



INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NO PLANO DE DESENVOLVIMENTO INSTITUCIONAL (PDI) DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS

Aluno Doutorado/Ph.D. Student CENDYI APARECIDA PAES DE BARROS PRADO¹, Doutor/Ph.D. ARILDA Magna Campagnaro TEIXEIRA²

¹fucape, RIO DE JANEIRO, RJ, Brazil. ²FUCAPE, VITÓRIA, ESPÍRITO SANTO, Brazil

Aluno Doutorado/Ph.D. Student CENDYI APARECIDA PAES DE BARROS PRADO

Programa de Pós-Graduação/Course

doutorado em ciências contábeis e administração

Doutor/Ph.D. ARILDA Magna Campagnaro TEIXEIRA

Programa de Pós-Graduação/Course

FUCAPE

Resumo/Abstract

Resumo: A eficiência dos Gastos Públicos com Educação ainda é assunto controverso na literatura (Hanushek 1996; Afonso e Aubyn, 2005; Lugão et al., 2010; Menezes e Pazello, 2007; Hanushek, Link e Woessmann, 2013; Costa et al., 2012; Vilela, 2017; Prado, 2018). Assim, apesar do aporte de recursos no Ensino Público, ainda não é consenso de que há eficiência na aplicação destes recursos. Portanto, é possível admitir uma lacuna na literatura sobre o uso dos recursos públicos com eficiência no Setor Público. Considerando que na Administração Pública Federal, conforme a Lei 4.320/64 e a Lei complementar Nº 101/00, a despesa pública perpassa, pelas etapas de Planejamento, Execução, Controle e Prestação de Contas, interpretar a primeira etapa - o Planejamento das Instituições de Ensino – é uma abordagem indutiva para essa questão. Considerando a existência de obrigações legais e as orientações literárias (Simons, 1987, Moore, 1995; Salemans e Budding, 2022) sobre o uso de informações contábeis para um planejamento eficaz e uma execução eficiente, o objetivo do presente artigo tecnológico é verificar a utilização das informações contábeis nos processos de definição de objetivos e metas do Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) das Universidades Federais (UFs). Para tanto, foi feita pesquisa descritiva com 56 UFs do qual se depreende que a não utilização de informações contábeis no processo do PDI é padrão de comportamento das UFs e esse padrão pode comprometer a gestão adequada dos recursos públicos. Ademais, tentou-se entender as causas dessa situação e foi sugerido alguns indicadores.

Modalidade/Type

Artigo Tecnológico / Technological Paper

Área Temática/Research Area

Contabilidade e Setor Público (CSP) / Accounting and Public Sector



Resumo: A eficiência dos Gastos Públicos com Educação ainda é assunto controverso na literatura (Hanushek 1996; Afonso e Aubyn, 2005; Lugão et al., 2010; Menezes e Pazello, 2007; Hanushek, Link e Woessmann, 2013; Costa et al., 2012; Vilela, 2017; Prado, 2018). Assim, apesar do aporte de recursos no Ensino Público, ainda não é consenso de que há eficiência na aplicação destes recursos. Portanto, é possível admitir uma lacuna na literatura sobre o uso dos recursos públicos com eficiência no Setor Público. Considerando que na Administração Pública Federal, conforme a Lei 4.320/64 e a Lei complementar Nº 101/00, a despesa pública perpassa, pelas etapas de Planejamento, Execução, Controle e Prestação de Contas, interpretar a primeira etapa - o Planejamento das Instituições de Ensino – é uma abordagem indutiva para essa questão. Considerando a existência de obrigações legais e as orientações literárias (Simons, 1987, Moore, 1995; Salemans e Budding, 2022) sobre o uso de informações contábeis para um planejamento eficaz e uma execução eficiente, o objetivo do presente artigo tecnológico é verificar a utilização das informações contábeis nos processos de definição de objetivos e metas do Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) das Universidades Federais (UFs). Para tanto, foi feita pesquisa descritiva com 56 UFs do qual se depreende que a não utilização de informações contábeis no processo do PDI é padrão de comportamento das UFS e esse padrão pode comprometer a gestão adequada dos recursos públicos. Ademais, tentou-se entender as causas dessa situação e foi sugerido alguns indicadores.

PALAVRAS-CHAVES: CONTABILIDADE NO SETOR PÚBLICO; GASTO PÚBLICO; PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO, PLANO DE DESENVOLVIMENTO INSTITUCIONAL (PDI); UNIVERSIDADES FEDERAIS.

1 INTRODUÇÃO

O Sistema Público de Ensino Superior Brasileiro, em 2023, contou com 69 universidades federais, distribuídas nos 26 estados da federação. Estas instituições são custeadas pelo Orçamento da União, além de suas arrecadações próprias, oriundas de taxa de ocupação dos imóveis, projetos, realização de concursos públicos, entre outros. Essas universidades federais utilizam os seus recursos para produção de conhecimento, por meio do ensino, da pesquisa e da extensão. Para se ter uma ideia da materialidade desses gastos, de acordo com dados coletados no Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP), a União despendeu, entre 2010 e 2020, com as Universidades Federais, aproximadamente, R\$ 379,5 bilhões.

O relatório do Banco Mundial (2017), sobre os dispêndios com a educação criticou os altos custos com as Universidades Públicas e questionou a eficiência dessas Instituições de Ensino, em especial as Universidades Federais, cujo



custo por aluno, chega a ser três vezes maior do que o de um aluno do Ensino Privado.

Dados do INEP (2023) indicaram que as Universidades Privadas, com menos recursos, formaram mais estudantes que as da Rede Pública em 2021, com. A rede privada com 182.855 docentes para 1.107.846 alunos (16,5 docentes por aluno), enquanto que a Rede Pública com 175.970 docentes formou 219.342 (80,2 docentes por aluno) na mesma categoria (INEP, 2023). Essas informações permitem inferir que há margem para melhorar a alocação dos recursos pelas Universidades Públicas.

A eficiência dos Gastos Públicos com Educação ainda é assunto controverso na literatura (Hanushek 1996; Afonso e Aubyn, 2005; Lugão et al., 2010; Menezes e Pazello, 2007; Hanushek, Link e Woessmann, 2013; Costa et al., 2012; Vilela, 2017; Prado, 2018). Assim, apesar do aporte de recursos no Ensino Público, ainda não é consenso de que há eficiência na aplicação destes recursos. Portanto, é possível admitir uma lacuna na literatura sobre a definição/indicação de ineficiência para o Setor Público.

Considerando que na Administração Pública Federal, conforme a Lei 4.320/64 e a Lei complementar Nº 101/00, a despesa pública perpassa, pelas etapas de Planejamento, Execução, Controle e Prestação de Contas, interpretar a primeira etapa - o Planejamento das Instituições de Ensino – é uma abordagem indutiva para essa questão.

Meyer Júnior (2005) relatam que, ao entrevistar gestores universitários públicos, percebe-se uma falta de racionalização dos planejamentos estratégicos. Essa falta se evidencia pela ausência de métricas para seu acompanhamento, bem como sua não vinculação o orçamento já que o Planejamento Estratégico das universidades públicas é mais simbólico do que efetivo. E, para Medeiros (2016) o Planejamento de Desenvolvimento Institucional (PDI) serve apenas para cumprir a legislação, embora devesse ser instrumento para orientação de tomada de decisão.

Assim, considerando-se que uma falha potencial no planejamento é um dos fatores para explicar a ineficiência das universidades e de que as informações contábeis são importantes para a construção de um planejamento eficaz, este artigo se propõe a apontar como as Universidades Públicas Federais utilizam as informações contábeis para a elaboração dos seus PDI (Moore, 1995; Abernethy e Chua, 1997; Meyer, 2005; Hood, 2007; Medeiros, 2016; Salemans e Budding, 2022).

A partir do resultado obtido, indicará os procedimentos para aprimorar o Planejamento Estratégico das Universidades Federais, direcionando-o para a otimização da utilização dos recursos públicos. Dessa forma, este artigo é direcionado aos Gestores de Universidades Públicas Brasileiras.

Para alcançar os objetivos propostos, primeiramente, foi feita a consulta com 62 Universidades Federais, sobre o uso das informações contábeis, para estabelecer suas metas e seus objetivos durante a elaboração do PDI; bem como as respectivas manifestações decorrentes do referido questionamento. Foi constatado que 39 universidades expressamente informaram que não consideraram as informações contábeis, justificando que elas não seriam úteis para um planejamento de longo prazo; e que o arcabouço legal para a



elaboração do planejamento não considera tais informações. As 17 universidades que responderam que o fizeram, se restringiram a indicar a evolução orçamentária de receita e despesa.

Essas informações levaram à percepção da necessidade de criação de um modelo gerencial que inclua as Informações Contábeis nas etapas de Planejamento, execução e controle, da administração de Universidades Federais (UFs). O presente artigo também sugere, para estudos futuros, a reavaliação da qualidade das informações contábeis produzidas pelas e para as IES e estimar a melhoria de desempenho que o uso dessas informações geraram.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

As Universidades Federais Brasileiras (UFs) possuem autonomia didática e gerencial (CF/88), compondo a Administração Indireta Federal com vinculação finalística ao Ministério da Educação (DL 200/67). Embora autônomas, as UFs gerenciam recursos públicos e são integrantes da estrutura da Administração Pública Federal. Assim, estão obrigadas a conhecer e cumprir as normas de Contabilidade Aplicada no Setor Público (CF/88; STN, 2021).

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs TSP) preceituam que as informações contábeis subsidiam os processos decisórios; e ao fazê-lo, contribuem para a prestação de um serviço público eficiente e eficaz. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) considera que as informações contábeis são indispensáveis para a elaboração dos planos futuros e a comparabilidade entre o planejado e o executado das Organizações Públicas. Vale ressaltar que essa premissa da utilidade das informações contábeis para fins de planejamento acompanha a escrituração contábil. Sendo assim, as contas contábeis são agrupadas em funções para acompanhamento e controle do planejamento e da execução do gasto público (STN, 2021, p. 464).

O órgão regulador contábil alerta que a informação contábil impõe custos: (i) a coleta e processamento de dados; (ii) manutenção de sistemas informacionais; (iii) aprimoramentos e disseminação das metodologias; (iv) definição de padrões para escrituração; (v) pessoal. Sendo assim, os benefícios advindos com o uso dessas informações devem justificar esses custos (NBC TSP – ITEM 3.35 e 3.36).

Além da obrigatoriedade legal, a utilização de técnicas contábeis como ferramenta gerencial vem sendo difundida na gestão privada e pública ao longo de décadas (Simons, 1987, Moore, 1995; Abernethy e Chua, 1997; Hood, 2007; Salemans e Budding, 2022). Assim, com o advento da Nova Gestão Pública (NGP), as informações contábeis passaram a ter que ser usadas pelos Gestores Públicos para além da escrituração dos fatos administrativos que impliquem em alteração patrimonial.

Neste sentido, a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (Lei nº 9.394/96) sugere a projeção de metas e indicadores para a Gestão Escolar em todos os níveis, guardando coerência com a idealização de uma Administração Pública Gerencial, inclusive no âmbito das Políticas Públicas de Ensino.

As Universidades Públicas também passaram por processos de adaptações trazidos pela reforma gerencial do Estado. O Executivo Federal



revisita as normas e as regras para a elaboração do PDI (Decreto nº 9.235/2017), documento obrigatório para funcionamento das Instituições de Ensino Superior (IES) no Brasil.

A legislação estabelece que o planejamento deverá conter informações detalhadas que vão, desde questões didáticos-pedagógicas até sustentabilidade financeira da organização para o período (BRASIL, 2017). Ou seja, esse documento materializa o processo de planejamento das Universidades e, no caso das Públicas, deve ser o norteador de políticas eficientes.

Considerando a existência de obrigações legais (BRASIL, 2017; STN, 2021; CFC, 2016) e as orientações literárias (Simons, 1987, Moore, 1995; Salemans e Budding, 2022) sobre o uso de informações contábeis para um planejamento eficaz e uma execução eficiente, é preciso verificar como essas informações estão sendo apropriadas pelas UFs.

3 METODOLOGIA

Pelo que foi descrito neste texto, até aqui, as Informações Contábeis são úteis, também, para o Planejamento Estratégico das Instituições Federais de Ensino (IFES). Assim, buscando a vertente racional de um planejamento, o objetivo deste artigo é apontar utilização das informações contábeis nos processos de definição de objetivos e metas do PDI das Universidades Públicas Federais, bem como apontar quais indicadores seriam úteis.

Como método de análise adotou-se o Estudo de Caso, com abordagem de multi-casos, haja vista que foi utilizada amostra específica e intencional e análise bibliográfica das produções acadêmicas para definir indicadores úteis para estas instituições. Assim, para alcançar o objetivo proposto, foram cumpridas quatro etapas: (i) identificar as Universidades que utilizaram as informações contábeis; e (ii) as que não utilizaram; (iii) apresentar uma análise crítica sobre os comportamentos dessas instituições em relação aos necessários procedimentos contábeis; (iv) buscar indicadores úteis no contexto universitário federal aos Gestores.

Essa pesquisa, com natureza descritiva, e objetivo de apontar porque as informações contábeis são necessárias para o Planejamento das IFES, foi iniciada em dezembro de 2021 e finalizada em janeiro de 2022, através da Plataforma Fala Brasil. Foram distribuídas três perguntas para 62 (sessenta e duas) Universidades Públicas Federais, sendo excluídas as recém criadas: Catalão, Jataí, Rondonópolis, Delta do Parnaíba, e Agreste de Pernambuco.

Três Universidades não responderam dentro do prazo e três responderam sem contribuir para a pesquisa por razões variáveis. Entendeu-se como prudente não informar o nome das Universidade, já que não agregaria valor à pesquisa e evitaria comparações e ranqueamento entre as instituições. As respostas foram analisadas individualmente. Em seguida, consolidadas e parametrizadas para metrificação, principalmente para os casos em que a IES informa que não utilizou as informações contábeis. Adicionalmente, foi feita análise documental dos PDIs vigentes no período das respostas.



4 RESULTADOS

Das 56 universidades que responderam, 17 (30,3%) informaram que utilizaram as informações contábeis para elaboração de metas e objetivos constantes no PDI.

Nesse grupo de respondentes, observou-se um viés legalista, e não gerencial, em 5 (cinco) instituições. Isso porque de acordo com o art. 21, X, Decreto nº 9.235/2017, é obrigatório conter a demonstração da consistência financeira no PDI (BRASIL, 2017); e essas cinco instituições que afirmam a utilização das informações contábeis ficaram restritas ao complemento deste item específico no documento estratégico, conforme análise das respostas e seus PDIs. Esse fato corrobora com os achados de Segenreich (2005), de que os Planos de Desenvolvimento Institucional elaborados pelas IES teriam o condão exclusivo de cumprir a legislação vigente.

Dentre os que responderam que usam as informações contábeis para fins de PDI, tem-se destaque de boa prática a metrificacão em percentual dos recursos discricionários para atender às demandas de Tecnologia da Informação (TI) dentro das metas, demonstrando o compromisso estratégico com a renovação tecnológica na universidade.

Outro exemplo interessante é o levantamento da evolução das despesas contratuais, verificando-se quanto o gestor realmente tem de recursos discricionários para investir em uma política da gestão, já que parte de alguns contratos seriam indispensáveis e, devido a sua inegável importância, não são discricionários na prática (energia, água, luz, esgoto, limpeza, segurança).

Trinta e sete (trinta e sete) Universidades Públicas Federais afirmaram de forma contundente que não utilizaram informações contábeis para elaboração de metas e objetivos do PDI. Duas informaram que as informações constavam em seu PDI, sem emitir opinião, foram consideradas como não utilizadoras dessas informações, porque ao analisar o PDI dessas instituições, não foi encontrado indicação direta do uso dessas informações. Ao todo, 39 (quase 70%) instituições não utilizaram essas informações.

Das trinta e sete universidades que justificaram as razões de não usar as informações contábeis, oito alegam que o PDI é instrumento de longo prazo, e as informações contábeis não seriam úteis para tanto. Dezoito Universidades justificaram que a metodologia de planejamento adotada, tal qual a análise de SWOT, não necessitaria dessas informações e; nove IES alegaram motivos diversos para a não utilização.

Ainda que a despesa com pessoal represente o maior volume do orçamento das UFs, em alguns casos chegando a mais de 90% dos dispêndios, somente uma Universidade respondeu que acompanhou a sua folha de pagamento para projetar metas e objetivos estratégicos nesse grupo de dispêndio. O fato de os gestores não considerarem esse fator materialmente relevante e as informações contábeis correlatas pode ser explicado pelo engessamento legal, contábil e/ou administrativo dessa temática.

As limitações ao planejamento e gestão do processo de folha podem explicar o que diz a literatura que trata dos gastos das Instituições de Ensino Público, quando se fala de ineficiência dos gastos com pessoal (Hanushek 1996;



Afonso E Aubyn, 2005; Lugão et al., 2010; Menezes e Pazello, 2007; Hanushek, Link e Woessmann, 2013; Costa et al., 2012; Vilela, 2017; Castro, 2020).

É a falta desse planejamento estratégico e contábil sobre a folha de pagamento, completamente oposto à iniciativa privada, que pode auxiliar a compreender os dados do INEP: a rede privada alocou com 182.855 docentes para formar 1.107.846 alunos de graduação na modalidade presencial, enquanto que o quadro docente da rede pública formado por 175.970 docentes formou apenas 219.342 na mesma categoria (INEP, 2023). Para as UFs o entrave do planejamento e da Administração Pública pode estar propagando a ineficiência na execução da despesa com pessoal.

É preciso ressaltar que, muito embora haja a lei que vincula a carreira de servidores das UFs e o pagamento de inativos e de pensionistas incorporados, existe margem para gestão administrativa e financeira da folha dentro da autonomia universitária: o regime de contratação do docente (Dedicação Exclusiva, 40 Horas, 20 Horas); a liberação de servidores para qualificação e o respectivo impacto da contratação de professor substituto; o número de cargos e funções ocupadas por docentes para suporte da estrutura administrativa; a indicação de servidor da ativa para cargos e funções, que reduzem em 40% o valor pago para sua ocupação; a definição de tempo para preparo de aula.

Vale et al (2022) identificaram, dentre 50 artigos analisados, que, na prática, as informações contábeis são utilizadas apenas para cumprir preceito legal. Esse padrão de comportamento compromete a efetividade das políticas públicas e a qualidade das informações contábeis. Do ponto de vista da exequibilidade, é preciso que os gestores tenham senso de direção sobre como usar as ferramentas disponíveis - principalmente para o caso das UFs – inclusive o Capital Intelectual.

Considerando as manifestações e análises, é possível identificar que não existe alinhamento de opiniões quanto a quais informações contábeis seriam úteis para esse grupo específico de gestores, pertencentes a administração indireta federal e vinculado ao orçamento fiscal da União, a resposta a esta pergunta é o segundo objetivo desta pesquisa.

Dessa forma, o acompanhamento geral do desempenho da despesa para verificar a execução da despesa orçamentária, analisando as despesas fixadas, as despesas executadas e os restos a pagar inscritos (BROWN, 1996; GOMES E FERNANDÉZ, 2006). A adaptação da literatura se dará para a verificação da execução efetiva, em que se sugere trabalhar com a divisão das despesas discricionárias e pessoal e com a exclusão dos Restos a Pagar não Processados inscritos no final do exercício das despesas discricionárias.

Para a adaptação, sugere-se o acompanhamento das despesas de pessoal pelo indicador de flexibilidade de gastos (BERNE e SCHRAMM; 1986; BROWN, 1996):

$$\text{Desempenho despesa (pessoal)} = \frac{\text{Desp.Fixada (pessoal)} - \text{Desp.Executada(pessoal)}}{\text{Despesa Total (pessoal)}}$$

$$\text{Desempenho despesa (disc.)} = \frac{\text{Desp.Fixada(disc.)} - \text{Desp.Executada(disc.)} - \text{RPNP(disc.)}}{\text{Despesa Total(disc.)}}$$

$$\text{Flexibilidade dos Gastos} = \frac{\text{Despesas não relacionadas com pessoal}}{\text{Despesa com pessoal}}$$

A inclusão dos dois primeiros indicadores decorre da anualidade das despesas públicas (BRASIL, Lei 4.320/64) e da capacidade para executar o



Orçamento da Universidade. Enquanto na Administração Privada, o saldo orçamentário economizado poderá ser utilizado no exercício seguinte, na Administração Indireta Federal não há essa possibilidade. O que não se executa em um exercício financeiro, nos termos da Lei 4.320/64, não necessariamente retornará. Em um cenário em que o Orçamento de um exercício se retroalimenta das informações dos anos anteriores, a redução dos gastos pode, inclusive gerar redução orçamentária. Por isso é imprescindível saber o que de fato foi executado, para identificar as potencialidade e capacidade da Universidade para gerir os seus recursos fixados anualmente.

Por seu turno, Berne e Schramm (1986) apontam que nem sempre os gestores possuem discricionariedade em suas atuações haja vista que a maior parte do que gerenciam vem de folha de pagamento, determinada por lei e com passivo histórico. Por serem prestadoras de serviços educacionais, espera-se um percentual alto deste indicador.

Ainda sobre as despesas, literatura sugere o acompanhamento das despesas por prioridade de gastos (Groves e Valente, 2003; Berne e Schramm, 1986; Miller, 2001). Em pesquisa realizada em quatro universidades públicas federais, consideradas com bons indicadores de desempenho, observou-se, em entrevistas com os gestores, que vislumbra-se a possibilidade de melhoria da eficiência a partir do uso de informações contábeis, como o levantamento dos gastos com Restaurante Universitário, e conhecimento sobre os custos da manutenção das Unidades Acadêmicas (LOBATO, 2019). Assim, para ter mais eficiência nesse indicador, talvez seja adequado dividir as despesas de pessoal; as dos contratos de prestação de serviços terceirizados; de restaurantes universitários; de bolsas assistenciais; e demais bolsas.

As Universidades, principalmente as mais antigas, possuem elevado gasto com manutenções dos imóveis e de móveis e equipamentos. Também precisam manter em condições para utilização: (i) a instalação predial (ii) o Parque Tecnológico; (iii) a manutenção de computadores (instalação da fibra ótica). E, quanto maior o ativo, maior será o gasto da universidade as manutenções e adequações.

$$\text{Gasto com manutenção} = \frac{\text{Despesas com manutenção predial}}{\text{Ativo Imobilizado (Imóveis)}}$$
$$\text{Gasto com T.I.} = \frac{\text{Despesas com T.I.}}{\text{Ativo Imobilizado (T.I.)}}$$

A sugestão adicional está relacionada às receitas. As UFs dependem quase exclusivamente de recursos públicos e possuem orçamentos com receitas indicadas no Orçamento Fiscal da União. No entanto, as Universidades Federais têm enfrentado redução de recursos devido à falta de prioridade governamental, segundo Nota Técnica n.17/2022 elaborada pela Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados.

Portanto, além da receita destacada no orçamento fiscal da União, é recomendado acompanhar os indicadores do crescimento de receitas próprias, conforme proposto por Groves e Valente (2003), assim como a adaptação dos indicadores apresentados por Brown (1996), Miller (2001) e Groves e Valente (2003). Essas adaptações permitiriam avaliar a capacidade de autossuficiência das Universidades por meio da arrecadação própria, livre de ônus, tais como



aluguéis, multas, ressarcimentos das fundações de apoio, doações e receita líquida proveniente de prestação de serviços.

$$\text{Autossuficiência} = \frac{\text{Receitas próprias de livre utilização}}{\text{Despesa custeio (disc.)}}$$

Cabe mencionar que as Universidades Federais, por serem gestoras de projetos de ensino, pesquisa e extensão, recebem recursos contabilizados como receita própria, mas são utilizados conforme pré-determinado com o escopo do projeto financiado. Por isso, embora ingressem recursos na renda própria, nem sempre podem ser usados para as despesas correntes das universidades. Por isso, o indicador de Autossuficiência das Universidades proposto não se limita ao montante da renda própria gerenciada.

Ainda é possível combinar o valor de imóveis no imobilizado com receitas de aluguéis para que se acompanhe essa evolução. No entanto, é sabido que algumas instituições não possuem a reavaliação desse valor contabilizado. Nesse sentido, é preciso haver uma análise crítica sobre a confiabilidade do ativo registrado.

Outro indicador, Receitas e Despesas, depende das condições orçamentária ou financeira. A literatura chama de Índice do comportamento de Receitas e Despesas (Groves e Valente, 2003) ou flexibilidade financeira (Miller, 2001). Para as Universidades o indicador mais adequado é o Orçamentário, porque reflete melhor a realidade. Pela razão de materialidade, é preciso separar os valores das rubricas de pessoal, das demais. Assim, propõe-se:

$$\text{ICRD (pessoal)} = \frac{\text{Receita Total (pessoal)}}{\text{Despesa Total (pessoal)}}$$
$$\text{ICRD (disc.)} = \frac{\text{Receita Total (disc.)}}{\text{Despesa Total (disc.)}}$$

Os Indicadores e as metas embasadas em informações contábeis, viabilizam um melhor controle dos dados e, com isso, retroalimentam o Sistema de Geração de Informação Contábil.

Alguns indicadores determinados pelo Tribunal de Contas da União, devido ao Acórdão 408/2002-P, já são levantados pelas Universidades, bastando ser levados em consideração no momento do Planejamento Estratégico. Para o Tribunal, nas prestações de contas das Universidades Federais devem constar dados de custo corrente por aluno equivalente, taxa de sucesso da graduação, índice de qualificação do corpo docente, aluno equivalente por funcionário equivalente, entre outros.

Klering et al (2010 *apud* Lobato, 2019) sustentam que reforma gerencial do Estado exige reformulação das culturas organizacionais; inserção do hábito de programar metas; ter controle e transparência dentro da autonomia que cabe a cada Unidade Administrativa.

Dentre os requisitos necessários para a sustentabilidade das Universidades e, conseqüentemente, o que deve ser levado em consideração pelos gestores quando da elaboração do planejamento estratégico, é necessário priorizar a redução dos custos *vis-a-vis* a melhoria da qualidade dos serviços prestados. Não se trata de competitividade e sim a sobrevivência das Instituições de Ensino. Mesmo as IES sem fins lucrativos devem utilizar os parâmetros contábeis e financeiros para mensurar o preço dos serviços prestados, para fins



de financiamento de projetos de cunho social e científico (Graneman e Rocha, 2003).

5. CONCLUSÕES

Os achados dessa pesquisa corroboram com a vertente formal dos procedimentos para elaboração do Planejamento Estratégicos das UFs, mas não a sua efetividade implementação (SEGENREICH, 2005; MEYER JÚNIOR, 2005; MEDEIROS, 2016). Sugerem que a não utilização de informações contábeis no processo de planejamento é padrão de comportamento das UFS e esse padrão compromete a gestão adequada dos recursos públicos. Assim, ainda é necessário apontar as os fatores que levam os Administradores Públicos a não usarem tais informações e como informação melhora a gestão.

Pelo que deixam entender os Gestores Universitários, o conhecimento da contabilidade, ou até mesmo bons desempenhos de indicadores, não garantem eficiência da gestão e/ou retorno, exceto para evitar ações coercitivas. A legislação não valoriza o Gestor que usa as boas práticas contábeis. Nesse sentido, este artigo sugere-se fazer uma revisão do arcabouço legal da Gestão Pública Universitária, para apontar os elementos do Arcabouço Legal que estão comprometendo-a.

Isto pode ser feito com a capacitação e a conscientização dos membros da alta gestão e da Comunidade Acadêmica, para que façam o controle social e escolham, dentre eles, aqueles com aptidões contábeis/gerenciais. Isso porque, em regra, os Gestores Públicos das UFs, usualmente, não são eleitos devido suas competências financeiras e/ou contábeis, perfis imprescindíveis para uma gestão adequada. São escolhidos por suas aptidões políticas e outras características não gerenciais e/ou financeira/contábil.

Entretanto, o cargo de Reitor de uma Universidade financiada com recursos públicos, responsabiliza o Reitor pelo processo de uso/emprego das verbas públicas e o dever de prestar contas (Art. 70, CF/88). Nesse sentido, é necessário que o Reitor tenha domínio dos procedimentos que envolvem os registros contábeis do Setor Público. Esse domínio de conhecimento assegura que o Gestor tem senso de direção para decidir, conseqüentemente, condições de exercer uma gestão eficiente, que no caso das UFs, significa acesso e qualidade do Ensino Superior.

Outra questão relacionada à gestão universitária refere-se ao papel do setor contábil nessas instituições. Nas UFs nem sempre está integrado aos setores estratégicos, como uma Coordenação na Pró-Reitoria de Planejamento. Predominantemente, desempenha funções acessórias de registro da informação contábil. Conseqüentemente, a gestão e acompanhamento das transações contábeis perdem o protagonismo que lhes cabe; que por sua vez compromete, principalmente, a qualidade dos gastos públicos das UFs. Esse contexto induz a uma visão limitada e enviesada do papel dos registros contábeis para uma Organização Pública e gera obstáculos para que se tenha qualidade na gestão das UFs ao comprometer seu planejamento e suas decisões estratégicas da Universidade.

Outra solução possível para impulsionar o uso de informações contábeis é a mescla institucional e sistematizada de dados contábeis com indicadores



para geração de informação para os tomadores de decisão. O atual desenho operacional coloca indicadores de um lado, a exemplo dos dados do INEP, e informações contábeis de outro, a exemplo do Tesouro Gerencial.

Os dados existem, mas não estão intuitivamente compatibilizados. Combinar informações contábeis com indicadores, que não existem atualmente de forma institucionalizada, pode gerar uma visão sistêmica mais apropriada para os gestores de Universidades. E, a partir dessa visão gerencial mais ampla, impulsionar a alocação de recursos, contribuindo para o aperfeiçoamento da gestão tanto na perspectiva de indicadores, quanto na da Contabilidade.

A Association of Chartered Certified Accountants (2015) constatou que, dentre seis países analisados (Austrália, Canadá, Nova Zelândia, Suécia e Reino Unido), apenas Suécia utilizava as Informações Contábeis Consolidadas para formular Políticas Públicas. Segundo a pesquisa as informações orçamentárias anuais são suficientes para o planejamento de política pública. Os gestores dão mais atenção à disponibilidade de recursos do que ao acúmulo de Ativos, Passivos, ou outras transações patrimoniais. Esse comportamento pode explicar o porquê das informações contábeis serem geradas apenas para cumprir requisitos legais.

A literatura sobre quais Informações Contábeis seriam úteis para as UFs é escassa. Salemans e Budding (2022) mostraram a dificuldade de medir o Valor Público de Universidades. Isso porque, muito embora a utilização formal de Sistemas de Controles Gerenciais nas universidades francesas seja avançada, suas métricas de medição são antigas e restritas.

Esse cenário sugere que há uma lacuna de pesquisa em relação à influência da qualidade dos dados contábeis sobre o desempenho do aluno, e a qualidade do ensino. É necessário que a comunidade científica busque alternativas para que o registro da informação contábil pública vá além de mutações patrimoniais.

O Tribunal de Contas da União (TCU) e a Controladoria Geral da União (CGU) perceberam esse descasamento e passaram a mensurar os benefícios advindos de suas auditorias nos relatórios, esvaziando o discurso de que trata-se de Estruturas Administrativas caras. No entanto, esse retorno ainda não é registrado formalmente na Contabilidade Pública.

A qualidade da informação contábil pública deve refletir o seu objetivo principal: a entrega de serviços públicos para a população. Pensar a contabilidade pública pela perspectiva da privada, sem considerar as devidas diferenças entre elas subverte a lógica de Estado, não demonstrando a essência do Serviço prestado em relação à lógica do mercado. Na Pública a qualidade da resposta está no resultado da razão custo/benefício que foi gerada para a sociedade. Na Privada, é o custo de oportunidade que a escolha gerou – o que a empresa teve que recusar para alcançar sua meta prevista. Por isso, por fim, sugere-se a discussão sobre o benefício da contabilidade pública nos termos atuais e se é necessário seu aperfeiçoamento.



Bibliografia

AMMAR, Salwa et al. Constructing a fuzzy-knowledge-based-system: na aplicação for aseting the financial condition of publica schools. Expert Systems with applications, 2004.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.

Acesso em 21 jan. 2021.

BERNE, Robert. SCRHAM, Richard. The financial analysis of governments. New Jersey: Prentice Hall, 1986.

_____. DECRETO Nº 6.096, DE 24 DE ABRIL DE 2007. Institui o Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais - REUNI. Disponível em < [Decreto nº 6096 \(planalto.gov.br\)](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2007/0006/006096.htm)>. Acesso em 15 jan. 2021.

_____. DECRETO Nº 7.233, DE 19 DE JULHO DE 2010. Dispõe sobre procedimentos orçamentários e financeiros relacionados à autonomia universitária, e dá outras providências. Disponível em: < [Decreto nº 7233 \(planalto.gov.br\)](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2010/0072/007233.htm)>. Acesso em 05 jul 23.

_____. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep). Censo da Educação Superior 2021: notas estatísticas. Brasília, DF: Inep, 2023.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional, Secretaria de Orçamento Federal. Portaria Conjunta STN/SOF nº 117, de 28 de outubro de 2021. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) – 9ª Edição**. Disponível em: < <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2021/26>>. Acesso em 09 jul 2023.

BROWN, Ken W. Trends in key ratios using the GFOA Financial indicators data base 1989-1993. Government Finance Review, 1996.

CASTRO, Cláudio de Moura. As trapalhadas da Educação Brasileira. Penso: Porto Alegre, 2020.

CASSIOLATO, José Eduardo; LASTRES, Maria Martins Helena. Sistemas de Inovação e Desenvolvimento: as implicações de política. São Paulo EM PERSPECTICA, p. 34-45. Disponível em < 03Cassiolato.p65 (scielo.br) >.

CITTADIM, Andréia. Proposta de estruturação de uma unidade organizacional de controladoria em uma Instituição de Ensino Superior. Dissertação (mestrado). UFSC, 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução Nº 2016/NBCTSPEC, Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas



Entidades do Setor Público. Disponível em:< [SRE - Sistema de Resoluções \(cfc.org.br\)](http://www.sre.org.br)>. Acesso em 15 jan. 2021.

COSTA, Edward Martins et al. Eficiência e desempenho no ensino superior: uma análise da fronteira de produção educacional das UNIVERSIDADES FEDERAIS brasileiras. *Rev. Econ. Contemp.*, Rio de Janeiro, v. 16, n. 3, p. 415-440, 2012.
DE ANDRADE, J. A. FORMAÇÃO ESTRATÉGICA: as políticas públicas a partir das práticas. *Revista Eletrônica de Ciência Administrativa*, [s. l.], v. 10, n. 1, p. 47–63, 2011. DOI 10.5329/RECADM.20111001004. Disponível em: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=buh&AN=61077397&lang=pt-br&site=ehost-live>. Acesso em: 18 jan. 2021.

DE LIMA, A. S. et al. Estágios do Ciclo de Vida e Qualidade das Informações Contábeis no Brasil. *RAC - Revista de Administração Contemporânea*, [s. l.], v. 19, n. 3, p. 398–418, 2015. DOI 10.1590/1982-7849rac20151711. Disponível em: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=buh&AN=102648153&lang=pt-br&site=ehost-live>>. Acesso em: 13 jan. 2021>.

FREZATTI, F. et al. Análise do Relacionamento entre a Contabilidade Gerencial e o Processo de Planejamento das Organizações Brasileiras. *RAC - Revista de Administração Contemporânea*, [s. l.], v. 11, p. 33–54, 2007.

GRANEMAMN, Sérgio Ronaldo; ROCHA, Carlos Henrique. *Gestão de Instituições Privadas de Ensino Superior*. Atlas: São Paulo, 2003.

GROVES, Stanford M., VALENTE, Godsey. *Evaluating financial condition: a handbook for local government*. The international City/Country Management Association, 2003.

GOMEZ, Maria Belém Morala; FERNÁNDEZ, José Miguel. Análisis de entidades públicas mediante indicadores: instrumentos de rendición de cuentas y de monstración de resposanbilidades. *Revista de la facultad de Ciencias económicas y Empresarias*, 2006.

HABERSAM, M., PIBER, M., & SKOOG, M. (2013). Knowledge balance sheets in Austrian universities: The implementation, use, and re-shaping of measurement and management practices. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(4-5), 319-337.

HUTAIBAT, K., & ALHATABAT, Z. (2020). Management accounting practices' adoption in UK universities. *Journal of Further and Higher Education*, 44(8), 1024-1038.

HOOD, C. (1995), "The "New Public Management" in the 1980s: variation on a theme", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20 Nos 2/3, pp. 95-109.

Hood, C. (2007). Public service management by numbers: Why does it vary? Where has it come from? What are the gaps and the puzzles?. *Public Money and Management*, 27(2), 95-102.



LIMA, Severino Cesário; DINIZ, Josedilton Alves. Contabilidade Pública: Análise financeira governamental. São Paulo: atlas, 2016.

LOBATO, Josiane de Oliveira. Utilização da análise envoltória de dados para mensuração da eficiência municipal a partir da gestão das receitas próprias e das funções de governo. Tese Doutorado – Universidade Nove de Julho (UNINOVE), São Paulo, 2019, 476 f.

LÓPEZ, Bernanardinho B. CONSEA, Isabel M. Análisis de las administraciones públicas através de indicadores financeiros. Revista de Contabilidad, 2002.

LUAGÃO, et al. Reforma universitária no brasil: uma análise dos documentos oficiais e da produção científica sobre o reuni - programa de apoio a planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais. X Colóquio sobre Gestión Universitaria em América do Sur. 2010.

MEDEIROS, Cinthia Aleksandra de. Análise do processo de implantação do Plano de Desenvolvimento Institucional 2010-2014, da Universidade Federal de Santa Catarina. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Socioeconômico. Programa de Pós-Graduação – Mestrado Profissional em Administração Universitária. 2016. 168 p. Disponível em: < 340394.pdf (ufsc.br) >. Acesso em 19/01/2021.

MOORE, M. (1995). Creating Public Value: Strategic in Government. Harvard University Press.

P.E.N.M. Integração entre Planejamento, Orçamento e Custos. I Congresso informação de custos e qualidade do gasto no setor público. Ministério da Educação: Subsecretaria de Planejamento e Orçamento – SPO. Distrito Federal: Brasília, 2010. Disponível em: < http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Apresentacao_OfII_Educacao.pdf>. Acesso em 15 de janeiro de 2021.

PRADO, Cendyi A P B Prado. O efeito das despesas públicas sobre o desempenho das universidades federais. Dissertação (mestrado). FUCAPE, Vitória, 2018.

RABOVSKY, Thomas M. Accountability in Higher Education: Exploring Impacts on State Budgets and Institutional Spending Patterns. Journal of Public Administration Research and Theory, 2012.

RIBEIRO, H.C. Integração entre planejamento estratégico e orçamento: Um estudo de caso no Tribunal Superior Eleitoral. Distrito Federal: UNB - Brasília, 2011. Disponível em: . Acesso em: 06 de outubro de 2015.

ROCHA, P. E. N. M. Integração entre Planejamento, Orçamento e Custos. I Congresso informação de custos e qualidade do gasto no setor público. Ministério da Educação: Subsecretaria de Planejamento e Orçamento – SPO. Distrito Federal: Brasília, 2010. Disponível em: <



http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Apresentacao_Ofll_Educacao.pdf>. Acesso em 15 de janeiro de 2021.

SALEMANS, L., & BUDDING, T. (2022). Operationalizing public value in higher education: the use of narratives as an alternative for performance indicators. *Journal of Management and Governance*, 26(2), 337-363.

SEGENREICH, Stella Cecília Duarte. O PDI como Referente para Avaliação de Instituições de Educação Superior: Lições de uma Experiência. *Ensaio: aval. pol. públ. Educ.*, Rio de Janeiro, v.13, n.47, p. 149-168, abr./jun. 2005. Disponível em:< untitled (scielo.br) >. Acesso em 19/01/2021.

SIMONS, R. (1987), "Accounting, control systems and business strategy: an empirical analysis", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, pp. 357-374.

SIMONS, R. L. 1995. Control in an age of empowerment. *Harvard Business Review* 1995 March-April.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS. Plano De Desenvolvimento Institucional – PDI: Um Guia de Conhecimentos para as Instituições Federais de Ensino. Minas Gerais: 2021.

VALE, J., AMARAL, J., ABRANTES, L., LEAL, C., & SILVA, R. (2022). Management Accounting and Control in Higher Education Institutions: A Systematic Literature Review. *Administrative Sciences*.

VILELLA, Jorge Antonio. Eficiência universitária: uma Avaliação por meio de análise envoltória de dados. 2017. 98 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade de Brasília-UNB, Brasília, 2017.

WHITTINGTON, R. (2004) Estratégia após o modernismo: recuperando a prática. *Revista de Administração de Empresas*, 44, (4), pp. 44-53. Disponível em:< https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-65552007000600003>. Acesso em 21/01/2021.