DOI: http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v14n42p9-24

A NECESSIDADE DA INFORMAÇÃO GERENCIAL NAS IES PÚBLICAS DA EUROPA: BREVE ABORDAGEM PELA REALIDADE DE PORTUGAL*

THE NEED OF MANAGING INFORMATION IN EUROPEAN PUBLIC UNIVERSITIES: A BRIEF APPROACH TO THE PORTUGUESE REALITY

RENATO PEREIRA MONTEIRO
Doutorando em Contabilidade pela Universidade do Minho e Aveiro em Portugal. Bolsista da Capes – Proc. nº 0993-15. ***Endereço:*** *Rua Felipe Folque n. 4, Cave A, Laranjeiro | Almada | 2810-215 | Portugal.*
E-mail: *renatomonteir@gmail.com*

CLEBER AUGUSTO PEREIRA
Mestrado em Inteligência Artificial pela UFMA, Maranhão, Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade CEUMA, Maranhão, Professor Assistente na UFMA. ***Endereço:*** *Rua Urbano Santos, s/n, Centro de Ciências Sociais, Saúde e Tecnologia | Campus Imperatriz | Imperatriz/MA | Brasil.*
E-mail: *kcleber@gmail.com*

MARCOS ANTONIO DE SOUZA
Doutorado FEA/USP, Coordenador do PPG em Ciências Contábeis da UNISINOS – Mestrado e Doutorado. ***Endereço:*** *Av. Unisinos, 950 - Econômicas, Sala E07 409 | Bairro Cristo Rei | 93022-000 | São Leopoldo/RS | Brasil.*
E-mail: *marcosas@unisinos.br*

RESUMO

O objetivo deste estudo é analisar a importância da informação gerencial por Instituições de Ensino Superior Públicas europeias com ênfase no contexto de Portugal. O cenário de crise financeira pela qual passa o setor público de Portugal nos últimos anos é notório, incidindo em cortes salariais e também na redução do número de oferta de vagas no ensino superior público constituído de universidades e institutos politécnicos. Portanto, é de grande relevância discutir como a contabilidade de custos por meio de informações gerenciais pode apoiar a gestão das Instituições de Ensino Superior (IES). Realizou-se uma ampla pesquisa bibliográfica que permitiu descrever quais as principais funcionalidades da informação de custos como apoiadora do processo de decisão em IES. As vantagens informacionais encontradas remetem essencialmente ao aumento da eficiência e eficácia governamental por meio de planejamento mais adequado, construção de indicadores de desempenho, alternativas para a redução de custos, possibilidade de comparações e aumento da transparência para o controle social.

Palavras-chave: Necessidade de informação. Custos. Setor público. Universidades.

* Artigo apresentado no XII Congresso Luso-Afro-Brasileiro - Conlab – Lisboa, Portugal, 1 a 5 de fevereiro de 2015.

Submissão em 07/05/2015. **Revisão em** 13/07/2015. **Aceito em** 27/07/2015.

(cc) BY-NC

ABSTRACT

The aim of this study is to analyze the importance of managing information in High Education Institutions – Public High Education Institutions, focusing on the Portuguese context. The scenery of financial crisis that crosses over the Portuguese public sector over the past few years is eye-catching. Salary cuts and the decrease on the number of vacancies in public high education institutions has been a major concern. Therefore, it is of high importance to analyze to what extend the cost accountancy by the means of managing information can support the management of high education institutions. It was taken a bibliographic research which allowed depicting the main functions of the cost information as a support to the decision making process in the High Education Institutions. The explanatory advantages which were found in this study lead us mainly to the raise of governmental efficiency and efficacy with a more adequate planning, the development of key performance indicators, the use of alternatives to cost reduction, the possibility of comparison and the boost of transparency for social control.

Keywords: *Information need. Cost. Public sector. Universities.*

1 INTRODUÇÃO

Diversos autores afirmam que desde o final da década de 1980, o setor público na Europa passou por uma reforma radical de sua gestão e organização. As alterações tinham o objetivo de melhorar a eficiência, a eficácia e a responsabilização de todas as entidades do setor, incluindo as universidades Lawrence e Sharma (2002), Spathis e Ananiadis (2004), Agasisti e Salerno (2007), Agasisti e Dal Bianco (2007), Agasisti, Arnaboldi e Azzone (2008) e Kuppwe (2013).

As transformações no contexto das IES são relatadas em diferentes países, como na Alemanha por Küpper (2013), na Austrália por Berry (2014), no Brasil por Monteiro e Souza (2014), na Escócia por Briggs e Wilson (2007), nos EUA por Coy, Fisher e Gordon (2001), na Itália por Arena, Arnaboldi e Azzone (2010) e Agasisti *et al.* (2008), no Reino Unido por Davies *et al.* (2002), na Espanha por Fernández *et al.* (2014) e na Grécia por Spathis *et al.* (2004).

Portugal tem passado por um grande esforço de reforma da administração financeira do Estado alinhando-se com os demais membros da União Europeia. Nesse aspecto o entendimento da contabilidade tem assumido um papel de destaque por meio de mudanças na sua legislação visando atender aos princípios da NPM – *New Public Management*. Esse novo posicionamento legal tem permitido ao país acompanhar a tendência internacional, bem como aproximar o método de prestação de contas da realidade do setor privado.

Conforme Lawrence e Sharma (2002), a insatisfação com o desempenho financeiro das empresas públicas em 1980 levou os governos a abraçar a retórica do livre mercado e comercializar muitas atividades do setor do Estado. Esse movimento incluiu universidades. Em muitos países, o Estado começou a reduzir o apoio financeiro para o ensino superior, encorajou concorrência e exigiu autodependência financeira.

Percebe-se que as universidades sofrem constantemente críticas relativas à gestão, no que diz respeito à falta de capacidade de cumprir seus objetivos, de alcançar suas metas e de prover os órgãos de controle e sociedade de informações sobre o andamento de seus processos de trabalho e dos resultados dos seus projetos. Em Portugal, a realidade da administração pública, inclusive para as universidades, aponta no sentido da cobrança social para a implementação de uma maior transparência e *accountability* (Carvalho *et al.*, 2008).

Em tempos de crise o quadro se agrava. Atualmente é exercida grande pressão da sociedade portuguesa sobre os gestores públicos. Portugal atravessou uma grande crise de crédito entre 2009 e 2014, originária da crise internacional que afetou fortemente alguns países do sul da Europa além de Portugal, como a Espanha, a França, a Itália e a Grécia. O estado atual das finanças públicas gera muita desconfiança na sociedade sobre a capacidade dos seus governantes encontrarem soluções. Dados de 2014[1] apontam para um novo déficit orçamental gerando um novo comprometimento das contas públicas. As consequências vão desde cortes de salários, de proventos de aposentadoria e de benefícios sociais, atingindo o setor da educação superior, que, com a redução do número de oferta de vagas em instituições de ensino, se materializa em significativos cortes orçamentais para o setor.

Em relação ao caso específico das IES Públicas de Portugal nos últimos três anos essas instituições sofreram elevados cortes orçamentais, o que demanda um maior rigor no controle dos recursos, pois exigido o mesmo ou maior nível de serviço com menos recursos disponíveis. Uma das justificativas deste estudo é discutir a necessidade e a importância da informação para a gestão dessas instituições de ensino

[1] http://www.datosmacro.com/deficit/portugal

por meio de uma contabilidade gerencial e de custos em um cenário de escassez de recursos e de enorme pressão social.

Scarpin, Sothe e Kreuzberg (2012, p.187) destacam a relevância da contabilidade de custos como "uma ferramenta de auxílio e controle da administração pública e deveria ser utilizada pelos gestores de programas nas atividades diárias e pela alta administração gerencial em suas supervisões e avaliações". No mesmo sentido, Toompu e Põlajeva (2014) afirmam que as informações adequadas sobre a realidade dos custos e sua alocação por várias atividades e objetos de custos, bem como compreender sua origem é fundamental para as organizações, inclusive as de ensino.

Diante desse contexto, o objetivo deste estudo é analisar a importância da informação gerencial por instituições de ensino superior públicas. Este estudo procura contribuir para difundir a importância da informação no contexto da tomada de decisão das IES públicas, bem como que explorar alternativas para que essas intituições atuem em um contexto de crise no que diz respeito à escassez de recursos e redução de estudantes.

Este artigo está estruturado nesta primeira seção que apresenta a introdução, na revisão da literatura que aborda o valor e a qualidade da informação, a importância da contabilidade gerencial e de custos para as IES, seguido da apresentação da metodologia e da discussão das contribuições de diversos autores para a aplicabilidade da informação gerencial no contexto das IES. Aborda-se em detalhe o caso de Portugal e por fim apresenta-se as conclusões do estudo.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A revisão da literatura realizada identifica o estado da arte atual dos estudos e principais conceitos subjacentes ao objetivo deste estudo. Inicialmente, são discutidos o valor e a qualidade da informação e a importância da contabilidade gerencial e de custs para as IES públicas. Posteriormente, descreve-se a utilidade da informação de custos nesse contexto.

2.1 O valor e a qualidade da informação

Não é fácil o entendimento do valor da informação e de sua qualidade. Oleto (2006, p. 58) afirma que a qualidade no contexto da informação, por ser um substantivo abstrato, acaba por cair em um certo senso comum. Destaca que a qualidade é "um desses constructos de entendimento rápido por meio do senso comum, mas de complexo entendimento, quando se busca definição mais rigorosa […]". Com efeito, cabe esclarecer que a informação é algo relevante para a organização, a informação não é um dado. Um dado é algo bruto, não preparado, que necessita de refino e tratamento. Os dados não devem sustentar a tomada de ação. Os dados são úteis essencialmente para serem transformados e traduzidos em informação. O gestor se apropria da informação para a tomada de decisão com o objetivo de reduzir riscos e diminuir a margem de insegurança e incerteza de sua decisão. Então, nesse contexto, percebe-se que a informação de valor e de qualidade é o que se traduz em garantia de uma tomada de decisão que proporcione a redução do risco e da incerteza.

Esse entendimento é corroborado por Padoveze (2009), que considera que uma informação de valor é aquela que promove a redução da incerteza no processo de tomada de decisão, que tem boa relação custo-benefício (benefício gerado pela informação versus custo de produzi-la) e, ainda, que aumenta a qualidade da decisão.

Para as IES uma informação de valor é a que atenda ainda ao cenário de institucionalização do planejamento das universidades. A importância da informação gerencial para o planejamento é destacada por Farias Filho, Garcia e Herreros (2013), que remetem para a necessidade de informação em especial nos seguintes itens: a) mudanças na legislação, b) necessidade de maximização de recursos (financeiro, humanos, materiais e tecnológicos); c) mudança na gestão superior; d) troca de experiência com outras organizações universitárias; e) participação de consultores; f) perceção de melhorias por parte de gestores da Universidade.

Pesquisa realizada por Briggs e Wilson (2007) também destacou a necessidade de informações de qualidade no âmbito das instituições de ensino. Na perspectiva exposta no estudo é fundamental ter um bom conjunto de informações sobre os conteúdos dos cursos, as habilidades e oportunidades de empregabilidade geradas, isso pode auxiliar a tomada de decisão do candidato a ingresso na IES. Sinalizam os autores a crescente relevância nesse contexto dos *sites* das universidades como uma via de informação necessária e que serve de ponto de contato entre os candidatos e a IES.

Ao relatar as transformações ocorridas no ensino superior na Austrália ao final dos anos 80, que impulsionaram uma série de reformas e que focavam na necessidade de melhorar a eficiência operacional e fazer as universidades mais competitivas no cenário global, Briggs e Wilson (2007) indicam que houve uma grande redução no número de universidade passando de 60 para 36 e elas foram obrigadas a formular

estratégias operacionais, planos e indicadores-chave de desempenho para ficarem fiscalmente mais racionalizadas e para concentrar a atenção sobre o desempenho e os resultados. Relatam que as informações fornecidas por universidades não atendiam à necessidade dos usuários-estudantes, destacam que o aumento da qualidade dessa informação pode, em termos de mensagem fornecida e de veículos de informação utilizados, tal como a internet, garantir uma tomada de decisão mais segura e apropriada por parte de aluno, em relação à escolha do curso, o que reduzirá a probabilidade de não-conclusão, por melhorar a conexão entre aluno e a instituição.

2.2 A importância da contabilidade gerencial e de custos para as IES públicas

O posicionamento adotado neste estudo é alinhado ao que defendeu Cohen, March e Olsen (1972), que descrevem as universidades como anarquias organizadas por possuírem objetivos complexos, tecnologias indefinidas e participação intangível. No entender desses autores as organizações anárquicas possuem objetivos e preferências mal definidos e inconsistentes, os processos organizacionais e tecnológicos não são claros e são pouco compreendidos pelos membros da organização e ainda a participação é fluída e parcial, pois os membros da organização variam em termos de tempo de dedicação e em nível de esforço que dedicam a diferentes áreas. Essa forma de organização das IES remete a um cenário de ampla necessidade informacional e de agilidade do processo, pois os operadores da decisão mudam com frequência, existe um excesso de departamentalização de áreas e de setores isolados, com uma grande força de trabalho e público envolvido.

Pendlebury e Algaber (1997) relataram o caso das universidades do Reino Unido que passaram por pressões para a expansão do número de estudantes e uma reestruturação na forma de se financiar. Mudanças que tinham ainda a intenção de avaliar as estruturas das organizações de ensino com o objetivo de reduzir seus custos e avaliar a qualidade do ensino e da pesquisa. Essas mudanças resultaram em uma atenção maior na gestão financeira das organizações e no papel que a contabilidade gerencial deve desempenhar dentro delas. Os autores destacam que é comum nas organizações, que têm financiamento público, que a contabilidade atenda necessidades puramente financeiras, colocando a contabilidade de gestão em um segundo plano. Cropper e Cook (2000) ressaltam que o cenário de "descaso" com a contabilidade de custos deve estar prestes a mudar devido à pressão crescente dos governos centrais para as reformas e, ainda, à necessidade das instituições demonstrarem que gerenciam de forma eficiente seus recursos.

Oduoza (2009) e Parker (2013) também relatam a pressão sofrida pelas universidades para a expansão do número de estudantes e para a economia de recursos. Oduoza (2009) destaca que as universidades têm agora que criar estruturas e procedimentos necessários para maximizar a eficácia do uso de seus recursos limitados e esses procedimentos terão que facilitar as mudanças substanciais na distribuição de tais recursos dentro dos departamentos e áreas respectivas. Elas necessitam atingir uma relação eficaz entre custos e preços para dar suporte a tomada de decisão.

Lawrence e Sharma (2002) argumentam que as IES atuam em um novo contexto, pois agora têm um novo papel de produzir o empregável e o comercializável. Nesse cenário a educação não é diferente de compra de outras *commodities.* Os estudantes precisam pagar por sua educação, o benefício é considerado um bem privado e não um bem social. Percebe-se que as IES estão atuando sob as "regras do mercado", apesar de não ser o melhor dos cenários para o desenvolvimento da educação e da sociedade.

Conforme Parker (2013), a contabilidade e a prestação de contas têm influenciado a gestão das universidades. Destaca que o aumento da mensuração contábil é um reflexo da necessidade de prestação de contas que tem duas vertentes: uma relativa à avaliação do desempenho e outra referente a processos de auditoria.

Destaca-se que a aplicação da contabilidade gerencial, no contexto referido anteriormente, tanto de valoração da informação como de estrutura das universidades funcionando como uma anarquia organizada, bem como o mercado em que atuam tendem a ser uma oportunidade de melhoria da gestão. A contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, relatar e analisar as informações sobre os eventos econômicos da organização (ATKINSON *et al.* 2008).

Atkinson *et al. (*2008) destacam que, embora a informação contábil gerencial não possa garantir o sucesso das atividades da organização, os sistemas de contabilidade podem criar valor considerável pela informação a tempo e com precisão sobre as atividades exigidas para o sucesso das organizações de hoje. Banha (2013) conclui ao estudar o caso da Universidade dos Açores em Portugal que no meio ambiente em que a Universidade está envolvida, e fruto da crise de crédito que Portugal suportou, poder-se-á concluir que a execução da contabilidade analítica, mais do que uma

exigência legal, passou a ser uma necessidade de gestão. Uma das conclusões do seu estudo foi de que a informação fornecida pela contabilidade analítica é fundamental como medida de análise e controle de custos e como apoio ao processo de planificação e tomada de decisão. Destaca ainda que com o uso da contabilidade de custos os gestores passarão a ter à disposição toda a informação correta, credível e necessária à prossecução das decisões de gestão.

Cropper e Cook (2000) ao estudarem a aplicação de métodos de custeio por universidades, concluíram que como o ensino superior continua a funcionar em um período caracterizado por recursos limitados e restrições sobre o crescimento, é evidente que uma avaliação do custo das atividades institucionais se tornarão um componente cada vez mais importante de cada decisão de gestão.

2.3 Utilidade da informação de custos

A contabilidade gerencial pode ser útil para originar informações econômicas, como o custo e a rentabilidade dos produtos, serviços, clientes e atividades. Pode auxiliar na medição de desempenho econômico de uma unidade operacional descentralizada ou de mais unidades de negócios, como setores, departamentos, filiais (ATKINSON *et al.*, 2008).

Em relação à utilidade da informação de custos, Souza *et al.* (2008) acrescentam que, com a implantação de um sistema gerencial de custos no setor público, será possível avaliar o desempenho de gestores, inclusive de gestores departamentais, por meio da construção de indicadores de desempenho.

Valderrama e Sanchez (2006) destacam que a necessidade de prestação de contas públicas tem aumentado consideravelmente nos últimos tempos, e pode agora ser mais intensa nas universidades do que em outros tipos de instituição pública. Gerentes e políticos têm que demonstrar os benefícios dos programas e atividades financiados com dinheiro público e comprovar que essas atividades são geridas dentro dos limites de custos orçados. Para realizar isso, eles carecem de uma contabilidade gerencial útil e confiável. Na mesma linha, Araújo Neto *et al.* (2013) revelam que os governos têm como principal função prestar serviços públicos e distribuir riqueza por meio de políticas públicas. Portanto, devem ser avaliados e ter suas atividades mensuradas através de indicadores que identifiquem a eficiência e a eficácia do setor.

Johnes (1990) já afirmava que a comparação de informações entre universidades, com base em seu desempenho, levaria a uma utilização mais eficiente dos recursos. Nas universidades os gerentes muitas vezes desconhecem a forma como a informação financeira pode ajudar o desenvolvimento de suas estratégicas e operações. A informação de custos pode apoiar a tomada de decisões de nível estratégico e no desempenho das receitas, pode servir de meio para decisões, como o desenvolvimento de novos programas de estudo. Pode, ainda, auxiliar na formação de preços, em proposta de financiamento e na informação sobre riscos de gestão, na prevenção de crises, por exemplo (MCCHLERY; MCKENDRICK; ROLFE, 2007).

Para Valderrama e Sanchez (2006), os benefícios da contabilidade de custos em universidade são: (1) possibilita gerir de forma mais eficiente os recursos dessas instituições por ser capaz de identificar as atividades e seus custos, e por ser capaz de obter informações sobre os resultados alcançados pelos departamentos e faculdades ou pelos centros que os suportam; (2) exercer o controle adequado sobre a execução legal do orçamento garantindo sua aplicação conforme a lei. Para Marques (2008, p. 123), ao comentar a aplicação da contabilidade de custos de ensino de Portugal, "um dos objetivos a que se pretende dar satisfação com a introdução da contabilidade analítica no sector da Educação é o de analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos". Num outro estudo, sobre a utilidade da contabilidade realizado em um Instituto Politécnico, Santos *et al.* (2013) referem que a contabilidade analítica pretende "apurar custos e proveitos das atividades intermédias e finais, com o objetivo de obter resultados dos centros de responsabilidade e justificar e apoiar a tomada de decisões".

Toompu e Põlajeva (2014) pesquisaram como os custos indiretos eram alocados em universidades de diferentes países. Os autores destacam que a principal tarefa da contabilidade de custos está relacionada com a alocação de custos indiretos a objetos de custo. Relatam a existência de uma falta de entendimento comum na área dos direcionadores de custos aplicados ao setor da educação, que a escolha dos direcionadores é uma tarefa difícil e que não existe um padrão de sistema de contabilidade de custos ou de método de custeio. Cada organização escolhe o seu modelo e métodos de contabilização de custos. Concluem que para ampliar o nível de entendimento dessa temática são necessários mais estudos que descrevam e analisem as experiências e práticas de outras organizações.

Silva, Morgan e Costa (2004) destacam que a adoção de uma contabilidade de custos, que promova a evidenciação, é complexa também em instituições públicas de ensino. Afirmam que persiste a problemática da alocação adequada dos custos indiretos. No caso das instituições de ensino, existe a peculiaridade de que as atividades estão relacionadas a ações de ensino,

pesquisa e extensão. Todavia essas atividades também são comuns a diversas áreas e a serviços administrativos, o que dificulta a alocação direta desses custos às atividades fins.

Para Mcchlery, Mckendrick e Rolfe (2007), as informações financeiras não devem ser vistas unicamente para conduzir a tomada de decisões, mas não devem ser ignoradas, quer devido à falta de informação disponível ou a preconceito contra dados financeiros. Reconhecem como fator primordial no processo de divulgação esclarecer os gestores dos efeitos de suas decisões.

3 METODOLOGIA

Este estudo tem como objetivo analisar a importância da informação gerencial por IES públicas. Para tal fez uso da pesquisa bibliográfica. Esta pesquisa foi desenvolvida seguindo a classificação de Raupp e Beuren (2003), referente às tipologias de pesquisa aplicada à contabilidade que as divide em (1) quanto aos objetivos, (2) quanto aos procedimentos de pesquisa e (3) quanto à abordagem do problema.

A pesquisa quanto aos seus objetivos é exploratória. Esse posicionamento se justifica em razão da inovação na abordagem aqui realizada que pretende demonstrar a relação entre a gestão de IES públicas e a necessidade de informação gerencial. Pelo levantamento realizado percebe-se que, sendo o cenário de crise recente, o seu impacto na gestão das IES não foi pesquisado de forma exaustiva. Conforme Raupp e Beuren (2003), explorar um assunto significa reunir conhecimento e incorporar características inéditas, bem como buscar novas dimensões até então não conhecidas. Daí o enquadramento desta pesquisa como exploratória.

Quanto aos procedimentos trata-se de uma pesquisa bibliográfica. Raupp e Beuren (2003, p. 83) destacam que "os procedimentos de pesquisa dizem respeito a como se conduz o estudo e, portanto, se obtém os dados". Esse procedimento de pesquisa foi escolhido para permitir evidenciar por meio de resultados obtidos em pesquisas anteriores a importância da informação de custos para IES, elementos que possibilitassem descrever as funcionalidades da informação para a gestão no contexto da administração pública moderna e em tempos de crise financeira.

A pesquisa bibliográfica foi realizada e organizada por meio de uma revisão sistemática da literatura, seguindo os passos apresentados por Saur-Amaral (2012), que são: (1) definição e enquadramento dos objetivos da revisão da literatura; (2) mapeamento da área estudada; (3) síntese e apresentação dos resultados. Esses passos foram adaptados para este estudo da seguinte maneira: **1) organização de um protocolo de pesquisa**: o protocolo permitiu criar um roteiro que identificasse os passos realizados, bases de dados consultadas, justificativa para a escolha, palavras-chave utilizadas, período de pesquisa, os filtros criados, permitindo que o processo de pesquisa seja repetido por outros pesquisadores ou coautores para validar o nível de informação encontrada; **2) pesquisa em base de dados:** inserir os critérios e filtros definidos na ficha de pesquisa nas bases de dados definidas; **3) Seleção dos artigos**: transportar os resumos, autor e informações de referência para o sistema Mendeley Desktop ®, realizando a leitura dos resumos em arquivo Word ®, apontando os artigos selecionados e verificando sua disponibilidade integral; **4) *Download* dos artigos:** verificar a disponibilidade da versão integral dos artigos por meio do acesso identificado como usuário aluno da universidade do Minho e Aveiro (Portugal) nas bases de dados e em portais de pesquisa por meio do Google *Scholar*®.

Quanto à abordagem do problema esta pesquisa está classificada como qualitativa. Esse enquadramento parte do pressuposto de que a contabilidade é uma ciência social que deve apoiar a sociedade e a gestão pública na solução de seus problemas. Este estudo procura contribuir nesse sentido, esclarecendo a utilidade da informação gerencial oriunda da contabilidade para a gestão das IES públicas. A abordagem qualitativa de um problema de pesquisa permite conhecer a natureza de um fenômeno social, a realidade de um problema de forma mais profunda (RAUPP; BEUREN, 2003). Tendo em vista os objetivos do estudo, a abordagem qualitativa do problema permite tratá-lo com a profundidade necessária.

4 DISCUSSÃO SOBRE A NECESSIDADE DE INFORMAÇÃO GERENCIAL NO CONTEXTO DAS IES PÚBLICAS

Nesta seção será discutida a necessidade de informação gerencial no contexto das IES Públicas. Resultante da revisão sistemática da literatura este trabalho está estruturado abordando inicialmente a realidade europeia e, posteriormente, o caso das IES portuguesas.

4.1 Abordagem Europeia

Lawrence e Sharma (2002) criticam a visão capitalista sobre a organização e gestão de

universidades, criticam o uso de mecanismos que visam ao lucro, como o uso de ferramentais gerenciais, como o *Balanced Scoredcard*. Essa visão requer que as instituições sejam geridas como um verdadeiro negócio motivado por dinheiro e poder. Para esses autores isto é uma tentativa de subverter a oferta democrática de educação, instituindo um processo de mercantilização em favor de interesses comerciais. Lawrence e Sharma (2002) ainda vão mais longe ao discutir algumas retóricas tais como que o setor público seria sempre menos eficiente do que o setor privado. Destacam que nesse processo os perdedores são os pobres, que a política do Estado tem sido adotada para dar suporte ao forte e sacrificar o fraco em nome do desempenho econômico. Assim, a educação torna-se inacessível para os pobres por causa do aumento do custo, e isso inevitavelmente alarga o fosso entre ricos e pobres, entre educado e sem instrução, e entre aqueles que podem e os que não podem participar da economia do conhecimento.

Esse entendimento é corroborado por Sampaio e Laniado (2009) que se alinham a outros autores, que tratam da temática da modernização das universidades. Relatam como exemplo o caso do Brasil, cujo foco está agora voltado para os atributos da racionalidade técnica calcados nos princípios isolados da eficiência e eficácia, aspectos particulares do modelo produtivista de mercado. Os autores que se posicionam contrariamente a uma visão produtivista defendem um compromisso das universidades com o desenvolvimento e com a produção de conhecimento, integrando o social por meio dos seus produtos e da formação de recursos humanos competentes para as constantes demandas que surgem.

Diversos autores relatam o declínio do ensino superior em termos de número de estudantes, entre eles Briggs e Wilson (2007), e por consequência uma redução nas fontes de financiamento. Para Parker (2013), a educação superior transformou-se em um mercado de massa, de alto grau de competitividade, cabendo aos governos reposicionar suas estratégias e aumentar a eficiência para se manter competitivo nesse contexto. Destaca que assim como nas empresas as universidades têm voltado sua estratégia para a gestão de custos.

Abu-Tapanjeh (2008) destaca que o controle gerencial é uma necessidade urgente e imediata das IES e para tal devem ter um apropriado sistema de custeio, que permita uma medida necessária para a redução de custos em qualidade interna e externa do serviço e para contribuir com operações mais eficientes. A informação gerencial pode ainda apoiar na identificação de oportunidades de melhoria. Abu-Tapanjeh (2008) relata que a apuração do custo das atividades é um componente importante para todas as decisões de gestão administrativa. Destaca que o conhecimento adequado e preciso dos custos envolvidos em cursos e programas melhorará a alocação dos recursos necessários gerando um impacto positivo na gestão administrativa. Em universidades o autor destaca os seguintes benefícios: controle das receitas; atribuições de recursos por áreas e divisões acadêmicas de forma mais eficiente; melhoria da informação de custos disponível para apoio de decisões; programas administrativos e acadêmicos para uma melhor apuração do verdadeiro custo de um programa; apoio na melhoria da qualidade do serviço para os clientes internos e externos; apoia a redução de custos; apoio na identificação das áreas que consomem mais recursos.

Um panorama das informações gerenciais necessárias à gestão das IES foi apresentado por Berry (2014), que foi adaptado e está apresentado na forma do Quadro 1.

Quadro 1 – Detalhamento de informações gerenciais para as IES

Fator	Especificação
Demanda Externa	Esta capta as tendências do mercado e mede o potencial de aumento de inscrição (números ou padrões de entrada ou ambos), dados de recrutamento (ofertas aceitas para próximo semestre).
Demanda Interna	Medindo matrículas de estudantes atual em todos os programas, disciplinas oferecidas e serviços oferecidos.
Estudantes	Escores de admissão, as taxas de retenção e conclusão, resultados de pós-graduação, incluindo estágios e dados sobre o emprego.
Produtividade	Graus de matrícula atribuída, receita bruta, líquida e gerada.
Custos Operacionais	Rubricas orçamentais de despesas, tanto de fim do mês e previsão.
Captação de Recursos	Receitas geradas, incluindo oportunidades tais como pedidos de subvenção, publicações e outros resultados de pesquisa relevantes ligados a receita ou a produtividade.

Fonte: Elaboração própria, com base em Berry (2014).

A conjuntura atual aponta para uma série de demandas de informação para as IES. As em destaque no Quadro 1 alinham-se ao que Padovese (2009) considera como uma informação de valor, pois podem promover a redução da incerteza no processo de tomada de decisão dos gestores, ajudar no planejamento da organização e monitorar seus mercados, assim como Briggs e Wilson (2007), Farias Filho, Garcia e Herreros (2013) as percebem como interessantes e relevantes para a gestão e planejamento das IES.

Cruz, Dias e Luque (2004, p.64) identificaram que a informação de custos permite avaliar a estrutura de custos de unidades de uma mesma IES de forma a produzir informações "que possibilitem aos gestores tomar decisões que resultem em um melhor aproveitamento dos recursos disponíveis e em uma maior eficiência na alocação dos mesmos". Peter *et al.* (2003, p.14) complementam destacando a relevância de um sistema de custos adequado às peculiaridades da organização universitária, como fonte de informações gerenciais, visando à melhoria da eficácia e possibilitando uma gestão efetivamente autônoma.

Os tomadores de decisão das universidades, segundo Coy, Fisher e Gordon (2001), encontram-se mal servidos de informações. Foi o que constataram em estudo realizado no final de 1990, com uma amostra de 100 relatórios finais de faculdades e universidades dos EUA. Revelaram ênfase relatórios predominantemente financeiros destinados às relações comerciais das instituições, enquanto informações potencialmente relevantes para as partes interessadas, com participação em atividades de ensino, pesquisa e serviço eram muito menos evidentes. Corroboram o identificado por Pendlebury e Algaber (1997) de que nas organizações que têm financiamento público a contabilidade de gestão fica em um segundo plano.

Para Parker (2013), na busca de valorizar os seus recursos financeiros, os governos dos países desenvolvidos da Europa, Reino Unido, América do Norte e Austrália têm procurado cada vez mais a eficiência economica do ensino superior. Essas ações se dão pela responsabilização financeira e por sistemas de comunicação institucional. Como o ensino superior continua a funcionar em um período caracterizado por recursos limitados e restrições sobre o crescimento, é evidente que uma avaliação do custo de atividades institucionais se tornará um componente ainda mais importante de todas as decisões de gestão (Cropper e Cook, 2000). A informação nas instituições de ensino superior deve atender aos gestores para melhoria de seu desempenho e para cientificar os demais interessados (*stakeholders*) e outros agentes que necessitem de determinado dado. Portanto, deve ser a mais completa possível. Os próprios gestores podem necessitar de informações distintas, dependendo de sua função dentro da organização (FERNÁNDEZ; GARCÍA, 2014).

O caso da Universidade de Liverpol é relatado por Dražić, Lutilsky e Dragija (2012) concluindo que os benefícios identificados pelo uso da contabilidade de custos são a possibilidade de reconhecimento dos custos totais das atividades da universidade, a melhoria no processo de atividades de financiamento externo e o aumento do retorno dos investimentos.

Valderrama e Sanchez (2006) ao defenderem o uso da metodologia ABC para a apuração de custos nas IES públicas, destacam dois grandes objetivos: (1) gerir de forma mais eficiente os recursos dessas instituições por ser capaz de identificar as atividades e seus custos, e por ser capaz de obter informações sobre os resultados alcançado pelos departamentos e faculdades ou pelos centros que os suportam e (2) exercer o controle adequado sobre a execução legal do orçamento, ele nunca deve ser esquecido. Assegurar que a aplicação dos recursos públicos esteja de acordo com a lei é outro dos objetivos importantes que os sistemas de contabilidade de uma universidade pública devem atingir.

Estudos como o de Parker (2013) aplicados a instituições de ensino, relatam que a eficácia e a produtividade são perseguidas por meio da proliferação de sistemas de contabilidade e medidas e por meio da imposição de auditorias de qualidade, custo-benefício, comparações de *benchmarking* e construção de indicadores. Afirmam que contabilidade do setor público mudou seu escopo e utilidade, passa por uma inovadora transformação que altera o foco do controle orçamental para um contexto de responsabilização e de prestação de contas à sociedade. Esse novo foco de prestação de contas reconfigurada assumiu diferentes formas dentro das organizações motivando o uso tanto de métodos tradicionais de alocação de custos e orçamento como de versões de *balanced scorecard* e gestão da qualidade total.

Essas inovações refletem uma reconfiguração econômica fundamentada no mercado de ensino superior, que está mercantilizado para a produção de receita e avaliação dos seus serviços. Deve ser bem-sucedido financeiramente, assim como acontece com qualquer outra mercadoria comercializável (LAWRENCE; SHARMA, 2002). Küpper (2013) também defende que as universidades públicas precisam de sistemas de contabilidade adaptados para combinar seus objetivos e características específicas. Cropper e Cook (2000) identificaram que a informação de custos

pode ser usada para alterar padrões de comportamento levando cursos a uma melhor projeção, de modo a que minimizem a utilização daqueles recursos das atividades relacionadas, que são caros.

4.2 O caso Português

No contexto português uma das conclusões a que chegou o estudo de Teixeira (2009, p.442) sobre a implantação do Plano Oficial de Contas da Educação, POC-Educação, foi em relação à contabilidade de custos. O estudo identificou que a implantação do Plano estava atrasada. Do total de IES pesquisadas apenas 25% tinham implantado o Plano de forma efetiva, comparando com os aspectos orçamentais e patrimoniais que já estavam completos. Conforme Teixeira (2009), o POC-Educação foi a resposta ao desafio proposto para o setor educacional, em nível da contabilidade pública, mas a sua implementação tem se revelado complexa e sido efetuada de uma forma gradual. O relatado pelo autor demonstra as dificuldades do setor de ensino em implantar uma contabilidade de custos no país. No mesmo sentido, Silva (2011, p.65) chega à seguinte conclusão em sua pesquisa ao retratar o caso da Universidade do Minho em Portugal: "podemos concluir que o POC-Educação se encontra integralmente implementado na UM com excepção da contabilidade analítica, que ainda está a dar os primeiros passos."

Santos *et al.* (2013) confirmam a adoção da contabilidade analítica no Politécnico de Leiria, afirmando que a mesma permite a "justificação do custo por atividades intermédias (centros auxiliares, serviços administrativos e financeiros, órgãos de gestão) e finais (cursos, formações, projetos, prestações de serviços)." Acrescentam os mesmos autores que a contabilidade analítica incorpora o relatório de atividades e contas apresentadas aos órgãos de governo da IES e auxilia na prestação de contas ao Tribunal de Contas.

Gonçalves (2013, p.35) revela que "a implementação da contabilidade analítica no setor da educação é um processo que assenta na informação obtida internamente e também na forma como deve ser divulgada na prestação de contas e nos anexos às demonstrações financeiras". O mesmo autor argumenta que o POC-E não especifica quais os indicadores utilizados para análise, avaliação e comparação da eficácia, eficiência e economia de sua implementação. Salienta a necessidade da divulgação no relatório de gestão. Acrescenta que a contabilidade analítica, por meio da informação que proporciona, deve apoiar o cálculo desses indicadores, retomando a importância da contabilidade de custos para a verificação do desempenho das IES, como destacado por Oduoza (2009) e Parker (2013).

Carvalho, Costa e Macedo (2008), ao retratarem a realidade da contabilidade gerencial em Portugal, descrevem: "quando direcionada para a Administração Pública, a Contabilidade Analítica é o sistema que regista e analisa, em pormenor, componentes do património da instituição para finalidades de gestão." Os autores (p.31-32) listam os objetivos para o setor público de uma contabilidade gerencial, chamada no contexto português de analítica: 1) justificar o valor das taxas e preços; 2) facilitar a elaboração do orçamento; 3) medir a eficiência, eficácia, economia, subatividade e sobreatividade; 4) apoiar as decisões sobre se a entidade deve continuar responsável diretamente por determinado serviço ou atividade, ou entregá-lo(a) a entidades externas; 5) facilitar informação a entidades financiadoras de produtos, serviços ou atividades; 6) comparar custos de produtos ou serviços similares entre diferentes entidades; 7) comparar custos de produtos ou serviços similares entre diferentes exercícios econômicos; 9) comparar custos reais com custos previsionais.

Marques (2008, p. 133) refere a necessidade da contabilidade analítica para as IES de Portugal. Considera-a como uma poderosa ferramenta de gestão que permite conhecer a relação entre os custos e benefícios: "Ao nível do sistema de ensino superior em geral, o desenvolvimento de um sistema desta natureza possibilita a comparação de resultados, tanto entre as diversas instituições, como em diferentes períodos", posicionamento que se alinha a importância revelada por Atkinson *et al.* (2008) para a contabilidade gerencial, como referenciado na seção 2.3, que trata da utilidade da informação de custos. Para além da utilidade destacada para os gestores, Costa e Carvalho (2006) argumentam que é útil para os cidadãos, contribuintes e utentes, ou seja, para a prestação de contas, como também argumentam Gonçalves (2013) e Dražić lutilsky e Dragija (2012), Cropper e Cook (2000) no que diz respeito a necessidade das IES prestarem contas. A relevância da contabilidade analítica para as IES e no setor público de Portugal é defendida por autores como Santos *et al.* (2013), Araújo Neto *et al.*, (2013), Carvalho, Gomes e Fernandes (2012), Gomes, Fernandes e Carvalho (2011), Banha (2013).

Dražić lutilsky e Dragija (2012) estudaram a aplicação do ABC em universidades europeias. Construíram um quadro referencial de benefícios constituídos na aplicação de controle de custos nas Universidades de Coimbra em Portugal e de Liverpol na Inglaterra. Na Universidade de Coimbra os benefícios foram divididos em benefícios institucionais internos e externos. Os internos foram uma alocação mais

eficiente dos recursos, a melhoria da estratégia, maior informação sobre os custos indiretos no processo de tomada de decisão, dados internos mais compreensíveis. Os benefícios institucionais externos foram a tomada de decisão mais objetiva, base para a alocação do orçamento, atendimento das condições para o financiamento europeu (prestação de contas).

O relatório da *European Association Univesity, Financially sustainable universities: Towards full costing in European Universities* descreve uma série de iniciativas no sentido da implantação de sistema de custos em Universidades da Europa, relatando também a experiência em Universidades de Coimbra, Universidade de Liverpol, e, ainda, o caso da Universidade Católica da Leuven, na Bélgica. Constatou que a utilização de uma metodologia de apuração de custos, como a do custeio integral, ao ser aplicada, fornece benefícios as universidades e aos governos nacionais e ao nível da União Europeia. Entre as vantagens para universidades estão: abordagem mais sistemática para análise da atividade e custeio; distribuição mais eficiente dos recursos internamente; melhoria da tomada de decisões estratégicas com base numa melhor compreensão das decisões de investimento; possibilidades de *benchmarking* do setor e capacidade aumentada para negociar preços, que levam a uma melhoria na adequação dos custos dos projeto e, assim, a contribuir para a sustentabilidade financeira das IES (EUA, 2008). Os estudos permitem formar uma série de constatações acerca da importância da contabilidade de custos e das dificuldades de sua implantação, identificadas por meio de estudos sobre a implantação do POC-Educação. A maioria são estudos empíricos, resultantes de estudos de casos realizados em IES do país, conforme apresentado de forma sintética no Quadro 2.

O Quadro 2 evidencia o esforço de implantação do POC-Educação por algumas IES e suas principais dificuldades. Parte dos autores, como Silva e Costa (2008), Teixeira (2009) e Silva (2011), argumentam que é grande a contribuição dessa contabilidade para os indicadores do Relatório de Gestão. O defendido pelos autores no Quadro 2 alinha-se ao destacado por Banha (2013), de que a informação fornecida pela contabilidade analítica é fundamental como medida de análise e controle de custos e como apoio ao processo de planificação e tomada de decisão. Fica evidente ainda que a falta de pessoal com

Quadro 2 – Importância e barreiras na implantação da contabilidade analítica nas IES

Autores	Importância	Dificuldades
Marques (2008)	Permite analisar a eficiência da utilização dos recursos públicos, comparação de resultados, tanto entre as diversas instituições, como em diferentes períodos.	Falta de uma generalização da contabilidade de custos na gestão pública, dependência de um adequado sistema de controle interno.
Silva e Costa (2008)	Obtenção de um conjunto de outputs relevantes para a gestão das IES.	Na prática surgirem muitas dificuldades derivadas da própria complexidade e flexibilidade do POC-Educação.
Carvalho, Costa e Macedo (2008)	Auxilia no planejamento e na tomada de decisão.	O fato do Tribunal de Contas não exigir os outputs produzidos no seu âmbito de intervenção e as dificuldades de encontrar adequadas bases de repartição para imputar os custos indiretos aos objetos de custeio.
Teixeira (2009)	Obter informação para a tomada de decisão e justificação da decisão e indicadores para o Relatório de Gestão	O nível de valorização e inventariação dos bens, alterações no sistema (*software*) informático utilizado.
Silva (2011)	Melhor aproveitamento e mais quantidade de informação, importante para construção de indicadores do Relatório de Gestão.	Complexidade do processo de implementação, exigências do plano contabilístico, dificuldades no processo de execução e insuficiente preparação do pessoal técnico.
Gonçalves (2013)	Indicadores para o Relatório de Gestão quer como medida de análise e controle de custos, quer como apoio ao processo de planeamento e tomada de decisão.	O nível e necessidade de inventariação dos bens, na urgência de formação específica e na adaptação do *software* utilizado.
Santos *et al.* (2013)	Apurar resultados das atividades intermédias e finais, por centros de responsabilidade; justificar e apoiar a tomada de decisões; informação obrigatória do Relatório de Gestão e da submissão de contas ao Tribunal de Contas	Necessidade de formação contínua dos recursos humanos da área da contabilidade. Coordenação entre a direção de cada centro de responsabilidade, no sentido da partilha do máximo de informação, para maior eficiência e eficácia na gestão dos recursos.

Fonte: Elaboração própria, dados da pesquisa (2015).

treinamento adequado foi uma barreira para a implantação, assim como a margem de liberdade em alguns pontos do POC-Educação. O nível de inventariação foi destacado como forte limitador de uma implantação mais efetiva por parte das IES.

Complementarmente ao destacado, Silva (2011) refere que os principais instrumentos de gestão fornecidos por essa nova contabilidade pública são o balanço, a demonstração de resultados e o anexo ao balanço e à demonstração de resultados, os quais vão permitir a elaboração do relatório de gestão de qualquer entidade. Esse é um documento de análise e reflexão que se mostra de grande utilidade para a tomada de decisões de qualquer entidade.

A Figura 1 apresenta um mapeamento da necessidade de informação gerencial, aplicada a realidade portuguesa, de acordo com estudos de diversos autores.

Figura 1 – Mapeamento da necessidade de informação gerencial por IES Portuguesas



Fonte: Elaboração própria (2015).

Como evidenciado na Figura 1, a contabilidade analítica em Portugal contribui para os indicadores de desempenho, como afirmado por Costa e Carvalho (2006), Carvalho, Costa e Macedo (2008) e Gonçalves (2013), razão pela qual é também relevante para o Relatório de Gestão, como destacam Teixeira (2009), Silva (2011), Santos *et al.* (2013) e Gonçalves (2013). Para esse autor a informação gerada pela contabilidade é importante ainda para a prestação de contas à sociedade e aos meios de controle públicos como os tribunais de contas.

Entendem como importante para decisões sobre terceirização Carvalho, Costa e Macedo e EUA (2008), ou seja, para responder a questões se é melhor produzir ou prestar o serviço no público ou contratar do privado. Carvalho, Costa e Macedo (2008) afirmam que é relevante para definição do preço dos serviços da IES, como nos casos de mensalidades e de valorar serviços internos entre departamentos. A comparação entre custos de IES e entre o desempenho de exercícios é destacada por Marques (2008) e Carvalho, Costa e Macedo (2008). Assim, ao se obter os custos de determinado período será possível comparar o desempenho em termos de custos entre períodos distintos e até entres IES com mesmas características.

Silva e Costa (2008) ao relatarem a experiência portuguesa do POC, afirmam que ele fornece uma série de outputs importantes para a gestão. A questão de apoio ao processo de definição e orçamento com as informações gerada pela contabilidade analítica é destacada por autores como Dražić lutilsky e Dragija (2012) e Santos *et al.* (2013). É vista como um facilitador do processo de definição da proposta orçamentária e até mesmo de seu controle entre o previsto e o executado.

Para Dražić lutilsky e Dragija (2012), a contabilidade analítica ainda reforça a estratégia e pode apoiar no processo de financiamento público, entendimento corroborado pelo EUA (2008) referendando o entendimento de sustentabilidade financeira que se pode conseguir com um conjunto adequado de informações que permita conseguir financiamento público, prestar contas e gerir os recursos com mais segurança.

5 CONCLUSÕES

O contexto atual das IES públicas no mundo é de constantes alterações, como exposto no estudo.

Essas impõem uma nova visão da gestão das IES, estabelecendo um foco voltado para o resultado, para a gestão eficiente dos recursos públicos e para a prestação de contas aos governos financiadores e à sociedade. No novo cenário de alta competitividade entre IES, como descrito por Briggs e Wilson (2007) e Parker (2013) tanto na busca por estudantes como na justificação do financiamento público, deve-se intentar a qualidade na gestão e, por conseguinte, são necessárias melhorias práticas em relação ao conjunto de informações disponíveis, ou seja, melhor qualidade e gerenciamento da informação.

O contexto da necessidade de informação por parte das IES demanda também em boa parte de seu modelo organizacional classificado por Cohen, March e Olsen (1972) como anarquias organizadas. As observações relatadas pelos autores, como Coy, Fischer, Gordon (2001), referentes ao estágio da organização da informação de custos nas IES demostra uma deficiência das organizações de ensino nesse sentido, assim como constatou Teixeira (2009) em relação a aplicação do POC-Educação em Portugal. Conclui-se que existem questionamentos em relação ao funcionamento da contabilidade informacional dentro das IES e fica evidente o estágio deficitário em que elas se encontram no contexto atual. Apesar disso, fica evidenciado que existem iniciativas e até mesmo exigência legal para sua implantação, como no caso do POC-Educação, comprovando o que foi destacado por Cropper e Cook (2000) de que o cenário de "descaso" com a contabilidade de custos estava sendo alterado.

Como relatado por autores como Carvalho, Costa e Macedo (2008), a informação do custo pode auxiliar a gestão pública de muitas formas. No caso das IES pode justificar e auxiliar na formação do valor das anuidades e mensalidades, apoiar o processo orçamental, estabelecer medidas de desempenho, medir o custo das atividades, projetos e programas, comparar o desempenho de departamentos, áreas, cursos e de IES semelhantes, comparar custos reais com estimados, ajudar no planejamento estratégico em nível de investimento. Em síntese, essas informações permitem o aumento da eficiência e eficácia governamental por meio de planejamento mais adequado, facilitando a distribuição e elaboração do orçamento dentro das IES, a construção de indicadores de desempenho, as decisões sobre terceirização, além de evidenciar alternativas para a redução de custos, que Abu-Tapanjeh (2008) considera como oportunidades de melhoria. Outro fator que torna a contabilidade de custos relevante é a possibilidade de permitir comparar o desempenho entre custos institucionais, tanto de projetos como entre instituições, bem como comparar o desempenho em exercícios financeiros distintos. Também evidencia uma série de informações que permitem uma prestação de contas, a tomada de contas de órgãos de controle, o acesso ao financiamento público e o exercício do controle pela sociedade em geral. Essa importância foi apresentada no Quadro 2 abordando o caso português. Também foi mapeado o entendimento dos autores de forma sintética e apresentado na Figura 1.

Este estudo procura contribuir para a gestão das IES, na medida em que expõe um quadro de necessidades de informação para o setor e ainda as vantagens para a implantação de uma contabilidade de custos ou analítica. Percebe-se que o caminho a percorrer ainda é longo como se posicionam Coy, Fisher e Gordon (2001) em relação à carência de informações adequadas para a gestão, entendimento realçado pelos argumentos de Silva (2011), de que a implementação da contabilidade de custos em universidades tem apresentado dificuldades. Portanto, a maior parte das universidades nacionais (Portugal) como também de outros países da União Europeia ainda não implantou esse sistema. As dificuldades elencadas no Quadro 2, tais como a falta de softwares adequados, treinamento do pessoal, desdobramentos constatados pela aplicação do POC-Educação (liberdade de critérios), nível de inventariação e complexidade dos sistemas, são destacadas pelos autores referenciados.

Diante do exposto verifica-se a importância das reformas introduzidas nos últimos vinte anos na contabilidade pública de Portugal. As drásticas reformas foram norteadas com a introdução de planos setoriais, porém, com o decorrer dos anos, muitas dificuldades foram constatadas. Um novo conjunto de normas está em discussão na Comissão de Normalização Contabilística – CNC do país, que visa à criação de normas específicas para o setor público em um processo de harmonização com as normas internacionais do IFAC.

O estudo em si não esgota o assunto. Tem entre suas limitações o método utilizado, por se tratar de ampla pesquisa em diversos estudos. Busca evidenciar como a informação de custos pode apoiar a gestão dessas IES e tem como fonte exclusiva estudos anteriores. Uma das evidentes dificuldades que limita a análise são os poucos estudos sobre o tema em Portugal. percebeu-se que são escassas as pesquisas empíricas publicadas que retratam a realidade atual das IES do país em termos de contabilidade de custos, conclusão que só se atinge após a realização do levantamento bibliográfico com o rigor metodológico aqui indicado. Feito por meio da revisão sistemática da literatura é um diferencial traduzido nas vantagens de

seu uso em pesquisas, também em Ciências Sociais, como defendido por Saur-Amaral (2012).

Este estudo tem como contributo ainda servir de base e incentivo para a realização de pesquisas empíricas que analisem em maior nível de detalhe a realidade, em termos de práticas de contabilidade analítica nas IES, na medida em que expõe essa necessidade. Outros estudos podem ser desenvolvidos nessa temática, que investiguem como a informação de custos é utilizada pelos gestores e que tipo de decisão os mesmos tomam com as informações que têm origem em seus controles gerenciais e da contabilidade de custos e ainda, se essas, atendem suas expectativas. Sugere-se outras pesquisas que tenham por objetivo evidenciar os mapas gerenciais usados pelo sistema de contabilidade atualmente, quais são os mais usados para a gestão e de que forma isso pode ter sido importante para a superação da crise financeira no âmbito da gestão em cenários de austeridade orçamental, como no caso de Portugal.

REFERÊNCIAS

ABU-TAPANJEH, A. M. Activity-Based Costing Approach to Handle the Uncertainty Costing of Higher Educational Institutions: Perspective from an Academic College. **Journal of King AbdulAziz University:** Econ. & Adm, v. 22, n. 2, p. 29-57, 2008.

AGASISTI, T.; ARNABOLDI, M.; AZZONE, G. Strategic management accounting in universities: the Italian experience. **Higher Education**, v. 55, n. 1, p. 1-15, 2008.

AGASISTI, T.; DAL BIANCO, A. Cost Structure of Italian Public Universities: An Empirical Analysis. **Higher Education in Europe**, v. 32, n. 2-3, p. 261-275, jul. 2007.

AGASISTI, T.; SALERNO, C. Assessing the Cost Efficiency of Italian Universities. **Education Economics**, v. 15, n. 4, p. 455-471, out. 2007.

ARAUJO NETO, L. M.; FREIRE, F. S., ROSANO-PEÑA, C.; CARVALHO, J. B. C.; ABREU, A. R.; Mensuração da eficiência na gestão pública portuguesa: uma análise envoltória de dados. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XX. **Anais**...Uberlândia-MG: 2013

ARENA, M.; ARNABOLDI, M.; AZZONE, G. Student perceptions and central administrative services: the case of higher education in Italy. **Studies in Higher Education**, v. 35, n. 8, p. 941-959, set. 2010.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BANHA, M. D. R. L. C. C. **Contributo da Contabilidade Analítica para a Gestão Universitária:** O caso da Universidade dos Açores. 2013. 157f. Dissertação (Mestrado em Ciências Econômicas e Empresariais). Departamento de Economia e Gestão. Universidade do Açores, Ponta Delgada, Portugal.

BERRY, P. J. Starting with ABC and finishing with XYZ: what financial reporting model best fits a faculty and why? **Journal of Higher Education Policy and Management**, v. 36, n. 3, p. 305-314, maio 2014.

BRIGGS, S.; WILSON, A. Which university? A study of the influence of cost and information factors on Scottish undergraduate choice. **Journal of Higher Education Policy and Management**, v. 29, n. 1, p. 57-72, mar. 2007.

CARVALHO, J. B. C; COSTA, T. C.; MACEDO, N. A.. Contabilidade Analítica ou de Custos no sector público administrativo. **Revista TOC**, v. 96, p. 30-41, 2008.

CARVALHO, J. B. C.; GOMES, P. S.; JOSÉ FERNANDES, M. The Main Determinants of the Use of the Cost Accounting System in Portuguese Local Government. **Financial Accountability & Management**, v. 28, n. 3, p. 306-334, ago. 2012.

COHEN, M. D.; MARCH, J. G.; OLSEN, J. P.. A garbage can model of organizational choice. **Administrative Science Quarterly**, v. 17, p. 1-25, 1972.

COSTA, T. C. S.; CARVALHO, J. B. C.. O contributo da Contabilidade de Custos para a fixação das tarifas e preços na Administração Local em Portugal. **Revista Base (Administração e Contabilidade) UNISINOS**, v. 3, n. 2, p.189-199, mai.-ago. 2006.

COY, D.; FISCHER, M.; GORDON, T. Public accountability: a new paradigm for college and university annual reports. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 12, n. 1, p. 1-31, fev. 2001.

CROPPER, P.; COOK, R. Developments: Activity-Based Costing in Universities—Five Years On. **Public Money & Management**, v. 20, n. 2, p. 61-68, abr. 2000.

CRUZ, H. N.; DIAS, M. D. M.; LUQUE, C. A.. Metodologia de Avaliação de Custos nas Universidades Públicas: Economias de Escala e de Escopo. **Revista Brasileira de Economia**, v. 58, n. 1, p. 46-66, 2004.

DAVIES, A.; THOMAS, R. Managerialism and Accountability in Higher Education: the Gendered Nature of Restructuring and the Costs to Academic Service. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 13, n. 2, p. 179-193, abr. 2002.

DRAŽIĆ LUTILSKY, I.; DRAGIJA, M. Activity based costing as a means to full costing–possibilities and constraints for European universities. **Journal of Contemporary Management Issues**, v. 17, n. 1, p. 33–57, 2012.

EUA, European University Association. **Financially sustainable universities**: Towards full costing in European Universities. Bruxelas, 2008.

FARIAS FILHO, M. C.; GARCIA, R. G.; HERREROS, M. M. A. G. A institucionalização do planejamento na gestão universitária. **Revista Gestão Universitária na América Latina-GUAL**, v. 6, n. 3, p. 242-268, 2013.

FERNÁNDEZ, E. M.; GARCÍA, U. D. B. Los sistemas de información contable en la gestión universitaria. **Revista de Dirección y Administración de Empresas**, v. 1, n. 17, p. 119-140, 2014.

GOMES, P. S.; FERNANDES, M. J.; CARVALHO, J. B. C. Uso e utilidade da contabilidade de custos para a gestão autárquica: estudo empírico nos Municípios Portugueses. **Revista Del Instituto Del Custos**, v. 8, p. 73-92, 2011.

GONÇALVES, S. C. C. **Proposta de um novo modelo de contabilidade analítica numa instituição de ensino superior público.** 2013. 104f. Dissertação (Mestrado em Gestão e Políticas Públicas). Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas. Universidade Técnica de Lisboa, Lisboa, Portugal.

JOHNES, J. Unit costs: some explanations of the differences between UK universities. **Applied Economics**, v. 22, n. 7, p. 853-862, jul. 1990.

KÜPPER, H.-U. A specific accounting approach for public universities. **Journal of Business Economics**, v. 83, n. 7, p. 805-829, 2013.

LAWRENCE, S.; SHARMA, U. Commodification of Education and Academic LABOUR – Using the Balanced Scorecard in a University Setting. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 13, n. 5-6, p. 661-677, out. 2002.

MARQUES, M. C. C. Novos desafios na gestão universitária em Portugal: o papel da Contabilidade analítica. **Economia Global e Gestão**, v. 13, n. 3, p. 119-136, 2008.

MCCHLERY, S.; MCKENDRICK, J.; ROLFE, T. Activity-Based Management Systems in Higher Education. **Public Money & Management,** v. 27, n. 5, p. 315-322, nov. 2007.

MONTEIRO, R. P.; SOUZA, M. A. Análise do Desempenho Econômico da Gestão Pública: um estudo em uma instituição de ensino federal de ensino localizada na região Sul do Brasil. **Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade**, v. 2, n. 3, p. 67-87, 2014.

ODUOZA, C. F. Reflections on costing, pricing and income measurement at UK higher education institutions. **Journal of Higher Education Policy and Management**, v. 31, n. 2, p. 133-147, abr. 2009.

OLETO, R. R. Percepção da qualidade da informação. **Ciência da Informação**, v. 35, n. 1, p. 57-62, 2006.

PADOVEZE, C. L. **Sistemas de Informações Contábeis:** fundamentos e análises. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PARKER, L. D. Contemporary University Strate gising: The Financial Imperative. **Financial Accountability & Management**, v. 29, n. 1, p. 1-25, fev. 2013.

PENDLEBURY, M.; ALGABER, N. Accounting for the Cost of Central Support Services in UK Universities: A Note. **Financial Accountability & Management**, v. 13, n. 3, p. 281-288, ago. 1997.

PETER, M. G. A.; MARTINS, E.; PESSOA, M. N. M.; PETER, F. A. Proposta de um sistema de custos para as universidades federais brasileiras fundamentado no activity based costing. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO. 2003. **Anais**… Porto Alegre: 2003.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SAMPAIO, R. M.; LANIADO, R. N. Uma experiência de mudança da gestão universitária: o percurso ambivalente entre proposições e realizações. **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 1, p. 151–174, 2009.

SANTOS, L.; JACINTA, J.; SANTOS, H. S.; PEREIRA, M. A utilidade da informação contabilística na gestão das instituições de ensino superior em Portugal - o caso do Instituto Politécnico de Leiria. In: Actas del VII Congreso Iberoamericano de Contabilidad de Gestión y IX Congreso Iberoamericano de Administración Empresarial y Contabilidad. **Anais**...Valência, Espanha: 2013.

SAUR-AMARAL, I. **Revisão sistemática da literatura com apoio de Endnote X5 e NVivo 9.** 1. ed. Aveiro: Bubok, 2012.

SCARPIN, J. E.; SÖTHE, A.; KREUZBERG, F. Custos no Setor Público: análise dos artigos posteriores a publicação do estudo n° 12 do IFAC. **CAP Accounting and Management**, v. 06, p. 186–201, 2012.

SILVA, C. A. T.; MORGAN, B. F.; COSTA, P. S. Apuração do custo de ensino por aluno: aplicação a uma instituição federal de ensino superior. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO. **Anais**...Curitiba-PR: 2004.

SILVA, C. F. F.; COSTA, T. C. DA. A Contabilidade Analítica no POC-Educação: o preenchimento dos mapas necessários para o apuramento dos custos e dos proveitos. **Revista TOC**, v. 95, p. 39–49, 2008.

SILVA, M. D. G. M. C. **A contabilidade analítica no POC-Educação**: o caso da Universidade do Minho. 2011. 84 f. Dissertação (Mestrado em Gestão). Departamento de Economia e Gestão. Universidade do Minho, Braga, Portugal.

SOUZA, M. A.; MAUSS, C. V.; DHIEL, C. A.; BLEIL, C.; A gestão pública por resultados e a avaliação de desemp enho. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, XIV. **Anais**… São Paulo-SP: 2008.

SPATHIS, C.; ANANIADIS, J. The accounting system and resource allocation reform in a public university. **International Journal of Educational Management**, v. 18, n. 3, p. 196–204, maio 2004.

TEIXEIRA, A. B. S. D. **A contabilidade como sistema de informação nas instituições do ensino superior público em Portugal:** o caso da Escola Superior de Ciências Empresariais. 2009, f. 570. Tese (Doutorado em Gestão). Departamento de Economia e Gestão. Universidade Aberta. Lisboa, Portugal.

TOOMPUU, K.; PÕLAJEVA, T. Theoretical Framework and an Overview of the Cost Drivers that are Applied in Universities for Allocating Indirect Costs. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, v. 110, n. 1, p. 1014–1022, jan. 2014.

VALDERRAMA, T. G.; SANCHEZ, R. D. R. Development and Implementation of a University Costing Model. **Public Money & Management**, v. 26, n. 4, p. 251–255, set. 2006.