntes sem Hospital Universitário por Aluno Equivalente.

Quadro 8 – Média dos indicadores de Gestão do TCU para as Universidades

Índice de Desempenho de Gestão do TCU	1ª	2ª	3ª	4ª	5ª	6ª	7ª	8ª	9ª	10ª	11ª
Custo corrente com HU/ Aluno Equivalente	UFTM	UFU	UFMG	UFJF	UFLA						
Custo corrente sem HU/ Aluno Equivalente	UFV	UFJF	UFTM	UFVJM	UFU	UFMG	UFLA	UFOP	UNIFAL	UNIFEI	UFSJ
Aluno/ Professor	UFV	UFMG	UNIFEI	UFLA	UFJF	UFU	UFJF	UFTM	UNIFAL	UFOP	UFSJ
Aluno/Funcionário com HU	UFLA	UFJF	UFU	UFMG	UFTM						
Aluno /Funcionário sem HU	UFSJ	UNIFEI	UNIFAL	UFLA	UFMG	UFU	UFJF	UFVJM	UFV	UFTM	UFOP
Funcionário com HU/Professor	UFTM	UFMG	UFU	UFJF	UFLA						
Funcionário sem HU/Professor	UFV	UFTM	UFMG	UFLA	UFJF	UFU	UFOP	UNIFAL	UFVJM	UNIFEI	UFSJ
GPE	UNIFAL	UFV	UFMG	UFSJ	UNIFI	UFTM	UFOP	UFU	UFJF	UFLA	UFVJM
Grau Envolvimento Discente com Pós	UFOP	UFMG	UFV	UFLA	UFU	UFJF	UNIFEI	UNIFAL	UFVJM	UFTM	UFSJ
CAPEs Pós	UFMG	UFV	UFLA	UFU	UFJF	UFVJM	UFOP	UNIFEI	UNIFAL	UFSJ	UFTM
IQDC	UFJF	UNIFEI	UFJF	UFU	UFVJM	UFMG	UFTM	UNIFAL	UFOP	UFLA	UFV
TSG	UFMG	UFSJ	UNIFEI	UFU	UFTM	UFU	UFVJM	UFLA	UFJF	UFOP	UNIFAL

Fonte: Dados da pesquisa/Elaborado pela autora (2019).

As médias dos índices entre 2016 a 2018 das universidades revelaram um melhor desempenho para o quarto grupo, que obteve seis dos melhores índices de gestão: Custo Corrente com HU e Custo Corrente sem Hospital por aluno equivalente da UFTM e UFV, respectivamente. No âmbito de gestão de pessoas, foram melhores nos indicadores Aluno por Professor e Funcionários com Hospital e sem Hospital por Professor. Já no âmbito acadêmico, a UFJF demonstrou melhor índice de Qualificação do Corpo Docente.

Para o terceiro grupo, as médias foram melhores no âmbito acadêmico, em que

os índices Taxa de Sucesso na Graduação e CAPES para Pós-Graduação foram apresentados pela UFMG, e o Grau de Envolvimento Discente com Pós foi apresentado pela UFOP. Pertencente ao mesmo grupo, a UFLA apresentou melhor média para aluno por funcionário com Hospital Universitário.

O segundo grupo, representado por UNIFAL e UFSJ, evidenciou um resultado acadêmico pelo GPE (Grau de Participação Estudantil) e um de gestão de pessoas, o índice Aluno por Funcionário sem Hospital Universitário.

Quadro 9 mostra os melhores resultados de indicadores das IFES por grupo. Para os indicadores do TCU, as IFES que apresentaram a primeira colocação geral dos grupos. Para os indicadores contábeis, as IFES que apresentaram melhor indicador no grupo ao qual pertence.

Quadro 9 - Relação dos melhores indicadores apresentados pelas IFES

(continua)

Tipo	Indicador do TCU	IFES	Grupo	Indicador Contábil
Acadêmico	Relação de Candidato por vaga Eficiência acadêmica	CEFET	1º	Quociente Execução da Receita (Evolução)(BO) Quociente de Execução da Despesa (BO) Quociente de Execução Extraorçamentária 2018 (BO) Quociente do Resultado dos Saldos (BF)
Acadêmico Acadêmico Administrativo Gestão de Pessoas	Ingresso por alunos Concluintes por alunos Gastos correntes por alunos Índice de Titulação do Corpo Docente	IFSULMG	1º	Quociente do Equilíbrio Orçamentário (BO)
Acadêmico	Índice de Retenção Escolar	IFNMG	1º	Quociente de Execução Receita 2016 e 2017 (BO)

Quadro 9 - Relação dos melhores indicadores apresentados pelas IFES (continua)

Gestão de Pessoas Gestão de Pessoas	Relação Alunos/ Docente Tempo Integral Percentual de Gasto com Pessoal	IFTM	1º	Quociente de Execução Extraorçamentária 2016 e 2017 (BF)
Administrativo	Percentual de Gasto com Investimento	IFMG	1º	Sem indicador
Gestão de Pessoas	Aluno/Funcionário sem HU	UFSJ	2º	Quociente de Execução da Despesa (BO) Quociente de Execução Extraorçamentária 2016 e 2018 (BF) Quociente do Resultado dos Saldos (BF)
Acadêmico	Grau de participação Estudantil	UNIFAL	2º	Quociente de Execução Receita (BO) Quociente do Equilíbrio Orçamentário (BO)
Acadêmico	Grau de Envolvimento Discente com Pós	UFOP	3º	Quociente do Resultado dos Saldos 2017 (BF)
Acadêmico Acadêmico	CAPES Taxa de Sucesso na Graduação	UFMG	3º	Quociente do Equilíbrio Orçamentário (BO)
Administrativo Gestão de Pessoas	Custo corrente com HU/ Aluno Equivalente Funcionário com HU/ Professor	UFTM	4º	Quociente do Equilíbrio Orçamentário (BO)
Administrativo Gestão de Pessoas Gestão de Pessoas	Custo corrente sem HU/Aluno Aluno /Professor Funcionário sem HU/ Professor	UFV	4º	Quociente de Execução da Receita (BO) Quociente do Resultado dos Saldos (BF)

Fonte: Dados da Pesquisa/ Elaborado pela autora

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base na análise dos dados contidos nos RGF foi possível inferir que o nível de prestação de contas e o grau de transparência na gestão estão apresentando melhoria com o passar dos anos. A divisão das IFES em quatro grupos permitiu que elas fossem mais bem comparadas quanto ao seu desempenho financeiro. Ainda que a dimensão da estrutura física e organizacional de cada uma das IFES não seja a mesma, diferentes resultados dos indicadores entre os grupos demonstraram que elas têm aspectos orçamentários e financeiros comparáveis, uma vez que algumas se sobressaíram às demais. Entretanto, não foi possível concluir qual das IFES foi a melhor no que concerne ao desempenho financeiro, tomando com base apenas os indicadores contábeis calculados a partir de Balanços.

Em algumas das instituições, não foi possível obter informações sobre os Balanços Orçamentários e Financeiros. Da mesma forma, em alguns períodos, elas não apresentaram os indicadores de desempenho de gestão do TCU. A qualidade dos dados disponíveis pode influenciar o resultado, ainda que em pequeno grau. Contudo, a comparação dos indicadores das peças contábeis entre os quatro grupos demonstrou que houve convergência de resultados do Quociente de Resultado Orçamentário entre os quatro indicadores propostos para análise do Balanço Orçamentário.

A maior concentração dos melhores resultados dos indicadores de análise do Balanço Orçamentário ocorreu no terceiro e no quarto grupos. De modo geral, a UNIFAL e a UFLA apresentaram os melhores Quocientes de Execução da Receita. A UFJF teve os valores do Quociente de Equilíbrio Orçamentário mais baixos da série entre os grupos. A UFLA, por sua vez, apresentou o melhor Quociente de Execução da Despesa.

Dentre os cinco indicadores propostos para análise do Balanço Financeiro, três demonstraram que houve convergência para os quatro grupos, devido ao regime contábil misto: Quociente da Execução Orçamentária do Balanço Financeiro, Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária e Quociente do Resultado da Execução Financeira. Já os demais concentram-se no quarto grupo, representados pela UFJF e UFV – a primeira, com o melhor Quociente de Execução Extraorçamentária. As duas universidades do quarto grupo apresentaram os melhores índices no Quociente de Resultado dos Saldos.

Os indicadores do TCU demonstraram melhor confrontação entre os desempenhos, e notou-se que é possível utilizar o gasto corrente por aluno e o custo corrente por aluno equivalente como critérios para conhecer alguns aspectos de uma IFES. Partindo desses dois indicadores para comparar as médias dos resultados de gestão, foi possível visualizar o resultado de incidência de mais indicadores de gestão no último grupo, tido, portanto, como o que apresentou melhor desempenho nos três anos, e o penúltimo, em seguida, entre as universidades. Nesse sentido, o IFSULMG apresentou o melhor desempenho entre os institutos e CEFETs.

Quanto aos tipos de indicadores das universidades, pôde ser observado no Quadro 7 que, no quarto grupo, resultaram em Administrativos e Gestão de pessoas. No terceiro grupo, resultaram apenas em Acadêmicos. Já o segundo grupo não apresentou resultados para o tipo Administrativo. Os indicadores do TCU demonstraram que cada grupo tende a apresentar um tipo de desempenho delimitado por eles. Isso colabora tanto para eficácia e eficiência deles como para o critério de divisão dos grupos pela classificação da média do custo corrente por aluno e do gasto corrente por aluno.

No primeiro grupo, o instituto com melhor gasto corrente por aluno apresentou uma diversificação quanto aos tipos ou categorias de indicadores do TCU. Os demais, assim como os grupos das universidades, demonstraram maior homogeneidade.

Com exceção do IFMG, todas as IFES que apresentaram a melhor média em algum indicador de gestão do TCU também apresentaram um melhor resultado em um ou mais dos indicadores contábeis. Essa relação pode significar que, ao menos qualitativamente, os indicadores contábeis ou indicadores de análise dos balanços permitem o monitoramento dos recursos financeiros, que, quando são bem geridos no orçamento e na movimentação financeira, refletem em outros aspectos da gestão.

Para as organizações do setor público, como as IFES estudadas, os resultados considerados adequados a partir da aplicação dos indicadores de análise dos Balanços Orçamentário e Financeiro podem auxiliar os gestores a implementar estratégias e desenvolver ações visando melhor relacionar o desempenho financeiro aos aspectos acadêmicos, administrativos e de gestão, como propõem os indicadores do TCU. Sendo assim, estes indicadores podem servir também como base para a comparação do orçamento das IFES. Ademais, como resposta ao problema proposto neste estudo, a aplicação dos indicadores pesquisados pode ser usada como modelo para comparação e para verificação do desempenho individual de cada uma das IFES.

Sugere-se para pesquisas futuras estudar o que leva os grupos de IFES a terem perfis diferentes quanto a seu desempenho de gestão e estudar quantitativamente a relação dos indicadores contábeis com o desempenho operacional ou com as estruturas de custos, contempladas ou não pelos indicadores do TCU.

REFERÊNCIAS

BAIRRAL, Maria Amália da Costa, *et al.* **Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010.** Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, 2015, 49 (3): 643-675, maio/jun.2015. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/49087>. Acesso em: 05 set. 2019.

BRASIL. **Lei nº 4.320/64.** 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: 17 ago. 2019.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica.** 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CESAR, A. Tibúrcio, Silva, MORGAN, Beatriz F, COSTA, Patrícia de S. **Desenvolvimento e aplicação de uma metodologia para cálculo do custo-aluno de instituições públicas de ensino superior: um estudo de caso.** Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, n.38, v.2, p. 243-260, Mar./abr. 2004. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6536/5120>. Acesso em: 08 jan 2019.

CHAUI, Marilena. **A universidade pública sob nova perspectiva.** Revista Brasileira de Educação, Rio de Janeiro, n.24, p. 5-15, dez. 2003. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rbedu/n24/n24a02.pdf>. Acesso em 05 ago. 2019.

CONCEIÇÃO JÚNIOR, Edson. **Contabilidade e orçamento público.** Londrina: Editora e Distribuidora Educacional S.A., 2017.

GIACOMONI, James. **Orçamento público.** 15. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOERGEN, Pedro. **Educação Superior na perspectiva do sistema e do Plano Nacional de Educação.** Educação e Sociedade. Campinas, v. 31, n. 112, p. 895-917, set. 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/es/v31n112/13.pdf>. Acesso em: 06 ago. 2019.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. **Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público.** Revista de Contabilidade e Finanças. São Paulo. n. 21,

p.01.18, Aug. 1999. Disponível: <http://www.scielo.br/pdf/cest/n21/n21a02.pdf>. Acesso em 06 Mar. 2019.

KOHAMA, Hélio. **Balancos públicos: teoria e prática**. 1.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

LAKATOS, Eva Maria; MACONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório publicações e trabalhos científicos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

LIMA, Diana Vaz de; SANTANA, Cláudio Moreira; GUEDES, Marianne Antunes. **As normas brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira**. Contabilidade, Gestão e Governança. Brasília, 2009, v. 12, n. 2, p. 15-23 mai/ago. 2009. Disponível em: <https://www.revistacgg.org/contabil/article/view/65>. Acesso em: 20 set. 2019.

LIMA, Mariomar Sales; SANTOS, Ana Maria Lima dos. **Avaliação de desempenho da gestão pública baseada nos indicadores econômico-financeiros: um estudo de casos múltiplos em organizações federais indiretas do município de Manaus**. Gestão e sociedade, Belo Horizonte, 2009, v. 3, n. 5, jan./jun. 2009. Disponível em: <https://www.gestaoesociedade.org/gestaoesociedade/article/view/692>. Acesso em: 20 set. 2019.

LUDWIG, Antônio Carlos Will. **Fundamentos e prática de Metodologia Científica**. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 2015.

MACÊDO, Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro; KLANN Carlos. **Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): Um estudo nas Unidades da Federação do Brasil**. Revista Ambiente Contábil, Rio Grande do Norte, v.6, n.1, jan./jun. 2014. Disponível em: <http://www.antena.org/revista/ojs-2.2.3-/index.php/Ambiente/article/view/1924/1759>. Acesso em: 22 set. 2019.

MARINHO, Alexandre. **O aporte de recursos públicos para as instituições federais de ensino superior**. Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, 1998, 32(4): 83-93. jul./ago. 1998. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7784>. Acesso em: 13 out. 2019.

MCASP. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios. Válido a partir do exercício de 2017. Portaria Conjunta STN/SOF nº 02, de 22 de dezembro de 2016. Portaria STN nº 840, de 21 de dezembro de 2016. 7. ed.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PLATT NETO, Orion Augusto, CRUZ, Flávio, da ENSSLIN, Sandra Rolim, ENSSLIN,

Leonardo. **Publicidade e transparência das Contas Públicas: Obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira.** Contabilidade Vista e Revista. v.18, n.1, p. 75-94. jan./mar. 2007. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/320>. Acesso em: 12 nov. 2019.

QUEIROZ, Igor de Assis. **Adequação dos indicadores de desempenho adotados pelo tribunal de contas da união para avaliação da gestão das instituições federais de ensino superior da região sudeste do Brasil.** In: COLÓQUIOS INTERNACIONAIS SOBRE GESTÃO UNIVERSITÁRIA, 13^o, 2013. **Repositório da UFSC.** Santa Catarina: INPEAU. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/114755>. Acesso em: 15 mai. 2019.

SCHWARTZMAN, Simon. **A Revolução Silenciosa do Ensino Superior.** In: **Repositório:** publicaciones anueis. Revista de la Educación Superior. Cidade do México, n. 119, v.30, jul-set, 2001. <http://publicaciones.anuies.mx/revista/119/2/5/es/a-revolucao-silenciosa-do-ensino-superior>.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico.** 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SOARES, Maurélio; LIRA, Ricardo Luiz Wüst Corrêa de; HEIN, Nelson; KROENKE, Adriana. **O emprego da análise de balanços e métodos estatísticos na área pública: o ranking de gestão dos municípios catarinenses.** Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, 2011, 45(5):1425-443, set./out. 2011. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7042>. Acesso em: 23 ago. 2019.

STN. **Balanco Geral da União.** Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/-/balanco-geral-da-uniao>. Acesso em: 05 set. 2019.

TCU. **Instrução Normativa nº 63/2010 do TCU.** Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas/relatorio-de-gestao/2010.htm>. Acesso em: 18 set. 2019.

TCU. **Orientação de cálculo dos Indicadores de Gestão:** Decisão TCU nº 408/2002, Plenário. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/etcu/ObterDocumentoSisdoc?seAbrirDocNoBrowser=true&codArqCatalogado=7613819&codPapelTramitavel=51522388>. Acesso em: 18 set. 2019.