

Desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão: O caso da Universidade do Algarve

Development of a management accounting system: The case of the University of the Algarve

Elsa Martins

Universidade do Algarve, Faro, Portugal
elsamartins062@gmail.com

Rúben M. T. Peixinho

Faculdade de Economia, Universidade do Algarve, Faro, Portugal
rpeixinh@ualg.pt

Resumo

A contabilidade de gestão assume um papel cada vez mais relevante na gestão das instituições públicas, face ao contexto económico em que vivemos e à constante preocupação de aplicar eficientemente os dinheiros públicos. O presente artigo apresenta o estudo de caso do desenvolvimento do sistema de contabilidade de gestão na Universidade do Algarve. Este artigo contribui para um melhor entendimento da complexidade inerente à implementação de um sistema de custeio em instituições de ensino superior e apresenta uma solução para a determinação do custo associado aos vários objetos de custeio (custo por aluno, por unidade curricular, projeto de investigação, por prestação de serviços). Esta informação revela-se crucial para o planeamento estratégico, controlo de gestão e tomada de decisão na instituição.

Palavras-Chave: contabilidade de gestão; Universidade do Algarve; sistema de custeio; custos indiretos; atividades.

Abstract

Management accounting has been playing an increasing role in the management of public institutions due to the current economic context and the permanent concern to apply public money efficiently. Using a case study approach, this paper presents the development of a management accounting system specifically designed for the University of the Algarve. This paper contributes to a better understanding of the complexity that characterizes the development of a costing system in higher education institutions and presents a solution to compute the cost of several cost objects (cost per student, cost per course, cost per research project, cost per service). This information is crucial for strategic planning, management control and to support the decision-making process in the institution.

Keywords: management accounting; University of the Algarve; costing system; indirect costs; activities.



1. Introdução

A contabilidade de gestão é uma área fundamental em qualquer sistema de informação contabilístico e visa auxiliar a definição e implementação do planeamento estratégico, auxiliar o controlo de gestão e produzir informação relevante para a tomada de decisão. O contexto económico atual, marcado pela globalização, fortes restrições orçamentais, elevados níveis de competitividade e forte incerteza, sublinha a importância das organizações disporem de ferramentas de gestão ajustadas às suas necessidades.

A aplicação prática da contabilidade de gestão tem sido objeto de intenso debate ao longo das últimas décadas (Johnson & Kaplan, 1987; Spicer, 1992; Scapens, 2006; Baldvinsdottir, Mitchell & Norreklit, 2010) e é hoje considerada fundamental uma vez que muitos modelos teóricos falharam devido ao facto de ignorarem os custos e benefícios associados à sua aplicabilidade (Bromwich & Scapens, 2016). O desenvolvimento de sistemas de custeio e o respetivo cálculo de custos dos objetos de custeio das organizações é um dos temas mais estudados e merece particular destaque na literatura académica (Drury, 2001; Innes, 2004). Apesar de amplamente discutido, este exercício continua hoje a ser complexo e desafiante em consequência do aumento da competitividade, da globalização, da diminuição do ciclo de vida dos produtos / serviços, do desenvolvimento tecnológico e do aumento do peso dos custos indiretos nas organizações (Bromwich & Bhimani, 1989).

O desenvolvimento de sistemas de custeio tem justificado inúmeros artigos científicos e um debate técnico relevante a vários níveis nos mais variados setores de atividade. A discussão destas questões é efetuada com maior ênfase no setor privado, sendo a sua aplicação no setor público muitas vezes relegada para segundo plano. No entanto, o apuramento de informação relevante no domínio dos custos é também crucial no setor público devido ao facto destes constituírem uma importante fonte de informação para os utilizadores internos e externos dos organismos públicos (Kurunmäki, 2009) e devido à constante necessidade de definir prioridades na alocação dos recursos e minimização dos custos devido à escassez de recursos e pressões orçamentais.

No seguimento deste novo paradigma, têm sido inúmeras as exigências, quer ao nível da prestação de contas quer ao nível de outras informações complementares no âmbito da gestão. Para responder a estas exigências, as organizações públicas têm sentido a necessidade de adotar um sistema de contabilidade interna, que para além de ser bastante relevante como apoio à tomada de decisão, é também atualmente, um sistema obrigatório. Apesar da obrigatoriedade da contabilidade interna no setor público da educação (Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro), o normativo legal atualmente em vigor é vago e deixa às universidades a definição dos procedimentos a utilizar no cálculo do custo dos objetos de custeio, isto é, dos serviços internos, do custo por curso, unidade curricular, aluno, projeto de investigação, etc. Similarmente, o novo Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), que entrará em vigor no dia 1 de janeiro de 2018 (Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro), estabelece apenas a base para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas. Cada universidade tem assim a responsabilidade de desenvolver um sistema de custeio desenhado em função das suas especificidades, nomeadamente ao nível organizacional, dos seus recursos humanos, financeiros e técnicos.

Este artigo contribui para esta discussão ao desenvolver um sistema de contabilidade de gestão especificamente desenhado para o caso da Universidade do Algarve (UAlg). O processo de apuramento de custos envolve a reclassificação de custos (diretos, indiretos e comuns), a definição de centros de custo associados a atividades intermédias, a definição de atividades finais e objetos de custeio assim como as repartições de custos através de ciclos de transferência e rateio. Este processo permite o cálculo do custo final de cada objeto de custeio através da soma entre os seus custos diretos e os custos indiretos e comuns imputados através de critérios ajustados.

Este sistema de contabilidade de gestão permite à UAlg beneficiar de um conjunto de informações relevantes que facilitam uma gestão mais ajustada às necessidades de uma sociedade cada vez mais exigente. Em particular, destaca-se a obtenção de informação relevante para o planeamento, uma maior transparência na prestação de contas, a obtenção de informação fidedigna ao nível dos custos por atividade e objetos de custeio e contribuição para melhorar o desempenho da instituição através da obtenção de informação relevante e oportuna no apoio à tomada de decisões estratégicas e operacionais.

Este artigo está dividido em cinco secções: a secção 2 discute o enquadramento teórico do tema; a secção 3 explica a metodologia utilizada; a secção 4 apresenta e discute os resultados e a secção 5 as conclusões deste artigo.

2. Enquadramento teórico

2.1. Da contabilidade de custos tradicional aos sistemas de custeio contemporâneos

Os sistemas tradicionais de custeio baseiam-se essencialmente em duas ferramentas: as bases de repartição e o método das secções homogéneas. As bases de repartição podem ainda distinguir-se entre base de repartição única ou múltipla. No primeiro caso, os custos indiretos da organização são repartidos em função de um único critério de repartição, o qual possibilita o cálculo de coeficientes de imputação para cada objeto de custeio. No caso de utilização de bases de repartição múltiplas, os custos indiretos da organização são repartidos em função de diferentes critérios de imputação.

O método das secções homogéneas apresenta-se como um método tradicional alternativo às bases de repartição. Este método assenta na divisão das instituições em segmentos organizacionais que acumulam custos que são posteriormente imputados aos objetos de custeio. A aplicação do método das secções homogéneas é usualmente efetuado em organizações que estão estruturadas com base em centros de custos ou secções. O método das secções homogéneas representa um avanço relativamente às bases de repartição uma vez que a imputação de custos indiretos é mais criteriosa.

O final do século XX é marcado por uma forte crítica a estes sistemas tradicionais e pelo desenvolvimento de vários sistemas de custeio alternativos. Numa obra de referência nesta área, Johnson e Kaplan (1987) consideram que a informação resultante dos sistemas tradicionais de custeio é produzida demasiado tarde, de forma agregada e distorcida para ser relevante para decisões de planeamento e controlo. Estes autores criticam sobretudo a forma de repartição de custos indiretos pelos objetos de custeio nos sistemas tradicionais. O sistema de custeio baseado nas atividades (ABC) surge como uma das principais respostas a estas críticas e apresenta uma forma alternativa de custeio ao centrar as

atividades das organizações na origem dos custos indiretos e ao apresentar chaves de alocação alternativas aos critérios baseados exclusivamente em volumes (Cooper, 1990; Chadwick, 1998; Kaplan & Cooper, 1998).

O grau de utilização do método ABC não é transversal a todos os países e setores de atividade. Beaulieu e Lakra (2005) referem que o método ABC é mais utilizado nos Estados Unidos e menos utilizado no Japão. A utilização na Europa é moderada e tem particular incidência na Alemanha e Europa do Norte. Por outro lado, Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2001) defendem que as vantagens na aplicação do método ABC são maiores nas empresas de serviços comparativamente com as empresas industriais. Esta afirmação deve-se ao facto da maior parte dos custos das empresas de serviços serem classificados como indiretos e fixos, enquanto nas empresas industriais os custos diretos de materiais e de mão-de-obra assumem um peso bastante considerável.

2.2. Sistemas de custeio em instituições de ensino superior

Existem diversos estudos que investigam a implementação de sistemas de custeio em instituições de ensino superior europeias. Sordo, Orelliy e Padovaniz (2010) afirmam que a escassa difusão e desenvolvimento da contabilidade de custos nas universidades italianas é justificada pela grande variedade de produtos com elevados custos indiretos. Por outro lado, Kupper (2013) defende que os sistemas de custeio são importantes nas universidades alemãs na medida em que devem suportar a tomada de decisões relevantes que afetam o funcionamento das instituições no longo prazo (ex.: criação de novos cursos, contratação de docentes, investimentos, etc.).

Lutilsky e Dragija (2012) concluem que o método ABC tem um reduzido grau de implementação nas universidades europeias uma vez que apenas um grupo muito restrito aplica o método ABC na sua totalidade. No entanto, referem que existe um número mais alargado de universidades que utiliza parcialmente o método ABC nos sistemas de custeio. De facto, já Valderrama e Sanchez (2006) e Carvalho, Carmo e Macedo (2008) consideravam que o sistema de custeio ideal deve conjugar os sistemas tradicionais e o método ABC. Esta denominada corrente europeia assume que cada centro de custo integra diversas atividades e que os custos devem ser repartidos entre elas. O *Livro Branco dos custos das Universidades Espanholas*, publicado em 2010 (Hernández et al.), vai também ao encontro da ideia de utilização parcial do método ABC nas universidades, uma vez que o sistema proposto assenta nos sistemas tradicionais com a filosofia de análise do método ABC, ou seja, desagrega os centros de custo e relaciona-os com as atividades que originam os custos. No entanto, o elemento base do sistema é o cálculo dos custos por centro de custo.

A reduzida implementação do método ABC sublinha a importância da discussão associada à análise de custos e benefícios na utilização deste método mais complexo. Valderrama e Sanchez (2006) e Lutilsky e Dragija (2012) identificam como benefícios da implementação do método ABC: melhorar a qualidade e fiabilidade das demonstrações financeiras; controlar eficazmente os recursos para assim alocar os recursos às áreas que mais necessitam ou mesmo eliminar áreas e cursos obsoletos; apresentar informação de qualidade; melhorar a gestão e o processo de tomada de decisão; possibilidade de ser a própria instituição a determinar quais são as suas atividades mais importantes e cálculo do custo dessas atividades. As limitações apontadas por estes dois estudos são: resistência à

mudança; dados não confiáveis nos sistemas de contabilidade usados; a falta de vontade dos órgãos de gestão; limitações legais e afetação dos custos do pessoal docente às atividades finais; complexidade na definição dos critérios mais fiáveis de repartição de custos; inadequação na medição da qualidade dos serviços prestados; produtividade e avaliação do esforço e tempo despendido pelos docentes. Mais recentemente, Berry (2014) identifica quatro grupos que dificultam a implementação do método ABC nas universidades: obstáculos financeiros; obstáculos técnicos; obstáculos culturais e obstáculos informacionais.

A realidade portuguesa sugere que a implementação de sistemas de custeio nas instituições de ensino superior está ainda numa fase inicial. Carvalho *et al.* (2008) concluíram que 95,1% das 41 instituições de ensino superior portuguesas inquiridas já tinham implementado um método de custeio. Das 39 instituições que já tinham implementado este método, 71,8% referem estar ainda numa fase inicial de implementação, ou seja, apenas fazem a afetação dos custos diretos aos objetos de custeio. Verificou-se que 20,5% estão numa fase intermédia, ou seja, afetam os custos diretos na totalidade e efetuam a repartição de parte dos custos indiretos. De referir, que apenas uma entidade considerou que o sistema de contabilidade interna estava implementado na sua totalidade. Lutisky e Dragija (2012) apresentam a Universidade de Coimbra como uma das cinco universidades europeias em que o método ABC está mais desenvolvido. A experiência da implementação deste método de custeio na Universidade de Coimbra revela que, apesar das barreiras sentidas (inexistência de apoio financeiro para implementação do método, barreiras técnicas, legais e culturais), a instituição passou a beneficiar de uma afetação de custos mais eficiente, dados internos mais compreensíveis, maior recuperação dos custos indiretos e disponibilização de informação de suporte à estratégia e tomada de decisão na instituição.

2.3. Enquadramento legal da contabilidade de gestão nas administrações públicas e objetivos gerais para as Instituições de Ensino Superior

O enquadramento legal da contabilidade de gestão na Administração Pública Portuguesa tem evoluído ao longo das últimas três décadas de acordo com a crescente preocupação com a gestão eficiente de recursos públicos e modernização do setor. Esta evolução resulta do esforço de tornar a contabilidade pública um poderoso instrumento de gestão na criação de valor público (Lei n.º 8/90 de 20 de fevereiro, Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho e Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro). O Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e marca a passagem de uma contabilidade pública tradicional, cujo principal objetivo era a execução e controlo do orçamento para uma contabilidade pública moderna com informação económica, financeira e patrimonial contribuindo, assim, para a implementação da *New Public Management*.

A Portaria n.º 794/2000 a 20 de setembro determina a obrigatoriedade de aplicação do POC - Educação a partir do ano económico de 2001 para os organismos com autonomia administrativa e financeira sob a tutela do Ministério da Educação. O objetivo do POC - Educação é a criação de condições para a integração dos diferentes aspetos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento de apoio aos órgãos de decisão e demais utilizadores da informação. De

acordo com o POC – Educação, os objetivos principais de um sistema de contabilidade analítica aplicado a instituições de ensino superior são:

- Evidenciar os custos, não só das atividades intermédias, mas também do objeto de custeio de cada atividade final (i.e., cursos lecionados, alunos formados, projetos de investigação);
- Proporcionar informação adequada que permita a elaboração do mapa de demonstração de custos por funções e restantes mapas;
- Valorizar os ativos circulantes ou os ativos fixos produzidos pela entidade;
- Auxiliar a definição de preços, taxas e propinas, fundamentando o valor cobrado;
- Analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos, obtendo-se informação sobre a concretização dos objetivos previstos e respetivos desvios;
- Consubstanciar a aplicação de receitas provenientes de entidades externas;
- Apoiar a tomada de decisões relacionadas com a subcontratação de empresas externas;
- Permitir uma sólida uniformização dos processos internos;
- Proporcionar aos órgãos de gestão a informação adequada que permita elaborar indicadores de eficiência, eficácia e economia.

Para a implementação da contabilidade analítica, o POC - Educação apresenta algumas sugestões para a fase de implementação deste sistema nas instituições de ensino superior. O POC - Educação defende um sistema digráfico e dualista, no qual existem duas contabilidades (patrimonial e analítica) contendo dois sistemas distintos de contas, não se podendo movimentar contas da contabilidade analítica por contrapartida de contas da contabilidade patrimonial. Esta dualidade é cumprida pelo grupo de contas que são designadas por contas refletidas. O Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior (Lei n.º 62/2007 de 10 de setembro) refere no seu artigo 160.º que as instituições de ensino superior públicas “devem [...] incluir a explicitação das estruturas de custos, diferenciando atividades de ensino e investigação para os vários tipos de carreiras, de forma a garantir as melhores práticas de contabilização e registo das estruturas de custos das instituições de ensino e investigação”.

A mais recente alteração ao nível do enquadramento legal da contabilidade pública está relacionada com a aprovação do novo SNC-AP (Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro), o qual foi desenvolvido ao longo dos últimos anos. A entrada em vigor das 27 Normas de Contabilidade Pública (NCP) está marcada para o dia 1 de janeiro de 2018 (Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro) e representa um importante marco na obtenção de um relevante sistema de informação contabilística nas Administrações Públicas. No que respeita à contabilidade interna, o SNC-AP apresenta a NCP 27 especificamente dedicada à contabilidade de gestão, a qual enuncia os seguintes objetivos:

- Compreender como a contabilidade de gestão pode ser usada para apoiar os processos internos de gestão pública (vertente interna) e contribuir para os propósitos de responsabilização pela prestação de contas (vertente externa);
- Facilitar a implementação da contabilidade de gestão por todas as entidades públicas;

- Explicitar os vários conceitos de custo que podem ser aplicados para satisfazer as necessidades de informação das diversas partes interessadas e os processos de contabilidade de gestão relacionados;
- Estabelecer as linhas orientadoras para o desenvolvimento do sistema de contabilidade de gestão e da informação a divulgar;
- Permitir uma melhor avaliação da economia, eficiência e eficácia das políticas públicas.

É notório que a NCP 27 deixa cair a terminologia de contabilidade analítica, associada a métodos tradicionais de custeio, e passa a utilizar a terminologia mais contemporânea da contabilidade de gestão. A esta alteração não será alheia a recomendação da utilização do método ABC por se reconhecer a promoção da orientação dos gestores para as atividades que acrescentam valor público e a contribuição para a melhoria continuada do desempenho das entidades. No entanto, tal como já acontecia com o POC - Educação, a NCP 27 enuncia apenas orientações e requisitos mínimos obrigatórios de divulgação de informação, deixando às instituições públicas a flexibilidade para ajustarem a contabilidade de gestão às suas necessidades e especificidades. Relativamente ao subsetor da educação, a NCP 27 refere que devem ser fornecidos mapas com a seguinte informação:

- Custos diretos, indiretos e resultados económicos por curso e estudante;
- Custos e rendimentos por centro de investigação;
- Custos diretos, indiretos, rendimento e resultados económicos por cada serviço prestado à comunidade;
- Custos por atividade de apoio aos estudantes (refeições, alojamento, atividades desportivas, etc.).

Este novo normativo sublinha a importância do desenvolvimento de sistemas de contabilidade de gestão que produzam informação relevante e analítica sobre custos, rendimentos e resultados. Por outro lado, é expectável que satisfaçam uma variedade de necessidades de informação dos gestores e dirigentes públicos na tomada de decisões em domínios como a elaboração de orçamentos, nas funções de planeamento e controlo, na determinação de preços, tarifas e taxas, no apuramento de custos de produção, na avaliação do desempenho ou na fundamentação económica das decisões de gestão (NCP 27).

3. Metodologia

A metodologia deste estudo segue os fundamentos do estudo de caso uma vez que se pretende compreender uma realidade específica e desenvolver um sistema de custeio adaptado às especificidades de uma instituição. O estudo de caso revela-se fundamental na ligação entre a teoria e a prática (Ryan, Scapens & Theobald, 2002; Scapens, 2004) e permite obter o máximo detalhe sobre uma questão particular (Stake, 1999; Yin, 2014).

Este estudo de caso utiliza diferentes fontes de evidência no sentido de permitir a sua triangulação e contribuir para a fiabilidade dos resultados. As fontes de evidência utilizadas incluem documentação da instituição (documentos administrativos e operacionais, *outputs*

do sistema contabilístico, *outputs* de outros sistemas de informação existentes na instituição, relatórios de gestão, balanço social, orçamentos, etc.), registos em arquivo (com particular destaque para os *outputs* contabilísticos e de outros sistemas de informação), documentos legais (leis, decretos-lei e portarias que regulem a questão em estudo) e observação direta efetuada durante a refinação do sistema de custeio.

A triangulação das várias fontes de evidência revelou-se fundamental para o entendimento da estrutura organizacional e operacional da instituição e conseqüente desenvolvimento de um sistema de custeio ajustado às necessidades específicas da UAlg.

4. Resultados

4.1. Caracterização da Universidade do Algarve

Na qualidade de Instituto Público, a UAlg é uma entidade coletiva de direito público, dotada de autonomia estatutária, científica, pedagógica, administrativa, financeira, patrimonial e disciplinar, com sede em Faro. Encontra-se sob a tutela do Ministério Ciência, Tecnologia e Ensino Superior e, de acordo com o artigo 2.º dos Estatutos da Universidade do Algarve, “é um centro de criação, transmissão e difusão da cultura e do conhecimento humanístico, artístico, científico e tecnológico, contribuindo para a promoção cultural e científica da sociedade, com vista a melhorar a sua capacidade de antecipação e resposta às alterações sociais, científicas e tecnológicas, para o desenvolvimento das comunidades, em particular da região do Algarve, para a coesão social, promovendo e consolidando os valores da liberdade e da cidadania” (v. Despacho Normativo n.º 65/2008 de 22 de dezembro).

A UAlg distingue-se da maioria das instituições de ensino superior por integrar os 2 subsistemas de ensino superior: Universitário e Politécnico. A sua estrutura organizacional é constituída por unidades orgânicas de ensino, unidades de investigação e de desenvolvimento, serviços e unidades funcionais. O ensino universitário integra 3 unidades orgânicas (Faculdade de Ciências e Tecnologia, Faculdade de Ciências Humanas e Sociais e Faculdade de Economia) e o Departamento de Ciências Biomédicas e Medicina. O ensino politécnico integra 4 unidades orgânicas (Escola Superior de Educação e Comunicação, Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo, Escola Superior de Saúde e Instituto Superior de Engenharia). Existem ainda duas unidades funcionais (Biblioteca e Unidade de Apoio à Investigação Científica e Formação Pós-Graduada).

A UAlg desenvolve atividades de ensino, investigação, prestação de serviços, entre outras. A instituição oferece cerca de 150 cursos nos diferentes graus de ensino (licenciaturas, pós-graduações, mestrados integrados, mestrados e doutoramentos) distribuídos por várias áreas do conhecimento. Atualmente conta com cerca de 9.000 alunos, 700 docentes e investigadores e 400 funcionários não docentes. A contabilidade patrimonial, baseada no POC - Educação, foi introduzida na UAlg no início do ano de 2004. A universidade encontra-se organizada por centros de custos, possuindo cada um deles capacidade para gerar proveitos e custos.

4.2. A importância da contabilidade de gestão na Universidade do Algarve

A análise das várias fontes de evidência utilizadas neste estudo permitiram identificar um conjunto de razões que sublinham a importância da implementação da contabilidade de gestão na UAlg:

- Obrigatoriedade de aplicação de um sistema de contabilidade de gestão;
- Indicação de reserva por parte dos Revisores Oficiais de Contas na certificação legal de contas dos últimos exercícios devido à inexistência de um sistema de contabilidade de gestão;
- Emissão de pareceres por parte de entidades como o Tribunal de Contas e a Inspeção Geral de Finanças que recomendam às instituições a aplicação deste sistema;
- Situação financeira da UAlg sublinha a necessidade de um sistema de contabilidade de gestão que apure de forma detalhada os custos dos vários objetos de custeio e que possa proporcionar informação relevante na tomada de decisão;
- Instituição apresenta características próprias de ensino a nível nacional, nomeadamente através da conjugação de dois subsistemas de ensino: universitário e politécnico;
- Peso significativo das despesas com o pessoal e de aquisição de bens e serviços ao longo dos anos que constituem custos indiretos na instituição;
- Diminuição de alunos verificada desde o ano letivo 2010/2011 em praticamente todos os ciclos de estudos, com exceção dos Cursos de Especialização Tecnológica e os Doutoramentos. Esta situação conduz à diminuição direta das receitas próprias, nomeadamente das propinas, o que traz sérios problemas na sustentabilidade dos cursos. Consequentemente é importante apurar custos de forma analítica no sentido de auxiliar o processo de decisão com base em informação relevante;
- Aumento significativo do número de projetos de investigação envolvendo docentes da UAlg e consequente dedicação acrescida à atividade de investigação. A pluralidade de atividades no seio da instituição reforça a necessidade de definição de um sistema de contabilidade de gestão que possa fornecer os custos associados a cada uma das atividades;
- Diminuição de funcionários docentes e não docentes nos últimos anos. Este sistema poderá fornecer informação relevante para a afetação dos recursos humanos a atividades relevantes para a instituição.

4.3. Definição do sistema de contabilidade de gestão na Universidade do Algarve

A definição do sistema de contabilidade de gestão na UAlg foi feita com base nas fontes de evidência utilizadas durante este processo. A existência de uma contabilidade de gestão pressupõe que seja possível obter resultados em duas perspetivas (Cravo, Carvalho, Fernandes & Silva, 2002):

- Uma perspetiva de organização interna de atividades auxiliares/intermédias, que são todos os serviços internos de apoio à concretização dos objetivos finais da entidade;
- Outra perspetiva mais relacionada com os custos diretos associados às atividades finais, que apresentam ligação direta com os objetos de custeio, bem como a repartição dos custos referidos anteriormente às atividades finais.

O processo de ajustamento do sistema de contabilidade de gestão na UAlg foi efetuado em quatro fases distintas:

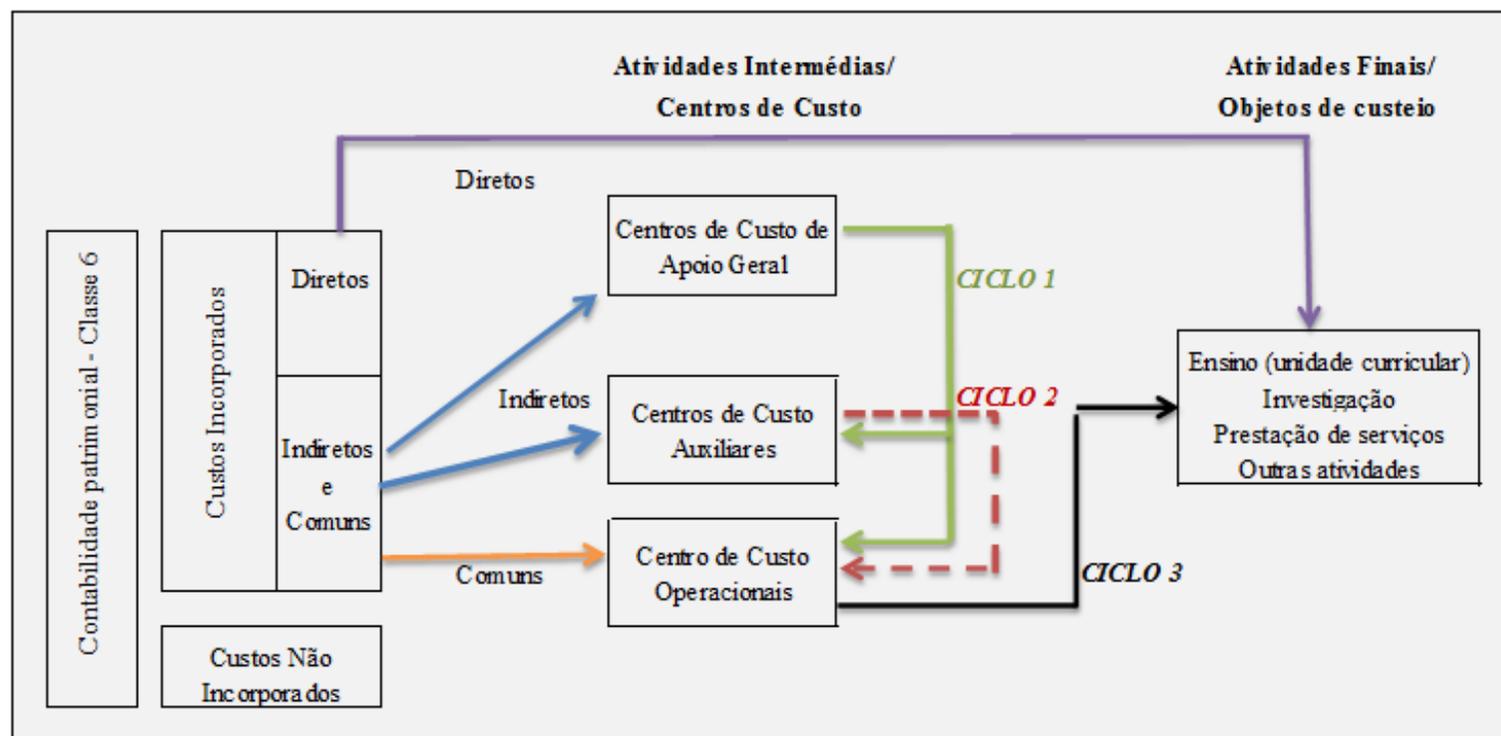
- Definição das atividades intermédias, atividades finais e respetivos objetos de custeio;
- Identificação dos custos diretos, indiretos e comuns às atividades finais;
- Reclassificação de custos da contabilidade patrimonial para a contabilidade de gestão e definição do plano de contas da classe 9;
- Repartição dos custos indiretos e comuns através de ciclos de transferência e rateio.

O resultado deste processo está resumido na Figura 1, a qual esquematiza o sistema de contabilidade de gestão, nomeadamente os diferentes tipos de custos, atividades intermédias, atividades finais e os ciclos de transferência e de rateio.

O sistema de contabilidade de gestão da UAlg inicia-se com a reclassificação de custos da contabilidade patrimonial em custos diretos, indiretos e comuns. Esta reclassificação respeita as especificidades das instituições de ensino superior e é baseada no sistema de custeio total completo. Desta forma, os custos diretos, indiretos e comuns incluem custos administrativos e poderão ser fixos ou variáveis. A classificação dos custos da contabilidade patrimonial nestas três categorias obedece às seguintes definições:

- **Custos Diretos:** custos que se podem afetar diretamente e sem ambiguidades aos objetos de custeio;
- **Custos Indiretos:** custos originados indiretamente pelos centros de custo de apoio geral e auxiliares;
- **Custos Comuns:** custos identificados totalmente com uma atividade final, mas comum a vários objetos de custeio.

Figura 1. Sistema de contabilidade de gestão na Universidade do Algarve



A primeira perspetiva apresentada por Cravo *et al.* (2002), relacionada com a organização interna da UAlg, está consubstanciada na identificação das atividades intermédias da instituição. Estas atividades intermédias / centros de custo estão divididas em três grupos distintos e estão baseados na estrutura orgânica da instituição definida nos estatutos e regulamentos internos:

- **Centros de Custo de Apoio Geral:** Os centros de custo classificados neste grupo correspondem aos custos com funcionamento geral da instituição;
- **Centros de Custo Auxiliares:** Os centros de custo classificados neste grupo correspondem a serviços que auxiliam os centros de custos operacionais. Os centros de custo auxiliares são constituídos pela Reitoria, Serviços de Apoio à Reitoria, Serviços de Apoio Geral, Serviços Centrais e Unidades Funcionais;
- **Centros de Custo Operacionais:** Os centros de custo classificados neste grupo correspondem a serviços que apresentam relação direta com as atividades finais desenvolvidas na instituição. Os centros de custo operacionais são constituídos pelos Departamentos e Centros de Investigação e Estudos.

A segunda perspetiva apresentada por Cravo *et al.* (2002), relacionada com as atividades finais, está consubstanciada na identificação das atividades finais da UAlg e nos objetos de custeio inerentes a cada uma destas atividades. As atividades finais definidas na UAlg correspondem às quatro vertentes principais da instituição:

- **Ensino:** O custo total desta atividade final é calculado com base nos custos diretamente associados ao ensino conjuntamente com os custos indiretos e comuns dos centros de custo operacionais imputados à atividade Ensino. Os objetos de custeio são: custo por aluno, por unidade curricular e por curso;
- **Investigação:** O custo total desta atividade final é calculado com base nos custos diretamente associados à investigação conjuntamente com os custos indiretos e comuns dos centros de custo operacionais imputados à atividade Investigação. O objeto de custeio é: custo por projeto de investigação;
- **Prestação de Serviços:** O custo total desta atividade final é calculado com base nos custos diretamente associados à prestação de serviços conjuntamente com os custos indiretos e comuns dos centros de custo operacionais imputados à atividade Prestação de Serviços. O objeto de custeio é: custo por prestação de serviço (ex.: aluguer de espaços, estudos especializados, formação específica, etc.);
- **Outras Atividades:** O custo total destas atividades finais é calculado com base nos custos diretamente associados a cada uma dessas atividades conjuntamente com os custos indiretos e comuns dos centros de custo operacionais imputados a estas outras atividades. O objeto de custeio é por cada outra atividade (ex.: congressos, seminários, publicação em revistas científicas, etc.).

A aplicação do sistema de contabilidade de gestão na UAlg deve alocar às atividades finais da instituição todos os custos diretos, indiretos e comuns das atividades intermédias. O sistema de contabilidade de gestão da UAlg, apresentado na Figura 1, pressupõe a reclassificação dos custos da contabilidade patrimonial para a contabilidade de gestão. Esta reclassificação envolve a definição de um plano de contas interno (Classe 9) conforme

sugerido no POC - Educação. O plano de contas da classe 9 definido para a UAlg apresenta 5 grandes contas: Pessoal Docente; Pessoal não Docente; Custos de Funcionamento; Amortizações e Provisões e Outros Custos.

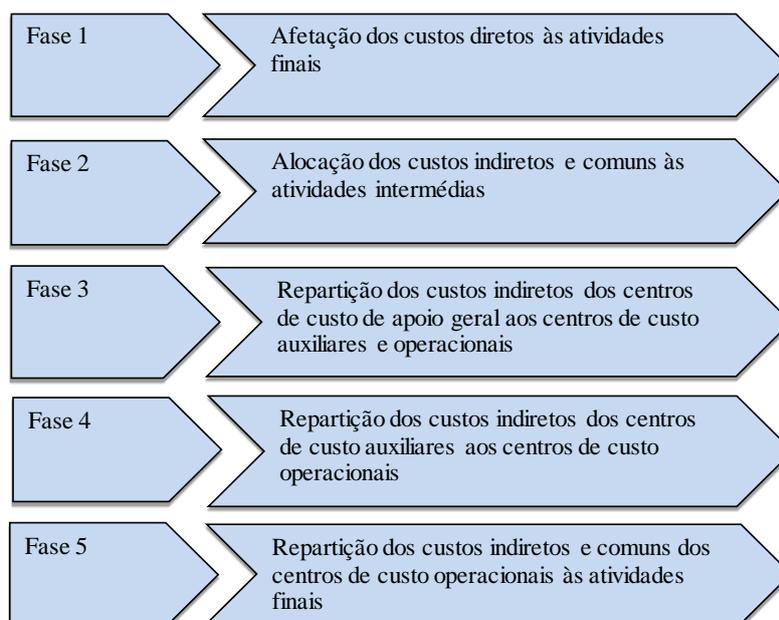
4.4. Repartição dos custos através de ciclos de transferência e rateio

4.4.1. Ciclos de transferência e rateio

A Figura 1 evidencia a existência de 3 ciclos de repartição dos custos entre as atividades intermédias e as atividades finais. Estes ciclos resumem a tramitação dos custos desde a contabilidade patrimonial até às atividades finais / objetos de custeio e correspondem a 5 fases de repartição no sistema de contabilidade de gestão (Figura 2). Num primeiro ciclo, os custos diretos às atividades finais são afetados a cada uma das quatro atividades finais definidas. Num segundo ciclo, os custos indiretos e comuns são alocados às atividades intermédias. O último ciclo engloba 3 fases distintas e permite a imputação dos custos indiretos e comuns às atividades finais da instituição:

- Ciclo 1:** Ciclo de transferência dos custos do centro de custos de apoio geral. Nesta fase, procede-se à repartição dos custos indiretos registados nestes centros de custo para os centros de custo auxiliares e operacionais;
- Ciclo 2:** Ciclo de transferência dos custos dos centros de custo auxiliares. Nesta fase, procede-se à repartição dos custos indiretos registados nestes centros de custo para os centros de custo operacionais;
- Ciclo 3:** Ciclo de rateio dos custos dos centros de custo operacionais. Nesta fase, procede-se à repartição dos custos indiretos e comuns registados nestes centros de custo para as atividades finais. É neste ciclo que os custos são inseridos na contabilidade de gestão da UAlg.

Figura 2. Fases de repartição do sistema de contabilidade de gestão



4.4.2. Bases de repartição

A NCP 27 estabelece que os custos indiretos devem ser imputados aos objetos de custeio de acordo com critérios adequados e sugere a utilização de bases de imputação múltiplas para garantir a fiabilidade da informação. Estabelece ainda que, numa primeira fase, os custos indiretos devem ser afetos de acordo com a estrutura organizacional da instituição (departamentos, unidades, divisões, etc.) e posteriormente repartidos pelos objetos de custeio finais através de bases de imputação adequadas. A escolha das bases de repartição é um dos processos mais delicados uma vez que, tal como refere a NCP 27, têm quase sempre subjacente algum nível de subjetividade na identificação da melhor relação causa-efeito. A correta definição das bases de repartição é fundamental para que o custo total dos objetos de custeio da instituição seja fiável e não existam objetos de custeio subavaliados em detrimento de outros sobreavaliados. Estes critérios são parte integrante dos ciclos de transferência e rateio. A conceção destes ciclos de transferência e rateio só é possível numa fase posterior à definição clara das atividades intermédias/centros de custo, atividades finais e dos critérios de repartição.

4.4.2.1. Custos com o pessoal docente e não docente: A imputação dos custos do pessoal às respetivas atividades finais é seguramente a área mais crítica no processo de implementação da contabilidade de gestão devido ao peso destes custos na estrutura total de custos da instituição. Os custos com pessoal registados na contabilidade patrimonial são inicialmente distinguidos entre custos com pessoal docente e não docente, da seguinte forma:

- o custo com o pessoal não docente é um custo direto da atividade intermédia no qual o funcionário desempenha as suas funções;
- o custo com o pessoal docente pode ser um custo direto da atividade intermédia, se o docente exercer cargos de gestão na instituição e ou, das atividades finais, de acordo as horas despendida pelos docentes em cada uma dessas atividades.

O custo do pessoal docente da atividade ensino é apurado através da distribuição do serviço docente. A repartição é feita indicando o total de horas letivas dadas por cada docente: lecionação de aulas e seminários e assistência a alunos. O apuramento das horas dedicadas às atividades de investigação, gestão, prestação de serviços e outras atividades é efetuado através do preenchimento de uma folha de horas diária. Esta folha deve ter as seguintes componentes, de acordo com a sequência indicada: assiduidade/ausências; deslocações; horas dedicadas às atividades de investigação; de prestação de serviços e outras atividades e as horas dedicadas ao exercício de cargos de gestão.

Para a atividade do pessoal não docente é necessário, numa fase inicial, estabelecer a percentagem de repartição de cada colaborador aos centros de custo auxiliares e centros de custo operacionais. Numa segunda fase, os custos dos centros de custo auxiliares são repartidos pelos centros de custo operacionais em função do volume de custos diretos dos centros de custo operacionais. Estes custos são posteriormente repartidos pelas atividades finais em função do número de objetos de custeio associados ao centro de custo operacional (ex. unidade curricular / n.º total de unidades curriculares).

4.4.2.2. Custos com o funcionamento: Por forma a definir os critérios de repartição dos custos com o funcionamento geral, procedeu-se a um exaustivo levantamento de todos os

custos da UAlg. Estes custos de funcionamento geral estão afetos aos centros de custo de apoio geral e serão repartidos pelos centros de custo auxiliares e operacionais, conforme descrito no sistema de contabilidade de gestão da UAlg (Figura 1.) Pela diversidade de custos, conclui-se que a utilização de diferentes coeficientes de repartição seria a forma mais adequada de repartir os custos dos centros de custo de apoio geral aos centros de custo auxiliares e comuns. A Tabela 1 apresenta a listagem dos tipos de custo identificados na UAlg e apresenta o critério de repartição selecionado para cada um dos tipos de custo.

Tabela 1. Bases de repartição associadas aos custos de funcionamento

Tipo de Custo	Crítérios de Repartição ou Índices Estatísticos	Fonte de Informação
Água	Utilizadores Docentes e Não Docentes e Alunos	Módulo de Recursos Humanos e Programa de Gestão Académica
Air condicionado	M2 - Área útil	Plataforma de Gestão de Espaços
Central Telefónica	Utilizadores Docentes e Não Docentes	Modulo Recursos Humanos
Combustível	Alunos	Programa de Gestão Académica
Comunicações Fixas	Utilizadores Docentes e Não Docentes	Modulo Recursos Humanos
Desinfestações	M2 - Área útil	Plataforma de Gestão de Espaços
Eletricidade	M2 - Área útil ponderada	Plataforma de Gestão de Espaços
Elevadores	Orçamento	Módulo PSM - Gestão Orçamental
Expedição de correio	Utilizadores Docentes e Não Docentes	Modulo Recursos Humanos
Licenças Informáticas	Orçamento	Módulo PSM - Gestão Orçamental
Limpeza	M2 - Área útil	Plataforma de Gestão de Espaços
Manutenção de extintores	M2 - Área útil	Plataforma de Gestão de Espaços
Manutenção de Jardins	Utilizadores Docentes e Não Docentes e Alunos	Módulo de Recursos Humanos e Programa de Gestão Académica
Quotas	Orçamento	Módulo PSM - Gestão Orçamental
Portagens	Alunos	Programa de Gestão Académica
Segurança	M2 - Área útil	Plataforma de Gestão de Espaços
Seguros de Acidentes Pessoais	Utilizadores Docentes e Não Docentes e Alunos	Módulo de Recursos Humanos e Programa de Gestão Académica
Seguro dos Automóveis	Alunos	Programa de Gestão Académica

4.4.2.3. Amortizações, provisões e outros custos: As amortizações, provisões e outros custos têm também que ser repartidos para as atividades finais uma vez que fazem parte do plano de contas interno. As amortizações na UAlg dividem-se em amortizações relacionadas com bens móveis, imóveis e veículos. Nestes casos, utiliza-se o inventário e cadastro dos bens adquiridos, com a especificação da sua localização e associação a um centro de custo auxiliar ou operacional. As amortizações dos centros de custos auxiliares são repartidas pelos centros de custos operacionais em função da área útil de cada centro de custo operacional. As provisões na UAlg estão associadas aos centros de custo auxiliares. Estas provisões, assim como os custos classificados como “outros custos”, são repartidas pelos centros de custo operacionais em função do orçamento do centro de custos operacional. As amortizações, provisões e outros custos associados aos centros de custo operacionais são repartidas pelas atividades finais em função do número de objetos de custeio associados ao centro de custo operacional (ex.: unidade curricular / n.º total de unidades curriculares).

4.5. Informação resultante do sistema de contabilidade de gestão

O sistema de contabilidade de gestão na UAlg tem como principal objetivo fornecer informação relevante à tomada de decisão. A implementação deste sistema de custeio permite:

- Obter informação relevante para o planeamento;
- Uma maior transparência na prestação de contas;
- Obter informação fidedigna ao nível dos custos por atividade (ensino, investigação e prestação de serviços) e objetos de custeio (cursos, projetos de investigação, prestação de serviços, etc.);
- Contribuir para melhorar o desempenho da instituição através da obtenção de informação relevante e oportuna no apoio à tomada de decisões estratégicas e operacionais.

Alguma da informação fornecida pelo sistema de contabilidade de gestão é obrigatória de acordo com o POC - Educação atualmente em vigor e com o SNC-AP que entrará em vigor em 2018. De facto, existe a necessidade de se produzir um mapa de demonstração de custos por funções e quadros de análise de custo por atividades. Estes quadros de análise correspondem ao somatório de 27 quadros agrupados em 7 modelos distintos enunciados no POC - Educação:

Modelo A1 – Custos de atividades ou serviços internos de apoio;

Modelo A2 – Custos da atividade ensino;

Modelo A3 – Custos da atividade investigação;

Modelo A4 – Custos das atividades de apoio aos utentes;

Modelo A5 – Custos da atividade prestação de serviços;

Modelo A6 – Custos de outras atividades;

Modelo A7 – Custos de produção para a própria entidade.

5. Conclusão

O sistema de informação contabilístico das universidades, baseado exclusivamente na contabilidade orçamental e patrimonial, revela-se manifestamente insuficiente face aos desafios que as instituições de ensino superior enfrentam atualmente. A situação económica atual e a crescente preocupação com a eficiência, eficácia e economia na gestão da despesa pública evidenciam a necessidade de um sistema de informação que possa auxiliar o planeamento e a tomada de decisão dos gestores públicos nas instituições de ensino superior. A contabilidade de gestão surge neste contexto como uma ferramenta fundamental, que deve fazer parte do sistema de informação contabilístico das universidades, na medida em que facilita a análise e o controlo de custos.

A dimensão e complexidade da UAlg tornam a definição do sistema contabilístico para a instituição uma tarefa desafiante. Em particular, a UAlg apresenta uma estrutura organizativa complexa, com uma grande variedade de custos e com um peso significativo de custos indiretos (custos com pessoal e custos gerais de funcionamento). Estes custos apresentam, muitas vezes, uma associação diferente com as atividades desenvolvidas na instituição, o que aumenta o número de procedimentos subjacentes para que a informação contabilística

produzida possa ser relevante. A implementação de um sistema de custeio adaptado à realidade específica da instituição implica assim importantes meios financeiros e a constante adaptação de recursos materiais, humanos e tecnológicos.

O sistema de contabilidade de gestão da UAlg foi desenhado com base num levantamento exaustivo da estrutura organizativa. Esta tarefa conduziu à criação de atividades intermédias divididas em 3 grupos de centros de custo da instituição: centros de custo de apoio geral, centros de custo auxiliares e centros de custo operacionais. Por outro lado, foram definidas 4 atividades finais, as quais estão diretamente relacionadas com os objetos de custeio da instituição: Ensino, Investigação, Prestação de Serviços e Outras Atividades.

Importa sublinhar que a definição e implementação do sistema de contabilidade de gestão por si só não garantem a produção de informação relevante à tomada de decisão. É fundamental que os dados provenientes das várias estruturas que alimentam o sistema de contabilidade de gestão sejam assegurados continuamente através de um sistema integrado, robusto e coerente e que os intervenientes estejam sensibilizados para a importância desta informação na gestão da UAlg. Caso estas condições sejam asseguradas, a informação produzida pelo sistema de contabilidade de gestão será seguramente relevante para suportar todo o processo de decisão na instituição.

Este estudo contribui para o desenvolvimento de sistemas de contabilidade de gestão em instituições de ensino superior ao apresentar um sistema de custeio especificamente desenhado para uma realidade complexa. Por outro lado, a questão central do estudo é bastante atual devido à alteração do normativo contabilístico previsto para 2018 e pelo facto de muitas instituições de ensino superior em Portugal ainda não disporem de sistemas de contabilidade de gestão ajustados. Este estudo apresenta como limitações a subjetividade na escolha dos critérios de repartição dos custos indiretos e o facto de as conclusões não serem generalizáveis. A impossibilidade de generalização das conclusões resulta do objetivo de se compreender uma questão complexa numa realidade específica.

Referências

- Atkinson, A., Banker, R., Kaplan, R. & Young, M. (2001). *Management accounting* (3.^a ed.). Upper Sadle River. New Jersey: Prentice Hall.
- [Baldvinsdottir, G., Mitchell, F. & Norreklit, H.](https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.02.006) (2010). Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. *Management Accounting Research*, 21(2), 79–82. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.02.006>
- [Beaulieu, F. & Lakra, A.](https://doi.org/10.1506/MFE2-UK3E-KEWF-2RAV) (2005). Coverage of criticism of activity-based costing in Canadian textbooks. *Canadian Accounting Perspectives*, 4(1), 87-109. doi: 10.1506/MFE2-UK3E-KEWF-2RAV
- [Berry, P.](https://doi.org/10.1080/01587919.2014.899048) (2014). Starting with ABC and finishing with XYZ: What financial reporting model best fits a faculty and why? *Journal of Higher Education Policy and Management*, 36(3), 305-314. <https://doi.org/10.1080/01587919.2014.899048>
- Bromwich, M. & Bhimani, A. (1989). *Management accounting: Evolution not revolution*. London: CIMA.
- [Bromwich, M. & Scapens, R.](https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.03.002) (2016). Management accounting research: 25 years on. *Management Accounting Research*, 31, 1-9. doi: 10.1016/j.mar.2016.03.002
- [Carvalho, J., Carmo, T. & Macedo, N.](https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.03.002) (2008). A contabilidade analítica ou de custos no sector público. *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas*, 96, 30-41.
- Chadwick, L. (1998). *Management accounting – Elements of business* (2.^a ed.). London: International Thomson Business Press.
- Cravo, D., Carvalho, J., Fernandes, O. & Silva, S. (2002). *POC educação explicado (regime geral e simplificado)*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Cooper, P. (1990). Implementing activity-based costing system. *Journal of Cost Management*, Spring, 33-42.

- Decreto-Lei n.º 155/92 de 28 de julho. *Diário da República*: 1.ª Série n.º 172, 3502-3509.
- Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de setembro. *Diário da República*: 1.ª Série n.º 203, 4594-4638.
- Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro. *Diário da República*: 1.ª Série n.º 178, 7584-7828.
- Decreto-Lei n.º 85/2016 de 21 de dezembro. *Diário da República*: 1.ª Série n.º 243, 4773-4776.
- Despacho Normativo n.º 65/2008 de 22 de dezembro. Alteração aos Estatutos da Universidade do Algarve.
- Drury, C. (2001). *Management accounting for business decisions* (2nd Edition). London: Thomson Learning.
- Hernández, A., Díaz, D., Toledano, D., Ramos, D., Angulo, J., Armenteros, J., Pradas, L., Caparrós, M., Paula, M., Franco, S., Valderrama, T. & Martínez, V. (2011). *Livro blanco de los costes en las universidades* (3.ª edición). Madrid: Oficina de Cooperación Universitaria.
- Innes, J. (Ed.) (2004). *Handbook of management accounting*. London: CIMA.
- Johnson, H. & Kaplan, R. (1987). *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. & Cooper, R. (1998). *Cost and effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Boston: Harvard Business School Press.
- [Kupper, H.](#) (2013). A specific accounting approach for public universities. *Journal of Business Economics*, 83(7): 805-829. doi:10.1007/s11573-013-0682-4
- [Kurunmäki, L.](#) (2009). Management accounting, economic reasoning and the new public management reforms. *Handbook of Management Accounting Research*, 3, 1371-1383. [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(07\)03009-X](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(07)03009-X)
- Lei n.º 8/90 de 20 de fevereiro. *Diário da República*: 1.ª Série n.º 43, 685-687.
- Lei n.º 62/2007 de 10 de setembro. *Diário da República*: 1ª Série n.º 174, 6358-6389.
- [Lutitsky, I. & Dragija, M.](#) (2012). Activity based costing as a means to full costing – possibilities and constraints for European universities. *Management: Journal of Contemporary Management Issues*, 17(1), 33-57.
- Portaria n.º 794/2000 de 20 de setembro. *Diário da República*: 1.ª Série B n.º 218, 4976-5054.
- Ribeiro, P. (2016). Sistema de normalização contabilística para as administrações públicas. *Vida Económica*.
- Ryan, B., Scapens, R. & Theobald, M. (2002). *Research method and methodology in finance & accounting* (2.ª ed.). London: Thomson Learning.
- Scapens, R. (2004). Doing case study research. In C. Humphrey & B. Lee (Eds.), *The real life guide to accounting research: A behind-the-scenes view of using qualitative research methods* (pp. 257-280). Oxford: Elsevier.
- [Scapens, R.](#) (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38, 1–30. <https://dx.doi.org/10.1016/j.bar.2005.10.00>
- [Sordo, C., Orelliy, R. & Padovaniz, E.](#) (2010). Accounting practices in Italian higher education system. *Economic Research - Ekonomska Istrazivanja*, 25(3), 825-845. <https://dx.doi.org/1080/1331677X.2012.11517535>
- [Spicer, B.](#) (1992). The resurgence of cost and management accounting: A review of some recent developments in practice, theories and case research methods. *Management Accounting Research*, 3, 1–37. doi: 10.1016/S1044-5005(92)70001-8
- Stake, R. (1999). *Investigación con estudio de casos*. Madrid: Ediciones Morata.
- [Valderrama, T. & Sanchez, R.](#) (2006). Development and implementation of a university costing model. *Public Money & Management*, 26(4), 251-255. doi: 10.1111/j.1467-9302.2006.00533
- Yin, R. (2014). *Case study research: Design and methods* (5.ª ed.). London: Sage Publications.

ELSA MARTINS é licenciada em Gestão Financeira pela Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo, Pós-Graduada em Economia Regional e Desenvolvimento Local e Mestre em Contabilidade pela Faculdade de Economia da Universidade do Algarve. É Técnica Superior na área de Gestão e desempenha atualmente funções nos Serviços Sociais da Polícia de Segurança Pública em regime de mobilidade, pertencendo ao quadro de pessoal da Universidade do Algarve. Desempenhou funções como Chefe de Divisão de Gestão Financeira e Orçamental na Universidade do Algarve de 2006-2012. Foi sócia-gerente da empresa Questdata, Lda – Gestão, Custódia e Segurança de Arquivos de 1999-2006. Os seus principais interesses são: Contabilidade Pública, Contabilidade de Gestão, Sistema de Controlo Interno e Planeamento Estratégico. Endereço institucional: Faculdade de Economia – Universidade do Algarve, Edifício 9 – Campus de Gambelas - 8005-139 Faro, Portugal.

RÚBEN M. T. PEIXINHO é Professor Auxiliar na Faculdade de Economia da Universidade do Algarve (UAlgFE) e Investigador do Centro de Estudos e Formação Avançada em Gestão e Economia (CEFAGE). Mestre em Investigação em Gestão pela Cranfield University e Doutor em Gestão (especialização Contabilidade e Finanças) pela The University of Edinburgh. É atualmente Diretor do Mestrado em Contabilidade da UAlgFE. Os seus principais interesses de investigação são na área do Market Based Accounting Research, Financial Distress, Financial Performance, Analistas Financeiros e Sistemas de Custeio. É autor de diversos artigos científicos e tem publicado o seu trabalho em revistas científicas internacionais e nacionais como o *International Journal of Operations & Production Management*, a *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión* e o *Portuguese Journal of Accounting & Management*. Endereço institucional: Faculdade de Economia – Universidade do Algarve, Edifício 9 – Campus de Gambelas - 8005-139 Faro, Portugal.

Submetido em 20 fevereiro 2017

Aceite em 20 abril 2017