

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS – FACIC
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

HUGU SOARES SABINO

**EVOLUÇÃO DE DESEMPENHO: UMA ANÁLISE SOBRE AS
MENSURAÇÕES DE CUSTOS DAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS**

UBERLÂNDIA

2024

HUGU SOARES SABINO

**EVOLUÇÃO DE DESEMPENHO: UMA ANÁLISE SOBRE AS
MENSURAÇÕES DE CUSTOS DAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS**

Artigo Acadêmico apresentado à Faculdade Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Profa. Dra. Edvalda Araújo Leal

UBERLÂNDIA - MG

2024

HUGU SOARES SABINO

**EVOLUÇÃO DE DESEMPENHO: UMA ANÁLISE SOBRE AS
MENSURAÇÕES DE CUSTOS DAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS**

Artigo Acadêmico apresentado à Faculdade Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Banca de Avaliação:

Profa. Dra. Edvalda Araújo Leal

(Modalidade Blind Review)

(Modalidade Blind Review)

Uberlândia (MG), 11 de março de 2024

RESUMO

O artigo aborda a evolução de desempenho e mensuração de custos em universidades públicas, com foco na implementação da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) TSP 34. A gestão eficiente dos recursos públicos é crucial para as organizações governamentais, e a NBC TSP 34 visa promover transparência e responsabilidade na administração dos gastos. A pesquisa qualitativa e documental foi adotada para compreender a implementação da norma e seu impacto nas universidades federais brasileiras. O estudo analisa o Relatório Foco em Custos (RFC) para comparar o desempenho das instituições em termos de indicadores-chave, como Regularidade, Dispersão, Personalização e Economicidade. Os resultados obtidos apresenta variações na gestão de custos e na competitividade e qualidade acadêmica das universidades, com destaque para a ascensão de algumas instituições e o declínio de outras. É necessário uma análise mais aprofundada para compreender os fatores que contribuíram para essas variações e suas implicações.

Palavras-chave: Evolução de desempenho, mensuração de custos, Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) TSP 34, universidades públicas, transparência, responsabilidade, gestão de custos, eficiência, recursos públicos.

ABSTRACT

The article addresses the evolution of performance and measurement of public costs in universities, focusing on the implementation of the Brazilian Accounting Standard (NBC) TSP 34. The management of public resources is crucial for government organizations, and NBC TSP 34 aims to promote the transparency and responsibility in spending management. Qualitative and documentary research was adopted to understand the implementation of the standard and its impact on Brazilian federal universities. The study analyzes the Cost Focus Report (RFC) to compare the performance of institutions in terms of key indicators, such as Regularity, Dispersion, Personalization and Economicity. The results obtained show variations in cost management and in the competitiveness and academic quality of universities, with emphasis on the rise of some institutions and the decline of others. Further analysis is needed to understand the factors that develop into these variations and their implications.

Keywords: *Performance evolution, cost measurement, Brazilian Accounting Standard (NBC) TSP 34, public universities, transparency, responsibility, cost management, efficiency, public resources.*

1 INTRODUÇÃO

O uso da contabilidade de custos por entidades governamentais no Brasil ainda não é uma prática consolidada. Somente em 2011, o Conselho Federal de Contabilidade emitiu a norma (NBC T 16.11) que versa sobre a aplicação da contabilidade de custos no setor público. Esse subsistema de informação de custos do setor público deve processar e evidenciar os custos de bens e serviços oferecidos à sociedade, sendo adotado por todas as entidades públicas (BRANDÃO, 2022). A gestão eficiente dos recursos públicos é uma preocupação fundamental para as organizações governamentais em todo o mundo, e a implementação dessa norma representa um avanço significativo na busca por uma gestão mais eficaz e sustentável dos gastos governamentais.(BRANDÃO,2022).

Conforme Neto e Cruz (2022), o Conselho Federal de Contabilidade emitiu a norma NBC TSP 34 para promover maior transparência e responsabilidade na administração dos recursos públicos. Essa norma trata especificamente da contabilidade de custos no setor público e é crucial para garantir uma gestão mais eficiente e sustentável dos gastos governamentais. Com a aplicação da contabilidade de custos, as entidades públicas poderão evidenciar com mais precisão os custos de bens e serviços oferecidos à sociedade, promovendo uma gestão mais transparente e responsável. Essa medida representa um avanço na busca por uma gestão mais eficaz dos recursos públicos e reforça o compromisso com a transparência e a responsabilidade na administração dos recursos públicos.

A Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) TSP 34 estabelece diretrizes claras para a identificação, mensuração, registro e divulgação dos custos no setor público. Seu principal objetivo é fornecer informações precisas sobre os custos das atividades, programas e projetos governamentais, permitindo uma análise mais completa e uma tomada de decisão embasada em dados concretos (referenciar a norma). Dessa forma, espera-se que a norma contribua para o aprimoramento da eficiência, eficácia e economicidade na gestão dos recursos públicos.

Segundo Neto e Cruz (2022), uma das principais vantagens da adoção da NBC TSP 34 é a possibilidade de comparabilidade entre entidades governamentais, tanto em nível nacional quanto internacional. Com diretrizes padronizadas, é possível analisar e avaliar os custos de diferentes organizações públicas, facilitando a identificação de boas práticas, ações corretivas e aprimoramentos nos processos de gestão de custos. Além disso, a norma proporciona uma base sólida para a transparência e prestação de contas, permitindo que os cidadãos e demais partes interessadas compreendam melhor como os recursos públicos estão sendo utilizados (NETO; CRUZ, 2022).

No entanto, a implementação dessa norma também apresenta desafios significativos para as entidades governamentais. Os principais desafios para o setor, destacam-se a capacitação dos profissionais responsáveis pela contabilidade de custos, a adaptação dos sistemas de informação existentes e a integração dos dados de custos com outros sistemas de gestão financeira e orçamentária (FONTES; OLIVEIRA; GURGEL, 2020). Além disso, a coleta e o registro precisos dos dados de custos requerem um esforço contínuo e sistemático, envolvendo todas as áreas e níveis hierárquicos das organizações.

Quando relacionado as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), percebe-se que as universidades Federais tem grande relevância tanto para os alunos e pesquisadores, quando para a sociedade no geral (GOULARTE; BORGERT, 2023). Segundo Curi *et al.* (2012), as universidades geram benefícios para sociedade através de uma gestão equilibrada e eficiente dos seus recursos, seja financeiros ou humanos. O cenário se torna um pouco mais crítico, devido aos diversos cortes e contingenciamentos orçamentários que as mesmas vem sofrendo ano após ano. De acordo com Goularte e Borgert (2023), é necessário a utilização de uma gestão estratégica dos seus custos aperfeiçoando assim a mensuração da relação custo/benefício para as organizações.

Como forma de avaliar e mensurar o nível de gestão de custos das instituições públicas em geral, o governo implementou a partir do ano de 2019 o Relatório Foco em Custos (RFC), o objetivo é avaliar o desempenho dos custos das mesmas. Assim, surge o objetivo desse estudo, que é analisar as dez universidades com melhor classificação no período de 2020 a 2022 no RFC, com o propósito de verificar quais indicadores e percentuais tiveram modificação significativa e como isso contribuiu para a posição no *ranking* atual em relação a gestão de custos das instituições.

Diante desse contexto, este artigo contribui para a compreensão da gestão de custos atual nas instituições de ensino públicas, que poderá impactar na implementação da NBC TSP 34 nas universidades, especialmente no que diz respeito à gestão de custos e ao desempenho financeiro das mesmas. Espera-se que os resultados deste estudo possam fornecer reflexões para aprimorar a gestão de custos nas universidades federais brasileiras e, conseqüentemente, melhorar sua eficiência e efetividade no uso dos recursos públicos.

2 REFERENCIAL TEORICO

2.1 Gestão de Custos no Setor Público

De acordo com Monteiro e Pinho (2017), a contabilidade de custos no setor público é uma área de estudo e prática que visa fornecer informações precisas e relevantes sobre os gastos realizados pelas entidades governamentais. Ela desempenha um papel fundamental na gestão eficiente dos recursos públicos, promovendo a transparência, a responsabilidade e a tomada de decisão embasada em dados concretos. Nesta seção do artigo, serão abordados alguns conceitos-chave relacionados aos custos no setor público (REZENDE; CUNHA; CARDOSO, 2010).

Os custos no setor público é o ramo da contabilidade que se dedica a identificar, mensurar, registrar e analisar os custos relacionados às atividades, programas e projetos governamentais (DARÓS; PEREIRA, 2009). Diferentemente da contabilidade financeira, que se concentra na mensuração dos recursos financeiros, segundo Darós e Pereira (2009), a contabilidade de custos busca avaliar o custo real de produção e/ou prestação de serviços no setor público.

Os objetivos da contabilidade de custos no setor público são diversos, para Santos (2018) alguns deles são definidos em aprimorar a eficiência e a eficácia na gestão dos recursos públicos; promover a economicidade na utilização dos recursos; fornecer informações para a tomada de decisão; facilitar a prestação de contas e a transparência; comparar e avaliar o desempenho entre entidades governamentais e incentivar a responsabilidade fiscal.

A NBC TSP 34 é uma norma emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) do Brasil, que estabelece os princípios, as diretrizes e os procedimentos para a contabilidade de custos no setor público. Ela define os conceitos e os critérios para a identificação, a mensuração, o registro e a divulgação dos custos relacionados às atividades governamentais, visando aprimorar a gestão e a transparência dos gastos públicos.

Os custos no setor público podem ser classificados em três categorias principais: custos diretos, custos indiretos e custos de transferência (ALVES FILHO; MARTINEZ, 2006). Para os autores Parcianelo, Gonçalves e Soares (2015), os custos diretos são aqueles diretamente atribuíveis a um determinado programa, projeto ou atividade, como salários dos funcionários e materiais específicos e os custos indiretos são aqueles que não podem ser facilmente atribuídos a um único programa ou atividade, como os custos administrativos gerais. Já os custos de transferência referem-se aos recursos transferidos entre entidades governamentais para a realização de determinadas ações (PARCIANELO; GONÇALVES; SOARES, 2015).

Segundo Soares *etal.* (2013), a contabilidade de custos no setor público enfrenta uma série de desafios únicos e complexos. Ao contrário do setor privado, onde os objetivos são mais orientados para o lucro, no setor público, a ênfase está no atendimento ao interesse público e no uso eficiente dos recursos arrecadados dos contribuintes. Nesse cenário, a identificação e

mensuração adequada dos custos tornam-se fundamentais para garantir a transparência na gestão financeira e o fornecimento de serviços públicos de qualidade. Superar esses desafios requer a adoção de práticas contábeis avançadas, sistemas tecnológicos eficientes e profissionais capacitados para garantir a precisão e a relevância das informações contábeis no apoio às tomadas de decisão e à prestação de contas à sociedade (SOARES *et al.*, 2013).

A pesquisa conduzida por Goularte e Borgert (2023) teve como objetivo investigar os fatores que impactam os custos nas universidades federais brasileiras e identificar os principais influenciadores dos custos totais. Os resultados da análise de regressão em painel indicaram que o número de estudantes matriculados nos cursos de graduação e o contingente de funcionários administrativos surgiram como os principais determinantes dos custos totais nas universidades. Além disso, o envolvimento com programas de pós-graduação, o número de alunos de pós-graduação e o registro de propriedade intelectual também desempenharam papéis significativos. Esses achados contribuem para o avanço do conhecimento relacionado aos determinantes de custos nas universidades federais, fornecendo insights importantes para orientar investigações futuras e promover o desenvolvimento do campo científico associado a essa temática.

A pesquisa realizada por Goularte e Borgert (2023) traz importantes contribuições para a compreensão dos fatores que impactam os custos nas universidades federais brasileiras. Os resultados obtidos fornecem informações valiosas para a gestão eficiente dos recursos públicos e para a tomada de decisões embasadas em informações precisas. Além disso, a pesquisa destaca a importância do uso de métodos de custeio adequados no setor público, reforçando a necessidade de uma gestão efetiva dos recursos disponíveis e aprimorando a transparência na aplicação dos recursos públicos.

Para os autores Gonçalves *et al.* (2014), o custeio por absorção é o método tradicionalmente utilizado no setor público. Ele atribui todos os custos diretos e indiretos aos produtos, serviços ou atividades, levando em consideração tanto os custos variáveis quanto os custos fixos. Assim, todos os custos são absorvidos pelos produtos ou serviços finais, o que permite a formação de um preço de custo unitário (GONÇALVES *et al.*, 2014).

O Custeio Baseado em Atividades (ABC - *Activity-Based Costing*), de acordo com Mauss e Costi (2004), é baseado em atividades é um método que busca atribuir os custos aos produtos, serviços ou atividades com base nas atividades envolvidas em seu processo de produção ou prestação. No setor público, o ABC pode ser aplicado para identificar os custos associados a diferentes programas ou projetos governamentais, permitindo uma alocação mais precisa dos recursos e uma melhor compreensão dos custos de cada atividade (SANTOS; PADRONES, 2015).

Já o Custeio Variável é um método que atribui apenas os custos variáveis diretos aos produtos, serviços ou atividades, excluindo os custos fixos (GONÇAVEL *et al.*, 2014). Em complemento a essa ideia, o autor Pinto (2010) afirma que o método é útil para a análise de custos em curto prazo, pois, permite identificar a contribuição marginal de cada item em relação à cobertura dos custos variáveis. No setor público, o custeio variável pode ser utilizado para avaliar a viabilidade financeira de determinados projetos ou programas governamentais (referenciar).

O Custeio Pleno ou Integral, também conhecido como custeio integral, é um método que atribui todos os custos diretos e indiretos aos produtos, serviços ou atividades, considerando tanto os custos fixos quanto os custos variáveis (BEUREN; SOUZA; RAUPP, 2003). Esse método é utilizado para uma análise completa dos custos envolvidos, levando em conta todos os recursos utilizados e a alocação dos custos totais.

É importante ressaltar que a escolha do método de custeio no setor público deve levar em consideração as características específicas das atividades governamentais, bem como os objetivos e as necessidades de informação de cada entidade.

3 PROCEDIMENTOS METODOLOGICOS

3.1 Classificação de Pesquisa

Este estudo optou por uma metodologia de pesquisa descritiva, uma abordagem que se dedica a realizar uma análise minuciosa e detalhada de um fenômeno ou objeto de estudo. A escolha dessa abordagem visa compreender, de forma abrangente, as características e contextos inerentes ao escopo específico deste trabalho, conforme preconizado por Silva e Menezes (2005). O objetivo central é obter análises e reflexões aprofundadas sobre um tópico específico, justificando a pertinência da abordagem descritiva para alcançar esse propósito.

A pesquisa qualitativa foi adotada devido à natureza descritiva deste estudo, proporcionando a capacidade de capturar as nuances e complexidades intrínsecas ao fenômeno em análise, conforme enfatizado por Mahone e Goertz (2006).

Para a coleta de dados, utilizou-se a pesquisa documental, utilizando dados preexistentes para analisar e compreender um fenômeno específico. A escolha do estudo documental se justifica pela disponibilidade de dados confiáveis e abrangentes fornecidos por fontes governamentais. Essa metodologia permitirá uma análise aprofundada e contextualizada do

fenômeno em questão, garantindo a preservação da integridade e autenticidade dos dados, conforme destacado por Silva e Menezes (2005).

Dessa forma, a combinação da abordagem descritiva com a pesquisa documental busca oferecer uma compreensão abrangente do tópico em análise, promovendo reflexões relevantes para a pesquisa e contribuindo para a base de conhecimento sobre o assunto.

3.2 Procedimentos Adotados

Para atingir os objetivos delineados neste estudo, foram utilizados dados fornecidos pelo governo e relatórios anuais de foco em custos da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) para identificar as 10 principais instituições de ensino superior classificadas no *ranking* no ano de 2022 em termos de gestão de custos. Uma análise comparativa foi conduzida sobre o desempenho dessas instituições entre os anos de 2020 e 2022, empregando quatro indicadores-chave: Regularidade, Dispersão, Personalização e Economicidade, indicadas no RFC (2022), apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 – Definição dos Indicadores do RFC

Indicadores do RFC	Definição
Regularidade	Avalia a consistência dos registros mensais de insumos, fundamentais para uma gestão eficaz dos custos operacionais e de manutenção, possibilitando uma análise precisa ao longo do tempo.
Dispersão	Mede a variação dos insumos, forneceu insights sobre a estabilidade dos processos e a eficácia das estratégias de gestão inovadoras.
Personalização	Analisa o nível de detalhamento dos centros de custos para determinar se são direcionados para uma alocação precisa de recursos e uma gestão financeira transparente e eficiente.
Economicidade	Avalia a evolução dos insumos ao longo de doze meses, sendo uma abordagem crucial na busca pela eficiência econômica, permitindo uma análise direcionada dos esforços de redução de custos.

Fonte: Elaborado pelo autor com base em RFC (2022).

Por meio da análise comparativa, busca-se compreender os fatores que influenciam o desempenho das instituições de ensino superior, incentivando melhorias nos indicadores identificados. Visa ainda, analisar a competitividade no cenário educacional, quanto à gestão de custos, o estudo visa fornecer subsídios práticos para aprimorar a eficiência e a qualidade das instituições investigadas, refletindo positivamente em rankings futuros e contribuindo para uma gestão financeira mais sólida e sustentável. Ao identificar as variações e os fatores que as impulsionaram, espera-se incentivar outras instituições a buscar melhorias nos indicadores analisados, impulsionando a excelência acadêmica e o uso eficiente dos recursos disponíveis.

4 RESULTADOS E ANÁLISES

Nesta seção, são apresentados os resultados da análise comparativa dos anos de 2020 a 2022, utilizando tabelas para facilitar a visualização dos dados quantitativos. Foram examinados quatro indicadores (Regularidade, Dispersão, Personalização e Economicidade) apresentados anteriormente, em seguida, foi realizada uma análise das variações nas posições das entidades ao longo do período analisado (anos de 2020, 2021 e 2022).

Na Tabela 1, a análise se fundamentou no relatório referente ao ano de 2022 para identificar as 10 instituições mais bem classificadas. A partir dessa seleção, conduziu-se uma comparação com os anos anteriores, 2020 e 2021, com o intuito de compreender a evolução do desempenho das instituições em termos de eficiência na divulgação de custos ao longo dos três anos em análise.

Tabela 1 – Posição no ranking anual de cada instituição

Entidade	2020	2021	2022
Fundação Universidade Federal de Sergipe	1º	4º	2º
Fundação Universidade Federal do Pampa	8º	2º	4º
Universidade Federal da Integração Latino-Americana	3º	11º	6º
Universidade Federal de Itajubá	33º	7º	8º
Universidade Federal de Minas Gerais	2º	1º	5º
Universidade Federal de Santa Maria	23º	17º	9º
Universidade Federal de Uberlândia	19º	15º	3º
Universidade Federal do Paraná	10º	21º	10º
Universidade Federal do Rio de Janeiro	4º	8º	1º
Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri	12º	5º	7º

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao analisar os dados de posicionamento das entidades universitárias entre 2020, 2021 e 2022, é possível identificar três variações significativas. A Universidade Federal de Itajubá (UNIFEI) ascendeu notavelmente, passando da 33ª posição em 2020 para a 8ª em 2022, refletindo esforços consistentes em aprimorar sua competitividade. Paralelamente, a Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) também evoluiu positivamente, indo da 23ª para a 9ª posição no mesmo período, evidenciando uma melhoria progressiva em seu desempenho relativo. Adicionalmente, a Universidade Federal de Uberlândia (UFU) experimentou uma significativa ascensão, indo da 19ª para a 3ª posição, demonstrando melhorias notáveis na

manutenção de sua posição relativa. No entanto, observa-se um declínio na posição da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), que passou da 2ª posição em 2020 para a 5ª em 2022. Este movimento sugere desafios ou mudanças no ambiente competitivo, demandando uma investigação mais aprofundada para compreender os fatores que contribuíram para essa variação.

Somado a isso, a Universidade Federal da Integração Latino-Americana experimentou uma queda significativa, indo da 3ª posição em 2020 para a 6ª em 2022. Esse declínio, embora não seja tão acentuado quanto em outros casos, aponta para a necessidade de análise detalhada sobre possíveis influências internas e externas que podem ter impactado sua posição relativa.

Essas tendências destacam a dinâmica complexa e competitiva do ambiente universitário, ressaltando a importância da análise contínua e da implementação de estratégias adaptativas para promover o avanço e a excelência no ensino superior.

A avaliação do *ranking* de personalização baseia-se na utilização sistemática do detalhamento dos centros de custos, refletindo o nível de adequação e personalização da contabilidade de custos à realidade específica da instituição. Nessa perspectiva, a nota final é derivada da pontuação, com variação de 1 a 5, conforme ilustrado na Tabela 2.

Tabela 2 – Ranking Personalização

Entidade	2020	2021	Varição 2020 para 2021	2022	Varição 2021 para 2022
Fundação Universidade Federal de Sergipe	2,87	2,782	-9%	2,985	20%
Fundação Universidade Federal do Pampa	2,89	2,878	-1%	2,878	0%
Universidade Federal da Integração Latino-Americana	2,59	2,507	-8%	2,772	27%
Universidade Federal de Itajubá	0,87	2,671	180%	2,95	28%
Universidade Federal de Minas Gerais	2,84	2,862	2%	2,85	-1%
Universidade Federal de Santa Maria	1,69	1,42	-27%	2,26	84%
Universidade Federal de Uberlândia	1,81	1,912	10%	2,726	81%
Universidade Federal do Paraná	2,6	2,655	5%	2,837	18%
Universidade Federal do Rio de Janeiro	2,7	2,496	-20%	2,498	0%
Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri	2,49	2,553	6%	2,651	10%

Fonte: Dados da pesquisa.

As análises das variações de desempenho das Instituições de Ensino Superior (IES) entre 2020 e 2022 revelam uma série de tendências e mudanças nos gastos financeiros. A Universidade Federal de Itajubá se destaca com um aumento impressionante de 180% entre 2020 e 2021, seguido por um acréscimo adicional de 28% no ano seguinte, indicando possíveis investimentos em infraestrutura e programas acadêmicos. Outras universidades, como a Federal de Santa Maria e a Federal de Uberlândia, também apresentam aumentos expressivos de 84% e 81%, respectivamente, entre 2021 e 2022, sugerindo recuperação financeira e expansão

institucional. Essas variações destacam a importância da personalização na análise dos centros de custos para avaliar de forma sistemática a gestão dos recursos e prioridades financeiras das instituições de ensino, como determinado pelo Tesouro Nacional.

A observação das maiores variações nos desempenhos das universidades revela uma dinâmica complexa e mutável nas despesas das instituições de ensino superior durante o período estudado. Os aumentos substanciais registrados, especialmente em entidades como a Universidade Federal de Itajubá, Federal de Santa Maria e Federal de Uberlândia, indicam mudanças significativas nas alocações de recursos e possíveis reorientações estratégicas. Essas variações refletem a importância de uma abordagem detalhada na análise dos centros de custos, conforme requerido pela STN, permitindo uma compreensão mais profunda das tendências financeiras e fornecendo uma base sólida para a tomada de decisões e políticas futuras nas IES.

O cálculo da avaliação para o *ranking* de regularidade se baseia na presença ou ausência de registros mensais para insumos específicos, associados aos custos de operação e manutenção, com consumo recorrente no ano de 2022. Nesse contexto, a nota final é determinada pela pontuação, variando de 1 a 2, conforme apresentado na Tabela 3.

Tabela 3 – *Ranking* Regularidade

Entidade	2020	2021	Variação 2020 para 2021	2022	Variação 2021 para 2022
Fundação Universidade Federal de Sergipe	1,94	1,93	-1%	2	7%
Fundação Universidade Federal do Pampa	2	1,95	-5%	2	5%
Universidade Federal da Integração Latino-Americana	2	1,77	-23%	2	23%
Universidade Federal de Itajubá	2	1,98	-2%	1,792	-19%
Universidade Federal de Minas Gerais	2	2	0%	2	0%
Universidade Federal de Santa Maria	1,98	1,98	0%	1,976	0%
Universidade Federal de Uberlândia	1,98	2	2%	1,979	-2%
Universidade Federal do Paraná	1,74	1,73	-1%	1,771	4%
Universidade Federal do Rio de Janeiro	2	2	0%	1,979	-2%
Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri	2	2	0%	2	0%

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao analisar as três maiores variações entre os anos na regularidade dos registros mensais para determinados insumos nas instituições universitárias, destacam-se a Universidade Federal da Integração Latino-Americana, a Universidade Federal de Itajubá e a Universidade Federal do Paraná. A Universidade Federal da Integração Latino-Americana registrou a maior variação negativa de -23% de 2020 para 2021, seguida pela Universidade Federal de Itajubá com uma variação de -19% no mesmo período. Essas variações indicam uma redução significativa na regularidade dos registros mensais, sugerindo possíveis desafios na gestão financeira e

operacional dessas instituições. Em contrapartida, a Universidade Federal do Paraná apresentou uma variação positiva de 4% de 2021 para 2022, indicando uma melhoria na regularidade dos registros, embora em uma escala menor em comparação com as variações negativas observadas em outras universidades. Essas análises destacam a importância de monitorar e abordar efetivamente os desafios relacionados à regularidade dos registros financeiros para garantir a transparência e a eficiência na gestão dos recursos das universidades.

A avaliação para o *ranking* de dispersão é obtida através do cálculo da média ponderada dos coeficientes de variação dos insumos considerados, indicando a consistência dos registros. Nessa perspectiva, a nota final é determinada pela pontuação máxima de até 1, conforme apresentado na Tabela 4.

Tabela 4 – Ranking Dispersão

Entidade	2020	2021	Variação 2020 para 2021	2022	Variação 2021 para 2022
Fundação Universidade Federal de Sergipe	0,833	0,768	-6%	0,838	7%
Fundação Universidade Federal do Pampa	0,296	0,674	38%	0,867	19%
Universidade Federal da Integração Latino-Americana	0,892	0,867	-3%	0,87	0%
Universidade Federal de Itajubá	0,797	0,693	-10%	0,789	10%
Universidade Federal de Minas Gerais	0,797	0,781	-2%	0,789	1%
Universidade Federal de Santa Maria	0,575	0,69	12%	0,668	-2%
Universidade Federal de Uberlândia	0,754	0,729	-3%	0,831	10%
Universidade Federal do Paraná	0,818	0,655	-16%	0,779	12%
Universidade Federal do Rio de Janeiro	0,846	0,691	-16%	0,781	9%
Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri	0,543	0,835	29%	0,902	7%

Fonte: Dados da pesquisa.

As variações significativas na dispersão de recursos das universidades entre os anos de 2020 e 2021 revelam mudanças substanciais na alocação e investimentos institucionais. Destacam-se a Fundação Universidade Federal do Pampa e a Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri, com aumentos expressivos de 38% e 29%, respectivamente, indicando possíveis iniciativas de expansão e desenvolvimento. Em contrapartida, a Universidade Federal do Paraná registrou uma redução significativa de 16%, sugerindo possíveis restrições orçamentárias ou realocações de recursos para enfrentar desafios financeiros.

Entre 2021 e 2022, a Fundação Universidade Federal de Sergipe observou um aumento de 7%, possivelmente indicando um retorno ou avanço na alocação de recursos após uma queda anterior. A Universidade Federal do Paraná e a Universidade Federal de Itajubá também

registraram aumentos de 12% e 10%, respectivamente, refletindo uma possível recuperação ou realinhamento de prioridades institucionais. Essas mudanças destacam a importância da gestão financeira adaptativa nas instituições de ensino superior para garantir a sustentabilidade e a qualidade acadêmica em um ambiente em constante evolução.

A avaliação do *ranking* de economicidade é realizada mediante a estimativa da tendência linear de determinados insumos ao longo dos 12 meses de 2022, refletindo a eficiência na utilização dos recursos. Nesse contexto, a nota final é atribuída com base na pontuação máxima de até 2, conforme explicitado na Tabela 5.

Tabela 5 – *Ranking* Economicidade

Entidade	2020	2021	Variação 2020 para 2021	2022	Variação 2021 para 2022
Fundação Universidade Federal de Sergipe	1,632	1,096	-54%	1,334	0,238
Fundação Universidade Federal do Pampa	1,666	1,127	-54%	1,338	0,211
Universidade Federal da Integração Latino-Americana	1,663	1,085	-58%	1,262	0,177
Universidade Federal de Itajubá	1,668	1,112	-56%	1,355	0,243
Universidade Federal de Minas Gerais	1,512	1,058	-45%	1,285	0,227
Universidade Federal de Santa Maria	1,745	1,503	-24%	1,965	0,462
Universidade Federal de Uberlândia	1,719	1,109	-61%	1,598	0,489
Universidade Federal do Paraná	1,652	0,301	-135%	1,37	1,069
Universidade Federal do Rio de Janeiro	1,573	1,186	-39%	2	0,814
Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri	1,642	1,103	-54%	1,334	0,231

Fonte: Dados da pesquisa.

A economicidade no contexto do setor público, conforme Souza e Silva (2015), envolve a conjunção de efetividade, eficácia e eficiência. Ela é alcançada quando se obtêm mais resultados utilizando menos recursos, caracterizando-se pela eficácia ao atingir as metas estabelecidas. Além disso, revela-se efetiva ao satisfazer as necessidades do cidadão e agregar resultados mensuráveis aos objetivos alcançados.

Nesse sentido, ao analisar as três variações mais significativas entre os anos de 2020 e 2021, nota-se que a Universidade Federal do Paraná teve uma redução alarmante de 135% na economicidade, seguida pela Universidade Federal de Uberlândia, que registrou uma diminuição de 61%, e pela Universidade Federal de Itajubá, com uma queda de 56%. Essas variações expressivas indicam uma deterioração significativa na eficiência dos insumos ao longo desse período, sugerindo possíveis desafios na gestão financeira e operacional das instituições.

Já em relação às variações de 2021 para 2022, a Universidade Federal do Paraná apresentou uma impressionante recuperação, com um aumento de 1.069% na economicidade,

seguida pela Universidade Federal de Uberlândia, que registrou um aumento de 489%, e pela Universidade Federal de Santa Maria, com um aumento de 462%. Essas variações positivas sugerem melhorias significativas na eficiência e na gestão dos insumos, indicando possíveis esforços institucionais para otimizar recursos e promover a sustentabilidade financeira. Em ambos os casos, essas variações evidenciam a importância de uma análise aprofundada da gestão de recursos e da eficiência operacional para garantir o sucesso e a sustentabilidade das instituições de ensino superior.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando o objetivo proposto para esse estudo que foi analisar as dez universidades com melhor classificação no período de 2020 a 2022 no RFC, com o propósito de verificar quais indicadores e percentuais tiveram modificação significativa e como isso contribuiu para a posição no *ranking* atual em relação a gestão de custos das instituições. Realizou-se a análise abrangente das variações de desempenho, investimentos financeiros e eficiência operacional entre as instituições de ensino superior

Verificou-se uma dinâmica complexa e mutável no ambiente acadêmico relacionado à gestão de custos e a ascensão notável de algumas universidades, como a Federal de Itajubá, Federal de Santa Maria e Federal de Uberlândia, sugere esforços consistentes em aprimorar a competitividade e a qualidade acadêmica. Contudo, o declínio observado na posição da Federal de Minas Gerais e na Federal da Integração Latino-Americana destaca a importância de uma análise mais aprofundada para compreender os fatores que contribuíram para essas variações e suas implicações.

Além disso, a análise das variações nos gastos financeiros revela tendências interessantes, como o aumento expressivo na alocação de recursos para algumas universidades, indicando possível expansão e desenvolvimento institucional. No entanto, a queda na regularidade dos registros mensais em algumas instituições aponta para desafios na gestão financeira e operacional, destacando a necessidade de abordar efetivamente essas questões para garantir a transparência e eficiência na administração de recursos.

A dispersão de recursos e as variações na economicidade sugerem lacunas que merecem investigação adicional. A queda acentuada na economicidade de algumas universidades em 2021 destaca uma possível fragilidade na gestão de recursos nesse período, enquanto os aumentos expressivos em 2022 indicam esforços de recuperação. No entanto, a falta de detalhes

específicos sobre as causas dessas variações, no relatório disponibilizado, representa uma limitação da pesquisa. Assim, para futura pesquisa sugere-se analisar estudos de caso aprofundados com o propósito de identificar os fatores específicos que contribuíram para as variações observadas, considerando aspectos como políticas internas, mudanças na liderança institucional e eventos externos que possam ter impactado as decisões financeiras das universidades.

Em última análise, essa pesquisa destaca a importância da gestão financeira adaptativa e da análise detalhada das instituições de ensino superior para garantir sua sustentabilidade e qualidade acadêmica em um ambiente dinâmico e desafiador. O entendimento mais profundo dessas tendências e lacunas contribui não apenas para o corpo de conhecimento existente, mas também orienta decisões estratégicas futuras nas instituições de ensino superior, promovendo a excelência e a eficiência no cenário acadêmico.

REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, v. 50, n. 1, p. 37-63, 1999.

ALVES FILHO, Emilio Maltez; MARTINEZ, Antônio Lopo. Requisitos funcionais de um sistema de informações para gestão de custos no setor público. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2006.

BEUREN, Ilse Maria; SOUSA, Marco Aurélio Batista De; RAUPP, Fabiano Maury. Um estudo sobre a utilização de sistemas de custeio em empresas brasileiras. In: **Congresso Internacional de Custos-Cic, Punta del Este, Uruguay**. 2003.

BRANDÃO, Isac de Freitas. Modelo conceitual de sistema de informação de custos aplicado ao setor público brasileiro. **Pensar Contábil**, v. 24, n. 84, 2022.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021. Aprova a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público. Brasília, DF: CFC, 2021. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP34.pdf>. Acesso em: 15 Jul. 2023.

CURI, Maria Aparecida; BENEDICTO, Gideon Carvalho; NUINTIN, Adriano Antonio; NOGUEIRA, Leandro Rivelli Teixeira. Mensuração e alocação de custos no setor público ,de acordo com as atribuições da controladoria: Caso de uma Instituição Federal de Ensino Superior. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2012.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público–NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: **Congresso USP de Iniciação Científica**. 2009.

GOULARTE, Marilene de Melo; BORGERT, Altair. Determinantes de Custos em Universidades Federais Brasileiras. **ABCustos**, v. 18, n. 1, p. 75-97, 2023.

SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos; PADRONES, Kellen Gomes de Souza Almeida. Método de Custeio Baseado em Atividades para Educação Básica: uma proposta de aplicação. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2015.

FONTES, José Isak Oliveira; OLIVEIRA, Thiago; GURGEL, André Morais. Avaliação do Sistema de Informação de Custos em uma Instituição Federal de Ensino: Propostas de Melhorias e Aplicabilidade. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 10, n. 2, p. 39-59, 2020.

GONÇALVES, Bruna Do Nascimento; CRUZ, Vera Lúcia; MORAIS, Rayssa Silva de; MEIRELES, Jéssica Maria da Silva; JUNIOR, Roberto de Lima Barbosa; PEIXOTO, Emanuelle Priscila de Almeida. Comparativo entre o custeio por absorção, custeio variável e o custeio abc em uma escola estadual. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2014.

MAHONEY, James; GOERTZ, Gary. A tale of two cultures: contrasting quantitative and qualitative research. **Political Analysis**, v. 14, p. 227–249, 2006.

MAUSS, César Volnei; COSTI, Ricardo Miguel. O Método de Custeio ABC como instrumento de gestão. **São Leopoldo: Atlas**, 2004.

MONTEIRO, Renato Pereira; PINHO, Joaquim Carlos da Costa. Percepções de especialistas sobre o processo de mudança na contabilidade de custos no setor público do Brasil. **ABCustos**, v. 12, n. 1, p. 106-136, 2017.

NETO, Orion Augusto Platt; CRUZ, Flávio da. NBC T 16.11 versus NBC TSP 34: as principais mudanças nas Normas Brasileiras de Contabilidade sobre custos no setor público. **Prêmio Olivio Koliver: incentivo ao desenvolvimento das pesquisas em Ciências Contábeis no país**, p. 71, 2022.

PARCIANELO, Eliandra; GONÇALVES, Hugo de Souza; SOARES, Cristiano Sausen. A contabilidade de custos no setor público: a realidade das prefeituras da região central do RS. In: **Anais do 6º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças**. 2015.

PINTO, Leonardo José Seixas. Comparação de resultados obtidos na aplicação dos métodos de custeio por absorção e variável: um estudo de caso. **VII Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia–Resende–RJ, Brasil**, v. 20, 2010.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; CARDOSO, Ricardo Lopes. Custos no setor público. **Revista de Administração Pública**, v. 44, p. 789-790, 2010.

SANTOS, Marinéia Almeida dos. Contabilidade de custos-Salvador: UFBA. **Faculdade de Ciências Contábeis**, 2018.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). (2020). **Relatório Foco em Custos**. Disponível em https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:39023 Acesso em 20/02/2024.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). (2021). **Relatório Foco em Custos**. Disponível em https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:43620 Acesso em 20/02/2024.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). (2022). **Relatório Foco em Custos**. Disponível em https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:47106 Acesso em 20/02/2024.

SILVA, E. L. da; MENEZES, E. M. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. 4 a ed. Florianópolis: UFSC, 2005.

SOUZA, Rosangela Aparecida; SILVA, D. O. Os paradigmas 4E'S da Gestão Pública: Eficiência, Eficácia, Efetividade E Economicidade. **XII SIMPÓSIO DE CIÊNCIAS APLICADAS DA FAIT**, 2015.

SOARES, Sthéphanny Rodrigues Barbosa; LIMA, Helena Mara Oliveira; MORAIS; Kércia Maria de Sá; MELO, Márcia Moraes. Os desafios da gestão de custos no setor público: um estudo em uma instituição de ensino da educação básica. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2013.