XXXIII Congresso Brasileiro de Custos
17, 18 e 19 de novembro de 2026
- Porto de Galinhas / PE -

Earning Management na reformulação do balancete analítico como instrumento de gestão de custos em uma instituição de ensino superior

Walmir Moreira Lage (LAGE & LAGE) - walmir@lageauditoria.com.br

Elaine Cristina de Souza (Funcesi) - elaine.souza@funcesi.br

Resumo:

Este estudo de caso tem como objetivo analisar os benefícios gerenciais decorrentes da reformulação da estrutura do balancete analítico de uma instituição comunitária de ensino superior. A pesquisa caracteriza-se como estudo de caso, de natureza qualitativa, descritiva e documental, com base na comparação entre os balancetes analíticos de 2024 e 2025. Earning Management e a análise nas alterações de estrutura do plano de contas, nos agrupamentos de custos e despesas, na segregação por cursos e áreas administrativas, na evidenciação de receitas e deduções, bem como na identificação de recursos vinculados e convênios. Os resultados indicam que a reformulação contribuiu para maior clareza na classificação dos gastos, melhor rastreabilidade dos recursos, ampliação da capacidade de análise por curso e área de responsabilidade, além de favorecer o acompanhamento orçamentário e a tomada de decisão. Observou-se que a nova estrutura aproxima a informação contábil das necessidades da gestão de custos, especialmente ao permitir melhor distinção entre custos acadêmicos, despesas administrativas, deduções de receita e recursos vinculados. Como contribuição prática, o estudo evidencia que a reorganização do balancete analítico pode atuar como mecanismo de fortalecimento da governança, da controladoria e do planejamento financeiro em instituições de ensino.

Palavras-chave: *Balancete Analítico. Earning Management. Gestão de Custos. Governança. Instituição de Ensino Superior*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Earning Management na reformulação do balancete analítico como instrumento de gestão de custos em uma instituição de ensino superior

RESUMO

Este estudo de caso tem como objetivo analisar os benefícios gerenciais decorrentes da reformulação da estrutura do balancete analítico de uma instituição comunitária de ensino superior. A pesquisa caracteriza-se como estudo de caso, de natureza qualitativa, descritiva e documental, com base na comparação entre os balancetes analíticos de 2024 e 2025. Earning Management e a análise nas alterações de estrutura do plano de contas, nos agrupamentos de custos e despesas, na segregação por cursos e áreas administrativas, na evidenciação de receitas e deduções, bem como na identificação de recursos vinculados e convênios. Os resultados indicam que a reformulação contribuiu para maior clareza na classificação dos gastos, melhor rastreabilidade dos recursos, ampliação da capacidade de análise por curso e área de responsabilidade, além de favorecer o acompanhamento orçamentário e a tomada de decisão. Observou-se que a nova estrutura aproxima a informação contábil das necessidades da gestão de custos, especialmente ao permitir melhor distinção entre custos acadêmicos, despesas administrativas, deduções de receita e recursos vinculados. Como contribuição prática, o estudo evidencia que a reorganização do balancete analítico pode atuar como mecanismo de fortalecimento da governança, da controladoria e do planejamento financeiro em instituições de ensino.

Palavras-chave: Balancete Analítico. Earning Management. Gestão de Custos. Governança. Instituição de Ensino Superior.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 INTRODUÇÃO

A gestão de custos assume papel relevante nas organizações educacionais, especialmente em Instituições de Ensino Superior (IES), bem definidas pelo Ministério da Educação (2026), que lidam com múltiplos cursos, estruturas administrativas complexas, fontes de recursos distintas e necessidade permanente de equilíbrio econômico-financeiro. Nesse contexto, a informação contábil deixa de cumprir apenas função legal e passa a representar importante instrumento de apoio ao planejamento, ao controle e à tomada de decisão.

Nas instituições de ensino, a adequada identificação dos custos por curso, área, projeto ou fonte de recurso é essencial para avaliar sustentabilidade, subsidiar decisões sobre oferta acadêmica, acompanhar o desempenho orçamentário e promover maior transparência na utilização dos recursos. Entretanto, quando os registros contábeis são estruturados de forma excessivamente agregada, a análise gerencial pode ser prejudicada, exigindo tratamentos adicionais, classificações paralelas e maior esforço de interpretação.

Diante desse cenário, este estudo analisa a reformulação da estrutura do balancete analítico de uma instituição comunitária de ensino superior, comparando os demonstrativos de 2024 e 2025. A investigação busca compreender de que forma alterações no plano de contas e na organização dos agrupamentos contábeis podem contribuir para o fortalecimento da gestão de custos.

O problema de pesquisa que orienta este estudo é: quais benefícios gerenciais podem ser identificados a partir da reformulação da estrutura do balancete analítico em uma IES com caráter comunitário.

O objetivo geral consiste em analisar os benefícios decorrentes da reformulação do balancete analítico como instrumento de apoio à gestão de custos. Como objetivos específicos, pretende-se: comparar a estrutura dos balancetes analíticos de 2024 e 2025; identificar alterações nos agrupamentos de custos, despesas, receitas e recursos vinculados; e discutir os impactos da nova estrutura para o planejamento, controle, governança e tomada de decisão.

A relevância do estudo está associada à necessidade de aprimoramento das informações utilizadas pela gestão. Ao evidenciar os efeitos da reorganização do balancete analítico, a pesquisa contribui para demonstrar que a estruturação contábil pode ampliar a utilidade gerencial da informação, favorecendo análises mais consistentes, tempestivas e aderentes às necessidades institucionais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A contabilidade é um dos subsistemas da organização; é um sistema formal, que se destina a suprir as necessidades informacionais econômico-financeiras da empresa; é parte do Sistema de Informações Gerenciais (SIG). Moscove, Simkin e Bagranoff (2002) consideram que é um sistema que abrange toda a empresa, focalizando os processos de negócios, sendo o principal produtor e distribuidor de informações da entidade.

LAGE (2025) aponta que as informações geradas em balancetes análiticos em IES devem passar por adequações para suportar pontos de decisões na gestão. E estas adequações passam a suportar o gerenciamento de resultados (Earning Management).

MARTINEZ (2002) aponta, depois da revisão da literatura brasileira e estrangeira na área de "gerenciamento" dos resultados contábeis, documentaram-se evidências para as companhias abertas brasileiras do "gerenciamento" dos resultados contábeis para: a) Evitar reportar perdas, b) Sustentar o desempenho recente e c) Reduzir a variabilidade dos resultados.

Healy e Wahlen (1999, p. 368) ampliam esse conceito e destacam que o: Gerenciamento de resultados ocorre quando os gestores usam do julgamento na preparação dos relatórios financeiros e na estruturação das transações para alterar os relatórios financeiros e chamar ou não a atenção de alguns stakeholders sobre o desempenho econômico da empresa ou para influenciar os resultados de contratos que dependem dos números contábeis divulgados.

2.1 Gestão de custos e tomada de decisão

A gestão de custos tem como finalidade produzir informações úteis para o planejamento, controle e avaliação do desempenho organizacional. Mais do que apurar gastos, ela busca compreender a forma como os recursos são consumidos pelas atividades, produtos, serviços, departamentos ou projetos, permitindo que os gestores tomem decisões mais fundamentadas.

Torna-se necessário conhecer e conceber o sistema que envolve uma IES, do ponto de vista da gestão e de processos. Sistema é definido por Lerner (1982) como um conjunto de atividades interligadas de forma que todas estejam numa relação direta, de maneira a possibilitar que determinados objetivos sejam alcançados. Em IES a gestão de custos apresenta características específicas, pois envolve custos acadêmicos, despesas administrativas, investimentos em infraestrutura, bolsas, descontos, inadimplência, convênios e recursos vinculados. A adequada organização dessas informações favorece a análise da sustentabilidade dos cursos e a avaliação da eficiência na aplicação dos recursos.

2.2 Informação contábil gerencial e controladoria

A contabilidade gerencial e a controladoria desempenham papel relevante na transformação dos dados contábeis em informações úteis para a gestão. Para isso, é necessário que os registros estejam organizados de forma compatível com as demandas decisórias da instituição.

Quando o plano de contas é estruturado apenas para atender obrigações contábeis, sua utilização gerencial pode ser limitada. Por outro lado, quando a estrutura contábil contempla centros de responsabilidade, cursos, áreas, projetos e fontes de recursos, a informação torna-se mais aderente às necessidades de controle e planejamento.

2.3 Balancete analítico como instrumento de gestão

O balancete analítico é tradicionalmente utilizado como demonstrativo contábil de verificação dos saldos e movimentações das contas. Contudo, sua utilidade pode ser ampliada quando a estrutura das contas permite análises gerenciais mais detalhadas.

Nesse sentido, o balancete pode apoiar a identificação de custos por curso, despesas por área administrativa, receitas e deduções por atividade, recursos vinculados e movimentações específicas. Assim, a reformulação do balancete analítico pode representar um avanço na governança da informação financeira, desde que acompanhada de critérios padronizados de classificação e uso.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo caracteriza-se como uma pesquisa qualitativa, descritiva e documental, desenvolvida por meio de estudo de caso em uma instituição comunitária de ensino superior. A escolha pelo estudo de caso justifica-se pela análise aprofundada de uma reformulação específica na estrutura do balancete analítico da instituição, considerando seus impactos potenciais para a gestão de custos, controladoria e tomada de decisão.

A unidade de análise corresponde à estrutura do balancete analítico da instituição, considerando os demonstrativos referentes aos exercícios de 2024 e 2025. A coleta de dados foi realizada por meio da análise documental dos balancetes analíticos disponibilizados para a pesquisa.

A análise foi conduzida em quatro etapas. Inicialmente, foram identificados os principais grupos e subgrupos contábeis presentes em cada exercício. Em seguida, foram comparadas as alterações estruturais entre os balancetes, observando-se o nível de detalhamento das contas e sua aderência às necessidades gerenciais. Na

terceira etapa, os achados foram organizados em categorias de análise, tais como clareza da informação, rastreabilidade, segregação por curso e área, responsabilização gerencial, apoio ao controle orçamentário e comparabilidade histórica. Por fim, procedeu-se à interpretação dos achados com foco nos benefícios potenciais para a gestão de custos.

Foram observadas, principalmente, as alterações relacionadas à classificação de custos e despesas, à abertura por cursos, à segregação de áreas administrativas, à separação de contas vinculadas a convênios e à evidenciação das deduções de receita. A análise não teve como objetivo comparar exclusivamente valores monetários entre os períodos, mas identificar mudanças estruturais capazes de ampliar a utilidade do balancete para a gestão de custos.

Ressalta-se que os documentos analisados possuem escopos temporais distintos: o balancete de 2024 corresponde ao período de janeiro a dezembro, enquanto o balancete de 2025 analisado corresponde ao mês de dezembro, embora apresente saldos acumulados e saldos anteriores. Por essa razão, a análise concentrou-se nos aspectos qualitativos e estruturais da informação contábil, e não na comparação direta dos valores monetários dos exercícios.

Como limitação metodológica, destaca-se a ausência de um de-para formal entre as contas dos dois exercícios, o que restringe análises comparativas monetárias mais precisas. Recomenda-se, para estudos futuros ou etapas posteriores da pesquisa, a elaboração desse mapeamento, permitindo avaliar também os efeitos quantitativos da reformulação.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Alteração na estrutura dos custos e despesas

A análise comparativa evidenciou que a estrutura de 2024 apresentava maior concentração em grupos gerais de custos e despesas. Embora tal organização permitisse o acompanhamento contábil, sua utilização gerencial exigia maior tratamento das informações para identificar responsabilidades, cursos e áreas específicas.

Em 2025, observou-se uma estrutura mais analítica, com maior abertura por cursos, áreas acadêmicas e setores administrativos. Essa mudança favorece a identificação da origem dos gastos e permite maior vinculação entre despesa, responsabilidade e finalidade institucional.

Para sintetizar as principais alterações identificadas na estrutura dos balancetes analíticos, elaborou-se o Quadro 1, no qual são comparados aspectos relacionados à classificação de custos e despesas, segregação por curso, evidenciação de deduções, controle de recursos vinculados e utilidade gerencial da informação contábil.

Aspecto analisado	Estrutura observada em 2024	Estrutura observada em 2025	Benefício gerencial identificado
Estrutura geral de custos e despesas	Custos e despesas concentrados na classe 3, com agrupamentos como custos, custos dos cursos de graduação e despesas operacionais.	Custos e despesas reorganizados em estrutura mais analítica, com maior abertura para cursos, áreas e finalidades.	Melhora a organização gerencial dos gastos e facilita a análise por natureza, curso e responsabilidade.
Custos por curso	Custos de graduação apresentados de forma	Maior abertura para cursos e recursos	Permite avaliar melhor a sustentabilidade dos

	mais agregada, exigindo tratamento adicional para análises específicas.	específicos, permitindo identificação mais clara da composição dos custos acadêmicos.	cursos e a composição dos custos acadêmicos.
Deduções de receitas	Deduções associadas a mensalidades, como devoluções, cancelamentos, compensações e bolsas, apresentadas dentro dos grupos de receitas.	Deduções da receita da Medicina evidenciadas em grupo próprio, com abertura para devoluções, cancelamentos, compensações e bolsas.	Favorece a análise da receita líquida e dos impactos de bolsas, descontos, cancelamentos e devoluções.
Recursos vinculados e convênios	Contas de convênios e projetos identificadas dentro de agrupamentos mais gerais de bancos e aplicações da instituição.	Criação de agrupamentos específicos para bancos e aplicações financeiras de convênios.	Amplia a rastreabilidade de recursos vinculados, melhora a prestação de contas e fortalece a governança financeira.
Áreas administrativas	Despesas administrativas apresentadas em grupos mais agregados, com menor segregação gerencial por área responsável.	Maior evidenciação de setores administrativos e áreas de apoio, como reitoria, financeiro, custos, análise e tecnologia da informação.	Facilita o acompanhamento orçamentário por área responsável e melhora a responsabilização gerencial.
Utilidade para Controladoria	Estrutura exigia maior uso de classificações auxiliares, de-para e controles paralelos para análise gerencial.	Nova estrutura mais aderente às necessidades de gestão, orçamento e análise de custos.	Reduz retrabalho, melhora a qualidade da informação e apoia decisões mais tempestivas.
Comparabilidade histórica	Permitia acompanhamento do exercício, mas com limitações para análises gerenciais detalhadas.	Reformulação melhora a análise futura, mas altera a base de comparação com anos anteriores.	Exige elaboração de um de-para entre 2024 e 2025 para preservar a comparabilidade histórica.

Quadro 1. Comparativo da estrutura dos balancetes analíticos de 2024 e 2025

Fonte: Elaborado pelos autores

Observa-se que a reformulação da estrutura do balancete analítico ampliou a capacidade de uso gerencial da informação contábil. A maior segregação por curso, área administrativa e recurso vinculado permite análises mais específicas, favorecendo o acompanhamento orçamentário, a responsabilização por gastos e a tomada de decisão. Entretanto, a alteração também demanda a elaboração de uma associação entre as estruturas de 2024 e 2025, a fim de preservar a comparabilidade histórica dos dados.

4.2 Segregação por curso e apoio à análise de sustentabilidade

Um dos principais benefícios identificados foi a maior capacidade de análise por curso. A abertura de contas específicas para cursos e recursos vinculados permite avaliar com mais clareza a composição dos custos acadêmicos, as despesas associadas à atividade de ensino e os impactos de determinadas decisões sobre a sustentabilidade financeira.

Essa segregação é especialmente relevante para instituições de ensino superior, nas quais cada curso pode apresentar estrutura própria de custos, demanda por infraestrutura, necessidade de pessoal docente, uso de laboratórios e políticas específicas de bolsas ou descontos.

4.3 Evidenciação das áreas administrativas e centros de responsabilidade

A nova estrutura também favorece a análise das áreas administrativas, permitindo identificar setores responsáveis por determinados gastos. Essa abertura contribui para o acompanhamento orçamentário, a responsabilização gerencial e a melhoria dos processos de controle.

Ao permitir a visualização de despesas por áreas administrativas e de apoio, o balancete passa a apoiar uma leitura mais completa da estrutura institucional. Com isso, torna-se possível distinguir melhor os custos diretamente relacionados à atividade acadêmica daqueles vinculados à manutenção administrativa da instituição.

4.4 Controle de recursos vinculados e convênios

Outro benefício relevante refere-se à segregação dos recursos vinculados a convênios. A identificação específica de contas correntes e aplicações financeiras relacionadas a convênios amplia a rastreabilidade dos valores e fortalece a prestação de contas.

Essa mudança contribui para a governança financeira, pois permite distinguir recursos livres de recursos com destinação específica. Em instituições que administram termos de fomento, doações, projetos ou recursos carimbados, essa separação é essencial para garantir transparência, controle e conformidade.

4.5 Transparência das receitas e deduções

A reformulação também melhora a leitura das receitas e deduções, especialmente ao permitir maior segregação entre receita bruta, descontos, bolsas, cancelamentos, devoluções e compensações. Essa distinção é importante para a análise da receita líquida e para o entendimento do impacto das políticas institucionais sobre o resultado.

Ao evidenciar deduções de forma mais clara, a instituição passa a contar com informações mais qualificadas para avaliar políticas de bolsas, descontos concedidos, inadimplência, renegociações e sustentabilidade financeira dos cursos.

4.6 Benefícios gerenciais identificados

Os principais benefícios identificados a partir da reformulação foram: maior clareza na classificação dos gastos; melhor segregação entre custos acadêmicos e despesas administrativas; ampliação da análise por curso e área de responsabilidade; fortalecimento do controle de recursos vinculados; maior transparência sobre deduções de receita; apoio ao acompanhamento orçamentário; redução de retrabalho na elaboração de relatórios gerenciais; e maior aderência da informação contábil às necessidades da controladoria.

Esses achados indicam que a reformulação do balancete analítico não representa apenas alteração formal no plano de contas, mas uma mudança com potencial de ampliar a utilidade da informação contábil para a gestão de custos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo de caso teve como objetivo analisar os benefícios decorrentes da reformulação do balancete analítico como instrumento de apoio à gestão de custos em uma instituição comunitária de ensino superior.

Os resultados indicam que a nova estrutura contribuiu para maior clareza, rastreabilidade e utilidade gerencial das informações contábeis. A abertura por cursos, áreas administrativas, recursos vinculados e deduções de receita fortalece a capacidade de análise da instituição, favorecendo o planejamento, o controle orçamentário e a tomada de decisão.

A principal contribuição prática do estudo está em evidenciar que a estrutura do balancete analítico pode influenciar diretamente a qualidade da gestão de custos. Quando organizada, a informação contábil torna-se mais acessível, comparável e útil para os gestores, reduzindo a dependência de controles paralelos e aumentando a confiabilidade dos relatórios gerenciais.

Como ponto de atenção, destaca-se a necessidade de elaboração de uma associação entre a estrutura anterior e a reformulada, a fim de preservar a comparabilidade histórica dos dados. Sem esse cuidado, análises temporais podem gerar interpretações equivocadas sobre aumentos, reduções ou reclassificações de custos e despesas.

Para pesquisas futuras, sugere-se ampliar a análise quantitativa dos impactos da reformulação, incluindo indicadores de custos por curso, despesas administrativas por área, evolução das deduções de receita e comparações entre orçamento e o efetivamente realizado.

REFERÊNCIAS

Brasil, Ministério da Educação. Definições de Instituições de Ensino Superior. Disponível em: *https://www.gov.br/mec/pt-br/cne/normas-classificadas-por-siglas-de-ies*. Acesso em 03/08/2026

Healy P.M., Whahlen, J.M. *A review of the earnings management literature and its implications for standard setting.* Accounting Horizons, Sarasota, v. 13, p. 365-383, 1999.

Lerner, Walter. *Organização, sistemas e métodos*. São Paulo: Atlas, 1982.

Martinez, A. L. (2002). *"Gerenciamento" dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras* (Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo. Recuperado de https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-14052002-110538/

Moscove, A. Etephen *et al. Sistemas de informações contábeis.* São Paulo: Atlas, 2002.

Lage, Walmir Moreira *et al. Relatório Técnico de Gestão de Custos em IES.* Belo Horizonte: Lage & Lage Auditores e Consultores Associados, 2025.

https://www.gov.br/mec/pt-br/cne/normas-classificadas-por-assunto/denominacoes-e-siglas-de-ies