

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E CIÊNCIAS
ECONÔMICAS – FACE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

RODRIGO FERREIRA DE OLIVEIRA SANTOS

RELAÇÃO ENTRE INDICADORES CONTÁBEIS E INDICADORES DE GESTÃO:
UM ESTUDO NA UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS

Goiânia

2017

Prof. Dr. Orlando Afonso Valle do Amaral
Reitor da Universidade Federal de Goiás

Prof. Dr. Luiz Mello de Almeida Neto
Pró-reitor de Graduação da Universidade Federal de Goiás

Prof. Dr. Moisés Ferreira da Cunha
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Júlio Orestes da Silva
Coordenador do curso de Ciências Contábeis

RODRIGO FERREIRA DE OLIVEIRA SANTOS

**RELAÇÃO ENTRE INDICADORES CONTÁBEIS E INDICADORES DE GESTÃO:
UM ESTUDO NA UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas da Universidade Federal de Goiás, como requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, sob orientação do professor Dr. Mac Daves de Moraes Freire.

Goiânia

2017

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do Programa de Geração Automática do Sistema de Bibliotecas da UFG.

FERREIRA DE OLIVEIRA SANTOS, RODRIGO
RELAÇÃO ENTRE INDICADORES CONTÁBEIS E INDICADORES
DE GESTÃO [manuscrito] : UM ESTUDO NA UNIVERSIDADE
FEDERAL DE GOIÁS / RODRIGO FERREIRA DE OLIVEIRA
SANTOS. - 2017.

44 f.

Orientador: Prof. Dr. Mac Daves Morais Freire.
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade
Federal de Goiás, Faculdade de Administração, Ciências Contábeis
e Ciências Econômicas (FACE), Ciências Contábeis, Goiânia, 2017.

Inclui siglas, abreviaturas, gráfico, tabelas.

1. Indicadores de Gestão. 2. Indicadores Contábeis. 3. Gestão
Pública. I. Daves Morais Freire, Mac , orient. II. Título.

CDU 657

RODRIGO FERREIRA DE OLIVEIRA SANTOS

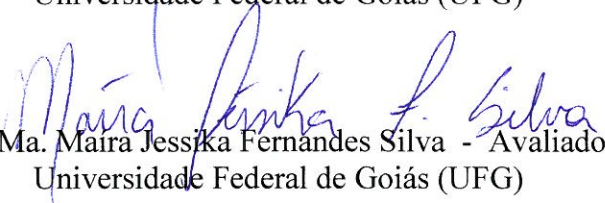
**RELAÇÃO ENTRE INDICADORES CONTÁBEIS E INDICADORES DE GESTÃO:
UM ESTUDO NA UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido e defendido publicamente na Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas (Face) da Universidade Federal de Goiás (UFG) como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, aprovado pela seguinte Comissão Examinadora:

Prof. Dr. Mac Daves de Moraes Freire - Orientador
Universidade Federal de Goiás (UFG)



Prof. Dr. Lúcio de Souza Machado - Avaliador
Universidade Federal de Goiás (UFG)



Prof. Ma. Maira Jessika Fernandes Silva - Avaliadora
Universidade Federal de Goiás (UFG)

Goiânia (GO), 11 de julho de 2017.

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - Transferências Financeiras Correntes Recebidas pela UFG do Governo Federal e incremento com base o ano anterior	30
TABELA 2 - Despesas Correntes (D.C) da UFG	30
TABELA 3 - Superávit ou Déficit Financeiro (AF / PF)	33
TABELA 4 - Valor do Imobilizado Líquido da UFG.....	34
TABELA 5 - Resultado de Indicador da Decisão TCU N.º 408/2002	34
TABELA 6 - Resultado de Indicador da Decisão TCU N.º 408/2002.....	35
TABELA 7 - Resultado do Indicador <i>Funcionário Equivalente/Professor Equivalente</i>	36
TABELA 8 - Outros resultados de Indicadores de Gestão	37

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - Quocientes para o Balanço Orçamentário	22
QUADRO 2 - Quocientes para o Balanço Financeiro	25
QUADRO 3 - Quocientes para Balanço Patrimonial	28
QUADRO 4 - Fórmulas para cálculo dos indicadores de desempenho das IFES	30
QUADRO 5 - Descrição do Custo Corrente	32
QUADRO 6 - Indicadores Contábeis calculados	35

GRÁFICOS

GRÁFICO 1 - Custo corrente com e sem HU/ Aluno Equivalente (em R\$ 1.000,00).....	29
GRÁFICO 2 - Quociente da Execução Orçamentária Corrente da UFG (Receita Corrente / Despesa Corrente)	30
GRÁFICO 3 - Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária da UFG (Receita Corrente / Despesa Corrente)	31
GRÁFICO 4 - Quociente de Execução da Receita da UFG (Receita Executada / Receita Prevista)	32
GRÁFICO 5 - Resultado Patrimonial da UFG (VPA – VPD).....	32
GRÁFICO 6 - Aluno Tempo Integral/Professor Equivalente	35

LISTA DE SIGLAS

TCU – Tribunal de Contas da União

IFES – Instituição Federal de Ensino Superior

UFG – Universidade Federal de Goiás

HU – Hospital Universitário

MPOG – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

RESUMO

Indicadores são utilizados na Administração Pública como mecanismos de avaliação capazes de revelar a atuação de um órgão público frente aos serviços prestados a sociedade. Os Indicadores determinados pelo Tribunal de Contas da União – TCU, desde 2002, pela decisão nº 408, são Indicadores de Gestão impostos às Instituições Federais de Ensino Superior – IFES com vistas à obtenção de alguns parâmetros indicativos da eficiência das IFES. Já os índices aplicados aos Balanços Públicos são chamados Indicadores Contábeis, os quais possibilitam a análise e interpretação dos balanços governamentais, proporcionando aos gestores dados relevantes sobre a situação econômico-financeira da entidade que administra. Ante o exposto, o objetivo deste trabalho é analisar a relação entre os Indicadores Contábeis e os Indicadores de Gestão da Universidade Federal de Goiás. Dessa maneira, no aspecto metodológico, foi utilizada para a execução desta análise quanto aos procedimentos uma pesquisa documental e de conteúdo, quanto aos objetivos classifica-se como pesquisa descritiva, quanto à tipologia em relação à abordagem do problema, contempla a pesquisa qualitativa e quantitativa. Assim sendo, o que se verificou foi que esses dois Indicadores se convergem quando os mesmos apresentam aspectos financeiros em suas variáveis. No entanto, há casos em que não é viável estabelecer uma relação, pois alguns Indicadores de Gestão: a) necessitam de fatores internos, independentes de resultados financeiros ou medidas econômico-financeiras, para obter crescimento; b) não causaram tanto impacto nas contas da UFG, como por exemplo, a quantidade de técnicos administrativos; c) sofreram impactos positivos de repasses financeiros da União à Universidade Federal de Goiás de anos anteriores.

Palavras Chaves: Indicadores de Gestão, Indicadores Contábeis; Gestão Pública; Desempenho Governamental; Uso da Informação.

Sumário

1. INTRODUÇÃO	10
1.1 PROBLEMA	12
1.2 OBJETIVOS	12
1.2.1 Objetivo Geral.....	12
1.2.2 Objetivos Específicos	12
1.3 JUSTIFICATIVA E COLABORAÇÃO	12
2. REFENCIAL TEÓRICO.....	13
2.1 INDICADORES DE GESTÃO	13
2.3. CONTABILIDADE PÚBLICA.....	16
2.4. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	18
2.5 INDICADORES CONTÁBEIS	20
3. METODOLOGIA DE PESQUISA.....	23
4. RESULTADOS E ANÁLISE.....	29
4.1. CUSTO CORRENTE COM E SEM HU / ALUNO EQUIVALENTE.....	29
4.2. ALUNO TEMPO INTEGRAL / PROFESSOR EQUIVALENTE.....	33
4.3. ALUNO TEMPO INTEGRAL / FUNCIONÁRIO EQUIVALENTE.....	35
4.4. FUNCIONÁRIO EQUIVALENTE / PROFESSOR EQUIVALENTE.....	36
4.5. DEMAIS INDICADORES DE GESTÃO.....	37
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	38
6. REFERÊNCIAS	40

1 INTRODUÇÃO

O uso da informação tem-se estabelecido como imprescindível instrumento ao planejamento governamental e à formulação, monitoramento e avaliação de políticas públicas na Administração Pública. Tal fato deve-se, principalmente, à preocupação com os efeitos dos gastos públicos na economia, sobretudo com os impactos deles sobre o crescimento econômico (SILVA *et al*, 2015).

A qualidade no gasto público pressupõe melhorar a eficiência e eficácia da despesa, para garantir que a oferta de bens e serviços seja feita com menor custo possível e gere o máximo de benefícios para a sociedade. Isso implica na exigência de previsibilidade, planejamento e visibilidade das ações executadas e na existência de controles administrativos mais eficazes.

Nesse ambiente, Fernandes (2009) destaca a responsabilidade das universidades federais, como instituições públicas que prestam serviços à sociedade, pela discussão sobre uma gestão pública efetiva, a qual passa pela utilização de mecanismos capazes de avaliar o seu desempenho, além da disponibilização de transparência dos dados coletados e acessibilidade à população.

Existem, desde o ano de 2002, pela Decisão nº 408, indicadores de gestão impostos pelo Tribunal de Contas da União às Instituições Federais de Ensino Superior – IFES, a qual determina que as mesmas incluam tais indicadores em seus relatórios de gestão das contas anuais.

Os indicadores do TCU relativos à Universidade Federal de Goiás dão uma clara medida do custo médio do estudante, do estágio de desenvolvimento acadêmico da instituição, da relação aluno professor, do conceito CAPES, dentre outros, utilizando-se a metodologia do TCU.

Através de indicadores é possível, conforme Lima (2009), a obtenção de informações que possam contribuir para a identificação e escolha de alternativas mais adequadas no processo decisório na gestão pública.

Os indicadores de gestão, adotados por todos os entes federativos, são instrumentos gerenciais do setor público com a finalidade de avaliação de resultados e construção de políticas públicas. Segundo Grateron (1999), as atividades do setor público devem ser medidas e avaliadas mediante a utilização de parâmetros que decorram da eficiência e eficácia.

Nessa mesma linha, mediante a contabilidade pública, por meio da análise dos demonstrativos públicos, poderão ser identificados os indicadores contábeis, os quais, segundo Kohama (2006), são quocientes utilizados para fins de exame e interpretação dos balanços públicos, tornando-se possível demonstrar o desempenho contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial da Administração Pública.

Para ampliar o emprego dos indicadores contábeis, Ceneviva e Farah (2012) destacam serem estes uma forma de proporcionar transparência da gestão pública e responsabilização dos seus agentes.

Ademais, assim como os indicadores de gestão, esses índices contábeis são utilizados como ferramentas para verificação de como os recursos públicos estão sendo investidos e aplicados, além de fornecer aos seus gestores, subsídios que os auxiliem no atingimento dos objetivos da organização (Quintana, 2011).

Devido à contabilidade aplicada ao setor público estar passando por transformações rumo à convergência aos padrões internacionais, é necessário que ela seja utilizada como ferramenta efetiva para os seus objetivos propostos. Silva (2003) considera que a contabilidade pública não pode se restringir à prestação de contas que os governantes se veem obrigados a apresentar por força dos dispositivos legais, enfatizando a sua relevância para o processo decisório, bem como para a transparência nas organizações públicas.

Tanto os Indicadores de Gestão quanto os Indicadores Contábeis são métodos utilizados pelas organizações públicas com o objetivo de comparar desempenhos com metas preestabelecidas, capazes de proporcionar ao gestor público um melhor gerenciamento dos recursos e dos serviços prestados pela entidade.

Saraiva e Nunes (2011) ressaltam ainda que a análise de desempenho dos programas governamentais é necessária para que se atinjam melhores resultados ao se usar e controlar os recursos aplicados, sendo preciso verificar se esses programas atendem ou não às demandas sociais e econômicas.

1.1 PROBLEMA

O estudo busca responder a seguinte questão: Qual é a relação entre o desempenho contábil e o desempenho administrativo apresentado pela Universidade Federal de Goiás nos anos de 2012 a 2016?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Verificar se o desempenho contábil tem efeito sobre o desempenho administrativo da UFG por meio da relação dos Indicadores Contábeis e os Indicadores de Gestão da UFG no período de 2012 a 2016.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para que se possa alcançar o objetivo principal do estudo, os procedimentos específicos foram:

I) Apresentar os Indicadores de Gestão da UFG desenvolvidos através da Decisão TCU N.º 408/2002 às Instituições Federais de Ensino Superior – IFES nos anos de 2012 a 2016;

II) Levantar os Indicadores Contábeis dos Balanços Públicos da UFG nos anos de 2012 a 2016;

III) Analisar a relação desses índices pela comparação dos Indicadores Contábeis da UFG e o impacto destes nos Indicadores de Gestão, ao longo dos anos de 2012 a 2016;

IV) Identificar outros fatores que influenciaram os Indicadores de Gestão da UFG.

1.3 JUSTIFICATIVA E COLABORAÇÃO

O presente trabalho justifica-se pela importância do aperfeiçoamento do uso da informação, por meio de uma melhor evidenciação dos gastos em políticas públicas na área da Educação Superior do País pela comparação de resultados obtidos por Indicadores de Gestão e Indicadores Contábeis.

O mesmo torna-se relevante no entendimento e comparação das ações apresentadas pela Universidade Federal de Goiás, as quais contribuem para os administradores públicos como instrumento técnico para tomada de decisão, além de servirem como mecanismos para

avaliação de desempenho do poder público, sendo uma ferramenta efetiva de gerenciamento das ações governamentais na área.

Espera-se com esta pesquisa um estímulo à academia sobre a importância do uso de ferramentas para avaliação do desempenho e transparência da administração pública, disponíveis nos Balanços Contábeis Públicos, além da relevância do uso desses indicadores na atividade profissional pública, ou mesmo na função de cidadãos dos discentes do Curso de Ciências Contábeis.

No âmbito social, poderá contribuir no que diz respeito a um maior esclarecimento e melhor visualização pela sociedade do que ocorre com o patrimônio público. De acordo com Siega (2011), ao se aprimorar instrumentos que fortaleçam o controle social, o cidadão se aproxima mais da sua função fiscalizadora das ações do governo.

2 REFENCIAL TEÓRICO

2.1 INDICADORES DE GESTÃO

Segundo o Manual Técnico do Orçamento da União (2008), indicador é o instrumento “... capaz de medir o desempenho de um programa de governo. Deve ser passível de aferição, coerente com o objetivo estabelecido, sensível à contribuição das principais ações e apurável em tempo oportuno.”

A palavra tem origem latina do verbo *indicare*, que significa apontar, informar, estimar. É uma dimensão que traz informações relevantes de um fenômeno particular. Da mesma forma, pode ser definido como um parâmetro que informa sobre o estado de um acontecimento, ou ainda uma variável que está relacionada hipoteticamente com outra variável estudada que não pode ser diretamente observada. (KATAOKA, 2011)

Segundo Jannuzzi (2005), os indicadores podem ser definidos como:

[...] medidas usadas para permitir a operacionalização de um conceito abstrato ou de uma demanda de interesse programático. Os indicadores apontam, indicam, aproximam, traduzem em termos operacionais as dimensões sociais de interesse definidas a partir de escolhas teóricas ou políticas realizadas anteriormente. Prestam-se a subsidiar as atividades de planejamento público e a formulação de políticas sociais nas diferentes esferas de governo, possibilitam o monitoramento das condições de vida e bem-estar da população por parte do poder público e da sociedade civil e permitem o aprofundamento da investigação acadêmica sobre a mudança social e sobre os determinantes dos diferentes fenômenos sociais.

Os indicadores de gestão contribuem para uma melhor visualização dos objetivos de certo programa de governo, o que deseja entregar ou produzir as organizações públicas analisadas. O Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) do Governo Federal, estabelece que, para cada programa finalístico, é obrigatório haver ao menos um indicador.

O indicador permite, conforme o caso, mensurar a eficácia, eficiência ou efetividade alcançada com a execução do programa. A medição do desempenho de qualquer organização, de acordo com Martins e Neto (1998), deve ser feita não somente para planejar, induzir e controlar, mas também para diagnosticar.

Para a sociedade, os indicadores de gestão são meios para a transparência sobre como estão sendo usados os recursos públicos e também sobre quais resultados estão sendo alcançados pelos programas de governo.

Da Silva e Drumond (2004) reforçam essa ideia ao destacar ser a avaliação da gestão pública uma preocupação cotidiana dos cidadãos. Estes, estimulados a participar da vida sociopolítica, são continuamente informados pelos meios de comunicação, quanto aos impactos dos planos, das políticas, dos orçamentos, dos déficit e superávit dos governos na qualidade de vida de cada membro e setor da sociedade.

Dessa maneira, os gestores públicos não devem apenas se ater rigorosamente aos limites dos escassos recursos orçados, mas que esses agentes públicos otimizem a aplicação desses recursos em políticas que atendam efetivamente as necessidades da sociedade.

O Boletim do Tribunal de Contas da União nº 3, de 11 de janeiro de 2011, que trata sobre técnica de indicadores de desempenho para auditorias, o qual tem como objetivo orientar as equipes de auditoria a analisar e, se necessário, construir indicadores de desempenho, traz os seguintes conceitos sobre o tema:

- “1. Um indicador de desempenho é um número, porcentagem ou razão que mede um aspecto do desempenho, com o objetivo de comparar esta medida com metas preestabelecidas.
2. Deve-se ressaltar que os indicadores de desempenho podem fornecer uma boa visão acerca do desempenho que se deseja medir, mas são aproximações do que realmente está ocorrendo, necessitando, sempre, de interpretação no contexto em que estão inseridos;
3. Informações sobre desempenho são essencialmente comparativas. Um conjunto de dados isolado mostrando os resultados alcançados por uma instituição não diz nada a respeito de seu desempenho, ao menos que seja confrontado com metas ou padrões preestabelecidos, outras organizações do mesmo ramo de atividade, ou realizada uma comparação com os resultados alcançados em períodos anteriores, obtendo-se assim uma série histórica para análise.

2.2. AVALIAÇÃO DA EDUCAÇÃO SUPERIOR E INDICADORES DE GESTÃO DO TCU

Segundo o TCU (2011), a utilização de indicadores de desempenho para aferir os resultados alcançados pelos administradores é uma metodologia que está relacionada ao conceito de gerenciamento voltado para resultados.

Da Silva e Drumond (2004) destacam que utilização de indicadores de desempenho pela instituição:

- 1) Possibilita a avaliação qualitativa e quantitativa do desempenho global da instituição, por meio da avaliação de seus principais programas e/ou departamentos;
- 2) Permite o acompanhamento e a avaliação do desempenho ao longo do tempo e ainda a comparação entre: desempenho anterior x desempenho corrente; desempenho corrente x padrão de comparação; desempenho planejado x desempenho real;
- 3) Possibilita focar as áreas relevantes do desempenho e expressá-las de forma clara, induzindo um processo de transformações estruturais e funcionais que permite eliminar inconsistências entre a missão da instituição, sua estrutura e seus objetivos prioritários;
- 4) Ajuda o processo de desenvolvimento organizacional e de formulação de políticas de médio e longo prazo;
- 5) Melhora o processo de coordenação organizacional, a partir da discussão fundamentada dos resultados e o estabelecimento de compromissos entre os diversos setores da instituição;
- 6) Possibilita a incorporação de sistemas de reconhecimento pelo bom desempenho, tanto institucionais como individuais.

Os indicadores de Gestão do TCU, estabelecidos pela Decisão TCU 408/2002, destinam-se fornecer, de forma objetiva, alguns parâmetros indicativos da eficiência das Instituições Federais de Nível Superior. Eles fornecem alguns importantes parâmetros de avaliação da gestão. Pretende-se com eles “...a construção de uma série histórica para acompanhar a evolução de aspectos relevantes do desempenho das IFES... não havendo a intenção de estabelecer uma classificação hierárquica entre as IFES...” (Orientações para o cálculo dos indicadores de Gestão, TCU, janeiro/2007).

Os Indicadores Primários impostos pela decisão do Tribunal de Contas da União (TCU) N.º 408/2002 que retratam o desempenho das IFES e que serão utilizados neste estudo são:

2.2.1 Custo corrente com e sem HU/Aluno Equivalente

Esse indicador representa a relação entre as despesas correntes de todas as unidades gestoras da instituição de ensino sem levar em consideração as aposentadorias, reformas e pensões, as sentenças judiciais, as despesas com pessoal cedido e com afastamento, e 65% das despesas correntes de hospitais universitários, num período, ou seja, calcula-se a partir do dia 01/01 até 31/12 de um determinado ano, independente do ano letivo.

2.2.2 Aluno Tempo Integral/Professor Equivalente

Esse indicador evidencia a relação entre o número de *Alunos em Tempo Integral* pelo número de *Professores Equivalentes*. Ele expressa a produtividade e a eficiência do corpo docente, a partir do número médio de alunos atendidos por professor.

2.2.3 Aluno Tempo Integral/Funcionário Equivalente

Este indicador expressa a produtividade e a eficiência dos servidores do quadro permanente da instituição, a partir do cálculo do número médio de alunos por funcionário sem Hospital Universitário da UFG.

2.2.4 Funcionário Equivalente/Professor Equivalente

O indicador *Funcionário Equivalente/Professor Equivalente* engloba os servidores técnico-administrativos vinculados à Universidade, excluindo aqueles que operam no Hospital Universitário e os funcionários afastados para capacitação ou cedidos para outros órgãos.

2.2.5 Grau de Participação Estudantil (GPE)

O GPE expressa o grau de utilização, pelo corpo discente, da capacidade instalada da UFG e a velocidade de integralização curricular. É obtido por meio da razão entre o número de *Alunos em Tempo Integral* e o número total de *Alunos Matriculados* nos cursos de graduação.

2.2.6 Conceito CAPES/MEC para a Pós-Graduação

O indicador reflete a qualidade dos cursos de pós-graduação *stricto sensu* (mestrado e doutorado) segundo avaliação da Capes, sobretudo na publicação de artigos em revistas especializadas. É obtido pela divisão entre o somatório dos conceitos dos diversos programas e a quantidade de programas de pós-graduação. No caso da UFG, onde predominam os programas de mestrado, a nota máxima seria 5.

2.2.7 Índice de Qualificação do Corpo Docente (IQCD)

Esse indicador mede a qualidade do corpo docente, cujo valor máximo é 5, denotando o caso de uma IFES na qual todos os docentes são doutores.

2.2.8 Taxa de Sucesso na Graduação (TSG)

Este último indicador é obtido pela razão entre o número de diplomados e o número de ingressantes, ajustados pelo ano em que os alunos ingressaram na UFG e pelo tempo de permanência fixado pela SESu/MEC para cada curso. O indicador procura “dar uma medida do grau de evasão dos alunos que ingressam na Universidade”, segundo o TCU.

2.3. CONTABILIDADE PÚBLICA

A contabilidade pública, como um dos ramos da ciência contábil, se traduz, de acordo com Quintana (2011), em um mecanismo de “registro e controle dos recursos públicos, sendo

utilizada como instrumento de controle e fiscalização, além do acompanhamento dos sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial do governo”.

A contabilidade aplicada ao setor público registra, controla e demonstra a execução dos orçamentos, atos e fatos da fazenda pública, do patrimônio público e suas variações, além de ser subsídio à tomada de decisões, ao cumprimento da legislação e ao fornecimento de dados para elaboração de estatísticas para as instituições governamentais.

De acordo com MCASP (2013), a contabilidade aplicada aos entes públicos:

“...tem como objetivo fornecer aos seus usuários informações sobre os resultados alcançados e outros dados de natureza orçamentária, econômica, patrimonial e financeira das entidades do setor público, em apoio ao processo de tomada de decisão, à adequada prestação de contas, à transparência da gestão fiscal e à instrumentalização do controle social.”

Os Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) buscam colaborar com o processo de efetividade da atuação governamental através de orientações para a elaboração e execução do orçamento público com foco ao atendimento do objetivo do Estado, o qual é, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), “a responsabilidade na gestão fiscal [...]” que deduz-se uma “[...] ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas para o bem da coletividade”.

A contabilidade pública, ao atender a demanda de informações requeridas por seus usuários, possibilita a análise de demonstrações contábeis sob os enfoques orçamentário, financeiro e patrimonial. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) demonstra em seu art. 85 a função da contabilidade aplicada ao setor público:

Título IX – Da Contabilidade [...]

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem 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. [...].

Desse modo, para melhor atender aos aspectos legais, regulamentares e técnicos na contabilidade pública, as contas são segregadas em quatro grupos, os quais apresentam características comuns e dão origem aos sistemas de contas: financeiro, patrimonial, orçamentário e de compensação.

O Sistema Orçamentário visa ao controle do Orçamento Público, evidenciando, de um lado, a perspectiva da arrecadação de receitas (previsão) e sua execução (valores efetivamente

recolhidos aos cofres públicos) e, de outro, a fixação das despesas, as quais são determinadas com base na estimativa de receita no ano.

O Sistema Financeiro tem por objetivo demonstrar o fluxo de caixa dos entes públicos. A execução da receita e despesa que alimentam o Sistema Orçamentário também é fonte alimentadora do Sistema Financeiro. O Sistema Financeiro abrange todos os ingressos e todos os dispêndios de natureza financeira, sejam orçamentárias ou extraorçamentárias, ou seja, as contas integrantes desse sistema evidenciam as entradas e as saídas de recursos, sejam decorrentes do orçamento ou não, mas que, de alguma forma afetam o caixa público.

Já o Sistema Patrimonial procura registrar as entradas e saídas dos componentes do ativo permanente, dos bens estocados, os direitos e obrigações realizáveis e exigíveis no longo prazo, sejam ou não em decorrência da execução orçamentária, além de evidenciar o resultado do exercício (Saldo Patrimonial). Esse sistema pode ser afetado em decorrência de fatos financeiros que, normalmente, são decorrentes da execução orçamentária, bem como as decorrentes de fatos extraorçamentários.

2.4. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, estabelece:

“A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios de contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial das entidades do setor público. Tem como objetivo fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público, em apoio ao processo de tomada de decisão, à adequada prestação de contas e ao necessário suporte para a instrumentalização do controle social.”

As demonstrações contábeis são de fundamental importância por representarem relatórios com as saídas de informações geradas pela Contabilidade Pública, promovendo transparência dos resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial do setor público.

A Lei nº 4.320/64, art. 101, estabelece que “os resultados gerais do exercício serão demonstrados no balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, nas Demonstrações das Variações Patrimoniais.”

As Demonstrações Contábeis da União integram a Prestação de Contas Anual da Presidenta da República, em cumprimento ao inciso XXIV do artigo 84 da Constituição

Federal, apresentando as informações consolidadas referentes a um determinado exercício. São compostas pelas demonstrações contábeis estabelecidas pela Lei nº 4.320/1964 (Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais, Balanço Orçamentário e Balanço Financeiro), apresentadas em um formato sintético, e acompanhadas das respectivas Notas Explicativas.

2.4.1 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial evidencia a situação patrimonial da União em 31/12 de cada ano. Demonstra a posição estática dos ativos e passivos da União no final do exercício, possibilitando ao usuário da informação conhecer qualitativa e quantitativamente a composição dos bens e direitos (ativos), das obrigações (passivos), e dos capitais, reservas e resultados acumulados da gestão patrimonial ao longo de vários exercícios (patrimônio líquido).

2.4.2 Balanço Orçamentário

O Balanço Orçamentário – BO demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. Reflete o fato de que os registros contábeis da receita e da despesa ocorrem de forma a atender as especificações constantes da Lei Orçamentária Anual – LOA e dos créditos adicionais.

A análise do BO é de extrema relevância para a definição dos indicadores de avaliação da gestão orçamentária, especialmente no que se refere à política fiscal, em função do impacto da arrecadação das receitas e da execução da despesa pública.

2.4.3 Balanço Financeiro

De acordo com a Lei nº 4.320/64, o mesmo tem a incumbência de demonstrar “a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte”.

Este balanço, segundo Kohama (2006), é visto como um quadro contábil que engloba a receita e a despesa, que se disseminam em ingressos e dispêndios de numerários, evidenciam-se as operações de tesouraria e de dívida pública e equiparam-se as duas somas com o disponível, o inicial e o existente.

2.5 INDICADORES CONTÁBEIS

Os indicadores contábeis permitem a análise e a interpretação dos balanços do setor públicos, possibilitando aos gestores informações relevantes sobre a situação econômico-financeira da entidade que administra. Além disso, de acordo com Assaf Neto (2006), é possível determinar as causas dessa posição e identificar tendências futuras da organização, no que diz respeito as suas finanças.

A análise de balanços com o uso de indicadores, quocientes ou razão é uma das técnicas mais importantes para a Contabilidade, consistindo na comparação de contas ou grupo de contas de um balanço que se relacionam ou que têm certa influência recíproca, fornecendo uma ampla visão da situação econômica, financeira e patrimonial de uma entidade em um dado período (MARION, 2009).

No entanto, de acordo com Kohama (2006), o tratamento para a análise e interpretação de balanços públicos deve ser realizado diferentemente daquele praticado para os demonstrativos contábeis das entidades privadas. O autor destaca que dentre outros fatores, a premissa se deve principalmente ao evento de que enquanto nas entidades privadas há uma preocupação com as questões de rentabilidade, índices de liquidez, entre outros, nas entidades públicas as atenções são de outra ordem, em razão de regras estabelecidas aos gestores públicos de equilíbrio das contas e responsabilidade fiscal.

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

2.5.1 Indicadores Contábeis do Balanço Orçamentário

A respeito de análise e interpretação de dados contidos no Balanço Orçamentário, Kohama (2006) apresenta quocientes que são propostos conforme abaixo:

QUADRO 1. Quocientes para o Balanço Orçamentário

Quocientes	Significados
Quociente de Execução da Receita $\frac{\text{Receita Executada}}{\text{Receita Prevista}}$	= 1 Receita executada é igual à prevista >1 A diferença representa excesso de arrecadação Receita Prevista <1 Arrecadação menor do que o previsto
Quociente de Equilíbrio Orçamentário $\frac{\text{Despesa Fixada}}{\text{Receita Prevista}}$	= 1 Há equilíbrio orçamentário Despesa Fixada >1 A diferença representa o montante de créditos adicionais abertos. <1 A lei de orçamento pode ter sido aprovada

	com superávit e não com equilíbrio.
Quociente de Cobertura de Créditos Adicionais <u>Excesso de Arrecadação</u> Créditos Adicionais Abertos	= 1 Excesso de arrecadação é igual aos créditos adicionais abertos. > 1 O montante dos créditos adicionais abertos possui cobertura total do excesso de arrecadação. < 1 A diferença mostra o quanto dos créditos adicionais abertos não possui cobertura do excesso de arrecadação.
Quociente de Execução da Despesa <u>Despesa Executada</u> Despesa Fixada	= 1 Equilíbrio na execução da despesa. > 1 Utilização da dotação sem autorização legal. < 1 Economia orçamentária
Quociente do Resultado Orçamentário <u>Receita Executada</u> Despesa Executada	= 1 Equilíbrio do resultado orçamentário > 1 Superávit orçamentário na execução < 1 Déficit orçamentário na execução

Fonte: Kohama (2006)

2.5.2 Indicadores Contábeis do Balanço Financeiro

No Balanço Financeiro, Kohama (2006) apresenta quocientes que são propostos conforme abaixo:

QUADRO 2. Quocientes para o Balanço Financeiro

Quocientes	Significados
Quociente da Execução Orçamentária <u>Receita Orçamentária</u> Despesa Orçamentária	= 1 Equilíbrio da execução orçamentária >1 Superávit Orçamentário na execução e movimentação financeira <1 Déficit Orçamentário na execução e movimentação financeira
Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária <u>Receita Orçamentária</u> Despesa Orçamentária Paga	= 1 Equilíbrio da execução orçamentária e financeira >1 Superávit Orçamentário na execução e movimentação financeira <1 Déficit Orçamentário na execução
Quociente da Execução Orçamentária Corrente <u>Receita Corrente</u> Despesa Corrente	= 1 Equilíbrio da execução orçamentária corrente >1 Superávit Orçamentário Corrente <1 Déficit Orçamentário Corrente
Quociente da Execução Orçamentária de Capital <u>Receita de Capital</u> Despesa de Capital	= 1 Equilíbrio da execução orçamentária de capital >1 Superávit Orçamentário de Capital <1 Déficit Orçamentário de Capital
Quociente da Execução Extraorçamentária <u>Receita Extraorçamentária</u>	= 1 Equilíbrio da execução Extraorçamentária

Despesa Extraorçamentária	>1 Superávit Extraorçamentário <1 Déficit Extraorçamentário
Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros <u>Saldo que passa para o exercício seguinte</u> Saldo do exercício anterior	= 1 Equilíbrio entre recebimentos e pagamentos >1 Superávit Financeiro <1 Déficit Financeiro

Fonte: Kohama (2006)

2.5.3 Indicadores Contábeis do Balanço Patrimonial

No Balanço Patrimonial, Kohama (2006) apresenta quocientes que são propostos conforme abaixo:

QUADRO 3. Quocientes para Balanço Patrimonial

Quocientes	Significados
Quociente da Situação Financeira <u>Ativo Financeiro</u> Passivo Financeiro	= 1 Equilíbrio da Situação Financeira > 1 Existência de Superávit Financeiro < 1 Existência de Déficit Financeiro
Quociente da Situação Permanente <u>Ativo Permanente</u> Passivo Permanente	= 1 Equilíbrio da Situação Permanente > 1 Existência de Superávit Permanente < 1 Existência de Déficit Permanente
Quociente do Limite de Endividamento I <u>Dívida Fundada</u> Receita Líquida Real	= 1 Soma da dívida fundada igual à soma da receita líquida real arrecadada no exercício > 1 Soma da dívida fundada maior que a soma da receita líquida real arrecadada no exercício < 1 Soma da dívida fundada menor que a soma da receita líquida real arrecadada no exercício
Quociente do Limite de Endividamento II <u>Soma de Operações de Créditos</u> Receita Líquida Real	= 1 Soma das operações de crédito é igual à soma da receita líquida real > 1 Soma das operações de crédito maior que a soma da receita líquida real < 1 Soma das operações de crédito menor que a soma da receita líquida real
Quociente do Dispêndio da Dívida II <u>Soma da Amortização + Encargos</u> Receita Líquida Real	= 1 Soma da amortização + encargos é igual à soma da receita líquida real > 1 Soma da amortização + encargos é maior que a soma da receita líquida real < 1 Soma da amortização + encargos é menor que a soma da receita líquida real

Quociente do Resultado Patrimonial	= 1 Situação Patrimonial Nula > 1 Situação Patrimonial Positiva < 1 Situação Patrimonial Negativa
<u>Ativo Real</u> Passivo Real	

2.5.4 Indicador Contábil da Demonstração das Variações Patrimoniais

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) – Parte V apresenta o quociente da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), outra forma de analisar o resultado patrimonial, a qual normalmente é obtida pela diferença do Total das Variações Patrimoniais Aumentativas pelo Total das Variações Patrimoniais Diminutivas. Essa análise pelo quociente evidencia se o resultado patrimonial foi superavitário ou deficitário.

De acordo o MCASP, a avaliação a partir da DVP tem o objetivo de apurar o quanto e de que forma a administração influenciou nas alterações patrimoniais quantitativas e qualitativas do setor público.

O resultado patrimonial é um importante indicador de gestão fiscal, já que é o principal item que influencia na evolução do PL de um período, objeto de análise do Anexo de Metas Fiscais (AMF) integrante da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), importante instrumento de planejamento governamental.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

Este estudo classifica-se quanto ao objetivo como pesquisa descritiva, visto que esta objetiva observar, registrar e analisar os fenômenos e a frequência que acontecem.

O referido estudo classifica-se, ainda, como pesquisa bibliográfica, visto que procura explicar um problema a partir de referências teóricas já publicadas.

Quanto aos procedimentos classifica-se como operacional, uma vez que representa uma investigação sistemática dos processos de produção usando ferramentas estatísticas e métodos matemáticos.

Em se tratando dos procedimentos de análise dos dados, adotou-se a análise documental e de conteúdo, pois foram utilizados documentos e relatórios aplicados na administração e contabilidade pública. Quanto à tipologia, a pesquisa trata-se de qualitativa e quantitativa.

As fontes utilizadas foram:

- 1) Os demonstrativos contábeis da Universidade Federal de Goiás dos anos de 2012 a 2016. Os Balanços Públicos permitiram a formulação de análises por meio de Indicadores Contábeis, os quais, segundo Kohama (2006), tornam possível descrever o desempenho contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial da Administração Pública.
- 2) Os Indicadores de Gestão desenvolvidos pela Decisão TCU N.º 408/2002 às Instituições Federais de Ensino Superior – IFES, relativos aos exercícios de 2012 a 2016, os quais demonstram: o custo médio do estudante, estágio de desenvolvimento acadêmico da instituição, a relação aluno professor, o conceito CAPES.

Inicialmente a pesquisa foi realizada com a reunião dos Indicadores de Gestão impostos pela Decisão TCU nº 408/2002 da Universidade Federal de Goiás dos anos de 2012 a 2016, e confirmados os resultados através de fórmulas e orientação conforme abaixo:

Quadro 4 - Fórmulas para cálculo dos indicadores de desempenho das IFES

<i>Custo Corrente / Aluno Equivalente</i>	$\text{Custo Corrente}^{1.1} / \text{AGE}^{1.2.3} + \text{APGTI}^{1.2.4} + \text{ARTI}^{1.2.4}$
<i>Aluno Tempo Integral / Professor Equivalente</i>	$\text{AGTI}^{1.2.2} + \text{APGTI}^{1.2.4} + \text{ARTI}^{1.2.4} / \text{N}^\circ \text{ de Professores}^{1.3}$
<i>Aluno Tempo Integral / Funcionário Equivalente</i>	$\text{AGTI}^{1.2.2} + \text{APGTI}^{1.2.4} + \text{ARTI}^{1.2.4} / \text{N}^\circ \text{ de Funcionários}^{1.4}$
<i>Funcionário Equivalente / Professor Equivalente</i>	$\text{N}^\circ \text{ de Funcionários}^{1.4} / \text{N}^\circ \text{ de Professores}^{1.3}$
<i>Grau de Participação Estudantil (GPE)</i>	$\text{AGTI}^{1.2.2} / \text{AG}^{1.2.1}$
<i>Grau de Envolvimento Discente com Pós-Graduação (GEPG)</i>	$\text{APG}^{1.2.1} / \text{AG}^{1.2.1} + \text{APG}^{1.2.1}$
<i>Conceito CAPES/MEC para a Pós-Graduação</i>	$\Sigma \text{ conceito de todos os cursos de Pós-graduação} / \text{N}^\circ \text{ de cursos de Pós-graduação}$
<i>Índice de Qualificação do Corpo Docente (IQCD)</i>	$(5D+3M+2E+G) / (D+M+E+G)$
<i>Taxa de Sucesso na Graduação (TSG)</i>	$\text{N}^\circ \text{ de Diplomados (NDI)} / \text{N}^\circ \text{ total alunos ingressantes}$

Fonte: Orientações para o Cálculo dos Indicadores

1) Orientações para o Cálculo dos Indicadores

De acordo com as Orientações para o Cálculo dos Indicadores de Gestão Decisão TCU n. 408/2002 (Versão 2010), as fórmulas para o cálculo dos indicadores de desempenho das IFES seguem as seguintes metodologias:

1.1) Custo Corrente

O Custo Corrente das IFES, conforme essa Orientação, e definido de acordo com as seguintes deduções, apresentadas no Quadro abaixo:

Quadro 5 - Descrição do Custo Corrente

(+) Despesas correntes do órgão Universidade, com todas as unidades gestoras (UGs), inclusive HU.
(-) 65 % das despesas correntes totais do HU.
(-) Aposentadorias e Reformas do órgão Universidade.
(-) Pensões do órgão Universidade.
(-) Sentenças Judiciais do órgão Universidade.
(-) Despesas com pessoal cedido – docente do órgão Universidade.
(-) Despesas com pessoal cedido – técnico-administrativo do órgão Universidade.
(-) Despesa com afastamento País/Exterior – docente do órgão Universidade.
(-) Despesa com afastamento País/Exterior - técnico-administrativo do órgão Universidade.

Fonte: TCU – Orientação para o cálculo dos Indicadores de Gestão.

1.2) Número de Alunos

São considerados no cálculo todos os alunos registrados no ano letivo referente ao exercício em cursos de: graduação, ministrados nos turnos diurno e noturno; pós-graduação stricto sensu: mestrado e doutorado; e residência médica.

- Os dados semestrais devem ser somados e divididos por dois;
- Não devem ser incluídos alunos ou participantes de atividades de extensão e de especialização;
- Não devem ser considerados alunos de mestrado profissionalizante;
- Não devem ser incluídos alunos de cursos a distância.

1.2.1 AG = total de alunos regularmente matriculados na graduação;

APG = total de alunos na pós-graduação stricto sensu, incluindo-se alunos de mestrado e de doutorado;

AR = alunos de residência médica.

1.2.2 Número de Alunos da Graduação em Tempo Integral (AGTI):

É calculado pela fórmula: $AGTI = \sum_{\text{todos os cursos}} \{ (N_{DI} * D_{PC})(1 + [\text{Fator de Retenção}]) + ((N_I - N_{DI})/4) * D_{PC} \}$

N_{DI} = Número de diplomados, no ano letivo referente ao exercício, em cada curso.

1.2.3 Número de Alunos Equivalentes da Graduação (AGE)

$AGE = \sum_{\text{todos os cursos}} \{ (N_{DI} * D_{PC})(1 + [\text{Fator de Retenção}]) + ((N_I - N_{DI})/4) * D_{PC} \} * [\text{Peso do grupo em que se insere o curso}]$

- N_{DI} = Número de diplomados, no ano letivo referente ao exercício, em cada curso
- D_{PC} = Duração padrão do curso
- N_i = Número de alunos que ingressaram, no ano letivo relativo ao exercício, em cada curso

* Fator de Retenção e Peso do grupo calculados de acordo com metodologia da SESu

1.2.4 Número de Alunos Tempo Integral de Pós-Graduação (A_{PGTI}) e de Residência (A_{RTI})

Para o cálculo de alunos tempo integral, os alunos de mestrado, doutorado e residência devem ser computados com peso dois: $A_{PGTI} = 2 * A_{PG}$ e $A_{RTI} = 2 * A_R$

1.3) Número de Professores

Conforme as Orientações para o Cálculo dos Indicadores do TCU, esse item deve ser considerado como referência o docente de tempo integral (40 horas/semana, com ou sem Dedicção Exclusiva - DE), convertendo-se proporcionalmente os que se enquadrem em outros regimes de dedicação. Para o regime de 20 horas/semana, peso 0,50. Para 40 horas/semana e Dedicção Exclusiva, peso 1,00.

Número de professores =

(+) professores em exercício efetivo, inclusive ocupantes de funções gratificadas e cargos comissionados

(+) substitutos e visitantes

(-) professores afastados para capacitação ou cedidos para outros órgãos e/ou entidades da administração pública em 31/12 do exercício.

- Como professores devem ser considerados apenas aqueles que trabalham no ensino superior (graduação, pós-graduação *stricto sensu* e residência).
- Professores que atuam exclusivamente no ensino médio de escolas vinculadas à IFES não devem contar como professores.

1.4) Número de Funcionários

Nesse item deve ser considerado como referência o servidor de tempo integral (40 horas/semana), convertendo-se proporcionalmente os que se enquadrem em outros regimes de trabalho. Considerou-se para o regime de trabalho de 20 horas/semana, o peso 0,50. Para regime de trabalho de 30 horas/semana, peso 0,75. Para regime de trabalho de 40 horas/semana, peso 1,00.

Número de funcionários =

(+) servidores técnico-administrativos vinculados à Universidade

(+) contratados sob a forma de prestação temporária de serviços

(-) funcionários afastados para capacitação ou cedidos para outros órgãos/entidades da administração pública em 31/12 do exercício.

1.5) Conceito CAPES para Programas de Pós-Graduação

Deve ser considerado o conceito da última avaliação realizada pela CAPES, cujos valores podem variar de 1 a 7, sendo que, para os programas que oferecem apenas o Mestrado, a nota máxima é 5, enquanto que, para os programas que também oferecem Doutorado, a nota máxima é 7.

Para obter o Conceito CAPES da IFES, deve ser feita a média aritmética dos conceitos CAPES de todos os programas de pós-graduação *stricto sensu* (com mestrado ou com mestrado e doutorado) da instituição que tenham sido objeto de avaliação.

1.6) Qualificação do Corpo Docente

Para qualificar o corpo docente, é aplicada, ao número de professores (professores em exercício efetivo + substitutos + visitantes - professores afastados para capacitação ou cedidos para outros órgãos e/ou entidades da administração pública em 31/12 do exercício), a seguinte ponderação: Docentes doutores (D), peso 5; Docentes mestres (M), peso 3; Docentes com especialização (E), peso 2; e Docentes graduados (G), peso 1.

1.7) Número de Diplomados e Número de Ingressantes na Graduação

Para o número de diplomados (N_{DI}), deve-se considerar o número de concluintes (que completaram os créditos, mesmo não tendo colado grau) dos cursos no ano letivo correspondente ao exercício, somando-se o número de concluintes nos dois semestres do ano.

Para o cálculo dos ingressantes, deve ser considerado o ano do suposto ingresso dos estudantes que se graduam no exercício, com base na duração padrão prevista para cada curso. Com esse procedimento, que é referente ao cálculo do indicador Taxa de Sucesso na Graduação-TSG, não há ingressantes de cursos novos que ainda não tiveram turmas regulares de concluintes (turmas que tenham concluído os créditos na duração padrão curso). Esses cursos não devem ser considerados nesse indicador.

No segundo momento da pesquisa, foram calculados os Indicadores Contábeis da UFG, conforme proposto por Kohama (2006), referentes ao período de 2012 a 2016. Os dados foram extraídos das Demonstrações Contábeis desta instituição, buscadas no SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira) do Governo Federal. Os Demonstrativos foram solicitados ao Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão (e-SIC), sistema que permite qualquer pessoa, física ou jurídica, encaminhe pedidos de acesso às informações públicas da União. Foram utilizados também, oriundos dessas Demonstrações, valores de contas contábeis, tais como *Transferências Financeiras Correntes Recebidas*, *Despesa com Pessoal*, *Outras Despesas Correntes e Imobilizado Líquido*, as quais foram úteis para este estudo na explicação do comportamento de alguns Indicadores de Gestão. Com base nos Balanços Contábeis da UFG foi possível o cálculo dos seguintes quocientes:

QUADRO 6 – Indicadores Contábeis calculados

DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS	INDICADORES CONTÁBEIS
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	Quociente de Execução da Receita
	Quociente de Equilíbrio Orçamentário
	Quociente de Cobertura de Créditos Adicionais
	Quociente de Execução da Despesa
	Quociente do Resultado Orçamentário
BALANÇO FINANCEIRO	Quociente da Execução Orçamentária
	Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária
	Quociente da Execução Orçamentária Corrente
	Quociente da Execução Orçamentária de Capital
	Quociente da Execução Extraorçamentária
BALANÇO PATRIMONIAL	Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros
	Quociente da Situação Financeira
DVP	Quociente da Situação Permanente
	Resultado Patrimonial

Fonte: Elaborado pelo autor

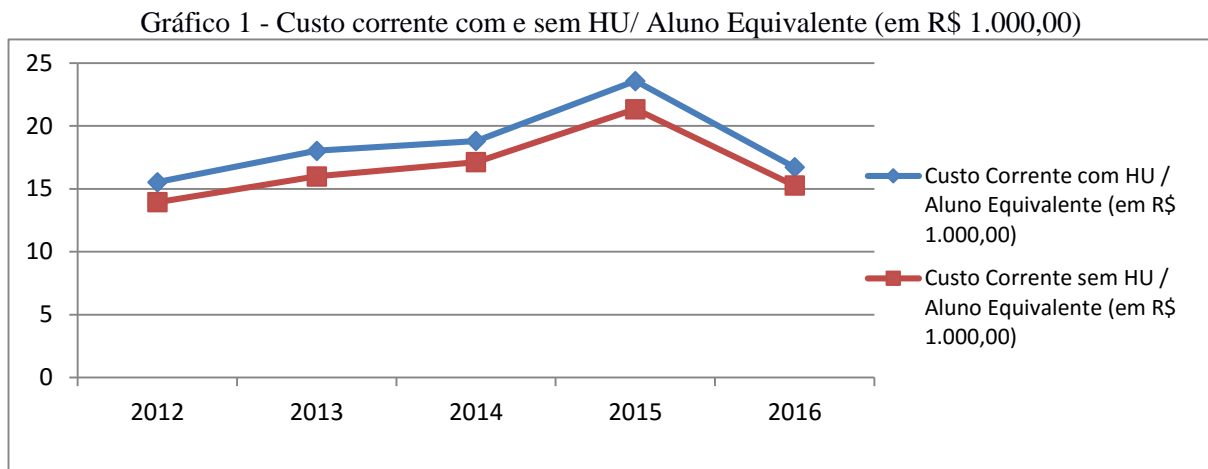
Por possuírem itens de maior relevância nas finanças da UFG, tais como Receitas Correntes (100 % da Receita Total) e Despesas Correntes, que representam mais de 80% do total, foram utilizados para fins de análise apenas os Indicadores Contábeis *Quociente da Execução Orçamentária Corrente*, *Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária*, *Quociente da Execução Extraorçamentária*, *Quociente de Execução da Receita*, *Quociente da Situação Financeira* e *Resultado Patrimonial*. Após a coleta dessas informações, foram tabulados todos os indicadores, tanto os indicadores de gestão como os indicadores contábeis, para, em um terceiro momento, ser feita a comparação dos resultados por período. O objetivo foi a verificação de qual relação há nos resultados dessas duas variáveis, procurando

confirmar uma possível relação de causa e efeito dos resultados contábeis sobre os indicadores de gestão da UFG.

Outra metodologia adotada foi o tratamento desses dados em gráficos de linha e barra. Esse método mostrou o comportamento dos indicadores ao longo do tempo, possibilitando analisar as tendências (evolução positiva ou negativa) dos mesmos.

4 RESULTADOS E ANÁLISE

4.1. CUSTO CORRENTE COM E SEM HU / ALUNO EQUIVALENTE



Fonte: Elaborado pelo autor conforme Indicador – Decisão TCU N.º 408/2002 da UFG

A série histórica do *Custo Corrente com/sem HU e Aluno Equivalente* (gráfico 1) demonstra crescimento durante o período de 2012 a 2015 desse indicador devido à elevação tanto das *Despesas Correntes* como dos *Alunos Equivalentes* da UFG, sendo que o percentual de elevação das despesas foi maior. Esse fato foi verificado no Indicador da Decisão do TCU 408/2002, e confirmado através do Balanço Orçamentário e do Balanço Financeiro (Tabela 2). Em 2016, devido ao aumento dos *Alunos Equivalentes* ser proporcionalmente bem maior que as *Despesas Correntes*, fez com que esse indicador não seguisse a tendência de crescimento dos anos anteriores.

Abaixo segue as Receitas da UFG, praticamente representadas pelas Transferências Correntes Recebidas, e as Despesas Correntes, terminologia genérica utilizada no Orçamento Público que abrange os Custos Correntes. Nota-se que esses itens dos Balanços Públicos são os que mais impactaram a contabilidade da instituição, os quais tiveram crescimento em todos os períodos analisados:

Tabela 1 – Transferências Financeiras Correntes Recebidas pela UFG do Governo Federal e incremento com base o ano anterior (em R\$)

2012	2013	2014	2015	2016
938.315.539,53	1.098.353.765,37	1.241.517.328,88	1.275.728.229,22	1.368.912.566,89
Incremento	17,06%	13,03%	2,76%	7,30%

Fonte: Elaborado pelo autor através do Balanço Financeiro da UFG

Tabela 2 – Despesas Correntes (D.C) da UFG (em R\$)

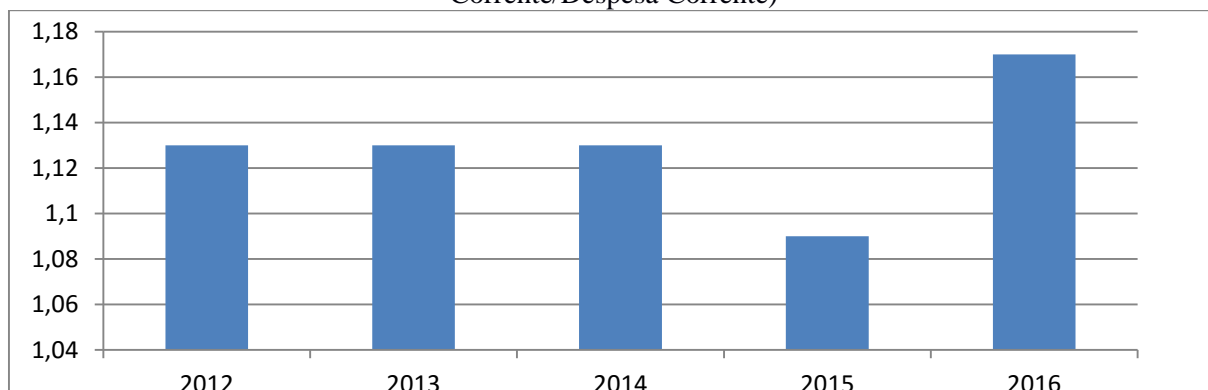
PERÍODO		2012	2013	2014	2015	2016
DESPESAS CORRENTES	<i>Despesas com Pessoal</i>	577.265.579	671.020.276	756.912.412	921.425.450	993.177.118
	Δ %	-	+16,24%	+12,80%	+21,73%	+7,79%
	% do Total das D.C	68,11%	67,59%	67,45%	77,59%	77,92%
	<i>Outras Despesas Correntes</i>	270.317.363	321.787.074	365.289.246	266.137.381	281.512.426
	Δ %	-	+19,14%	+13,52%	-27,13%	+5,77%
	% do Total das D.C	31,89%	32,41%	32,55%	22,41%	22,08%
TOTAL DAS DESPESAS CORRENTES		847.582.942	992.807.350	1.122.201.658	1.187.562.831	1.274.689.544
Δ %		-	+17,13%	+13,03%	+5,82%	+7,34%

Fonte: Elaborado pelo autor através do Balanço Orçamentário da UFG

Apesar de todo o período analisado (2012 a 2016) a UFG ter apresentado Superávit do Orçamento Corrente (Receita Corrente > Despesa Corrente), em 2015, no entanto, houve queda considerável de cinco Indicadores Contábeis, inclusive *Déficit Financeiro* (Ativo Financeiro < Passivo Financeiro), não demonstrando, portanto, qualquer influência no Indicador de Gestão *Custo Corrente / Aluno Equivalente*, conforme disposto abaixo:

a) Quociente da Execução Orçamentária Corrente

Gráfico 2 - Quociente da Execução Orçamentária Corrente da UFG (Receita Corrente/Despesa Corrente)



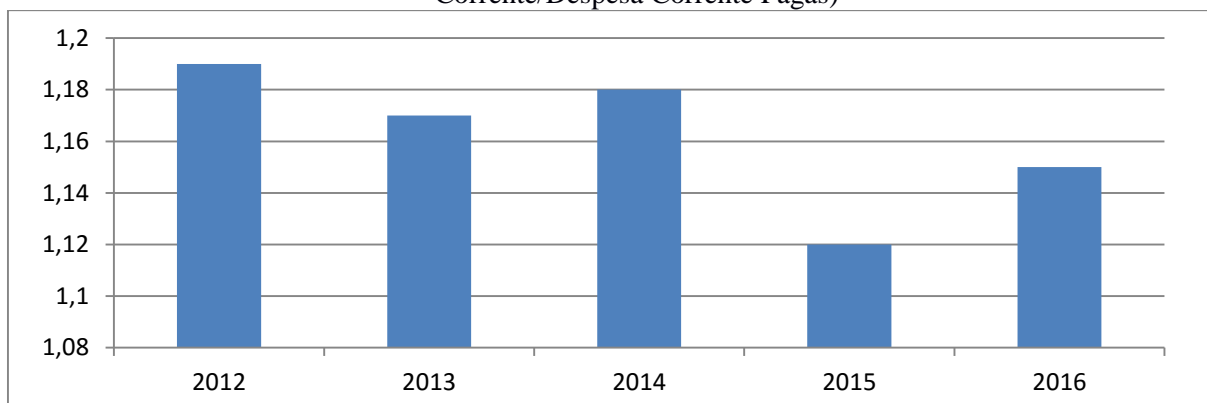
Fonte: Elaborado pelo autor através do Balanço Financeiro da UFG

O indicador contábil aplicado ao Balanço Financeiro da UFG *Quociente da Execução Orçamentária Corrente* considera as despesas liquidadas, quer dizer, aquelas em que o serviço já foi prestado à instituição, porém nessas despesas podem estar incluídas aquelas pagas, ou ainda aquelas em processo de pagamento. Neste último caso, ainda não houve o desembolso financeiro. O indicador demonstrou uma tendência de estabilidade em seus índices no período de 2012 a 2014 (Gráfico 2), mesmo com aumento dos Custos Correntes (Gráfico 1), o que pode ser explicado pelo aumento também de repasses financeiros do Governo Federal nesse período à Instituição, transferências de recursos que não aconteceram na mesma proporção em 2015. Da mesma forma, nos Balanços Financeiro e Orçamentário, foi confirmada a tendência de aumento das despesas correntes da UFG (Tabela 2).

Em 2016 os Custos Correntes, conforme verificados no Indicador *Custo Corrente com e sem HU/Aluno Equivalente*, não continuaram crescendo proporcionalmente acima do número de *Alunos Equivalentes*, fazendo com que o seu indicador diminuísse. Apesar disso, houve elevação das Despesas Correntes do Balanço Financeiro nesse ano. Esse crescimento foi na mesma proporção do aumento da Receita Corrente da UFG, revelada nos repasses financeiros do Governo Federal em 2016 (Tabela 1), os quais representaram aproximadamente 7,30% de incremento de 2015 para 2016, conforme Tabelas 1 e 2.

b) Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária

Gráfico 3 - Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária da UFG (Receita Corrente/Despesa Corrente Pagas)



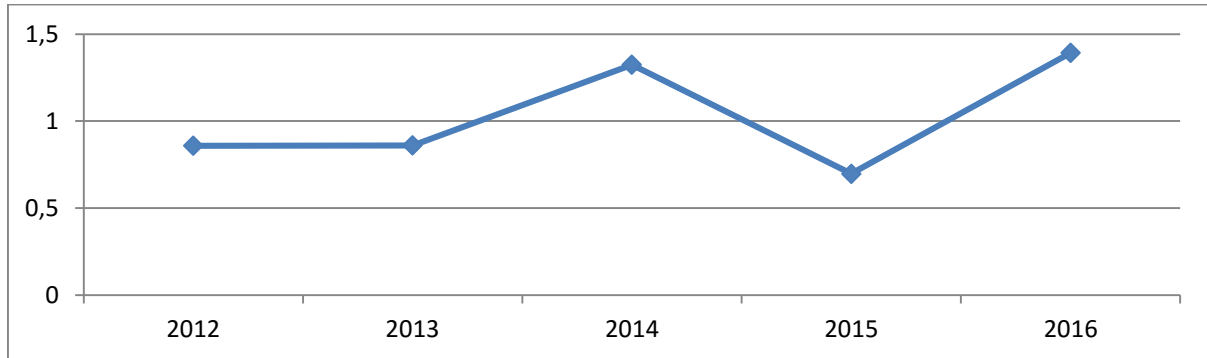
Fonte: Elaborado pelo autor através do Balanço Financeiro da UFG

O quociente contábil aplicado ao Balanço Financeiro da UFG *Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária* demonstrou da mesma maneira uma estabilidade em seus índices no período de 2012 a 2014 (Gráfico 3). Esse Indicador considera somente as despesas pagas durante o exercício financeiro, ou seja, aquelas que efetivamente saiu do caixa da UFG. Verifica-se, da mesma forma, que em 2015 essa razão *Receita/Despesa Paga* diminuiu, fato

que é explicado, principalmente, pelo pequeno aumento de 2,76% dos valores financeiros repassados à UFG (Tabela 1) em contrapartida ao crescimento percentual maior das Despesas Pagas nesse período, confirmadas nos Indicadores de Gestão.

c) Quociente de Execução da Receita

Gráfico 4 - Quociente de Execução da Receita da UFG (Receita Executada/Receita Prevista)

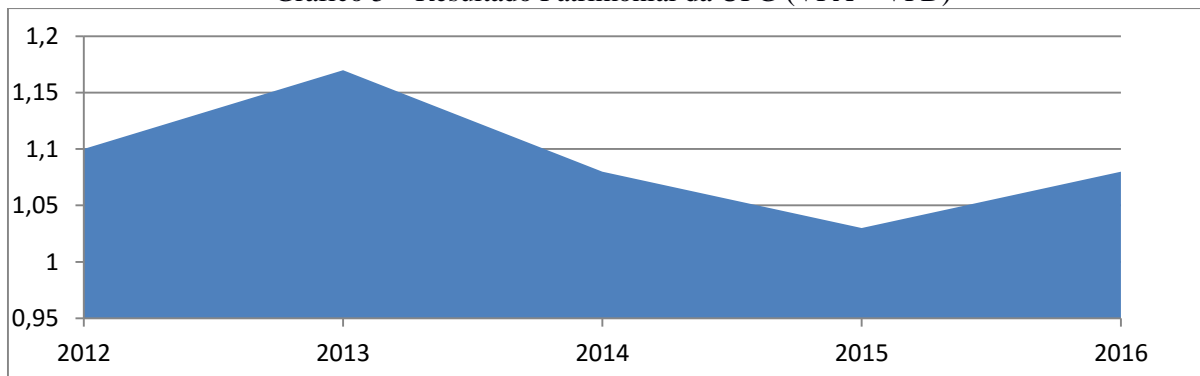


Fonte: Elaborado pelo autor através do Balanço Orçamentário da UFG

Seguindo a tendência dos outros dois Indicadores Contábeis, verificou-se em 2015 uma queda do Indicador do Balanço Orçamentário *Quociente da Execução da Receita* (onde não entram no cálculo os repasses financeiros do Governo Federal). Esse quociente leva em consideração o que a UFG obteve de arrecadação própria em relação ao que foi previsto. Verificou-se frustração de arrecadação (Arrecadação < Previsão) da UFG em 2015 de mais de 30% do que foi previsto (Gráfico 4). Já nos outros anos houve melhores arrecadações, tanto que 2014 e 2016 houve Excesso de Arrecadação (Arrecadação > Previsão).

d) Resultado Patrimonial

Gráfico 5 – Resultado Patrimonial da UFG (VPA – VPD)



Fonte: Elaborado pelo autor através da DVP da UFG

O Resultado Patrimonial da UFG, obtido pela diferença do Total das Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA) pelo Total das Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD), do ano de 2012 a 2016 sempre foi superavitário (índice acima de 1). Esse importante indicador que demonstra a evolução do Patrimônio Líquido da Administração Pública

demonstrou queda desde 2014. Por obter o pior resultado em 2015, demonstra-se mais uma vez a dependência da UFG dos repasses financeiros do Governo Federal para uma boa gestão financeira e patrimonial dessa IFES.

e) Quociente da Situação Financeira do Balanço Patrimonial

Tabela 3 – Superávit ou Déficit Financeiro (AF / PF)

PERÍODO	2012	2013	2014	2015	2016
Ativo Financeiro / Passivo Financeiro	0,9979	1,01	0,28	0,28	0,14

Fonte: Elaborado pelo autor através do BP da UFG

A situação financeira da UFG, representada pelo *Quociente da Situação Financeira*, foi deficitária a partir de 2014. Esse é um importante indicador pelo fato de possibilitar a abertura de créditos adicionais. De acordo com o artigo 43 da Lei 4320/64 “O Superávit Financeiro apurado no Balanço Patrimonial do exercício anterior poderá ser utilizado como fonte de recurso para a abertura de créditos suplementares ou especiais”.

Porém um indicador da situação financeira cada vez menor demonstra um esforço crescente da instituição em executar suas ações e projetos. O objetivo da Administração Pública, ao contrário da iniciativa privada em obter lucros e gerar retorno financeiro aos investidores, é “a realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”, conforme assinalou MEIRELLES (2007).

De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBC TSP Estrutura Conceitual (2016), “o desempenho dos governos e da maioria das entidades do setor público não está totalmente ou adequadamente refletido em qualquer medida dos resultados financeiros”. Isso se deve a necessidade do desempenho financeiro ser avaliado no contexto dos resultados da prestação de serviços à sociedade. Não há por parte da administração pública, portanto, a preocupação em manter disponibilidades em Caixa com intuito de prover a continuidade das atividades, pois sempre o Aparelho Estatal irá obter receitas com arrecadação, mas a satisfação da sociedade é o objetivo primário.

Pela análise do Balanço Patrimonial da UFG verificou-se também crescimento do Imobilizado em todos os anos estudados, razão pela qual o seu Ativo Financeiro apresentou-se menor ano após ano. Isso se deve a intenção de adquirir bens móveis e imóveis necessários ao ensino e pesquisa, conforme informados nos Relatórios de Gestão da UFG e confirmados no Balanço Patrimonial (Tabela 4).

Tabela 4 – Valor do Imobilizado Líquido da UFG (em R\$)

PERÍODO	2012	2013	2014	2015	2016
Valor do Imobilizado Líquido	565.164.612,92	832.240.077,52	890.495.478,29	990.223.910,60	1.062.434.412,15

Fonte: Elaborado pelo autor através do Balanço Patrimonial da UFG

4.2. ALUNO TEMPO INTEGRAL / PROFESSOR EQUIVALENTE

As séries históricas do Número de *Alunos em Tempo Integral* e *Número de Professores Equivalentes* (Tabela 5) indicam um crescimento durante o período de análise. Entretanto, a razão *Aluno Tempo Integral/Professor Equivalente* (Gráfico 6) apresenta uma pequena oscilação nesse período, pois o numerador dessa relação cresceu relativamente mais nos anos de 2014 e 2016 em comparação ao seu denominador, e este obteve um crescimento maior relativamente ao seu numerador no ano de 2013 e 2015.

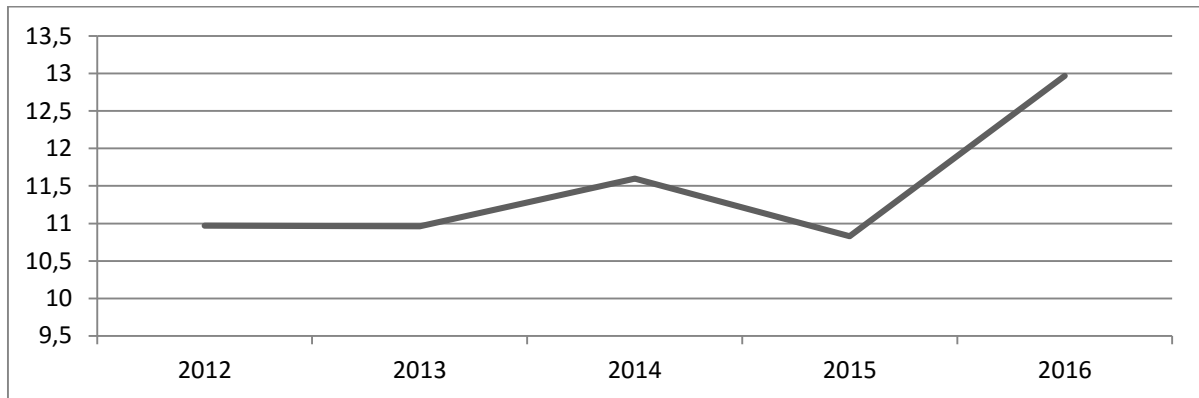
No período de 2015 podemos obter importantes informações. O número de *Professores Equivalentes* obteve um aumento de 14,13% (Tabela 6), o que ocasionou o seu natural impacto na folha de pagamento. A confirmação acontece nos indicadores contábeis *Quociente da Execução Orçamentária Corrente* e *Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária*, os quais valores foram 1,09 e 1,12, respectivamente, menores índices no período analisado. Isso se deve ao baixo crescimento das Receitas Correntes da UFG, representadas principalmente pelos repasses financeiros do Governo Federal, além do aumento das Despesas Correntes, principalmente no item *Despesas Com Pessoal e Encargos Sociais*, que cresceram 21,73% em 2015 (Tabela 2).

Tabela 5 - Resultado do Indicador *Aluno Tempo Integral/ Professor Equivalente*

INDICADOR / PERÍODO	2012	2013	2014	2015	2016
Numero de Aluno Tempo Integral	21.440,86	23.059,84	25.456,20	27.123,74	28.462,67
Δ %	-	+7,55%	+10,39%	+6,55%	+4,97%
Numero de Professor Equivalente	1.954,50	2.104,00	2.194,50	2.504,50	2.194,50
Δ %	-	+7,65%	+4,30%	+14,13%	-12,38%
Indicador Aluno Tempo Integral/ Professor Equivalente	10,97	10,96	11,6	10,83	12,97

Fonte: Elaborado pelo autor conforme Indicadores Primários – Decisão TCU N.º 408/2002 da UFG

Gráfico 6 - Aluno Tempo Integral/Professor Equivalente (x1.000)



Fonte: Elaborado pelo autor conforme Indicadores Primários – Decisão TCU N.º 408/2002 da UFG

Ainda a respeito desse quociente (*Aluno Tempo Integral/Professor Equivalente*), mesmo se tendo uma dificuldade de relacioná-lo com os Indicadores Contábeis, devido o mesmo estar em números não monetários, verifica-se no estudo dos Balanços Contábeis da UFG (Balanço Financeiro e Balanço Orçamentário) sempre aumento das Despesas Correntes com Pessoal (Tabela 2), onde as despesas com salários de professores da UFG se incluem.

Nos Indicadores Primários do TCU verifica-se que houve aumento no número de *Professores Equivalentes* de 2012 a 2016, bem como no de *Alunos em Tempo Integral*. Supõe-se, dessa maneira, que esses indicadores administrativos foram reflexos do crescimento das Despesas Correntes planejadas e executadas pela UFG (Tabela 2). No entanto, para a manutenção de uma IFES apresentando crescimento de docentes e discentes, conforme pesquisa de BORGERT et al (2004), não pressupõe que necessariamente haverá ações do governo para o aumento das Despesas de Custeio, como por exemplo: materiais de consumo, serviços terceirizados, água e energia elétrica. Porém o aumento das dotações orçamentárias com auxílio financeiro, bem como do grupo *Pessoal e Encargos Sociais*, que incluem salários de professores e técnicos administrativos, influenciará Indicadores de Gestão de uma IFES, principalmente o indicador *Aluno Tempo Integral/ Professor Equivalente*.

4.3. ALUNO TEMPO INTEGRAL / FUNCIONÁRIO EQUIVALENTE

Verifica-se que, ao longo dos anos analisados, uma estabilidade desse indicador de 2012 a 2014 (Tabela 6). A partir de 2015 houve um considerável aumento desse indicador, o que se deve ao decréscimo da variável *Funcionários Equivalentes* na ordem de 14,44% nesse período. Dessa maneira, pôde verificar-se relação inversa com o indicador *Quociente da Execução Orçamentária Corrente*, onde as Despesas Correntes aumentaram, bem como também, relação inversa com o item *Despesas Com Pessoal e Encargos Sociais* (Tabela 2), o

qual também aumentou. Deduz-se assim que o peso do gasto financeiro com *Funcionário Equivalente* da UFG é baixo dentro o montante das *Despesas com Pessoal* da UFG.

Tabela 6 – Resultado do Indicador *Aluno Tempo Integral/ Funcionário Equivalente*

INDICADOR / PERÍODO	2012	2013	2014	2015	2016
Numero de Aluno Tempo Integral	21.440,86	23.059,84	25.456,20	27.123,74	28.469,71
Δ %	-	+7,55%	+10,39%	+6,55%	+4,96%
Numero de Funcionários Equivalentes	2.804,05	2.915,30	3.278,53	2.805,00	3.302,75
Δ %	-	+3,97%	+12,46%	-14,44%	+17,75%
Aluno Tempo Integral/ Funcionário Equivalente	7,65	7,91	7,76	9,67	8,62

Fonte: Elaborado pelo autor conforme Indicadores Primários – Decisão TCU N.º 408/2002 da UFG

4.4. FUNCIONÁRIO EQUIVALENTE / PROFESSOR EQUIVALENTE

De acordo com a metodologia do TCU, esse indicador resultou em 1,12 no ano de 2015 (Tabela 7), apresentando considerável decréscimo em relação aos indicadores dos anos anteriores de 2012 a 2014, os quais permaneciam em tendência de estabilidade e que indicavam evolução semelhante das duas variáveis que compõem essa razão. Porém, no período de 2015, esse indicador não apresentou essa tendência devido à redução na quantidade de *Funcionários Equivalentes*. Em 2016 o indicador voltou a crescer devido à redução da variável *Professor Equivalentes*.

Relacionando esse Indicador de Gestão com os Indicadores Contábeis, e conforme verificado anteriormente, o peso com as dotações orçamentárias e consequentemente com os gastos financeiros com *Professor Equivalente* é maior que esse peso com *Funcionários Equivalentes* da UFG. Por isso o número de *Funcionários Equivalentes* em 2015 (Tabela 7) diminui mesmo com a elevação das *Despesas com Pessoal*.

Tabela 7 – Resultado do Indicador *Funcionário Equivalente/Professor Equivalente*

INDICADOR / PERÍODO	2012	2013	2014	2015	2016
Número de Funcionários Equivalentes	2.804,05	2.915,30	3.278,53	2.805,00	3.302,75
Δ %	-	+3,97%	+12,46%	-14,44%	+17,75%
Número de Professor Equivalente	1.954,50	2.104,00	2.194,50	2.504,50	2.194,50
Δ %	-	+7,65%	+4,30%	+14,13%	-12,38%
Indicador Funcionário Equivalente/ Professor Equivalente	1,43	1,39	1,49	1,12	1,51

Fonte: Elaborado pelo autor conforme Indicadores Primários – Decisão TCU N.º 408/2002 da UFG

4.5 DEMAIS INDICADORES DE GESTÃO

Tabela 8 - Outros resultados de Indicadores de Gestão

INDICADOR / PERÍODO	2012	2013	2014	2015	2016
<i>Grau de Participação Estudantil (GPE)</i>	0,79	0,76	0,80	0,85	0,83
<i>Conceito CAPES/MEC para a Pós-Graduação</i>	3,63	3,88	3,46	3,68	3,66
<i>Índice de Qualificação do Corpo Docente (IQCD)</i>	4,23	4,04	4,04	4,16	4,04
<i>Taxa de Sucesso na Graduação (TSG)</i>	0,62	0,51	0,51	0,51	0,47

Fonte: Elaborado pelo autor conforme Resultados dos Indicadores – Decisão TCU N.º 408/2002 da UFG

Observa-se na Tabela 8 que alguns resultados de Indicadores de Gestão independeram de aspectos contábeis. O GPE, o Conceito CAPES/MEC para a Pós-Graduação, o IQCD e o TSG apresentaram oscilações durante o período de 2012 a 2016. Comparando-os com os Indicadores dos Balanços Públicos, pode-se perceber baixa correspondência entre eles, principalmente quando esses Quocientes Contábeis envolvem Receitas e Despesas Correntes, itens mais relevantes nos Demonstrativos Governamentais, e os quais sempre apresentaram crescimentos relevantes em seus números, com exceção das Receitas Correntes de 2015 mencionadas algumas vezes no estudo (Tabelas 1 e 2).

Pela metodologia do TCU, os Indicadores de Gestão da Tabela 8 obtiveram os melhores desempenhos em 2015, ano dos piores desempenhos contábeis da UFG. O que ocorreu provavelmente nesse período foi um benefício pelos resultados positivos financeiros de anos anteriores, como por exemplo, os melhores incrementos de Receitas Correntes de 2013 e 2014. Pode-se deduzir que quando há um bom desempenho econômico, financeiro ou patrimonial, o impacto em alguns Indicadores de Gestão poderá ocorrer em anos posteriores, e estes também poderão influenciar os Indicadores Contábeis futuramente. Um exemplo é o IQCD. Conforme Freire et al. (2007), um bom Índice de Qualificação do Corpo Docente é prenúncio de professores mais preparados e envolvidos com as atividades de pesquisa, extensão e, principalmente, ensino.

Dessa maneira, gastos financeiros para obtenção de professores mais qualificados e comprometidos no ensino significa ter esses docentes um grande peso na qualidade na formação do aluno. Segundo os mesmos autores, o maior envolvimento discente pode gerar um efeito positivo no seu desempenho, uma vez que um ensino forte implica “...em construção de mais laboratórios, bibliotecas, grupos e projetos de pesquisa ativos e bolsas”,

tendo assim natural efeito nos Indicadores Contábeis Orçamentários, Financeiros e Patrimoniais.

No entanto existem situações externas adversas, como a recessão econômica brasileira desde 2014, que impactam os índices contábeis da maioria das entidades públicas. Por conta da queda da atividade econômica que influencia negativamente a arrecadação, Junior et al (2016) reforçaram em seus estudos a ideia do Estado brasileiro que vem enfrentando dificuldades para equilibrar suas contas devido à diminuição do recolhimento de impostos. Como consequência, conforme o Relatório de Gestão do exercício de 2015 da UFG, nesse período houve o comprometimento do planejamento da instituição devido à insuficiência de créditos orçamentários em 2015, frutos de cortes orçamentários de 10% em Custeio e de 50% em Despesa de Capital. Ainda segundo o Relatório, medidas de redução do consumo de energia elétrica, água, telefone, dos custos com serviços terceirizados foram executadas para minimizar esse problema. Contudo, a instituição continuou com a ampliação do número de vagas em graduação, número de programas em pós-graduação, número de publicações e o número de ações de extensão. Pode-se verificar que realmente essas medidas surtiram efeito nos Demonstrativos Contábeis, pois a conta *Outras Despesas Correntes* da UFG (Tabela 2), aquelas que não entram no cálculo o gasto com *Pessoal*, tiveram uma redução de mais de 27% nesse período, o que possibilitou a continuação das ações e projetos ensino, pesquisa e extensão da instituição.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Partindo do objetivo principal de analisar se o desempenho contábil tem efeito sobre o desempenho administrativo da UFG, realizou-se uma pesquisa que permitiu aprofundar o conhecimento sobre esta instituição que têm sido, assim como outras IFES, alvo de crescentes avaliações por parte da administração pública federal e fiscalização de órgãos de controle. Dispondo de um conjunto de Indicadores impostos pelo TCU a essa autarquia federal, bem como das suas Demonstrações Contábeis, buscou-se encontrar relações de dependência entre os Indicadores de Gestão e os Indicadores Contábeis, nos anos de 2012 a 2016.

Os resultados permitem inferir que grande parte dos Indicadores de Gestão referente à Decisão TCU N.º 408/2002 da UFG apresentou oscilação em seus resultados durante o período analisado de 2012 a 2016, demonstrando diferentes comportamentos dos Indicadores Contábeis. Apenas o Indicador de Gestão *Custo Corrente / Aluno Equivalente* apresentou relação diretamente proporcional com os Indicadores Contábeis, pois é o único com aspectos

orçamentários e financeiros na sua formação, com exceção do ano de 2016, em que esse indicador não acompanhou o desempenho contábil da instituição. O montante de Repasses Financeiros do Governo Federal à Instituição, por exemplo, foi o indicativo da elevação ou diminuição desse indicador (*Custo Corrente / Aluno Equivalente*) de 2012 a 2015.

Pode-se observar que os demais Indicadores de Gestão reagiram, em cada ano, independentemente de aspectos contábeis, por obterem: 1) impactos positivos em seus indicadores anos posteriores às medidas econômicas, financeiras e patrimoniais (aumento de *Transferências Correntes*, por exemplo); 2) impactos positivos por fatores internos, como boas práticas e esforços administrativos que não dependem de medidas econômico-financeiras para prosperar, ou 3) variáveis que não causaram tanto impacto nas contas da UFG, como exemplo *Funcionários Equivalentes*.

Portanto, a eficiência na administração financeira, orçamentário e patrimonial de uma universidade pública, representada por Indicadores Contábeis, passa por uma boa administração financeira e orçamentária. Essa gestão possui alto valor no pleno desenvolvimento da IFES, pois demonstra a habilidade e o comprometimento na execução de ações e projetos na área de ensino, pesquisa e extensão. Esse esforço pode gerar a curto prazo, conforme estudado, bons Índices de Qualificação do Corpo Docente, os quais podem influenciar na qualidade da formação do aluno. No entanto, outros fatores que não envolvem o erário público, colaboraram para essa situação. Uma Taxa de Sucesso na Graduação, por exemplo, foi um sinal de realização do curso em tempo regular, o que indica mais interesse e dedicação do aluno para seu desenvolvimento.

Ressalta-se que a pesquisa merece ser aprofundada. Considera-se que dados mais detalhados, por meio de Balancetes Contábeis, como o desmembramento de Salários de Professores dos Técnicos Administrativos, bem como mais períodos de análises permitirão obter resultados mais sólidos. Esta é a perspectiva de continuidade na qual se busca um melhor conhecimento sobre administração e contabilidade pública.

6. REFERÊNCIAS

BORGERT, A.; QUINTANA, A.C.; MACHADO, M.F. Análise Comparativa entre as Despesas de Custeio das Universidades Federais da Região Sul e Nordeste. In: IV Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul, 2004, Florianópolis. UFSC.

BRASIL. Lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 05 de maio de 2000.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 23 de março de 1964.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001.** Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>>. Acesso em 15 mar. 2016.

BRASIL. Tribunal de Contas da União - TCU; Secretaria de Educação Superior – SESu/MEC; Secretaria Federal de Controle Interno – SFC. Orientações para o cálculo dos indicadores de gestão: decisão TCU nº 408/2002 – plenário. Versão revisada em janeiro de 2010.

CENEVIVA, Ricardo; FARAH, Marta Ferreira Santos. **Avaliação, informação e responsabilização no setor público.** Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, nº 4, p. 993, ago. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Brasília, 23 de setembro de 2016. Disponível em < <http://cfc.org.br/noticias/cfc-publica-a-norma-estrutura-conceitual-da-contabilidade-publica>>. Acesso: em 16 jun. 2017.

DA SILVA, Idenilson Lima; DRUMOND, Romeu Bizo. **A Necessidade da Utilização de Sistema de Custos e de Indicadores de Desempenho na Administração Pública.** Disponível em

em

:<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos42004/an_resumo.asp?cod_trabalho=128.>
>Acesso em 12 abr. 2016.

FERNANDES, José Lúcio Tozetti. Indicadores para a avaliação da gestão das universidades federais brasileiras: um estudo da influência dos gastos sobre a qualidade das atividades acadêmicas do período 1998-2006. 2009. 115 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília/UFPB/UFRN, Brasília, 2009.

FREIRE, F. S et al. Análise do desempenho acadêmico e indicadores de gestão das IFES. Revista Produção. Congresso Brasileiro de Custos. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GRATERON, I. R. G. **Auditoria de Gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público**. Cadernos de estudo. São Paulo, FIPECAFI, v. 11, n. 21, p. 24-41, mai/ago 1999. Disponível em: <<http://www.scielo.br>>. Acesso em 11 mai. 2016.

JUNIOR, L. A. P et al. Crise Fiscal do Estado Brasileiro: Saídas pela via da gestão. IX Congresso CONSAD de Gestão Pública, Brasília, 2016. Disponível em: <http://consad.org.br/wp-content/uploads/2016/06/Painel-45-01.pdf>. Acesso em: 08 jun. 2017.

KATAOKA, Sheila Sayuri. **Controle interno gerencial nos Fundos de Pensão do Estado de Pernambuco**: contribuição de uma modelagem de monitoramento dos riscos com o uso de indicadores Contábeis e Atuariais. 2011. 141 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011. Disponível em: <https://www.ufpe.br/ppgcontabeis/images/documentos/Dissertacoes/sheila_sayurikataoka_24_02_2011.pdf>. Acesso em: 11 jul. 2016.

KOHAMA, Hélio. **Balancos Públicos: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARION, José Carlos. **Análise das Demonstrações Contábeis: Contabilidade Empresarial**. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, R. A; NETO, P. L. O. **Indicadores de Desempenho para a Gestão pela Qualidade Total: uma proposta de sistematização**. Gestão e Produção, v. 5, n.3, p. 298, dez 1998. Disponível em: <<http://tupi.fisica.ufmg.br>>. Acesso em 07 jun. 2016.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 33ª Edição. Atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Dêlcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. Malheiros Editores. São Paulo, 2007.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL. **MTO 2008: Manual Técnico de Orçamento**. Brasília: SOF, 2008. 152 p. Disponível em: <http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico/MTO_2008.pdf>. Acesso em: 18 mar. 2016.

QUINTANA, A.C. **Análise da Relação Entre Os Indicadores de Gestão e Os Indicadores Contábeis das Universidades Federais do Rio Grande do Sul**. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos112011/67.pdf>> Acesso em 26 abr. 2016.

SARAIVA, Luiz Alex Silva; NUNES, Adriana de Souza. **A efetividade de programas sociais de acesso à educação superior: o caso do ProUni**. *Revista de Administração Pública*– FGV. Rio de Janeiro, nº 4, p. 949, jul./ago. 2011. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7022>>. Acesso em 21 mar. 2016.

SECRETARIA DE GESTÃO DO MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. **Produto 4–Guia Referencial para Medição de Desempenho e Manual para Construção de Indicadores: Guia Referencial para Medição de Desempenho na Administração Pública**. Especial ed. Brasília: MPOG, 2009. 113 p. Disponível em: <<http://www.gespublica.gov.br/>>. Acesso em 04 abr. 2016.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **PARTE V – Demonstrações Aplicadas ao Setor Público: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. STN ed. Brasília: STN, 2013. 62 p. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasep>>. Acesso em: 22 mar. 2016.

SIEGA, Gabriela Tomaz. **Identificação do Enquadramento das Notas Explicativas do Estado de Santa Catarina em Relação às Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis: UFSC, 2011.

SILVA, Anderson Roberto Pires e et al. **Gastos Públicos na Melhoria da Qualidade de Vida: Avaliação de Funções de Governo dos 40 Municípios Melhores Classificados no**

IDHM. In: XV CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE NO SÉCULO XXI, 15., 2015, São Paulo. **Anais...** . São Paulo: Congresso Usp, 2015. p. 1 - 16. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos152015/20.pdf>>. Acesso em: 11 jul. 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Boletim do TCU N.3: **Técnica de Indicadores de Desempenho para Auditorias.** Especial ed. Brasília: TCU, 2011. 29 p.