

ANA BELA DE SOUSA DELICADO TEIXEIRA

**A CONTABILIDADE COMO SISTEMA DE INFORMAÇÃO NAS
INSTITUIÇÕES DO ENSINO SUPERIOR PÚBLICO EM
PORTUGAL – O CASO DA ESCOLA SUPERIOR DE CIÊNCIAS
EMPRESARIAIS**

**DOUTORAMENTO EM GESTÃO
ESPECIALIDADE - CONTABILIDADE**



Julho, 2009

RESUMO

A informação contabilística no sector público em geral e nas instituições do ensino superior público em particular, bem como, a análise, avaliação e comparação da eficiência, eficácia e economia da gestão dessas instituições, são temas de reconhecida relevância em Portugal.

É objecto deste estudo, efectuar uma abordagem do ponto de vista teórico ao sistema de informação contabilística no sector público administrativo de acordo com o POCP e planos sectoriais, quer através da informação resultante da articulação da contabilidade orçamental e patrimonial, quer do contributo da contabilidade analítica, prevista no POC-Educação, no apoio à decisão dos diferentes utilizadores dessa informação e na análise, avaliação e comparação da eficiência, eficácia e economia da gestão dos recursos. Igualmente é objectivo conhecer o estado actual da divulgação de indicadores, externamente no relatório de gestão e, internamente no *tableau de bord*, em instituições de ensino superior público.

Para a concretização do objectivo proposto, procedemos à revisão de literatura, desenho e elaboração da investigação.

Analizamos o inquérito efectuado a todas as instituições do ensino superior público em Portugal e verificamos que: a contabilidade analítica é o sistema contabilístico menos implementado e que as instituições calculam em média 13 indicadores, não havendo total coincidência entre os mais calculados e os considerados mais importantes para apoiar a gestão e avaliar a eficiência, a eficácia e a economia.

Analizamos o modelo de implementação proposto para a contabilidade analítica e apresentamos uma bateria de indicadores a divulgar no relatório de gestão, elaborados a partir da informação da contabilidade analítica.

Efectuamos um estudo de caso na ESCE do IPS que culmina com uma proposta de implementação para a contabilidade analítica e num *tableau de bord* para o Conselho Directivo da Escola.

Palavras-chave: Informação contabilística, POCP, POC-Educação, Contabilidade analítica, Indicadores.

ABSTRACT

The accounting information in the public sector in general, and in the public higher education institutions in particular, as well as, the analysis, evaluation and comparison of efficiency, effectiveness and economy of those institutions management are subjects of recognized relevance in Portugal.

The subject of this study is to make an approach, in a theoretical point of view, to the information accounting system in the public sector administration, in accordance with the *POCP* and sectoral plans, either through the budget as a management tool, or by the contribution of management accounting, in supporting the decision of the different users of such information, and in the analysis, evaluation and comparison of the efficiency, effectiveness and economy of resource management. Also is an objective, the knowledge of the current state of indicators disclosure in public higher education institutions, externally in the management report and internally in the *tableau de bord*.

In order to achieve the objective, we've made a literature review, design and development of the research.

Through the analysis of the survey made on all public higher education institutions in Portugal we note that: the management accounting is the accounting system less implemented and on average the institutions presented 13 indicators, where there isn't a total agreement between the more calculated and those considered most important for decision support and to the evaluation of efficiency, effectiveness and economy.

We reviewed the proposed management accounting model and we present a battery of ratios to be included in the management report, which should be taken from management accounting information system.

We've made a case study on ESCE of IPS that has led to a proposal for management accounting and *tableau de bord* implementation for the School Board.

Key-words: Accounting Information, POCP, POC-Educação, Management Accounting, Indicators.

ÍNDICE

	Pág.
Introdução	1
Parte 1 – ENQUADRAMENTO TEÓRICO	7
Capítulo 1 – Fundamentos do enquadramento teórico	9
Capítulo 2 - O sistema de informação contabilística e a normalização contabilística do sector público administrativo	19
2.1 - O sistema de informação contabilística	19
2.2 - Os organismos de normalização contabilística em Portugal	25
2.2.1 – Antecedentes da normalização contabilística em Portugal	25
2.2.2 – O processo de normalização contabilística em Portugal	28
2.2.3 – Projecto e aprovação do Sistema de Normalização Contabilística	33
2.2.4 – A CNCAP e a normalização contabilística do sector público	36
2.2.5 – Os planos sectoriais de contabilidade do sector público administrativo	41
2.2.6 – As IPSAS do IFAC e o POCP	42
Capítulo 3 -Estrutura do POCP e comparação com o POC	47
3.1 – O sector público em Portugal e o POCP	48
3.2 – Caracterização do POCP	50
3.3 - O POCP <i>versus</i> o POC	53
3.4 - Especificidades contabilísticas do POCP face ao orçamento	83
Capítulo 4 – A contabilidade analítica no sector público administrativo	95
4.1 – Análise comparativa dos planos sectoriais do POCP	96
4.2 – A contabilidade analítica e os planos sectoriais do POCP	109
4.2.1 – O POCAL e a contabilidade analítica ou de custos	112
4.2.2 – O POCMS e a contabilidade analítica ou de custos	115
4.2.3 – O POCISSSS e a contabilidade analítica ou de custos	118
4.2.4 - O POC - Educação e a contabilidade analítica ou de custos	119
Capítulo 5 - Indicadores de gestão no sector público administrativo	127
5.1 – As características da gestão pública e as entidades contabilísticas	128
5.1.1 – Aspectos da gestão pública actual	128
5.1.2 – Caracterização das entidades públicas	130

5.2 – A avaliação da gestão e as técnicas de controlo de gestão	131
5.2.1 – Os diferentes métodos e técnicas de análise e a qualidade e fiabilidade da informação obtida	132
5.2.2 – Planeamento e controlo	133
5.3 - Indicadores como ferramenta de gestão nas entidades contabilísticas	136
5.3.1 – O conceito de indicador	137
5.3.2 – As características dos indicadores e os seus destinatários e utilizadores	138
5.3.3 – As diferentes classificações dos indicadores	141
5.3.4 – Metodologias para a construção de indicadores e etapas de adequação necessárias no sistema de informação	148
5.4 – Os indicadores e a eficiência, eficácia e economia	153
5.4.1 - Os indicadores de economia	153
5.4.2 - Os indicadores de eficácia	156
5.4.3 - Os indicadores de eficiência	157
5.5 – Dificuldades para definição e implementação de indicadores	158
Capítulo 6 - A divulgação dos indicadores de gestão	163
6.1 – O <i>tableau de bord</i> e o <i>balanced scorecard</i>	164
6.1.1 – O <i>tableau de bord</i>	164
6.1.2 – O <i>balanced scorecard</i>	176
6.1.3 - Semelhanças e diferenças entre o <i>tableau de bord</i> e o <i>balanced scorecard</i>	188
6.2 – O <i>balanced scorecard</i> e o <i>tableau de bord</i> como ferramenta da gestão pública	189
6.2.1 - A aplicação do <i>tableau de bord</i> na gestão pública	190
6.2.2 - Especificidades do <i>balanced scorecard</i> na gestão pública	192
6.3 – O quadro de avaliação e responsabilização e o subsistema de avaliação do desempenho dos serviços da administração pública (SIADAP 1) em Portugal	199
6.3.1 – Enquadramento do SIADAP 1 no sistema integrado de gestão e avaliação do desempenho na administração pública	201

6.3.2 – Construção do QUAR – Linhas de orientação	205
PARTE 2 – A CONTABILIDADE E AS INSTITUIÇÕES DO ENSINO	
SUPERIOR PÚBLICO EM PORTUGAL - O CASO DA ESCE	211
Capítulo 7 - Desenho da investigação	213
7.1 – Hipóteses de investigação	213
7.2 – Metodologia de investigação	217
Capítulo 8 – Inquérito	229
8.1 – Introdução	229
8.2 – Análise descritiva	236
8.2.1 – Caracterização dos estabelecimentos de ensino	236
8.2.2 – Caracterização do serviço de contabilidade	244
8.2.3 – A contabilidade e o POC-Educação	251
8.2.4 - A contabilidade analítica	255
8.2.5 – Indicadores.....	264
8.3 - Análise dos estabelecimentos de ensino que implementaram a contabilidade analítica	275
8.3.1 – Caracterização dos estabelecimentos de ensino que implementaram a contabilidade analítica	275
8.3.2 – Caracterização do serviço de contabilidade nas instituições que implementaram a contabilidade analítica	279
8.3.3 – Indicadores nas instituições com contabilidade analítica	280
8.4 - Conclusão do inquérito	288
Capítulo 9 - O contributo da contabilidade analítica na análise comparativa da avaliação da eficiência, eficácia e economia nas entidades do regime geral do POC – Educação	297
9.1 – O POC-Educação e a contabilidade analítica	299
9.1.1 – Pressupostos para a implementação da contabilidade analítica.....	299
9.1.2 – A contabilidade analítica e a articulação com a contabilidade patrimonial	305
9.2 – Os documentos de prestação de contas e a análise da eficiência, eficácia e economia	312

9.3 – A contabilidade analítica e os anexos às demonstrações financeiras	318
9.4 – A contabilidade analítica e os indicadores no relatório de gestão	328
Capítulo 10 - Estudo de caso na Escola Superior de Ciências Empresariais	337
10.1 – A Escola Superior de Ciências Empresariais e o Instituto Politécnico de Setúbal.....	338
10.1.1 – O Instituto Politécnico de Setúbal	339
10.1.2 - A Escola Superior de Ciências Empresariais	346
10.2 – O sistema de informação contabilística na ESCE e no IPS, antes e depois de 31 de Dezembro de 2008	358
10.3 - Proposta de implementação da contabilidade analítica como resultado do estudo de caso	361
10.3.1 – Propostas de adequação para a implementação da contabilidade analítica.....	363
10.3.2 – Identificação das actividades auxiliares e principais e respectivos custos	365
10.3.3 – Pressupostos adoptados e cálculos justificativos	374
10.3.4 – Plano de contas na classe 9	381
10.3.5 – Movimentação das contas	390
10.4 – A contabilidade analítica e os anexos às demonstrações financeiras	397
10.5 – A contabilidade analítica e a informação de síntese, como requisito Legal e de apoio à gestão.....	407
10.5.1 – O sistema de avaliação do desempenho dos serviços da administração pública e o Instituto Politécnico de Setúbal.....	407
10.5.2 – Proposta de um <i>tableau de bord</i> para o conselho directivo da ESCE.....	409
10.6 – Conclusão do estudo de caso	431
RESUMO, CONCLUSÕES E LINHAS DE INVESTIGAÇÃO FUTURA.....	435
BIBLIOGRAFIA.....	453
ANEXOS.....	467

ÍNDICE DE ANEXOS

	Pág.
1 Inquérito	469
2 Tabelas de frequências	479
3 Inquérito numerado	547
4 Plano de Contas na Classe 9	555
5 Tabelas de frequências das instituições com contabilidade analítica	571

ÍNDICE DE FIGURAS

	Pág.
2.1 Factores que concorrem e explicam a normalização existente	32
3.1 Apresentação esquemática da conta 25 – Devedores e credores por execução do orçamento	80
3.2 Contabilização da abertura e modificações da despesas	87
3.3 Contabilização da execução orçamental da despesa (EOD)	88
3.4 Articulação das fases da execução orçamental da despesa e a contabilidade	90
3.5 Contabilização da abertura e modificações da receita	91
3.6 Contabilização da execução orçamental da receita (EOR)	92
4.1 Esquema do método das prestações recíprocas	117
5.1 Orientação metodológica para a apresentação de indicadores	149
6.1 Metodologia para garantir a utilidade e coerência entre os vários <i>tableaux de bord</i> de uma organização	171
6.2 Visão esquemática relativamente às perspectivas do BSC	179
6.3 Relação entre o processo de formulação e revisão da estratégia e o processo de desenho e acompanhamento do BSC	184
6.4 Comparação do TB com o BSC	189
6.5 As inter-relações propostas para ordenação das quatro perspectivas do BSC para empresas, organismos públicos e fundação para a cultura	194
6.6 As inter-relações propostas para as quatro perspectivas do BSC para os organismos públicos, uma análise comparativa	195
9.1 Esquema de contabilização em sistema dualista	312
9.2 Sequência da informação obtida nos mapas da contabilidade analítica modelo A1 a A8, para a obtenção da Demonstração de custos por funções	326
10.1 Os custos na contabilidade analítica e as actividades auxiliares e principais	368
10.2 Aplicação do modelo ABC para o apuramento de custos na ESCE	369

10.3	Esquema da contabilização em sistema dualista	391
10.4	Esquema do registo contabilístico dos custos directos às actividades auxiliares e principais	392
10.5	Exemplo do registo contabilístico dos custos directos às actividades auxiliares e principais da ESCE.....	393
10.6	Esquema do registo contabilístico da repartição mensal dos custos das actividades auxiliares às principais nos Serviços da Presidência ou UO ..	394
10.7	Exemplo do registo contabilístico da repartição dos custos com pessoal docente de uma actividade auxiliar às principais na ESCE	395
10.8	Esquema do registo contabilístico da repartição mensal dos custos das actividades auxiliares nos Serviços da Presidência ou UO	396

ÍNDICE DE GRÁFICOS

	Pág.
8.1 Importância média atribuída à informação obtida nos indicadores para apoiar a gestão e avaliar a eficiência, eficácia e economia	287

ÍNDICE DE QUADROS

	Pág.
2.1 Informações dos instrumentos contabilísticos nacionais relacionados com a CNC	30
2.2 Legislação que contribuiu para a normalização contabilística na administração pública, após 1989	37
3.1 Comparação dos objectivos do POCP e do POC	54
3.2 Comparação da obrigatoriedade da aplicação do POCP e do POC	55
3.3 Comparação da estrutura do POCP com a do POC	56
3.4 Comparação das considerações técnicas do POCP e do POC	57
3.5 Comparação das definições dos princípios contabilísticos do POCP com o POC	58
3.6 Comparação do POCP com o POC, nos anexos às demonstrações financeiras	62
3.7 Comparação do POCP com o POC - Notas ao balanço e à demonstração dos resultados	63
3.8 Comparação das classes existentes no POCP e no POC	69
3.9 Articulação das classes com os sistemas contabilísticos no POCP e no POC	70
3.10 Articulação das classes com os documentos de divulgação obrigatórios	70
3.11 Objectivo das contas da classe 0 previstas no POCP	71
3.12 As contas da classe 0 da despesa e da receita	73
3.13 As Contas de alteração ao orçamento inicial da despesa e da receita	74
3.14 Principais diferenças nas contas do POCP e do POC	77
3.15 Fases da execução orçamental da despesa	89
3.16 Fases da execução orçamental da receita	92
4.1 Aplicação do POCP e planos sectoriais no SPA	97
4.2 Âmbito e aplicação do POCP e dos seus planos sectoriais no SPA	97
4.3 Comparação dos diplomas que aprovaram o POCP e os seus planos sectoriais	99

4.4	Comparação da estrutura do POCP com os seus planos sectoriais	101
4.5	Princípios contabilísticos do POCP e dos seus planos sectoriais	102
4.6	Os princípios orçamentais, o POCP e os planos sectoriais	102
4.7	Documentos de prestação de contas do POCP, POC – Educação, POCMS e POCISSSS e de publicidade e acompanhamento das finanças locais do POCAL	103
4.8	Comparação das contas da classe 0 do POCP, com os planos sectoriais	104
4.9	Contas da contabilidade patrimonial com a mesma designação no POCP e nos planos sectoriais	106
4.10	Contas da contabilidade patrimonial cuja designação não é coincidente no POCP e nos seus planos sectoriais	107
5.1	Exemplos de algumas tipologias de serviços públicos	128
5.2	Níveis hierárquicos e funções associadas	134
5.3	Comparação entre o planeamento estratégico e orçamental	135
5.4	Exemplo de indicadores primários e secundários num serviço de bombeiros	142
5.5	Classificação dos indicadores segundo o seu âmbito de actuação	145
5.6	Classificação dos indicadores segundo o objecto a medir	145
5.7	Classificação dos indicadores segundo a natureza	146
5.8	Conjugação dos níveis organizacionais e a tipologia dos indicadores	148
5.9	Actividade <i>versus</i> utilidade	150
5.10	Actividade <i>versus</i> utilidade numa escola do ensino superior	150
5.11	Exemplo de quadro para delimitar os destinatários da informação	150
5.12	Níveis organizacionais e indicadores segundo o objecto a medir	151
5.13	Níveis organizacionais e indicadores segundo a sua natureza	151
5.14	Níveis organizacionais e indicadores segundo o âmbito de actuação	151
5.15	Periodicidade	152
5.16	Custos dos recursos humanos	154
5.17	Custos dos recursos materiais	155
5.18	Custos dos recursos financeiros	155
5.19	Obtenção de eficiência, eficácia e economia	158

5.20	Indicadores similares em diferentes organizações, com a mesma actividade	159
6.1	O que é que o TB e o SIG privilegiam e proporcionam	167
6.2	Dos objectivos estratégicos, aos objectivos operacionais.....	169
6.3	Informação necessária relativamente aos indicadores	170
6.4	Grelha da relação entre os objectivos e as variáveis chave de acção	172
6.5	Articulação entre as variáveis-chave de acção e os centros de responsabilidade	172
6.6	Objectivos e indicadores propostos	173
6.7	Proposta de apresentação de um <i>tableau de bord</i>	175
6.8	Perspectivas do BSC e questões a responder	179
6.9	Dos objectivos gerais aos operacionais	207
6.10	Exemplo de um QUAR	209
8.1	Ensino Politécnico <i>versus</i> ensino Universitário	237
8.2	Longevidade dos estabelecimentos de ensino	237
8.3	Nº de Cursos leccionados (Bacharelato)	238
8.4	Nº de alunos inscritos (Bacharelato)	238
8.5	Nº de Cursos leccionados (Licenciatura)	239
8.6	Nº de alunos inscritos (Licenciatura)	239
8.7	Nº de Cursos leccionados (Mestrado)	240
8.8	Nº de alunos inscritos (Mestrado)	240
8.9	Nº de Cursos Leccionados (Doutoramento)	241
8.10	Nº de alunos inscritos (Doutoramento)	241
8.11	Caracterização do número de docentes	242
8.12	Caracterização do número de funcionários	242
8.13	Caracterização do número de departamentos	243
8.14	O responsável pelo serviço de contabilidade tem formação superior na área da contabilidade pública?	244
8.15	Comparação da formação superior na área da contabilidade pública do responsável do serviço de contabilidade nos estabelecimentos de ensino Politécnico com os de ensino Universitário	245

8.16	Habilitações escolares dos funcionários que trabalham no serviço de contabilidade	245
8.17	Comparação das habilitações escolares dos funcionários que trabalham no serviço de contabilidade, nos estabelecimentos de ensino Politécnico com os de ensino Universitário	246
8.18	Áreas de formação contínua dos funcionários que trabalham no serviço de contabilidade	247
8.19	Para implementar o POC-Educação foi necessário contratar novos profissionais para o serviço de contabilidade?	247
8.20	Aplicação informática utilizada na implementação do POC-Educação	248
8.21	Para a implementação do POC-Educação foi efectuada formação?	248
8.22	Caracterização das dificuldades surgidas na implementação do POC-Educação	249
8.23	Análise das dificuldades surgidas na implementação do POC-Educação através dos cinco indicadores obtidos a partir da média aritmética das variáveis incluídas em cada indicador	250
8.24	Importância da informação obtida nos documentos apresentados, para apoiar a tomada de decisão na gestão da organização	251
8.25	Documentos avaliados segundo a sua importância, agrupados em três indicadores	253
8.26	Implementação dos sistemas de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica	253
8.27	A gestão orçamental é efectuada com base na informação contabilística disponibilizada?	254
8.28	O apuramento de resultados, bem como a elaboração do balanço e a demonstração dos resultados é efectuada automaticamente pela aplicação informática?	254
8.29	De que forma o sistema contabilístico implementado no estabelecimento de ensino, contribui para o cumprimento dos objectivos da contabilidade analítica previstos no POC-Educação	256

8.30	Síntese de como o sistema contabilístico implementado no estabelecimento de ensino, contribui para o cumprimento dos objectivos da contabilidade analítica previstos no POC-Educação	258
8.31	Calcula custos por actividade de acordo com o previsto no POC-Educação, nos anexos às demonstrações financeiras nas notas sobre a contabilidade analítica?	259
8.32	Repartição dos custos indirectos	259
8.33	Base(s) utilizada(s) para repartir os custos indirectos	260
8.34	Cruzamento das base(s) utilizada(s) para repartir os custos indirectos com as bases seleccionadas	261
8.35	Nos anexos às demonstrações financeiras, nas notas sobre a contabilidade analítica, quais os mapas previstos no POC-Educação que vão ser preenchidos?	262
8.36	Grau de adequação da informação extraída da contabilidade analítica	263
8.37	Calcula indicadores com a informação retirada do sistema contabilístico implementado no seu estabelecimento de ensino?	265
8.38	Periodicidade com que calcula os indicadores	265
8.39	É feita comparação dos valores obtidos nos indicadores?	266
8.40	Referências para comparação dos indicadores calculados	266
8.41	Existe <i>tableau de bord</i> na sua organização?	267
8.42	Grau de importância atribuída aos indicadores	267
8.43	Frequência de utilização dos indicadores	269
8.44	Segmentação dos indicadores e respectiva comparação por tipo de estabelecimento de ensino	271
8.45	Indicadores ordenados pela importância média atribuída comparativamente à frequência do seu cálculo	273
8.46	Ensino superior público em Portugal das instituições que implementaram a contabilidade analítica	275
8.47	Nº de cursos leccionados (Licenciatura) nas instituições que implementaram a contabilidade analítica	276

8.48	Nº de alunos inscritos (Licenciatura) nas instituições que implementaram a contabilidade analítica	276
8.49	Resumo comparativo da caracterização dos estabelecimentos de ensino	278
8.50	O responsável pelo serviço de contabilidade, nas instituições que implementaram a contabilidade analítica, tem formação superior na área da contabilidade pública?	279
8.51	Habilitações académicas dos funcionários que trabalham no serviço de contabilidade nas instituições que implementaram a contabilidade analítica	280
8.52	Frequência do calculo de indicadores nas instituições que implementaram a contabilidade analítica	281
8.53	Resumo comparativo dos quatro indicadores mais calculados	282
8.54	Grau de importância da informação obtida nos indicadores, para apoiar a gestão e avaliar a eficácia, eficiência e economia nas instituições que implementaram a contabilidade analítica	283
8.55	Indicadores ordenados nas instituições que implementaram a contabilidade analítica	285
8.56	Indicadores com a mesma posição relativa quando ordenados pela importância média atribuída e frequência de cálculo	294
8.57	Resumo comparativo do grau de importância atribuído à informação obtida nos indicadores para apoiar a gestão e avaliar a eficiência, eficácia e economia	295
9.1	Comparação do custeio tradicional com o ABC	303
9.2	Operações de registo contabilístico e sua articulação com a contabilidade orçamental, patrimonial e analítica	305
9.3	Documentos de prestação de contas	313
9.4	Análise comparativa dos anexos às demonstrações financeiras no POCP e no POC – Educação	316
9.5	Actividades ou serviços de apoio (custos directos) (quadro A11 do POC-Educação)	319

9.6	Repartição pelas actividades finais dos custos directos de actividades internas de apoio (quadro A12 do POC-Educação)	320
9.7	Actividade Ensino - (custos directos, comuns e indirectos) (quadro A21 do POC-Educação)	322
9.8	Ensino (custos totais do exercício económico) (quadro A22 do POC-Educação)	322
9.9	Ensino (custos totais de actividades concluídas) (quadro A23 do POC-Educação)	323
9.10	Ensino (Resultados totais de actividades concluídas) (quadro A24 do POC-Educação)	323
9.11	Ensino (Custos totais de actividades não concluídas) (quadro A25 do POC-Educação)	324
9.12	Demonstração de custos por funções (Modelo 8 do POC-Educação)	327
9.13	Mapas informativos por actividades principais	327
9.14	Indicadores de economia, eficácia e eficiência da instituição	332
9.15	Indicadores de economia, eficácia e eficiência por actividade da instituição	333
10.1	Candidaturas, nº de estudantes inscritos pela 1ª vez e total de estudantes inscritos, por Escola, no ano lectivo 2007/2008	340
10.2	Criação e funcionamento dos cursos na ESCE	348
10.3	Evolução do número de alunos da ESCE	349
10.4	Número de docentes da ESCE e vínculo contratual	350
10.5	Qualificações académicas dos docentes da ESCE	350
10.6	Total de diplomados da ESCE até ao ano lectivo de 2006/2007	352
10.7	Distribuição dos inquéritos por Curso (%)	352
10.8	Anos lectivos por ano de conclusão do Curso dos respondentes (%)	353
10.9	Distribuição dos diplomados por situação na profissão (%)	353
10.10	Adequação das funções à área de formação por Curso	354
10.11	Grau de satisfação dos diplomados com os processos pedagógicos, o Curso e a Escola (%)	355
10.12	Vagas disponibilizadas e colocações efectuadas	356

10.13	Nº de alunos matriculados nos Cursos de Licenciatura em 2007/2008	356
10.14	Intenção de continuar formação académica por curso (%)	357
10.15	Intenção de continuar formação académica, por graus e por curso (%)	357
10.16	<i>Time Sheet</i> para a distribuição % por actividade do pessoal docente	364
10.17	Identificação das actividades auxiliares	366
10.18	Reclassificação e tratamento dos custos com pessoal	370
10.19	Identificação do gerador de custo por actividade auxiliar	372
10.20	Identificação dos coeficientes de imputação dos custos comuns às actividades principais	373
10.21	Cálculo do total de horas de actividade da ESCE	376
10.22	Peso percentual médio do tempo despendido pelos docentes da ESCE nas actividades principais	377
10.23	Departamento de Economia e Gestão - horas leccionadas por Curso	379
10.24	Horas leccionadas por departamento e por Curso	380
10.25	Repartição das horas de actividade, pelas actividades principais.....	380
10.26	Horas da actividade Ensino, de cada Departamento por Curso	381
10.27	Estrutura orgânica do IPS	383
10.28	Plano de contas da classe 9 nas actividades auxiliares e estrutura orgânica do IPS	384
10.29	Síntese do código das contas das actividades auxiliares	386
10.30	Síntese do código das contas das actividades principais	386
10.31	Síntese do código das contas dos proveitos directos	389
10.32	Síntese do código das contas dos proveitos indirectos	389
10.33	Actividades auxiliares (custos directos) (Quadro A11 do POC –Educação)	398
10.34	Repartição pelas actividades finais dos custos directos de actividades internas de apoio (Quadro A12 do POC –Educação)	399
10.35	Ensino – (custos directos, comuns e indirectos) (Quadro A21 do POC – Educação)	401
10.36	Ensino – (custos totais do exercício económico) (Quadro A22 do POC – Educação)	402

10.37	Ensino – (custos totais de actividades concluídas) (Quadro A23 do POC – Educação)	403
10.38	Ensino (Resultados totais de actividades concluídas) (Quadro A24 do POC –Educação)	404
10.39	Ensino (Custos totais de actividades não concluídas) (Quadro A25 do POC –Educação)	405
10.40	Modelo 8 - Demonstração de custos por funções	406
10.41	Objectivos estratégicos e variáveis chave de actuação	410
10.42	Variáveis chave de actuação e objectivos operacionais do objectivo estratégico: qualidade do ensino	411
10.43	Variáveis chave de actuação e objectivos operacionais do objectivo estratégico: interacção com a comunidade	412
10.44	Indicador 1	414
10.45	Indicador 2	414
10.46	Indicador 3	415
10.47	Indicador 4	415
10.48	Indicador 5	416
10.49	Indicador 6	416
10.50	Indicador 7	417
10.51	Indicador 8	417
10.52	Indicador 9	418
10.53	Indicador 10	418
10.54	Indicador 11	419
10.55	Indicador 12	419
10.56	Indicador 13	420
10.57	Indicador 14	420
10.58	Indicador 15	421
10.59	Indicador 16	421
10.60	Indicador 17	422
10.61	Indicador 18	422
10.62	Indicador 19	423

10.63	Indicador 20	423
10.64	Indicador 21	424
10.65	Indicador 22	425
10.66	Indicador 23	425
10.67	Indicador 24	426
10.68	Indicador 25	426
10.69	Indicador 26	427
10.70	Indicador 27	427
10.71	Indicador 28	428
10.72	Indicador 29	428
10.73	<i>Tableau de bord</i> do objectivo estratégico: Qualidade do ensino	429
10.74	<i>Tableau de bord</i> do objectivo estratégico: Interação com a comunidade ..	430

ABREVIATURAS

- ABC** - *Activity Based Costing* ou Custeio Baseado nas Actividades
- AECA** – *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*
- AIA** – *American Institute of Accountants*
- ARTº** – Artigo
- B** – Bacharelato
- BL** – Licenciatura bi-etápica
- BSC** – *Balanced Scorecard*
- CCAS** – Conselho Coordenador da Avaliação dos Serviços
- CD** – Centro de Documentação
- CE** – Crédito Especial
- CEE** – Comunidade Económica Europeia
- CF** – Contabilidade e Finanças
- CFd** – Contabilidade e Finanças Diurno
- CFn** – Contabilidade e Finanças Nocturno
- CIAM** – Centro de Imagem Audiovisuais e Multimédia
- CMVM** - Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
- CNC** – Comissão Normalização Contabilística
- CNCAP** – Comissão Normalização Contabilística para a Administração Pública
- DC** - Directrizes Contabilísticas
- DGO** – Direcção Geral do Orçamento
- DL** – Decreto – Lei
- DR** – Dotações Retidas
- DRC** - Dotações Retidas - Cativos
- DRD** - Dotações Retidas - Descativos
- DRF** – Demonstração dos Resultados por Função
- DRN** - Demonstração dos Resultados por Natureza
- EC** - Entidade Contabilística
- EOD** - Execução Orçamental da Despesa
- EOR** - Execução Orçamental da Receita
- ESCE** – Escola Superior de Ciências Empresariais

ESE – Escola Superior de Educação
ESS – Escola Superior de Saúde
ESTBarreiro – Escola Superior de Tecnologia do Barreiro
ETI - Efectivos a tempo integral
ESTSetúbal – Escola Superior de Tecnologia de Setúbal
FEE – *Federation des Expert Comptables Européens*
GASB – *Governmental Accounting Standards Board*
GGF – Gastos Gerais de Fabrico
GDL – Gestão da Distribuição e da Logística
GRH – Gestão de Recursos Humanos
GSI – Gestão de Sistemas de Informação
IAS - *International Accounting Standard*
IASC - *International Accounting Standards Committee*
IASB - *International Accounting Standards Board*
IASC - *International Accounting Standards Committee*
ICCAP – *International Coordination Committee for the Accountancy Profession*
IFAC – *International Federation of Accountants*
IFRIC - *International Financial Reporting Interpretations Committee*
IFRS - *International Financial Reporting Standards*
IGAI – Intervenção Geral da Administração do Estado
INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions*
IPS - Instituto Politécnico de Setúbal
IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*
IPSASB - *International Public Sector Accounting Standards Board*
IRS – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares
IT - Interpretações Técnicas
LEO – Lei do Enquadramento Orçamental
M - Manutenção
MIS – *Management Information Systems*
MOD – Mão de Obra Directa
MK – Marketing
MP – Matéria-prima

NCRF - Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro
NCRF - PE - Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades
NIC - Norma Internacional de Contabilidade
NIRF – Normas Internacionais de Relato Financeiro
NGP – Nova Gestão Pública
NRE - Núcleo de Relações Exteriores
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE – Orçamento do Estado
OG – Órgãos de Gestão
OI – Orçamento Inicial
PCAH - Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais
PCGA - Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites
POC - Plano Oficial de Contabilidade
POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
POC - Educação – Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação
POCMS - Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde
POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública
POCISSSS - Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social
QUAR – Quadro de Avaliação e Responsabilização
R – Reforço
RAP – Reposições Abatidas aos Pagamentos
RJIES – Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior
RP - Receitas Próprias
RPA - Revisão de Previsões por Anulação
RPR - Revisão de Previsões por Reforço
RPr – Revisão de Previsões
RLE – Resultado Líquido do Exercício
SA – Serviços Académicos
SAd – Serviços Administrativos
SAS – Serviço de Acção Social
SC – Secretariado de Cursos

SCI – Serviço de Controlo Interno

SH – Secções Homogéneas

SIADAP - Sistema Integrado de Gestão e Avaliação de Desempenho na Administração Pública

SIADAP 1 - Subsistema de Avaliação do Desempenho dos Serviços da Administração Pública

SID – Sistema de Indicadores de Desempenho

SIG – Sistema de Informação para Gestão

SNC - Sistema de Normalização Contabilístico

SNS - Serviço Nacional de Saúde

SP – Serviços da Presidência

SPA – Sector Público Administrativo

SPSS - *Statistical Package for the Social Sciences*

TB – *Tableau de Bord*

TD – Transferência de Dotações

TDA - Transferências de Dotações por Anulação

TDR - Transferências de Dotações por Reforço

TPCO - Trabalhadores por conta de outrem

TPCP – Trabalhadores por conta própria

UE – União Europeia

UO – Unidade Orgânica

AGRADECIMENTOS

Desejo expressar o meu agradecimento pelo precioso apoio que pessoas e instituições me deram para a realização deste trabalho:

- Ao Sr. Professor Doutor António Campos Pires Caiado, pela disponibilidade, ensinamentos prestados e incentivo, sem os quais este percurso teria sido bem mais difícil e longo;
- Ao Sr. Professor Doutor José Joaquim Marques de Almeida, pela confiança demonstrada, sem a qual não seria possível a concretização de um estudo desta natureza;
- Ao Instituto Politécnico de Setúbal e à Escola Superior de Ciências Empresariais, pela colaboração e disponibilização de informação tão necessária à realização do estudo de caso. O meu agradecimento especial ao Sr. Professor Doutor Armando Pires, ao Sr. Professor Doutor Francisco Carreira, ao Sr. Professor Doutor Pedro Dominginhos, à Dr^a Beatriz Raposo e à Dr^a Carla Rosário;
- A todos os Presidentes dos Conselhos Directivos/Reitores das instituições do ensino superior público que se disponibilizaram a participar na presente investigação despendendo o seu precioso tempo no preenchimento do inquérito;
- De um modo geral, a todos os amigos que através de sugestões, dúvidas e críticas, me ajudaram a clarificar e completar este estudo;
- E por último, mas não menos importantes, ao Nuno, ao João, à Rosa e especialmente ao Inácio, pelo incondicional apoio e incentivo que sempre manifestaram e que, tanto me ajudou a ultrapassar os obstáculos ao longo deste tão longo percurso que conduziu à elaboração da Tese.

INTRODUÇÃO

Ao longo da história, a evolução da sociedade e das organizações, é indissociável. Também o conhecimento, a tecnologia, o acesso à informação e a adequação do sistema de informação à realidade organizacional, são um veículo de sucesso das organizações e de progresso da própria sociedade.

Neste contexto, a escassez de recursos, a par duma concorrência global, impõe, por um lado, que a informação contabilística responda de forma adequada e atempada às necessidades da gestão e por outro, a implementação de modelos de controlo de gestão que permitam analisar e avaliar a eficácia, a eficiência e a economia das decisões¹, que por sua vez exigem um sistema de informação baseada em indicadores, o que reforça o papel da contabilidade, especialmente da contabilidade analítica, na disponibilização da informação necessária.

Em Portugal, a contabilidade pública, acompanhando a evolução da gestão organizacional, iniciou nos anos 80 do século passado, uma reforma da qual resultou a publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública, em 1997 e posteriormente dos seus planos sectoriais para as autarquias locais, educação, saúde e instituições do sistema de solidariedade e segurança social.

Constitui objectivo desta Tese, por um lado, efectuar uma análise, do ponto de vista teórico, à importância do Plano Oficial de Contabilidade Pública² e dos respectivos planos sectoriais, na normalização contabilística do sector público administrativo, salientando a informação disponibilizada pelos três sistemas contabilísticos

¹ A crescente necessidade de rigor e transparência na aplicação dos recursos, associada à responsabilização da sua administração, reforçou a importância da contabilidade na administração pública, que segundo Carvalho (2000), passou a ter objectivos de eficiência, eficácia e economia, face à tradicional finalidade de, executar, liquidar e controlar o orçamento.

² De aplicação obrigatória “a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenha natureza, forma e designação de empresa pública, e ainda à segurança social”, assim como, “às organizações de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente provenientes do orçamento do Estado” (Decreto-Lei nº 232/97) e que tem como principal objectivo, criar condições para efectuar a integração dos sistemas contabilísticos que o integram, de modo a que se obtenha uma contabilidade pública moderna que constitua um instrumento fundamental de gestão às organizações do sector público administrativo e à sua avaliação (Caiado e Pinto, 2001).

obrigatórios, a contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, e por outro, partindo do plano sectorial para a educação³, evidenciar o contributo da implementação da contabilidade analítica na, análise, avaliação e comparação de eficiência, eficácia e economia da gestão dos recursos, através de uma bateria de indicadores, comuns às instituições, divulgados no relatório de gestão e ainda, da importância do *tableau de bord* para complementar a informação, para apoiar a gestão.

Procuramos também, apresentar, ao nível das instituições do ensino superior público em Portugal, o grau de implementação do POC-Educação, a importância da informação contabilística na tomada de decisão e no cálculo de indicadores para a análise, avaliação e comparação da eficiência, eficácia e economia e apoiar a gestão, através de um inquérito efectuado a todas as instituições do ensino superior público que abriram vagas no concurso nacional, no ano de 2005, a par de um estudo de caso numa Instituição de ensino superior público.

No sentido de alcançarmos os objectivos propostos, começamos por apresentar o conceito de informação contabilística e a normalização contabilística no sector público administrativo, através do Plano Oficial de Contabilidade Pública⁴ e seus planos sectoriais, evidenciando as suas semelhanças com o Plano Oficial de Contabilidade, bem como, da obrigatoriedade nesses planos, da articulação de três sistemas contabilísticos, a contabilidade orçamental, patrimonial e analítica. De seguida, apresentamos a forma como o Plano Oficial de Contabilidade Pública prevê a articulação entre a contabilidade orçamental e patrimonial para, a partir da abertura do orçamento⁵, evidenciar a sua execução, bem como as modificações que se tenham

³ O Plano Oficial de Contabilidade para a Educação ou POC-Educação.

⁴ Que segundo Caiado (2006c), seguiu o Plano Oficial de Contabilidade aplicado às empresas, com as adaptações necessárias.

⁵ Falar de orçamento não significa necessariamente falar de um conceito imutável através do tempo e homogeneamente utilizado em todo o tipo de contexto, organização ou economia (Ferrari e Escudero, 2007). Gusmán (2003) refere que o planeamento e a orçamentação, constituem dois processos diferenciados, embora estejam muito ligados, uma vez que a planificação deve preceder e ser a base da orçamentação e por outro lado, que o orçamento como expressão da relação entre os objectivos definidos e os meios para os atingir, permite reconsiderar a validade dos objectivos estabelecidos na planificação.

efectuado. As regras de implementação da contabilidade analítica serão desenvolvidas nos seus planos sectoriais.

Como consequência, efectuamos um levantamento dos objectivos e regras propostas nos diferentes planos sectoriais⁶, nomeadamente, no Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais, no Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação, no Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde e no Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social, sobre a implementação da contabilidade analítica ou de custos.

Para finalizar a parte teórica, sublinhamos a importância dos indicadores de gestão e a forma como devem ser apresentados aos diferentes utilizadores para permitirem analisar, avaliar e comparar a eficácia, eficiência e economia e simultaneamente apoiarem a gestão⁷ e ainda, de como deve haver concordância entre esses indicadores e os apresentados no quadro de avaliação e responsabilização⁸, imposto pelo Sistema de Avaliação do Desempenho dos Serviços da Administração Pública. “Até porque, o que não se mede, não se pode controlar e o que não se controla, não se pode gerir” (Marques e Almeida, 2005:4). A gestão de qualquer entidade pública, ao ter de se reger pelos princípios de eficiência, eficácia e economia, torna obrigatória a implementação de técnicas de gestão que os permitam avaliar (Mella, 2003). A mudança que supõe a nova gestão pública, na administração pública em geral e no ensino superior público em particular, propicia a utilização de indicadores como instrumento para avaliar a gestão realizada pelos responsáveis públicos, no decurso da sua actividade (Santos *et al.*, 2007). Como documentos de síntese, para a divulgação dos indicadores de gestão apresentamos o *tableau de bord*, o *balanced scorecard* e o modelo de quadro de avaliação e responsabilização, proposto pelo subsistema de avaliação dos serviços.

⁶ “Um plano de contas geral considera o conjunto de operações comuns a todos os sectores, mas não pode ter em conta as particularidades inerentes às operações realizadas pelo conjunto de entidades que formam determinado sector de actividade” (Caiado, 2006a:2), enquanto que, um plano sectorial abrange o tratamento de todas as operações que são específicas dos organismos que compõem um determinado sector de actividade (Caiado, 2004).

⁷ A conjugação da tendência das organizações, em recolher sistematicamente mais informação do que a que utilizam, com a do desenvolvimento tecnológico, proporcionou um aumento significativo do acesso à informação, o que por sua vez, obriga à necessidade da sua selecção (Fahy e Murphy, 1996).

⁸ Estes indicadores devem ser de: eficiência, eficácia e qualidade (Lei nº 66-B/2007, de 28 de Dezembro).

Face à especificidade dos sectores de actividade de cada plano sectorial do Plano Oficial de Contabilidade Pública e a diversidade de propostas que apresentam para a implementação da contabilidade analítica, optamos pela análise do sector da educação e, na segunda parte do nosso trabalho apresentamos:

- Um inquérito sobre: o grau de implementação do Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação e as dificuldades sentidas nessa implementação; a importância atribuída à informação contabilística no apoio à tomada de decisão; o cumprimento dos objectivos da contabilidade analítica; a fase em que se encontra o apuramento dos custos por actividade e ainda, quais os indicadores calculados, bem como o grau de importância atribuída à informação por eles disponibilizada para apoiar a gestão e efectuar a análise e avaliação da eficiência, eficácia e economia. O tratamento dos dados obtidos nesse inquérito enviado a todos os estabelecimentos de ensino superior que abriram vagas no concurso nacional de acesso e constantes no Guia de Ensino Superior nº 57, no período de Março 2006 a Março de 2007, foi efectuado através do tratamento estatístico em *Statistical Package for the Social Sciences*.

- A partir da proposta de Cravo *et al.* (2001), para a implementação da contabilidade analítica no sector da educação, bem como da sua divulgação nos anexos às demonstrações financeiras, propusemos uma bateria de indicadores, a divulgar no relatório de gestão por todas as instituições do ensino superior público, calculados a partir da informação obtida na contabilidade analítica, para analisar, avaliar e comparar a eficiência, eficácia e economia da gestão dos recursos. Marques e Almeida (2005), salientam a utilidade do estabelecimento de critérios comuns entre instituições, para a definição de indicadores, de molde a ser viável a comparação entre elas, reforçando ainda que, a possibilidade de exploração dos sistemas de indicadores, fica sujeita à utilização conjunta das mesmas baterias por parte das instituições, acrescentando que os indicadores se podem tornar numa ferramenta de melhoria, para além de fornecerem informação à sociedade e apoiarem o processo de decisão;

- Um estudo de caso numa unidade orgânica do Instituto Politécnico de Setúbal, a Escola Superior de Ciências Empresariais, onde após conhecermos o grau de

implementação do Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação e as dificuldades sentidas, nomeadamente no apuramento do custo das actividades, na utilização da informação contabilística para cumprir requisitos legais e apoiar a gestão na avaliação de eficiência, eficácia e economia, propusemos uma metodologia para a aplicação da contabilidade analítica ajustada à instituição, apresentando: um plano de contas na classe 9 e soluções para as dificuldades e ou indefinições encontradas nas diferentes etapas da implementação do custeio baseado nas actividades de modo a que também fique garantida a comparabilidade no sector da educação, quer entre instituições quer com padrões de referência anteriormente definidos. Apresentamos ainda, um conjunto de indicadores a divulgar em *tableaux de bord*, que permitam apoiar o Conselho Directivo da ESCE, na gestão da Escola e logo, contribuir para a melhoria da gestão do Instituto.

Por fim, apresentamos as conclusões relativas às componentes, teórica e empírica, evidenciando as respostas encontradas para as questões que originaram a investigação.

Em suma, o corpo de trabalho divide-se em duas partes. A primeira inclui o enquadramento teórico, no qual, após uma breve introdução, apresentamos no capítulo 2, o sistema de informação contabilística e a normalização contabilística do sector público administrativo e no capítulo 3, a estrutura do Plano Oficial de Contabilidade Pública e a sua comparação com o Plano Oficial de Contabilidade. No capítulo 4, apresentamos de acordo com os planos sectoriais do sector público administrativo, temáticas relacionadas com os modelos propostos para a contabilidade analítica. Por último, nos capítulos 5 e 6 desenvolvemos ainda questões relacionadas, respectivamente, com os indicadores de gestão no sector público administrativo e a sua divulgação no *tableau de bord* e no *balanced scorecard*, fazendo a ponte com o quadro de avaliação e responsabilização, proposto pelo Sistema de Avaliação do Desempenho dos Serviços da Administração Pública. A segunda parte contém o capítulo 7, que é dedicado ao desenho da investigação, o capítulo 8, relativo a um inquérito efectuado a todas as instituições do ensino superior público em Portugal, o capítulo 9, relativo ao contributo da contabilidade analítica na análise comparativa da avaliação da eficiência,

eficácia e economia nas entidades do regime geral do POC – Educação e o capítulo 10 que contém a um estudo de caso na Escola Superior de Ciências Empresariais.

PARTE 1
ENQUADRAMENTO TEÓRICO

CAPÍTULO 1

Fundamentos do enquadramento teórico

A dimensão da administração pública e do gasto público, juntamente com a dificuldade de adaptação à envolvente sócio-económica, originaram a necessidade de levar a cabo uma profunda transformação da mesma, sendo notório o esforço realizado ao nível da contabilidade pública. Esta reforma exigiu, entre outras, uma revisão dos seus fins e forma de actuação, assim como, a criação de novas estruturas organizativas e funcionais, dando lugar a novas formas de gestão, com o objectivo de ter uma administração pública mais moderna e competitiva⁹. A base que propicia estas alterações está apoiada principalmente, na evolução das tecnologias, na gestão dos custos e proveitos, na melhoria dos serviços públicos e na análise e avaliação da eficiência, eficácia e economia com que são geridos os recursos públicos.

Internacionalmente, o conceito de nova gestão pública¹⁰ de acordo com *comité* de gestão pública da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico, foi definido como um novo paradigma dirigido a fomentar uma cultura orientada ao desempenho, com uma menor centralização do sector público (Santos *et al.*, 2007), onde a contabilidade, tem um papel fundamental, tanto ao nível da consolidação de contas nacionais, como da elaboração e comparabilidade da informação contabilística para a elaboração de instrumentos de apoio à decisão dos diferentes utilizadores dessa informação.

Numa breve retrospectiva histórica da normalização contabilística em Portugal, é possível verificar que o movimento normalizador da contabilidade não foi simultâneo no sector privado e no sector público. Em Julho de 1995, perante a urgência da

⁹ Se ao referido, associarmos ainda a necessidade de transparência da forma como são gastos os dinheiros públicos, é bem patente o desafio que a administração pública enfrenta (*Asociacion Española de Contabilidad y Administracion de Empresas* - AECA, 2000).

¹⁰ De acordo com Julve (1998), a nova gestão pública caracteriza-se por ter menos regulação, ter uma gestão orientada para o cliente, ter ênfase na responsabilidade da gestão e modificação para a melhoria, introdução das noções de competência e mercado, adoptar métodos de avaliação e técnicas de gestão, descentralizar e por último, a efectuar a reorganização e implantação da função pública na gestão e reformas.

normalização da informação, foi criado um grupo de trabalho, para a elaboração de um plano de contas a utilizar em todos os organismos públicos. Esse plano, designado por Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), foi aprovado em Diário da República através do Decreto – Lei nº 232/97, de 3 Setembro, e é um passo fundamental na reforma da administração financeira do Estado, bem como das contas públicas. Esse diploma, previu também a criação da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (Caiado, 2004), que tem como missão, assegurar a normalização e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos seus planos sectoriais, de uma forma gradual, garantindo a necessária segurança e eficácia¹¹.

“O modelo contabilístico constante do POCP e dos respectivos planos sectoriais seguiu o POC¹² aplicável às empresas, com as devidas adaptações, a fim de facilitar a comparabilidade e informação das contas nacionais” (Caiado, 2006c), todavia, as particularidades e especificidades da contabilidade pública, justificam os dois modelos contabilísticos existentes no país. A este propósito, Carvalho (2000:4) afirma que, “com a aprovação do POCP e de outros planos do Sector Público, constata-se a opção em Portugal de dois sistemas contabilísticos, um para o Sector Privado e outro para a Administração Pública. Esta aproximação ao modelo privado, mas não fusão, fundamenta-se essencialmente no facto de que os seus objectivos são diferentes, como também não são coincidentes os utilizadores da Informação Contabilística”.

O sucesso da normalização contabilística no sector público administrativo em Portugal envolve questões que passam pela própria organização das entidades contabilísticas e, pela introdução de uma série de metodologias e procedimentos que aproximam a gestão pública da gestão empresarial, onde o orçamento não pode ser encarado apenas como uma limitação na execução da despesa e da receita, mas também como um instrumento de gestão de recursos. Pelo que, após a apresentação e comparação do POCP com o POC, se evidencia o acréscimo de informação contabilística resultado da articulação da

¹¹ De acordo com a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP) no site: <http://www.min-financas.pt/cncap/identificacao.htm>, em 03/09/2007.

¹² Plano Oficial de Contabilidade (POC).

contabilidade orçamental com a patrimonial no registo da abertura, execução e alteração do orçamento.

Em Portugal, a crescente necessidade do rigor e transparência na aplicação dos dinheiros públicos e a responsabilização na sua administração, reforçou a importância da contabilidade nos organismos públicos. Hoje, a contabilidade que, tradicionalmente tinha como finalidade executar, liquidar e controlar o orçamento, tem, segundo Carvalho (2000), objectivos de eficiência, eficácia e economia. Ou seja, para além de controlar o cumprimento da legalidade, deve também ser um sistema de informação que permita a análise e avaliação das decisões tomadas e apoie as decisões futuras.

Por outro lado, a actividade das entidades públicas é normalmente de cariz social e prende-se com a satisfação de necessidades que requerem investimentos muito elevados e pouco rendíveis, sendo por isso, pouco apelativos para os investidores privados. Assim, na génese da sua criação, não está a obtenção de lucro, mas antes, a prestação de serviços ou a produção de bens, para satisfação de necessidades sociais.

Desta forma, a dependência nestas organizações, de financiamentos, habitualmente fundos públicos, para poderem funcionar, faz com que, o orçamento seja um documento não só de elaboração obrigatória, mas também uma referência limitativa da actividade. O orçamento é então uma expressão formal da política pública, dos seus objectivos e prioridades, assim como um instrumento de controlo da legalidade¹³ (Carvalho *et al.*, 1999). Em simultâneo, para que se cumpram os objectivos da actual contabilidade pública, o orçamento, para além de ter de evidenciar a repartição responsável dos recursos públicos e obedecer aos requisitos legais que lhe são exigidos, tem de ser um instrumento de gestão, para o apoio à decisão e ao controlo da actividade.

De qualquer forma, um ênfase excessivo do processo orçamental em aspectos formais e legais, com a utilização do orçamento como instrumento regulador, dificulta a realização de uma boa gestão, correndo-se o risco de, na elaboração do orçamento, só se

¹³ O orçamento, segundo Guzmán (2003), é muitas vezes encarado como um limite que não pode ser ultrapassado.

atender a aspectos formais da despesa sem ter em conta, as necessidades objectivas da eficácia da decisão e da oportunidade temporal da gestão. A esse propósito, Almeida e Marques (2002), referem que, o orçamento e as normas escritas para a sua execução, vinculando-o à legalidade, são uma forma de limitar e disciplinar os poderes dos órgãos do Estado, estabelecendo as regras e as instituições que disciplinam e por isso, num contexto onde o aparelho do Estado se caracteriza por ser excessivamente pesado e burocrático, a mudança é uma exigência para a sua modernização económica e social.

Assim, se por um lado, o orçamento nas entidades públicas, serve de base para a realização de um controlo formal e legalista a fim de se evidenciar se se cumpriram as disposições legais e se respeitaram os montantes aprovados, para que se cumpra os objectivos da nova gestão pública, na sua elaboração deve valorizar-se um plano de actuação onde a definição das metas e dos recursos, exige compromissos de equilíbrio entre, onde queremos chegar e os recursos que necessitamos, bem como, equacionar os recursos possíveis. O orçamento¹⁴ deve pois pressupor que o planeamento foi efectuado de forma sustentada e tendo em conta o planeamento estratégico da organização, para ser considerado uma ferramenta de gestão que apoia a decisões.

Articulando o Plano Oficial de Contabilidade Pública com o orçamento nas entidades contabilísticas, verificamos que a sua implementação permite, em simultâneo, registar a execução do orçamento, identificar a situação orçamental e de tesouraria, evidenciando as variações, composição e situação patrimonial e fornecer informação de natureza económica, patrimonial e financeira. A sua aplicação, através dos movimentos contabilísticos na classe zero, possibilita assim efectuar a distinção entre a contabilização das operações orçamentais, com efeitos unicamente internos à entidade e a contabilização, através dos movimentos contabilísticos nas classes um a oito, das operações a seguir ao reconhecimento de um direito ou obrigação, com efeitos no património, nada sendo dito sobre o funcionamento da contabilidade analítica para a qual foi reservada a classe nove.

¹⁴ O orçamento é segundo Lozano e Valencia (2003), o documento em que se estabelece, detalhadamente, os recursos necessários e a sua valorização monetária, para cumprir os objectivos que concretizam os fins da entidade. E a sua elaboração, tem como objectivo planificar as actividades e prever as necessidades de recursos materiais e humanos.

No que se refere à contabilidade pública, Portugal optou por um modelo semelhante ao adoptado por outros países europeus, prevendo para além da aprovação de um plano de contas geral, planos de contas orientados para as necessidades de informação de certos sectores de actividade, sendo referido no artigo 5º, ponto 1, do Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro, a possibilidade de virem a ser aprovados planos sectoriais¹⁵, para detalhar a implementação da contabilidade analítica.

Face à especificidade dos diferentes sectores abrangidos pelo POCP, foram aprovados e publicados quatro planos sectoriais para responder às necessidades de informação, nomeadamente para as autarquias locais, saúde, educação e instituições do sistema de solidariedade e segurança social. Em cada um dos diplomas que aprovam estes planos sectoriais, é apresentada uma proposta para a implementação da contabilidade analítica, com posturas diferenciadas quer ao nível do desenvolvimento, complexidade e sistema de custeio a aplicar, quer da informação a obter e a divulgar.

A evolução da contabilidade no sector público administrativo em Portugal nestas últimas décadas contribuiu fortemente para o aperfeiçoamento das técnicas orçamentais e contabilísticas, bem como para a introdução de modelos de autoavaliação, evidenciando ainda a necessidade de ferramentas informativas, como os indicadores de gestão¹⁶.

A necessidade cada vez maior de gerir os recursos públicos de uma forma rigorosa e transparente, associada à obrigatoriedade de o fazer de uma forma eficiente, eficaz e económica, tem dinamizado um conjunto de procedimentos para a utilização de mecanismos que permitam apoiar e simultaneamente avaliar essa mesma gestão. Por outro lado, os gestores públicos necessitam de ferramentas que permitam valorizar o emprego dos recursos de que dispõem, bem como detectar possíveis ineficiências e adoptar as medidas adequadas para as corrigir. Para Sánchez e Alonzo (2003), os

¹⁵ Um plano sectorial, de acordo com Caiado (2004), abrange o tratamento de todas as operações que são específicas dos organismos que compõem um determinado sector de actividade.

¹⁶ Para Fernandes e Guzmán (2003), a modernização do sector público implica, entre outros, realizar reformas nos instrumentos de gestão utilizados nas entidades contabilísticas, de forma a reflectirem a nova realidade.

indicadores¹⁷ de gestão, podem ser uma dessas ferramentas a utilizar pelos gestores públicos.

Segundo Mella (2003), a gestão de qualquer entidade, pública ou privada, tem de se reger por princípios de economia, eficácia e eficiência, pelo que se torna obrigatória a implementação de técnicas de gestão que permitam avaliar esses três princípios. Todavia, muitas vezes, as técnicas de gestão já tão utilizadas no sector privado, não se aplicam directamente na administração pública, pois na maior parte dos casos, não se pode medir a actividade em termos monetários, mas sim efectuar uma análise dos custos incorridos e medir o grau de efectividade e satisfação dos utilizadores dos serviços. A autora acrescenta ainda que a qualidade, é um factor chave de sucesso a longo prazo e que é iniludível a utilização de indicadores para avaliá-la.

Para construir adequadamente indicadores de gestão, tanto AECA (2000) como Mella (2003), apresentam um guia onde hierarquizam e relacionam as perguntas que têm de se fazer e que são: Que actividades efectuamos? O que é que queremos avaliar? Quem é o destinatário ou utilizador da informação? Qual a periodicidade da avaliação? Quais são os *standards*? Qual a tolerância definida?

Corral e Urieta (2001), referem que a nova gestão pública implica passar de administrar seguindo instruções, para gerir e conseguir resultados, referindo ainda os mesmos autores que, para se atingirem essas novas metas, a gestão pública deve adaptar-se à utilização de técnicas habitualmente utilizadas pelo sector privado, tais como, o uso generalizado de indicadores estratégicos e de gestão, para poder avaliar o grau de consecução dos objectivos planeados.

Relativamente aos tipos de indicadores existentes na literatura sobre contabilidade e gestão pública, observamos várias classificações em função de diferentes critérios

¹⁷ Citando Fernandes e Guzmán (2003), os indicadores de gestão, ou medidas de rendimento, definem-se como instrumentos através dos quais se pode expressar a informação relativa aos objectivos de uma entidade, à actuação que leva a cabo para atingir esses objectivos, os recursos que consome e que obtém, em consequência dessa actividade e ainda, realizar uma avaliação e acompanhamento periódico da situação e o desempenho organizacional.

utilizados. Quando articulamos a multiplicidade de indicadores possíveis de calcular e as diferentes classificações, com os objectivos do POCP, optamos pela classificação segundo a sua natureza tendo apenas em consideração, os de economia, eficácia e eficiência.

Internamente, os indicadores informam e ajudam a planificar, coordenar, controlar, avaliar, incentivar e envolver os funcionários, devendo para isso, serem apresentados, atempadamente, de uma forma sintética e integrada e com a ajuda de documentos que sintetizem a informação¹⁸. Assim, identificamos e caracterizamos dois documentos onde as entidades contabilísticas podem, de uma forma sucinta, apresentar os indicadores seleccionados para suporte e acompanhamento da gestão e que são, o *tableau de bord* e o *balanced scorecard*¹⁹. Genericamente, o primeiro produz informação que acompanha, controla e facilita a comunicação a todos os níveis hierárquicos. Enquanto o segundo, por ser um instrumento de ligação das operações à estratégia, clarifica e difunde a missão e a partilha da visão organizacional, focalizando a atenção dos responsáveis, nos factores críticos para implementação da estratégia. Efectuamos ainda um breve paralelismo entre os documentos de síntese referidos e o quadro de avaliação e responsabilização, proposto pelo Sistema de Avaliação do Desempenho dos Serviços da Administração Pública, que deve evidenciar os resultados alcançados e os desvios verificados²⁰.

Com a crescente preocupação da obtenção de eficiência, eficácia e economia na gestão dos recursos públicos, a informação proporcionada pelas demonstrações financeiras tradicionais tornou-se insuficiente, assumindo a contabilidade analítica ou de custos, nas

¹⁸ Muitos gestores, reagindo à sobrecarga de informação, tendem a desenvolver verdadeiras estratégias de gestão da informação, construindo as informações que estimam necessárias, utilizando as informações recebidas da forma mais eficiente possível, o que conduz normalmente a um sistema de informação pessoal (Alves, 2007).

¹⁹ A adaptação do *balanced scorecard* aos serviços públicos implica introduzir algumas modificações na “geografia” do modelo original, para que o mesmo possa adequar-se às questões específicas da gestão estratégica deste sector (Pinto, 2007).

²⁰ De acordo com o Conselho Coordenador da Avaliação dos Serviços (CCAS) “neste instrumento encontram-se os objectivos, indicadores e metas quantificados permitindo, nos termos da lei, uma medição da sua concretização”. Por esse motivo, se houver reformulações dos objectivos, indicadores e metas, face à versão inicialmente aprovada, os mesmos, devem ser referidos (http://www.dgap.gov.pt/upload/CCAS_orientacao_tecnica.pdf) em 27 de Maio de 2009.

instituições públicas, um papel preponderante, como medida de análise e controlo de custos, auxiliando no processo de planificação e tomada de decisão dos gestores e administradores públicos e proporcionando informação imprescindível para o cálculo de indicadores de gestão (Costa e Carvalho, 2005). A diversidade encontrada ao nível dos planos sectoriais, no que respeita à proposta de implementação da contabilidade analítica ou de custos, fez com que tivéssemos de optar por um dos planos sectoriais, que no nosso caso, foi o POC-Educação.

Hoje, no que respeita ao sector da educação, consequência da especificidade, dimensão e diversidade do universo de organismos e serviços da área educacional, a aprovação do POC – Educação veio possibilitar a existência de mecanismos que garantem ao nível dos grupos públicos do sector, a consolidação de contas e a adaptação de regras que tornem coerentes as contas dos diferentes grupos públicos neles incluídos e, ainda, o cumprimento dos objectivos para as entidades contabilísticas nele previstas.

Metodologicamente, a aplicação do POC-Educação no que se refere à implementação da contabilidade analítica, apresenta duas perspectivas de enfoques e análises, que embora confluentes, são diferentes e que são, a perspectiva interna e a perspectiva externa.

- A perspectiva interna, do ponto de vista conceptual, apresenta um modelo de elaboração de custos baseados na identificação das actividades, auxiliares e finais ou principais, que parte da recolha de informação e permite a atribuição de custos às actividades identificadas e que devem constar no orçamento da organização, fornecendo informação para a tomada de decisão dos gestores²¹;
- A perspectiva externa, onde para além da divulgação harmonizada da informação dos custos, proveitos e resultados por actividades, no anexo às demonstrações financeiras, ainda apresenta a obrigatoriedade de publicar, no relatório de gestão, indicadores elaborados a partir da informação obtida neste sistema contabilístico e que permitam a comparabilidade entre as diferentes entidades contabilísticas abrangidas pelo POC-

²¹ Que por sua vez devem ter participado no desenho e confecção das prestações entre actividades, bem como na identificação e definição dos geradores de custo.

Educação. Salienta-se, para que tal aconteça, a necessidade de se propor uma bateria de indicadores consensuais e aceites pelos gestores das referidas entidades.

Ou seja, o conhecimento do custo não deve ser o objectivo final da gestão pública, na qual o lucro não constitui um indicador válido para a sua avaliação²². O gestor público deve desejar o maior benefício social, tendo uma gestão económica, eficaz e eficiente. Por isso, é importante complementar a informação dos custos, proveitos e resultados, com os indicadores de gestão, que constituem um elemento essencial para o acompanhamento da realização dos objectivos e controlo de gestão. De acordo com Colomina *et al.* (2007), para que o modelo seja completo e útil para a gestão pública, à perspectiva interna da informação, deve unir-se a perspectiva externa, para permitir a comparabilidade da informação.

A mudança que supõe a nova gestão pública na administração pública em geral e no ensino superior público em particular, propicia a utilização de indicadores de gestão, como instrumento para avaliar a gestão realizada pelos responsáveis públicos, no decurso da sua actividade (Santos *et al.*, 2007). A nova gestão pública comporta no âmbito da contabilidade pública, uma maior transparência e oportunidade informativa, a comparabilidade da informação, a implantação de sistemas de contabilidade de gestão e uma prestação de contas que inclua indicadores de gestão (Julve e Brusca, 2006).

Assim, o tema central deste trabalho é evidenciar como o sistema contabilístico, previsto para o sector público administrativo, especialmente no plano sectorial do POCP para a Educação, cumprindo os requisitos legais, constitui um sistema de informação que apoia simultaneamente a gestão e permite a análise, a avaliação e a comparação da eficiência, eficácia e economia da gestão dos recursos, particularmente, nas escolas do ensino superior público em Portugal²³.

²² O carácter não lucrativo da actividade da administração pública e a sua forma de financiamento tornam o resultado, uma medida inadequada do desempenho da gestão ou da própria organização (Pradas, 2002).

²³ “A procura de informação dos utilizadores é cada vez maior e mais diversa, contribuindo para isso a própria acessibilidade e oportunidade que os meios técnicos proporcionam. Quer dizer, vão-se generalizando novos desafios para as organizações públicas, que passam por alterações na sua cultura e que vão permitir a comparação da gestão das organizações. Ou seja, pretende-se otimizar a máxima, comparar para melhorar” (Santos *et al.*, 2007).

CAPÍTULO 2

O sistema de informação contabilística e a normalização contabilística do sector público administrativo

Assistimos nos últimos anos a uma sucessão de importantes modificações na contabilidade, tanto ao nível nacional como internacional, quer no âmbito privado quer no público. Todavia, essa evolução reflectiu-se primeiro no âmbito empresarial, o que teve pelo menos uma consequência positiva, a administração pública, utilizou a experiência normalizadora do sector privado (Vela Bargues, 1992).

Busch Gómez e Cabaleiro Casal (2006) justificam as particularidades da harmonização do sistema de informação contabilística a nível internacional, onde se tem verificado um reduzido incentivo para a homogeneização dos sistemas e outputs, com o facto de as entidades da administração pública não desenvolverem uma actividade internacional e também por estarem muito alheias ao mercado.

Genericamente, o objectivo da informação contabilística pública é o de “proporcionar informação acerca da posição financeira, desempenho e fluxos de caixa de uma entidade, necessária para a tomada de decisão de uma vasta gama de utilizadores e para demonstrar a responsabilidade das entidades públicas pelos recursos que lhe foram confiados” (*International Public Sector Accounting Standards* 1, 2001, paragrafo 13).

2.1 - O sistema de informação contabilística

Citado por Moreau (Coord.) (2003:156), a informação é, segundo Ross (1976), “a matéria-prima da tomada da decisão” e para Cañibano (1995:27), “... constitui um dos principais traços distintivos da sociedade dos nossos dias”, enquanto que para Gomez-Pallete, citado por Caiado (1999:177), “o homem deve transformar a incerteza em informação e incorporar esta – sob forma de conhecimento – na sua capacidade de tomar decisões”.

Numa outra perspectiva, para Zorrinho (1991:18), a informação “é o resultado da adição aos dados de um padrão específico de relações, que estabelecem o seu formato”, pelo

que actuar sobre a informação, é actuar não só sobre os seus dados, como também sobre as relações previamente definidas. Então, a informação para além de ser um suporte de decisão²⁴, é também uma envolvente dessa decisão o que a torna um recurso e, simultaneamente, um instrumento de mudança.

Mas os gestores das organizações precisam de diferentes informações. Para realizar, por exemplo, transacções económicas, coordenar o funcionamento dos colaboradores ou prestar contas, a informação necessária, tem um carácter de suporte às actividades operacionais das organizações. No entanto, se falamos, por exemplo, da necessidade de dispor de informação para melhorar a qualidade dos seus produtos ou serviços, de alcançar novos mercados ou otimizar a gestão dos recursos, a informação já tem um carácter estratégico, na medida em que, pode influir na capacidade competitiva da organização, devendo, por isso, ser encarada como um recurso estratégico (AECA, 2001c).

Em simultâneo, a crescente pressão originada pela dinâmica competitiva das organizações obrigam-nas a empreender verdadeiros esforços de inovação nos processos de tratamento da informação, para melhor aproveitarem as oportunidades que se lhe apresentam, e a incorporar todo o tipo de ferramenta e tecnologia de modo a reduzir os ciclos de decisão. Ainda que para que esse esforço seja bem sucedido, a tomada de decisão tem de realizar-se com uma informação que seja, simultaneamente, verdadeira, breve, com um formato adequado, precisa, fácil de obter e que possa ter a recolha e validação automatizada (AECA, 2001a).

Por outro lado, a informação, seja ela, qualitativa, quantitativa, sob a forma de imagem, de texto, ou outra, de carácter histórico ou prospectivo, ou ainda com o objectivo de divulgação apenas interna ou, também externa, deve resultar de um sistema de informação²⁵ cujo desenho, implementação e exploração, têm de estar ligados à

²⁴ O processo da tomada de decisão é aquele que converte informação em acção e pode decompor-se nas seguintes fases ou etapas: Localização ou formulação do problema, análise do problema, pesquisa e elaboração de soluções possíveis, análise das soluções, tomada de decisão e execução da decisão (Caiado, 1999).

²⁵ É um conjunto de elementos estruturados de forma coerente para oferecer informação oportuna relativamente ao conteúdo, formato, tempo e lugar a um utilizador específico para que possa desenvolver as suas funções e actividades (AECA, 2001a). Jagdish Gangolly (2002) define sistema como um conjunto de componentes inter dependentes (podendo alguns deles constituir sistemas de direito próprio). O autor distingue sistema de informação dos outros sistemas pelo facto de o seu objectivo ser documentar as operações de outro sistema.

estratégia e estrutura organizacional. Deve ainda ter em conta as pessoas, a cultura da organização²⁶ e a sua envolvente contextual, uma vez que ocorrem entre eles, interações que se traduzem em fluxos de informação.

Generalizando, podemos representar um sistema de informação segundo Caiado (1999:178), do seguinte modo:

Conjunto de dados → Dados → Processamento → Resultado → Informação → Utente

Quanto ao desenho de qualquer sistema de informação²⁷, García e López (1998), refere que deve visar o desenvolvimento de estruturas organizacionais, flexíveis, eficientes e integradas, caracterizando-se por:

- Ser simples, imediato, de fácil acesso e com a informação estruturada para maior utilidade da mesma. (Flexibilidade);
- Permitir, a optimização dos recursos, o controlo dos custos e a melhoria do relacionamento com clientes e fornecedores. (Eficiência);
- Facilitar a participação das pessoas criando condições de trabalho e disponibilizando a informação compartimentada e estruturada. (Integração).

Citando ainda Caiado (1999), o sistema de informação deve:

- Apoiar a consecução e alcançar as metas e objectivos da organização;
- Ter condições para satisfazer as necessidades dos vários níveis de gestão da organização;
- Fornecer informação consistente para toda a organização;
- Ser capaz de sobreviver às mudanças organizacionais e de gestão;
- Ser implantado por subsistemas dentro de uma arquitectura total de informação.

Relativamente aos componentes de um sistema de informação, na perspectiva de Pablo López e Garcia Puertas (2001) e AECA (2001a) devem incluir:

- A informação, que é um recurso essencial;

²⁶ Organização é uma unidade social deliberadamente constituída para alcançar fins específicos num dado contexto social (Sousa, 1997).

²⁷ Segundo Horngren (1986) há que fazer referência a factores organizacionais, aos comportamentos e tecnologias, para que se possa pensar em discutir de forma profunda os elementos que deverão definir o desenho do sistema de informação.

- Os utilizadores e destinatários do sistema, cuja existência representa a razão de ser, do sistema;
- As tecnologias, elemento igualmente fundamental para o garante do sucesso do sistema;
- Os processos, pois são eles que determinam o modo como os diferentes componentes interactuam.

Num contexto em mudança, o aumento da capacidade de memorização, transmissão e gestão de dados, efectuou uma profunda alteração no papel do sistema de informação nas organizações, actuando sobre os seus padrões de análise e da envolvente, condicionando culturas, comportamentos e desempenhos, aumentando a necessidade de informação. Em simultâneo, a rápida evolução e o crescente investimento em novas tecnologias, obriga a um permanente esforço de actualização de conhecimentos e adaptação por parte das pessoas e organizações. Por isso, o sucesso de uma organização, ou do seu sistema de informação, não está em possuir apenas novas tecnologias, mas sim na utilização que delas é feita. A este propósito, refere Zorrinho (1991:44e19) que "o mito de que a simples adopção de tecnologias de informação avançadas é garante de vantagens competitivas para a organização que as adopta, cede cada vez mais terreno à ideia de que essa adopção apenas gera a oportunidade de obter essas vantagens, dependendo a sua concretização da utilização dada às tecnologias disponíveis". O mesmo autor realça ainda que, à medida que as novas tecnologias de processamento evoluem e permitem dotar o sistema de informação de carácter estratégico e com impacto qualitativo no desenvolvimento organizacional, mais importante se torna o papel da componente motivacional no sucesso do sistema e, por consequência, no sucesso global.

Ou seja, a tecnologia deve considerar-se um recurso que facilita o impulso e desenvolvimento dos sistemas de informação, conseguindo-se maiores níveis de eficácia e competitividade (AECA, 2001a).

Em termos organizacionais, no processo de decisão, o sistema de informação por excelência, é o sistema de informação contabilística²⁸. Mas a construção de um sistema de informação contabilística não é neutra. Envolve juízos de valor na opção dos objectivos e na forma mais adequada de os atingir, variando por isso de organização para organização e dependendo entre outros, da natureza e dimensão da organização, do volume de informação a tratar e, das necessidades de informação colocada no sistema. Um dos objectivos do sistema de informação contabilística é, claramente, a recolha e armazenamento dos dados sobre o processo organizacional, que permitam a sua utilização para produzir um *output* com significado para os decisores (Teixeira e Alves, 2004).

Assim, para que um sistema de informação contabilística tenha sucesso, é fundamental que simultaneamente com a consistência que o deve caracterizar e dos componentes que deve ter, que não descure a adequação do seu desenho, mantendo a informação como um recurso estratégico, que permita:

- A gestão de um elevado número de dados;
- A análise multidimensional da informação de forma breve, exacta e tempestiva;
- A distribuição da informação de forma eficiente e eficaz;
- A redução do ciclo dos processos;
- A diminuição dos consumos;
- A melhoria dos tempos;
- Alcançar os objectivos para os quais foi criado.

Por outro lado, sendo a organização um sistema aberto, onde a informação desempenha um papel fundamental e o uso do sistema de informação contabilística contribui para a redução dos ciclos de decisão, permitindo uma gestão eficiente e eficaz, necessita dispor de “informação completa e actualizada na hora de encontrar soluções para a oportuna tomada de decisões” (Pablo López e Garcia Puertas, 2001:12).

²⁸ Segundo Palenzuela *et al.* (1996) os sistemas de informação contabilísticos têm vindo a sofrer alterações que se devem às profundas alterações estruturais ocorridas e, também, à contínua inovação tecnológica e necessidade de adaptação ao meio envolvente que é cada vez mais competitivo e que influencia o desenvolvimento das organizações.

Consequência da permanente procura da resposta para as necessidades de registo e controlo das actividades e das organizações, a contabilidade alargou o seu âmbito, sendo hoje um sistema de informação indissociável da tomada de decisões económicas. Ou seja, a contabilidade para responder às diferentes necessidades dos utilizadores, evoluiu de auxiliar de memória e meio de prova, para inestimável fonte de informação. A este propósito, Meigs *et al.*, (1996:3), afirmam que o objectivo básico da contabilidade é, fornecer informação útil para a tomada de decisões económicas, acrescentando Cravo (1991:306) que "a importância da contabilidade é função da utilidade que a mesma tenha para os destinatários da informação", reconhecendo, por isso, a importância dos utentes na construção do modelo de sistema de informação contabilística²⁹.

Desta forma pode colocar-se a questão se deverão haver tantas informações contabilísticas, quantos os diferentes utilizadores, ou se, pelo contrário, deverá haver apenas uma, independentemente dos utilizadores. Túa Pereda, citado por Cravo (1991:314), refere que "o enquadramento que atende à utilidade dos utentes coloca mais interrogações do que respostas definitivas, pois abre a possibilidade de estabelecer tantos sistemas contabilísticos quantos os grupos de utentes que possam detectar-se, ou, pelo contrário, aconselha a necessária busca de um só sistema que trate de satisfazer na melhor medida possível a totalidade dos interesses concorrentes".

Até porque, se por um lado, a importância da contabilidade nas organizações depende da capacidade que tenha de proporcionar informação útil para os decisores responsáveis pelo planeamento, execução ou avaliação das actividades, facilitando a definição de regras ou políticas que estruturam a natureza do seu processo de gestão,³⁰ por outro, também é fundamental e determinante que essa mesma informação, no enquadramento económico actual, permita a comparabilidade entre organizações, quer ao nível nacional quer internacional (Hollander (Coord.), 1996).

²⁹ Entendendo o mesmo autor por destinatário/utente da informação financeira, todo aquele que dela necessite para tomar decisões.

³⁰ Não podendo por isso ignorar as necessidades específicas dos diferentes utilizadores da informação contabilística a quando da organização do sistema de informação contabilística e da forma de divulgar essa mesma informação.

Para Bellostas Pérez-Grueso (1997), informação contabilística, é toda a informação financeira em cujo desenvolvimento são aplicados os princípios e normas de reconhecimento, valorização ou apresentação em vigor, no ordenamento e doutrina contabilísticos. Sobre este tema, a regulamentação contabilística nacional e internacional tem-se inclinado para uma postura onde as Demonstrações Financeiras são preparadas para utentes indeterminados.

2.2 – Os organismos de normalização contabilística em Portugal

Para Ferreira (1984:25) “normalizar significa pôr conforme a regra, tornar regular, uniformizar com vista a simplificar, donde quer dizer também racionalizar, simplificar”. Mas também é um ideário ou movimento (ou o resultado desse movimento) da escolha de terminologia, de fixação de conceitos, de regras e de critérios de cálculo e de movimentação das contas das empresas de um sector se falamos de normalização contabilística parcial, ou de todo um país, se corresponde a normalização contabilística nacional (Ferreira, 1977:75).

Caiado (2006a:1) refere que normalizar significa “pôr de acordo com a norma” e que, no que se refere à contabilidade, normalizar significa que as operações ou transacções realizadas têm de ser reveladas em contas cujas definições, codificações, regras de movimentação e de valorimetria, estejam previamente definidas, sendo sintetizadas, apresentadas e divulgadas em modelos com formatos normalizados, pelo que é necessário, desenvolver um conjunto de tarefas de planeamento contabilístico, onde se concebam as operações que irão ser enquadradas e tratadas, de acordo com o modelo do plano contabilístico.

2.2.1 – Antecedentes da normalização contabilística em Portugal

Segundo Silva (1978:364), “A ideia de fixar a terminologia das contas e a expressão simbólica de uniformizar os cálculos dos custos de produção e de implementar em todas as empresas os mesmos princípios sobre a forma e o conteúdo dos balanços de cada sector industrial começou a desenhar-se nos Estados Unidos há mais de cem anos

(1872).” Acrescentando Caiado (1999:231-232) que “o processo de normalização está muito ligado à própria história da Contabilidade” e que o movimento de normalização ou harmonização contabilística³¹, iniciado na segunda metade do século XIX e impulsionado no século seguinte, apresentava nítidas vantagens, embora surgissem, sobre a normalização, críticas centradas na rigidez e na ausência de criatividade dos estudos empreendidos sobre a matéria.

Salientava ainda Ferreira (1984:7) que uma perspectiva assumida pela normalização contabilística era a de ter fixado “uma linguagem” universal e ter escolhido “códigos” de contas e procedimentos. A par disso, tinha efectuado também a inserção de princípios e práticas contabilísticas que podiam satisfazer as necessidades de uma correcta informação, de um número cada vez maior de entidades a que os documentos elaborados pela contabilidade eram apresentados, quer para tirar deles a apreciação conveniente, quer para os utilizar em tarefas de gestão, nomeadamente, na tomada de decisões adequadas.

Numa perspectiva evolutiva da normalização contabilística nacional e da indispensável entrada em funções da Comissão de Normalização Contabilística, Ferreira (1984) cita a portaria nº 819/80, de 13 de Outubro, onde se referia a relevância a nível nacional, do estabelecimento de princípios valorimétricos, informação a divulgar nas demonstrações financeiras e seus anexos, e de outras normas que se repercutiam com forte incidência na actividade dos sectores público e privado, e ainda os problemas de harmonização contabilística e fiscal resultantes da adesão à Comunidade Económica Europeia.

Referindo-se ainda à normalização, em 1984, Rogério Fernandes Ferreira, afirmava que, tanto no país como no estrangeiro, o movimento normalizador era irreversível. António Pires Caiado, a propósito de movimentos que vieram dar impulsos decisivos à contabilidade, referia a “harmonização ou normalização contabilística” onde após a

³¹ Sobre o significado das palavras normalização e harmonização, de acordo com o Dicionário de Língua Portuguesa da Porto Editora, pagina 1159, normalizar significa “regulamentação por entidade ou instituição oficialmente autorizada de nomenclatura, notações, definições, técnicas operatórias, (...), com o fim de obter uniformidade de critérios e padrões que facilitem as relações no domínio da técnica...” enquanto que harmonização, no mesmo Dicionário, significa, conciliação (pagina 855) (e conciliação, significa concordância (pagina 399)).

coexistência de vários modelos, se assistia a um movimento de normalização contabilística à escala internacional (Caiado, 1999:13). Entre os organismos de normalização contabilística, o autor destacava:

- Os que contribuíam com os seus estudos e trabalhos em prol da harmonização de carácter regional ou mundial, referindo: a *International Federation of Accountants* (IFAC), a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico, a Organização das Nações Unidas e a *Fédération des Expert Comptables Européens* (FEE); bem como,
- Os que estabeleciam as regras, a adoptar pelos seus associados ou pelos próprios países, citando do *International Accounting Standards Committee* (IASC) e a União Europeia (UE) (Caiado, 1999:232).

Hoje, face ao fenómeno da globalização, consideramos que a normalização contabilística a nível internacional acaba por ser irreversível tal como o foi há algumas décadas, a nível nacional.

Quanto às vantagens da normalização contabilística, Ferreira (2005), citando o anteprojecto do Plano Geral de Contabilidade, editado em 1973 pelo Ministério das Finanças, aponta as vantagens da normalização contabilística, referindo cinco grandes áreas: a da empresa, a da profissão de técnico de contabilidade, a didáctica e pedagógica, a análise macro empresarial e a tributação. Na perspectiva empresarial, o autor refere a vantagem de passar a dispor de estatísticas do sector, onde poderá visualizar a sua posição relativa e proceder a revisões e alterações para melhorar essa mesma posição e produtividade. Quanto ao exercício da profissão de técnico de contabilidade, a vantagem principal será a de passar a ter disponível um código de regras e procedimentos. No plano didáctico e pedagógico, a normalização pode proporcionar orientações menos discutíveis, evitando perdas de esforços em “descobertas já descobertas”. No que se refere à análise macro empresarial, por passar a dispor, entre outros, de terminologias uniformes, agregações menos erradas e de mais correctos instrumentos de análise e previsão. Por último, a tributação, dado que a normalização irá possibilitar um mais fácil controlo dos elementos que servem de base ao estabelecimento da tributação das empresas.

O actual modelo de normalização contabilística em Portugal, de acordo com o documento da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), denominado projecto de linhas de orientação para um novo modelo de normalização contabilística, é assegurado, basicamente, por cinco entidades diferentes e que são (CNC, 2003):

- O Banco de Portugal, para as instituições financeiras;
- O Instituto de Seguros de Portugal, para as empresas seguradoras;
- A Comissão de Normalização Contabilística, para as empresas industriais e comerciais e outras instituições obrigadas ao Plano Oficial de Contabilidade³²;
- A Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM), que emite normas contabilísticas específicas para as entidades com valores negociados em bolsa, ainda que tenha previamente que ouvir as diversas entidades normalizadoras instituídas;
- A Comissão de Normalização Contabilística para a Administração Pública (CNCAP), relativa ao sector público administrativo³³ obrigado a aplicar o Plano Oficial de Contabilidade Pública.

Ainda sobre a temática da normalização contabilística em Portugal, Ferreira (2006:19) refere que “de modo geral, não estaremos afastados do que aparece inserido em normativos internacionais. Pode dizer-se que não há dissonâncias entre a doutrina e a prática contabilísticas nacionais e as normas internacionais. Ao confrontar a nossa estrutura conceptual com o que se retira de normas internacionais não se encontram divergências sensíveis”.

2.2.2 – O processo de normalização contabilística em Portugal

A Comissão de Normalização Contabilística foi criada pelo Decreto – Lei nº 47/77, de 5 de Fevereiro. Tem como missão contribuir para a melhoria da qualidade da informação financeira e como objectivos, a emissão de normas contabilísticas e o estabelecimento

³² <http://www.cnc.min-financas.pt/sitecnc5.htm>, em 23/03/07.

³³ O sector público administrativo é composto pela, administração local, central e regional e a segurança social.

de procedimentos contabilísticos harmonizados com as normas comunitárias e internacionais da mesma natureza³⁴. Posteriormente foi regulada pelas:

- Portaria nº 819/80, de 13 de Outubro que define as atribuições, organização e funcionamento da CNC;
- Portaria nº 262/97, de 3 de Abril, que vem aperfeiçoar a legislação existente e que entre outros, aprovou as regras relativas à organização e funcionamento da CNC;
- Decreto – Lei nº 367/99, de 18 de Setembro que estabelece as regras relativas à organização e funcionamento da CNC;
- Portaria nº 601/2001, de 11 de Junho que altera a composição da CNC, por inclusão da Associação dos Docentes de Contabilidade do Ensino Superior;
- Portaria nº 1294/2001, de 28 de Julho que altera a composição da CNC, por inclusão do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra;
- Portaria nº 732/2005, de 16 de Maio que altera a composição da CNC, por inclusão da Confederação dos Agricultores de Portugal.

Os seus órgãos são: o presidente, o conselho geral e a comissão executiva

No que se refere às atribuições da CNC³⁵, elas prendem-se com:

- A promoção de estudos, visando a adopção de conceitos, princípios e procedimentos contabilísticos;
- Propor alterações ao POC, emitir directrizes contabilísticas e interpretações técnicas e responder sobre a aplicação/interpretação do POC e directrizes contabilísticas;
- Dar parecer sobre projectos de normas contabilísticas e de planos sectoriais sobre outras disposições legislativas de natureza contabilística, bem como promover a divulgação das normas contabilísticas;
- Cooperar com outras entidades nacionais de normalização contabilística e representar o Estado Português nas instâncias comunitárias e internacionais de normalização contabilística.

Os instrumentos contabilísticos nacionais relacionados com a CNC são o Plano Oficial de Contabilidade, as Directrizes Contabilísticas (DC) e as Interpretações Técnicas (IT),

³⁴ http://www.cnc.min-financas.pt/sitecncNormOrg_Polit_inform.htm, em 17/01/08.

³⁵ De acordo com o artigo 2º do Decreto-Lei nº 367/99 de 18 de Setembro. Em http://www.cnc.min-financas.pt/sitecncNormOrg_LO.htm em 17/01/08.

para os quais se referem, de seguida, no quadro 2.1, informações que lhes estão associadas e que se consideraram relevantes:

Quadro 2.1 – Informações dos instrumentos contabilísticos nacionais relacionados com a CNC

Instrumentos	Legislação associada e justificação
POC ³⁶	<ul style="list-style-type: none"> - Decreto – Lei nº 47/77, de 07/02, aprova o primeiro POC; - Decreto – Lei nº 410/89, de 21/11, aprova o segundo POC, introdução dos ajustamentos para cumprimento da 4ª Directiva Comunitária; - Decreto – Lei nº 238/91, de 02/07, introdução dos ajustamentos para o cumprimento da 7ª Directiva Comunitária; - Decreto – Lei nº 36/92, de 28/03, estabelece o regime de consolidação de contas de algumas instituições financeiras; - Decreto – Lei nº 147/94, de 25/05, determina a obrigatoriedade de as seguradoras elaborarem contas consolidadas³⁷; - Decreto – Lei nº 44/99, de 12/02, alteração com origem no acolhimento do Sistema de Inventário Permanente e Demonstração de Resultados por Funções; - Decreto – Lei nº 35/2005, de 17/02, “o presente diploma transpõe para a ordem jurídica interna a Directiva nº 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho, que altera as Directivas nºs 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE e 91/674/CEE do Conselho, relativas às contas anuais e às contas consolidadas de certas formas de sociedades, bancos e outras instituições financeiras e empresas de seguros, e visa assegurar a coerência entre a legislação contabilística comunitária e as normas Internacionais de Contabilidade, em vigor desde 1 de Maio de 2002”. (Artigo 1º)

³⁶ Seguindo a estrutura dos modelos de normalização dos outros países, também o Plano Oficial de Contabilidade foi orientado para os aspectos ligados à Contabilidade Geral ou Externa. As normas destinadas à contabilização das operações numa óptica interna ou de gestão e à satisfação das respectivas necessidades informativas têm pouca expressão ou são praticamente inexistentes no Plano (Caiado, 1999).

³⁷ Alterado em 11/05/07 pelo Decreto-Lei nº 188/07.

Quadro 2.1 – Informações dos instrumentos contabilísticos nacionais relacionados com a CNC (continuação)

Instrumentos	Legislação associada e justificação
DC	<p>De efeito obrigatório, as DC tratam de modo autónomo, matérias contabilísticas relevantes no contexto nacional, emergência do tema ou para colmatar lacunas do POC.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Muitas DCs foram inspiradas nas IAS emitidas pelo IASC. - De acordo com Guimarães (2007a:48), na vigência do primeiro POC a CNC emitiu 12 Notas Interpretativas, que foram revogadas com a publicação do Decreto-Lei nº 410/89. Até à data, e na vigência do segundo POC, foram publicadas 29 Directrizes Contabilísticas. O autor refere ainda que, 20 das 29 Directrizes Contabilísticas têm influência directa das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), embora as DC não tenham sido alteradas em função das alterações ocorridas nas respectivas NIC, à excepção da DC 18 (revista em 2005), cujo título é “objectivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites (PCGA)” a qual define a hierarquia e a aplicação das normas³⁸ e a adopção dos PCGA no normativo nacional.
IT	<p>Visam aclarar as situações contempladas pelo POC e DC. Até à data, e na vigência do segundo POC, foram publicadas 4 Interpretações Técnicas (Guimarães, 2007a).</p>

Fonte: Elaboração própria.

O processo de normalização contabilística para as organizações obrigadas a aplicar o POC, de acordo com o documento da CNC denominado: projecto de linhas de orientação para um novo modelo de normalização contabilística (CNC, 2003) resulta da interligação de vários factores que concorrem e explicam o tipo de normalização existente e que são os constantes na figura 2.1:

³⁸ A este propósito, Morais e Lourenço (2004:12), referem também que “Com a aprovação do Regulamento 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho da União Europeia, as sociedades portuguesas com valores mobiliários admitidos à cotação em mercado regulado serão obrigadas a preparar e apresentar as suas demonstrações financeiras consolidadas de acordo com as disposições previstas nas Normas Internacionais de Contabilidade, doravante designadas por IAS, do *International Accounting Standard Board* (IASB), a partir do exercício com início em ou após 1 de Janeiro de 2005”.

Figura 2.1 – Factores que concorrem e explicam a normalização existente

Normalização Contabilística				
Envolvente	Orientação predominante	Modelo	Âmbito	Forma
<div>↓</div> <ul style="list-style-type: none"> - Mediata - Imediata 	<div>↓</div> <ul style="list-style-type: none"> - Jurídico/fiscal - Macro económica - Micro económica - Investidor 	<div>↓</div> <ul style="list-style-type: none"> - Público - Privado - Misto 	<div>↓</div> <ul style="list-style-type: none"> - Nacional - Regional - Mundial 	<div>↓</div> <ul style="list-style-type: none"> - Planos - Normas - Códigos

Fonte: Elaboração própria.

De acordo com o mesmo documento, a normalização contabilística nacional é portadora de um perfil que se caracteriza por ter uma forte influência de alguns factores da envolvente imediata e uma orientação jurídico/fiscal, bem como um modelo misto de âmbito nacional e sob a forma de plano de contas.

Tendo em conta que o surgimento dos princípios contabilísticos geralmente aceites resulta da interacção da componente mediata (com factores dos quais se salienta, o sistema económico, jurídico e histórico) e imediata (com factores tais como, tecido empresarial, fiscalidade, mercado de valores mobiliários, internacionalização e profissão), e ainda que em Portugal, nos últimos 30 anos, qualquer destes factores sofreu modificações acentuadas, é natural que os PCGA, no domínio conceptual e instrumental, já não respondam adequadamente às exigências contemporâneas e necessitem ser modificados.

Neste contexto e citando Caiado (1999:78) “torna-se cada vez mais necessário que a normalização se identifique com a dimensão internacional dos negócios empresariais”, uma vez que “a multiplicação das empresas multinacionais e o crescimento considerável do seu papel económico no mercado reforçam a exigência de uma melhor harmonização internacional das normas contabilísticas”.

Cruz (2006:4), refere que se reveste da maior importância a “criação de um novo modelo de Normalização Contabilística Nacional que proporcione ao nosso país o alinhamento com a estratégia e com as práticas contabilísticas da UE”, dado que, no entender do autor, quer o POC, quer as DC se encontram desactualizados no contexto internacional, mais especificamente na UE. O primeiro, por não responder às necessidades de informação e relato financeiro da maioria das grandes e de muitas das médias empresas, as segundas, entre outros, por não terem sido revistas aquando das alterações nas NIC’s que lhe estiveram na base.

2.2.3 – Projecto e aprovação do Sistema de Normalização Contabilística

Na sequência do projecto de linhas de orientação para um novo modelo de normalização contabilística, a CNC preparou os projectos dos instrumentos contabilísticos que fazem parte do novo modelo que visa substituir o POC e a legislação complementar.

Esse modelo, denominado Sistema de Normalização Contabilístico (SNC) é baseado em princípios, adere ao modelo do *International Accounting Standards Board* e garante a comparabilidade com as Directrizes Contabilísticas Comunitárias. Face ao tecido empresarial em que irá ser aplicado, o SNC atende às diferentes necessidades de relato financeiro e pretende-se que seja flexível, de tal modo que consiga introduzir, sempre que necessário, as alterações às normas do IASB.

O Sistema de Normalização Contabilístico, proposto pela CNC³⁹ e aprovado em Conselho Geral no dia 3 de Julho de 2007, assenta num modelo legal que inclui:

- Um Decreto – Lei, para criação do SNC e revogar o POC e legislação complementar, identificando também as entidades a que se aplica;
- Portaria (s) para a apresentação dos modelos das demonstrações financeiras e do código das contas;
- Avisos, sobre, estrutura conceptual, Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF), Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE), bem como das Normas Interpretativas.

³⁹ http://www.cnc.min-financas.pt/sitecnc_divulg_SNC.htm, (Projecto de novo modelo contabilístico), em 17 de Janeiro de 2008.

Neste novo modelo contabilístico, são ainda apresentadas as 28 NCRF que são uma adaptação de 28 das 32 NIC (IAS)⁴⁰ e 8 NIRF (IFRS)⁴¹. Para as entidades de pequena dimensão que terão necessidades de relato mais reduzido existe a NCRF-PE que é uma só norma com 21 capítulos. “O SNC prevê a existência de dois níveis de normalização contabilística e de adaptação das NIC (IAS) e NIRF (IFRS), bem como das respectivas Interpretações (SIC/IFRIC)⁴², nos termos do Regulamento n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, em função de dois factores: as necessidades de relato e a dimensão económica das empresas” (Guimarães, 2007b:43). O sistema de normalização prevê então dois níveis, o primeiro, aplica-se a empresas com valores mobiliários admitidos à negociação em mercados regulamentados da União Europeia, onde se aplicam as NIC (IAS) /NIRF (IFRS) e o segundo nível com dois tipos de empresas, as dos sectores não financeiros que aplicam as NCRF e as de menor dimensão⁴³, que aplicam as NCRF-PE.

Relativamente ao Sistema de Normalização Contabilística em Portugal, a CNC⁴⁴ apresenta na versão 070618, o articulado do Decreto-Lei, sobre a SNC, com catorze artigos com os quais pretende genericamente:

- Aprovar o SNC (Artigo (Art.º) 1.º);
- Referir as entidades a que o SNC é obrigatoriamente aplicável, apresentando as excepções previstas (Art.º 2.º);
- Referir em 6 pontos a aplicação das normas internacionais de contabilidade (Art.º 3.º);
- Explicitar as competências das entidades de supervisão do sector financeiro (Art.º 4.º);
- Tratar a obrigatoriedade da elaboração das contas consolidadas (Art.º 5.º);
- Dispensar a elaboração de contas consolidadas (Art.º 6.º);
- Referir as exclusões da consolidação (Art.º 7.º);
- A temática é: pequenas entidades (Art.º 8.º);

⁴⁰ NIC ou Normas Internacionais de Contabilidade, emitidas pelo IASC e que se designam por *International Accounting Standard* ou IAS.

⁴¹ Após a transformação do IASC em IASB, este organismo passou a emitir novas normas com a designação de *International Financial Reporting Standards* ou IFRS que traduzimos por Normas Internacionais de Relato Financeiro ou NIRF.

⁴² As interpretações do IASB emitidas até Abril/2001 denominam-se SIC por terem sido emitidas pelo *Standing Interpretations Committee*. A partir dessa data passaram a ser emitidas por um órgão denominado, *International Financial Reporting Interpretations Committee* ou seja IFRIC.

⁴³ Que têm dois indicadores: Rendimentos e ganhos inferiores a 500000 euros e Balanço inferior a 250000 euros (Guimarães, 2007b).

⁴⁴ http://www.cnc.min-financas.pt/SNC_projecto/DL_SNC_articulado.pdf em 17/01/08.

- Referir a dispensa de aplicação do previsto no seu Artº 2º (Artº 9º);
- Definir as demonstrações financeiras que as entidades sujeitas ao SNC são obrigadas a apresentar (Artº 10º);
- Clarificar a funcionalidade da Comissão de Normalização Contabilística (Artº 11º);
- Estabelecer que as referências ao POC, em anteriores diplomas, devem passar a ser entendidas, com as necessárias adaptações, como referências ao SNC (Artº 12º);
- Apresentar os diplomas que revoga (Artº 13º); e
- Referir a data de entrada em vigor (Artº 14º).

Quanto à estrutura conceptual do SNC, ela é constituída pelos seguintes capítulos:

- 1 – Apresentação;
- 2 – Bases para a apresentação de Demonstrações Financeiras, a serem publicadas no corpo de anexo ao Decreto-Lei;
- 3 – Modelos de Demonstrações Financeiras, a serem publicadas através de Portaria do Ministro das Finanças;
- 4 – Código de Contas⁴⁵, a serem publicadas através de Portaria do Ministro das Finanças;
- 5 – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro;
- 6 – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades. Citando Cipriano (2007:200), “nestas normas não existem matérias tratadas contabilisticamente de modo diferente do que ocorre na NCRF de base. As políticas e critérios de reconhecimento e mensuração que são acolhidas são os mesmos das NCRF, embora redigidos com menos desenvolvimento”;
- 7 – Normas Interpretativas, estas normas são documentos a publicar sob a forma de Aviso no Diário da República.

De acordo com Cravo *et al.* (2009), no artigo intitulado, “Novo Sistema de Normalização Contabilística – alterações introduzidas após o processo de audição

⁴⁵ As contas codificadas agrupam-se num quadro com as seguintes classes: 1 – Meios Financeiros Líquidos; 2 – Contas a receber e a pagar; 3 – Inventário e Activos biológicos; 4 – Investimentos; 5 – Capital, Reservas e Resultados Transitados; 6 – Gastos; 7- Rendimentos; 8 – Resultados. “Esta organização de contas visa, por um lado, responder às necessidades do novo sistema, e por outro, não romper totalmente com a tradição organizativa de contas actualmente vigentes no POC” (Cipriano, 2007:198).

pública”, na versão final do modelo do Sistema de Normalização Contabilístico, mantém-se integralmente a estrutura regulamentar que foi proposta pela Comissão de Normalização Contabilística.

2.2.4 – A CNCAP e a normalização contabilística do sector público

Numa breve retrospectiva historial da normalização contabilística em Portugal, é possível verificar que o movimento normalizador da contabilidade não foi simultâneo no sector privado e no sector público⁴⁶.

De acordo com Almeida e Marques (2002), a dupla entrada na contabilidade pública ocorreu em Portugal em 1761, por influência do Marquês de Pombal, no reinado de D. José I, vindo a terminar por volta de 1832, consequência das ideias liberais. A este propósito, Caiado (1999:47) refere que “a Carta de lei assinada por D. José I em 22 de Dezembro de 1761, instituiu o Régio Erário em Portugal. Entre as diversas medidas previstas nos seus 15 títulos, destaca-se a adopção do método das partidas dobradas na contabilidade pública. Pena foi que não tenha sobrevivido às reformas liberais empreendidas em 1832 por Mouzinho da Silveira”. Mais tarde, o Estado Novo procurou estabelecer a ordem na contabilidade pública, não o tendo conseguido plenamente. “Em Portugal, a prestação de contas dos organismos estatais tem vindo a ser efectuada na base de caixa, desde o século XIX. Durante várias décadas a contabilidade não apresentou quaisquer alterações até aos anos 90 do século passado em que se levantou o problema da normalização das contas do Estado” (Caiado, 2004:10).

Por volta dos anos 80 do século passado, iniciou-se uma nova reforma⁴⁷, visando a normalização contabilística na administração pública e o uso pelas entidades contabilísticas, de um sistema contabilístico baseado no acréscimo. Essa reforma, iniciada efectivamente em 1989, com a revisão dos artigos 108º a 110º da Constituição da República Portuguesa, referentes à estrutura do Orçamento do Estado e dos princípios e métodos de gestão orçamental, veio trazer alterações estruturais na contabilidade pública e envolveu a reforma da gestão orçamental e do tesouro. De

⁴⁶ Conjunto de actividades económicas de qualquer natureza exercida por entidades públicas.

⁴⁷ Citando Carvalho e Almeida (1995), esta reforma consagra um novo sistema de controlo de gestão, onde a contabilidade não é um fim em si mesma está sim, ao serviço da gestão.

seguida, apresenta-se, no quadro 2.2, um conjunto de legislação, publicada posteriormente e que consideramos serem determinantes no processo de normalização contabilística na administração pública.

Quadro 2.2 - Legislação que contribuiu para a normalização contabilística na administração pública, após 1989

Legislação	Tema
Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro	Aprova as bases da contabilidade pública – define os princípios e normas a que devem obedecer os serviços e organismos da administração central e dos institutos públicos que revistam a forma de serviços personalizados do Estado e de fundos públicos, relativamente a regime financeiro, controle orçamental e contabilização das despesas e das receitas. Relativamente à Lei de Bases da Contabilidade Pública, salientamos que ela veio introduzir o sistema digráfico ou de partidas dobradas ⁴⁸ , assim como a obrigatoriedade de ter Contabilidade Analítica.
Lei nº 6/91, de 20 de Fevereiro	Lei – Quadro do Orçamento do Estado De acordo com Alves e Teixeira (2003) a Lei nº 6/91 ⁴⁹ fixou o novo enquadramento para reformular o sistema de execução orçamental prevendo uma nova Conta Geral do Estado sendo a sua estrutura, no essencial, coincidente com a do Orçamento do Estado.

⁴⁸ Método em que todo o débito numa conta origina o crédito noutra ou noutras e vice-versa, isto é, cada facto patrimonial determina um registo em duas ou mais contas, para que o valor de cada débito (ou débitos) corresponda sempre um crédito (ou créditos) de igual valor (Borges *et al.*, 1992).

⁴⁹ Substituída pela Lei nº 91 de 2001.

Quadro 2.2 - Legislação que contribuiu para a normalização contabilística na administração pública, após 1989 (Continuação)

Legislação	Tema
Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho	Completa a Lei nº 8/90 e desenvolve a Reforma da Administração Financeira do Estado. Este Decreto-Lei vem definir as regras orientadoras do novo Regime de Administração Financeira do Estado ⁵⁰ para Serviços / Organismos com Autonomia Administrativa e Serviços / Organismos com Autonomia Administrativa e Financeira. Como resultado, os Organismos com Autonomia Administrativa e Financeira podiam aprovar um Plano de Contas próprio, baseado no POC, ou utilizar o próprio POC, o que implicou, o surgimento de diferentes planos de contas e dificuldade de harmonização no tratamento da informação da Contabilidade Pública.
Resolução nº 1/93, de 21 de Janeiro	Indica as instruções e requisitos a observar na organização e documentação das contas pelos organismos autónomos e fundos públicos e demais serviços com contabilidade patrimonial.
Resolução nº 23/95 de 13 de Dezembro	Estrutura de missão destinada a elaborar o Plano Oficial de Contabilidade Pública. A ausência de definição de princípios e critérios uniformes para as diversas organizações económicas relativamente a terminologia, âmbito, movimentação das contas, critérios de valorimetria e elaboração e apresentação dos documentos, fez com que fosse necessário criar uma referência de toda a Contabilidade Pública.
Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro	Plano Oficial de Contabilidade Pública

Fonte: Elaboração própria.

⁵⁰ Neste Decreto-Lei, artigo 16º, é referido que “os serviços ou organismos devem organizar uma contabilidade analítica como instrumento de gestão”.

Ainda de acordo com Almeida e Marques (2002), os serviços com autonomia administrativa e financeira puderam adoptar um sistema contabilístico a que se adequasse planos de contas e os serviços com autonomia administrativa continuavam a aplicar um sistema de contabilidade de caixa, junto com uma contabilidade de compromisso e uma contabilidade analítica.

Em Portugal, a criação de planos de contas para a administração pública partiu do geral para o particular. De facto, quer a Lei nº 8/90 quer o Decreto-Lei nº 155/92 já obrigavam os organismos públicos com autonomia administrativa e financeira a um sistema contabilístico de partidas dobradas, utilizando para o efeito, o Plano Oficial de Contabilidade, ou os seus próprios Planos de Contas. Neste sentido:

- Em 1982, foi constituído um grupo de trabalho para a reforma da contabilidade da administração local;
- Em 1989, foi aprovado o plano de contas para as instituições públicas de solidariedade social;
- Em 1991, foi aprovado o plano de contas para o serviço de saúde;
- Em Junho 1993 é publicado o diploma 226/93 que aprova o plano de contas para os serviços municipalizados;
- Em 1995, foi constituído um grupo de trabalho para a elaboração de um plano de contas para as instituições de ensino superior público;

Continuando a citar Almeida e Marques (2002), esta proliferação de planos de contas no sector público administrativo veio posteriormente evidenciar alguns inconvenientes, nomeadamente, impossibilitar a uniformidade no tratamento da informação contabilística pública e a dificuldade na elaboração de contas consolidadas do Estado. Sobre o mesmo problema, Carvalho e Almeida (1995:11) referem que “não parece possível que a Administração Pública disponha de um bom sistema de informação e de controlo, sem criar um plano geral de contabilidade pública, como se fez em Espanha”.

Perante a urgência da normalização da informação, foi criado um grupo de trabalho, em Julho de 1995, para a elaboração de um plano a utilizar em todos os organismos públicos. Esse plano, designado por Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), foi

aprovado em Diário da República através do Decreto – Lei 232/97, de 3 Setembro, e é um passo fundamental na reforma da Administração Financeira do Estado, bem como das contas públicas. Esse diploma, no seu artigo 4º, previu também a criação da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (Caiado, 2004) que tem como missão assegurar a normalização e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos seus planos sectoriais, de uma forma gradual, de modo a garantir a necessária segurança e eficácia⁵¹.

Os órgãos da CNCAP são os seguintes: uma comissão executiva, um conselho de normalização contabilística e um secretariado técnico e administrativo e a presidência, que de acordo com o artigo 2º do Decreto-lei nº 68/98, de 20 de Março, é assegurada pelo director geral do orçamento. O Decreto-Lei agora referido aprovou a orgânica da CNCAP, enquanto que a nomeação dos membros da comissão executiva e do conselho de normalização foi efectuado pelo Despacho nº 17 783/98. As regras de funcionamento dos órgãos da CNCAP foram estabelecidas pela Rectificação nº 2367/98⁵².

Quanto às orientações emitidas da CNCAP, salienta-se⁵³:

- A Portaria nº 116/99, que visa emitir normas metodológicas, prazos de implementação a adoptar pelos organismos, serviços e outras entidades abrangidas pelo artigo 2º do Decreto-Lei nº 232/97, 3 de Setembro de 1997, para efeitos de aplicação do POCP (Orientação nº1/98);
- Portaria nº 42/2001, que visa recomendar a adopção generalizada pelos serviços e organismos abrangidos a aplicar o POCP e planos sectoriais dele decorrentes, das normas de inventariação aprovadas pela Portaria nº 671/2000, de 17 de Abril (Orientação nº 2/2000);
- Aviso nº 7466/2001 onde é aprovada a Norma Interpretativa nº 1/2001 sobre o período complementar;
- Aviso nº 7467/2001 onde é aprovada a Norma Interpretativa nº 2/2001 sobre a movimentação da conta 25 do POCP.

⁵¹ De acordo com a CNCAP no site: <http://www.min-financas.pt/cncap/identificacao.htm>, em 03/09/2007.

⁵² http://www.min-financas.pt/cncap/legislacao_CNCAP.htm, em 03/09/2007.

⁵³ http://www.min-financas.pt/cncap/Legislacao_orientacoes_CNCAP.htm, em 03/09/2007.

2.2.5 – Os planos sectoriais de contabilidade do sector público administrativo

A fim de facilitar a comparabilidade e informação das contas nacionais, o modelo contabilístico constante do POCP e dos respectivos planos sectoriais seguiu o POC aplicável às empresas, com as adaptações consideradas necessárias (Caiado, 2006c).

Assim, a normalização contabilística assumida pelo governo, privilegiou um modelo adaptado do Plano Oficial de Contabilidade, mas atendeu às particularidades da contabilidade pública. Este plano, à semelhança do POC, também não detalha a forma de implementar a contabilidade analítica. Embora esse comportamento tenha sido criticado por alguns autores, em nosso entender, face às características desse sistema contabilístico, de adequação à estrutura organizacional e às actividades desenvolvidas, concordamos que esse detalhe se deve efectuar ao nível dos seus planos sectoriais.

Reforçando esta afirmação Caiado (2004:11) refere que “por definição, um plano sectorial abrange o tratamento das operações específicas dos organismos que compõem um determinado sector de actividade, sempre dentro do modelo definido no plano geral, isto é, o plano sectorial vai dar resposta às necessidades de informação dos organismos do respectivo sector, com o desenvolvimento adequado, mas tem que respeitar o modelo genérico do plano nacional”.

Actualmente, os planos sectoriais do POCP em vigor são:

- Decreto – Lei nº 54 – A/99, de 22 de Fevereiro, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais – POCAL; (com alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 162/99, de 14 de Setembro, Decreto-Lei nº 315/2000⁵⁴, de 2 de Dezembro e pelo Decreto-Lei nº 84-A/2002, de 5 de Abril);
- Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação – POC – Educação;
- Portaria nº 898/2000, de 28 de Setembro, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde - POCMS;

⁵⁴ Vem protelar por mais um ano a aplicação do POCAL. “Assim, o inventário e a respectiva avaliação, bem como o balanço inicial, os documentos previsionais e o sistema de controlo interno deviam ser elaborados e aprovados até um de Janeiro de 2002” (Carvalho e Ribeiro, 2004:23).

- Decreto - Lei nº 12/2002, de 25 de Janeiro, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social – POCISSSS.

2.2.6 – As IPSAS do IFAC e o POCP

Segundo Caiado (2004), o movimento levado a cabo, desde 1986, pelo *Comité* do Sector Público do *International Federation of Accountants* (IFAC)⁵⁵, tendente a normalizar, a nível mundial, a contabilidade do sector público, faz prever mudanças significativas na contabilidade adoptada pelos organismos do sector público em diversos países. Em 2003, esse *Comité*, constituído por membros e observadores e que tem em vista a elaboração de um conjunto de normas para o sector público, as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS)⁵⁶, reuniu em Berlim para debater o programa de normalização contabilístico. Em simultâneo, também em Berlim, efectuou-se a reunião semestral do *Comité* da *Federation des Expert Comptables Européens* (FEE) que apresentou o ponto à situação do programa de normalização contabilística do sector público, sendo debatido, entre outras, a metodologia de adopção das normas, por parte dos países, especialmente os que integram a União Europeia⁵⁷.

A este propósito, Madail e Ferreira (2008) referem que no sector público o organismo de normalização contabilística de excelência é o IFAC, nomeadamente o seu departamento para o sector público, o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), e que as suas normas se baseiam nas do IASB, sendo apenas modificadas somente naquilo que é específico para o sector público, sendo função do

⁵⁵ O comité do Sector Público é constituído por membros e observadores e tem em vista a elaboração de um conjunto de normas para o sector público, baseadas nas IAS existentes na altura, as IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*). “As IPSAS dividem-se em duas partes: a primeira contém as opiniões recolhidas e os pressupostos adoptados e na segunda apresentam-se as divulgações a levar a cabo. Pode acontecer que sejam incluídas recomendações” (Caiado, 2004:10).

⁵⁶ “O processo de aprovação de uma norma é semelhante ao que tem vigorado para as IAS. Inicia-se com a apresentação de um *draft* a que se segue um complexo sistema de audição de diversas partes interessadas até que finalmente é aprovada pelo *Comité*” (Caiado, 2004:9-10).

⁵⁷ Sendo inclusivamente equacionado, nessa reunião, a proposta aos países nela integrados, a recomendação da sua aplicação.

IPSASB, facilitar a convergência das normas internacionais de contabilidade do sector público quer a nível nacional quer internacional. Todavia, o autor refere ainda que existe um grau de desenvolvimento diferente quanto à normalização em matéria de contabilidade pública, não sendo por isso possível assegurar a comparabilidade das demonstrações financeiras e que a aplicação universal das normas está longe de permitir a harmonização, dado que o nível de desenvolvimento da contabilidade pública em cada país diverge.

Organismos como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico, a Organização do Tratado Atlântico do Norte e a própria União Europeia, entretanto adoptaram as IPSAS. Nessa perspectiva, alguns países têm desenvolvido esforços no sentido de adoptarem a contabilidade na base do acréscimo⁵⁸. Em Portugal, a permanente preocupação normalizadora levou a que as divergências entre o POCP e o POC tenham sido mínimas e por isso, uma vez que muitas das orientações constantes das normas de contabilidade do então IASC foram sendo introduzidas no POC, então, as possíveis divergências entre o que consta no POCP e nas IPSAS, estão muito esbatidas (Caiado, 2004).

Em Portugal, a normalização contabilística no sector público enquanto processo de mudança, pensamos que está longe de ser concluída. Para uma verdadeira implementação do POCP, não são suficientes, o rigor e capacidade técnica presentes na sua elaboração, nem a publicação e imposição de normas, ou a tomada de decisão por parte dos gestores ou órgãos de gestão das instituições. Consideramos fundamental que todas estas medidas estejam associadas à gestão da mudança e a um plano de acção estratégico em que:

⁵⁸ Com a reforma da contabilidade pública o *Governmental Accounting Standards Board* (GASB) viu a necessidade de aplicar à contabilidade pública novos momentos de reconhecimento, a base do acréscimo, onde as transacções devem ser registadas de acordo com a corrente real dos bens e serviços que representam e a base do acréscimo modificado, que é a articulação entre a base de caixa e a base do acréscimo. Em consonância com o GASB, a IFAC, na IPSAS 1, também prevê dois critérios de reconhecimento: caixa e acréscimo (parágrafo 78). Dado tratar-se de sistemas contabilísticos opostos, prevê que se utilizem critérios de caixa ou de acréscimos modificados. O registo numa base de caixa “...mede o fluxo de recursos de tesouraria, isto é, reconhece as operações apenas quando se efectua o recebimento ou o pagamento” (IPSAS 1 parágrafo 82) e o critério do acréscimo regista as “...operações no momento que se produzem, independentemente do seu recebimento ou pagamento” (IPSAS 1 parágrafo 87).

- Os objectos e linhas de orientação para a sua concretização estejam perfeitamente definidos;
- Os interesses e objectivos dos diferentes utilizadores tenham sido considerados;
- O sistema de informação esteja adequado à estrutura organizacional;
- Exista envolvimento e responsabilização dos recursos humanos, relativamente aos objectivos finais, que passe por esclarecer o seu papel e contribuição para o bom funcionamento do organismo;
- Responsabilizar e proporcionar formação adequada ao desempenho das diferentes funções;
- Dispor de tecnologias de informação adequadas e ajustadas às necessidades da organização e do cumprimento do POCP e plano sectorial, se aplicável.

Relativamente aos obstáculos necessários a ultrapassar, eles situam-se principalmente em aspectos organizativos e administrativos tais como, as actuações pautadas por uma lógica de cumprimento de normas, de administração de recursos e de fiscalização de desvios, ou de tarefas executadas de uma forma sequencial e rotineira.

Quanto à proposta de normalização a nível mundial, efectuada pelo IFAC, Caiado (2004:11) refere que “a proposta de normalização a nível mundial, levada a cabo pelo IFAC, vai necessariamente enfrentar obstáculos em muitos países porque não se torna fácil alterar procedimentos contabilísticos implementados ao longo dos tempos, havendo que contar com a normal e compreensível resistência à mudança”. Mesmo ao “nível dos países que integram a União Europeia constata-se que não existe normalização em matéria de contabilidade pública, pelo que a comparabilidade entre as respectivas contas dos países não está ainda assegurada”⁵⁹.

⁵⁹ Patrick Gallen (2008) refere relativamente à introdução das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) na Irlanda do Norte que irão permitir melhores comparações entre as finanças dos sectores públicos e privados. Todavia o autor frisa também que embora as IFRS sejam uma oportunidade real de melhorar a contabilidade governamental, podem vir a ser uma ameaça para os países que não estiverem preparados para esse desafio.

Tendo por base a informação do IFAC⁶⁰, a nível mundial a utilização das IPSAS, está ainda numa fase inicial dado que, embora existam muitos países onde o tema já está em debate ou estudo, concretamente, o que se verifica, é que muito poucos as estão a utilizar integralmente. De acordo com a informação disponibilizada e referente a Setembro de 2007, apenas cinco países se encontram nessa situação, a saber:

- Países onde as IPSAS já estão a ser totalmente utilizadas: Austrália, Canada, Nova Zelândia, Reino Unido e Estados Unidos da América;
- Países onde as IPSAS se encontram em fase de implementação, como é o caso da: Espanha (prevê finalizar a implementação até 2010), Suíça, Rússia, Noruega, Holanda, França e Uganda;
- Países, que estão em processo de adopção do “cash basis” das IPSAS, tais como: Afeganistão, Arménia, Timor-Leste, Fiji, Gambia, Macedónia, Malásia, Nigéria e Paquistão;
- Países que têm o processo de adopção das IPSAS a decorrer dos quais salientamos: Afeganistão, Argentina, Bangladesh: Barbados, Cambodja, Israel e Maldivas.

Relativamente à decisão de Portugal dever ou não adoptar de imediato as IPSAS, pensamos que não é o momento oportuno⁶¹. A adopção no SPA do POCP cuja complexidade e falta de meios, adiou a sua implementação, faz com que, seja necessário enfrentar e vencer primeiro esse desafio. Até porque pensamos que, efectuada essa aprendizagem, a adaptação a uma normalização internacional, será efectuada com menos morosidade e dificuldade dado que, parte dos problemas que poderiam surgir na transição do POCP para as IPSAS, não ocorrerão, pela aprendizagem tida com a transição do POC para o SNC em alinhamento com as IAS/IFRS.

⁶⁰Em www.ifac.org/PublicSector/Downloads/IPSAS_Adoption_Governments.pdf. A IFAC refere que não há uma entidade com a responsabilidade de efectuar este levantamento de informação, pelo que a lista de países apresentados, em Setembro de 2007, que estão em processo de adopção das IPSAS, foi elaborada tendo em conta conversas tidas com os países membros do IFAC, procura em *websites* e contactos por *email* como por exemplo, com órgãos facilitadores da adopção das IPSAS nas Caraíbas. Daí o IFAC, não garantir que os países constantes da lista sejam a totalidade dos que estão em processo de adopção das IPSAS.

⁶¹ Todavia, justificam-se medidas tendo em conta, num futuro próximo, haver uma aproximação do modelo contabilístico do SPA ao internacional, tal como ocorreu com o POC face ao SNC, face a algumas das vantagens deste novo sistema de normalização, enunciadas por Cravo *et al.* (2009:43) e que são: o SNC aumenta a transparência, numa perspectiva de políticas de divulgação da informação bastante detalhadas e transparentes, potencial melhoria da organização interna, ser um potencial facilitador de negócios atendendo à linguagem «internacional» eliminando muitas diferenças actuais.

O sucesso da normalização contabilística no SPA em Portugal, envolve questões que passam pela própria organização das entidades e pela introdução de uma série de metodologias e procedimentos que aproximam a gestão pública da gestão empresarial, onde o orçamento muito mais que ser uma limitação na execução da despesa e da receita, tem de ser um instrumento de gestão de recursos. De seguida, após a apresentação e comparação do POCP com o POC, evidenciamos a forma como no POCP a contabilidade orçamental e patrimonial se articulam após a abertura do orçamento para evidenciarem a sua execução e modificações ocorridas. Almeida e Marques (2003:14) referem que “a contabilidade orçamental digráfica (...) vai seguramente permitir aos organismos controlar a execução do orçamento de uma forma fiável e contínua, ao longo do processo orçamental”.

CAPÍTULO 3

Estrutura do POCP e comparação com o POC

A administração pública burocrática foi num passado recente criticada pela sua incapacidade de responder às múltiplas necessidades da nossa sociedade, cuja dinâmica e pluralismo exigem respostas rápidas, adequadas e em constante evolução. A maior pressão por parte da procura, junto com a crescente necessidade de competitividade das organizações, bem como das constantes modificações na envolvente numa lógica de melhoria contínua, fez com que todos os sectores económicos tivessem necessidade de implementar reformas estruturais e adaptar-se à realidade. Se ao que foi referido, associarmos a necessidade de transparência da forma como são gastos os dinheiros públicos, segundo AECA (2000) é bem patente o desafio que a administração pública enfrenta.

Em Portugal, a crescente necessidade do rigor e transparência na aplicação dos recursos públicos e responsabilização na sua administração, reforçou a importância da contabilidade nos organismos públicos e, hoje, a contabilidade que, tradicionalmente tinha como finalidade executar, liquidar e controlar o orçamento, tem, segundo Carvalho (2000), objectivos de eficiência⁶², eficácia⁶³ e economia⁶⁴. Ou seja, para além de controlar o cumprimento da legalidade, deve também ser um sistema de informação que permita a análise e avaliação das decisões tomadas e apoie as decisões futuras.

Citando Almeida e Marques (2002) e Caiado e Pinto (2001), ainda que tenha sido por volta dos anos 80 do século passado que se tenha iniciado uma nova reforma da contabilidade pública, só em 1989 se concretizaram os primeiros passos legislativos dessa reforma, com a revisão da Constituição da República Portuguesa. Essa revisão

⁶² Sendo o grau de eficiência obtido pela relação entre os recursos consumidos e os bens e serviços produzidos. O grau de eficiência de actuação de uma instituição será dada pela relação entre os recursos consumidos e os bens e serviços que se produzem (Fernandes, 2000). Ou segundo Caiado e Pinto (2001), é o máximo de rendimento com o mínimo de dispêndio.

⁶³ A eficácia é medida, pelo grau de cumprimento dos objectivos previamente fixados e incluídos na sua missão.

⁶⁴ Economia é a operação que consome os recursos necessários em qualidade e quantidade ao menor custo possível.

provocou alterações estruturais na contabilidade pública, nomeadamente, o uso pelas entidades públicas de um sistema contabilístico baseado no acréscimo⁶⁵, seguindo-se, então, a publicação de diferentes normativos culminados com a aprovação do POCP⁶⁶.

3.1 – O sector público em Portugal e o POCP

O fenómeno da globalização caracterizado pela aproximação entre Estados e Culturas, onde os aspectos económicos, sociais e culturais afectam indivíduos, empresas e governos, provoca inevitavelmente mudanças e modernização do sistema de informação em que se apoia a tomada de decisão, tendo por isso a contabilidade vindo a reforçar a sua importância, tanto ao nível do sector público como do privado (Alves e Teixeira, 2003).

Neste contexto, Santos *et al.* (2002) defendem que a Administração Pública tem de ser capaz de se adaptar e o resultado dessa adaptação terá repercussões imediatas no sector público e posteriormente, como consequência, no desenvolvimento do sector privado, acabando por incidir no rendimento global da economia do país.

O Plano Oficial de Contabilidade Pública⁶⁷, que integra num só plano de contas, três sistemas contabilísticos, o orçamental, o patrimonial e a analítica, definiu para todos os organismos públicos, de acordo com Caiado e Pinto (2001), não só as regras de movimentação como os documentos de publicação obrigatória, para permitir uniformizar comportamentos, construir indicadores de avaliação da eficiência e eficácia da aplicação dos dinheiros públicos, assim como efectuar um Balanço de Estado. Refere ainda o diploma que aprova o POCP, que o mesmo entra em vigor 60 dias após a sua publicação⁶⁸. No entanto, a sua aplicação foi protelada em consequência das profundas

⁶⁵ Que consiste no reconhecimento dos custos e dos proveitos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu pagamento ou recebimento.

⁶⁶ “As permanentes preocupações normalizadoras por parte dos elementos que integraram a estrutura de missão encarregada de elaborar o projecto de plano de contas levou a que as divergências entre o plano e o plano das empresas tenha sido mínimo” (Caiado, 2006b:1).

⁶⁷ Como referido, este plano foi aprovado em 3 de Setembro de 1997 pelo Decreto-Lei N° 232/97.

⁶⁸ Artigo 6° do Decreto-Lei n° 232/97.

alterações exigidas e que se prendem com a redefinição dos sistemas de informação, nomeadamente, o contabilístico, que requerem, simultaneamente, um forte apoio nas novas tecnológicas e ao nível dos Recursos Humanos.

Na prática, a metodologia de implementação do POCP foi adiada e só em 1999, data em que através da Portaria nº 116 de 10 de Fevereiro, se estabeleceu:

- Seleccionar um conjunto de organismos - piloto para, em 1999, manter o sistema de Contabilidade adoptado em paralelo com o POC e o POCP, definitivamente a partir de 2000.
- As restantes entidades teriam de preparar-se para aplicar o POCP e esperar pela sua implementação por indicação pela CNCAP.
- As entidades com planos sectoriais teriam de apresentar projectos de plano para aprovação baseados no POCP.

Todavia, essa implementação tem sido lenta, devido às mudanças estruturais que implica⁶⁹.

O POCP, tal como referido, em consequência da reforma da contabilidade pública que o precedeu, tem uma estrutura semelhante à do POC e permite, em simultâneo, registar a execução do orçamento, identificando em qualquer momento, a situação orçamental e de tesouraria, evidenciando as variações, composição e situação patrimonial e fornecendo informação de natureza económica, patrimonial e financeira. A sua aplicação permite efectuar a distinção entre a contabilização das operações orçamentais, com efeitos unicamente internos à entidade e, a contabilização das operações a seguir ao reconhecimento de um direito ou obrigação com efeitos no património.

A aprovação do POCP em simultâneo com a existência do POC, vem confirmar a existência, em Portugal, de dois sistemas contabilísticos, justificados, quer pelos objectivos das organizações a que se destinam serem distintos, quer pelos utilizadores, da informação a divulgar. Carvalho (2000:4) afirma que “Com a aprovação do POCP e

⁶⁹ Caiado (2004:8-9) refere que “entre 60 a 70% das autarquias já têm o plano a funcionar, o que é uma grande vitória em matéria de Contabilidade organizada no sector público”.

de outros planos do Sector Público, constata-se a opção em Portugal de dois sistemas contabilísticos, um para o Sector Privado e outro para a Administração Pública. Esta aproximação ao modelo privado, mas não fusão, fundamenta-se essencialmente no facto de que os seus objectivos são diferentes, como também não são coincidentes os utilizadores da Informação Contabilística. Acrescentando o facto de o sistema contabilístico dos Organismos Públicos incluir a óptica orçamental (...) está perfeitamente justificada a existência de um sistema de Contabilidade Pública”.

3.2 – Caracterização do POCP

De acordo com o Decreto - Lei n.º 232/97, o POCP é obrigatoriamente aplicado a "todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, e ainda à segurança social" assim como às "organizações de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado". Tem como principal objectivo, criar condições para se efectuar a integração dos sistemas contabilísticos que o integram de modo a que se obtenha uma contabilidade pública moderna, que de acordo com Caiado e Pinto (2001), constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das organizações de serviços públicos e à sua avaliação.

O POCP deverá ainda permitir:

- A tomada de decisões estratégicas no domínio orçamental, designadamente, no âmbito da orçamentação plurianual, face ao acompanhamento dos compromissos com sequência em anos futuros;
- Disponibilizar informação para apoiar a actividade de controlo da actividade financeira da administração pública pelas entidades com competência legal nesse domínio, tais como facilitar a actividade aos Órgãos de Controlo, O Tribunal de Contas, Inspecção-geral de Finanças e Inspecção dos Ministérios Sectoriais, e reforçar a transparência da situação financeira e patrimonial, bem como, das relações financeiras do Estado;

- A obtenção dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da Contabilidade Nacional, particularmente no que respeita às contas nacionais das Administrações Públicas e que são extremamente importantes para a aferição do cumprimento dos compromissos assumidos no quadro da União Europeia.
- A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial.

Quanto aos objectivos e características dos três sistemas contabilísticos previstos no POCP, é de salientar:

1 – A contabilidade orçamental tem como objectivo principal, citando Carvalho *et al.* (1999:46-47), “o registo e o controlo do orçamento das despesas e das receitas” e como característica principal “registar unicamente operações de despesa e receita desde a sua previsão até ao seu pagamento e recebimento”, não se obtendo, por isso, neste sistema contabilístico, o valor do património, ou o custo por projecto, secção ou actividade. Por outro lado, permite prestar informação que verifique se os diferentes organismos públicos aplicam os meios financeiros, conforme foram aprovados e proporciona informação das alterações ao orçamento e diferentes fases da sua execução.

2 – A contabilidade patrimonial, referindo Carvalho *et al.* (1999:47-48), tem como objectivo principal “o registo de todas as operações que alteram a composição quantitativa ou qualitativa do património da instituição” (...) “obedecendo a movimentação das contas a critérios de valorimetria e a princípios contabilísticos geralmente aceites (PCGA)”, utilizando o método digráfico. Este sistema contabilístico informa sobre o património da entidade contabilística, bem como sobre a sua situação económica e financeira. Numa perspectiva estática, informa sobre os bens, direitos e obrigações evidenciando-os no balanço. Numa perspectiva dinâmica, mostrando a forma como o património variou, apresentando o cálculo do resultado por comparação dos proveitos e ganhos, com os custos e perdas, evidenciados na demonstração de resultados. A contabilidade patrimonial permite então responder numa óptica:

- Patrimonial, quando informa sobre bens, direitos e obrigações e ainda, a situação dos fundos próprios, incluindo o resultado do exercício e anteriores;
- De gestão, quando compara proveitos e custos apurando resultados;

- De tesouraria, quando através da especialização do exercício, relata a situação dos meios líquidos da entidade, assim como das cobranças e pagamentos do período. Inclui ainda investimentos financeiros de curto prazo.

Normalmente, este sistema contabilístico tem como principais documentos o balanço e a demonstração de resultados por natureza (Carvalho *et al.*, 1999).

Assim, o POCP vai permitir manter uma distinção clara entre a contabilização das operações orçamentais, com efeitos unicamente internos à entidade, na contabilidade orçamental, e a contabilização das operações subsequentes ao reconhecimento de um direito ou obrigação com efeitos na esfera patrimonial de terceiros, na contabilidade patrimonial.

Numa perspectiva comparativa do POCP com o POC, no sector público administrativo, a aplicação do POCP, vai permitir que a contabilidade patrimonial numa óptica do acréscimo, contabilize os custos e os proveitos no período a que respeitam, da mesma forma que o POC e, informe ainda sobre a execução orçamental, através da contabilidade orçamental.

3 – A contabilidade analítica ou de gestão⁷⁰, tem como objectivo a obtenção de informação sobre a formação dos custos relativos às actividades e aos serviços prestados ao exterior e ainda a obtenção de informação para a análise e controlo de gestão⁷¹. Nas palavras de Carvalho *et al.* (1999:49), a “Contabilidade Analítica é o sistema que regista e analisa, em detalhe, componentes do património da instituição para finalidades de gestão, devendo:

⁷⁰ De acordo com Carvalho *et al.* (1999:48), os termos, contabilidade analítica, contabilidade interna, contabilidade de custos e de gestão, são por vezes tratados como sinónimos, mas nem todos os autores o consideram assim. A *National Association of Accountants*, por exemplo, define Contabilidade de Gestão como “o processo de identificação, medida, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação financeira usada pela gestão, para planificar, avaliar e controlar uma entidade, a fim de assegurar o uso apropriado dos recursos e a sua contabilização”, enquanto que para a Associação Espanhola de Contabilidade e Administração de Empresas, a contabilidade de gestão, “surgiu do próprio impulso da contabilidade de custos e concebe esta como um subsistema necessário, se bem que ultrapassa a análise de custos e proveitos, ampliando os seus objectivos à elaboração e interpretação de informação relacionada com a tomada de decisões táticas ou operativas, isto é, curto prazo”.

⁷¹ O controlo de gestão, de acordo com Anthony e Govindarajan (2001), concentra-se no curto prazo, particularmente em períodos anuais, definindo, programas, orçamentos e acompanhando o desempenho organizacional.

- a) Fornecer informação adequada para valorizar os inventários e os trabalhos para a própria instituição;
- b) Informar sobre o custo dos produtos de actividades com fins lucrativos e compará-los com as receitas obtidas da sua venda;
- c) Informar sobre o custo dos produtos e serviços sem objecto de lucro e compará-los com produtos ou serviços similares e com custos pré-estabelecidos ou custos de referência;
- d) Realizar a planificação e controlo dos processos para avaliar responsabilidades;
- e) Informar sobre o custo por actividades e/ou centros de responsabilidade;
- f) Fornecer informação para posterior análise económica.”

De acordo com o Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho, no artigo 16º, “os serviços ou organismos devem organizar uma contabilidade analítica como instrumento de gestão.”

3.3 - O POCP *versus* o POC

De seguida iremos apresentar, numa análise comparativa do POCP com o POC, nos quadros 3.1 e 3.2, respectivamente, os objectivos e a obrigatoriedade de aplicação. Quanto à estrutura dos dois planos, quando comparadas, podemos verificar que são semelhantes, dado que, tal como se refere na introdução do POCP, um dos objectivos essenciais na sua elaboração, foi garantir a fácil adaptação das experiências já existentes de planeamento contabilístico a nível da Administração Pública⁷². Ou seja, a estrutura do POCP, com as adaptações necessárias, é semelhante ao POC, como podemos observar no quadro 3.3.

⁷² Dado que, quer os planos de contabilidade existentes nos sectores da saúde e segurança social, quer os projectos para as autárquicas locais e ensino superior, eram adaptações do POC.

Quadro 3.1 – Comparação dos objectivos do POCP e do POC

POCP - Decreto-Lei N° 232/97	POC - Decreto-Lei N°410/89
<p>“⁷³A criação de condições para a integração dos diferentes aspectos – Contabilidade Orçamental, Patrimonial e Analítica – numa Contabilidade Pública moderna que constitua um instrumento de apoio aos gestores e permita”:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) O Controlo Financeiro.... b) A obtenção de elementos indispensáveis ao cálculo de grandezas relevantes na óptica da Contabilidade Nacional..... c) Disponibilizar informação sobre a situação patrimonial de cada entidade. 	<p>O objectivo primordial:</p> <p>⇒ Harmonização “⁷⁴das disposições nacionais dos vários Estados membros respeitantes à estrutura e conteúdo das contas anuais e do relatório de gestão, aos critérios de valorimetria, assim como ao exame e divulgação desses documentos”</p> <p>“⁷⁵... As contas anuais devem dar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados das operações das empresas, a 4ª Directiva estabelece esquemas de modelos obrigatórios para a elaboração do balanço e da demonstração de resultados, as informações a divulgar em notas anexas e o conteúdo mínimo do relatório de gestão.”</p>

Fonte: Elaboração própria.

No quadro 3.2 apresenta-se a análise comparativa da obrigatoriedade de aplicação dos dois planos.

⁷³ 1 – Introdução do POCP.

⁷⁴ 1.1 – Introdução do POC.

⁷⁵ 1.2 – Introdução do POC.

Quadro 3.2 – Comparação da obrigatoriedade da aplicação do POCP e do POC

POCP - Decreto-Lei Nº 232/97	POC - Decreto-Lei Nº410/89
<p>1 – O POCP⁷⁶ “ é obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos da administração central regional e local que não tenha natureza, forma e designação de empresa pública, bem como a segurança social” ...</p> <p>2 – O POCP é “também aplicável às organizações de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado”.</p>	<p>a) Sociedades nacionais e estrangeiras abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;</p> <p>b) Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;</p> <p>c) Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;</p> <p>d) Empresas públicas;</p> <p>e) Cooperativas;</p> <p>f) Agrupamentos complementares de empresas;</p> <p>g) Agrupamentos europeus de interesse económico;</p> <p>Outras entidades que, por legislação específica, já se encontrem sujeitam à sua adopção ou venham a estar.</p>

Fonte: Elaboração própria.

Quanto à estrutura dos dois planos, tal como observamos, no quadro 3.3 que apresentamos de seguida, pudemos verificar que a organização do POCP não se afasta da do POC, embora numa análise mais pormenorizada, possamos observar que existem adaptações e diferenças, resultado da especificidade dos objectivos da informação dos dois planos.

⁷⁶ Artigo 2º do Decreto-Lei nº 232/97 de 3 de Setembro.

Quadro 3.3 – Comparação da estrutura do POCP com a do POC

Ponto	POCP – Decreto-Lei Nº 232/97	Ponto	POC - Decreto-Lei Nº410/89
1	Introdução	1	Introdução
2	Considerações técnicas	2	Considerações técnicas
		3	Características da informação financeira
3	Princípios contabilísticos	4	Princípios contabilísticos
4	Critérios de valorimetria	5	Critérios de valorimetria
5	Balanço	6	Balanço
6	Demonstração dos resultados	7	Demonstração dos resultados
7	Mapas de execução orçamental		
8	Anexos ao balanço e à demonstração dos resultados	8	Anexos às demonstrações financeiras
		9	Origem e aplicação de fundos
9	Quadro de contas	10	Quadro das contas
10	Código de contas	11	Código das contas
11	Notas explicativas	12	Notas explicativas

Fonte: Elaboração própria.

Avançando um pouco na comparação entre os planos, verificamos que nas considerações técnicas, embora apresentem alguns pontos coincidentes, o POCP apresenta muito menos pontos e algumas especificidades da contabilidade orçamental, tal como se pode verificar no quadro 3.4.

E quando comparamos os princípios contabilísticos apresentados no POCP e no POC, verificamos que o POCP por um lado, refere dois novos princípios, o da entidade contabilística e o da não compensação de saldos e por outro, não refere o princípio da substância sobre a forma. Todos os outros princípios são coincidentes. No quadro 3.5 apresentamos as definições dos princípios contabilísticos consagrados nos dois planos.

Quadro 3.4 – Comparação das considerações técnicas do POCP e do POC

POCP - Decreto-Lei N° 232/97	POC – Decreto-Lei N°410/89
Balço	
Demonstração dos Resultados	Demonstração dos Resultados por Natureza
	Demonstração dos Resultados por Funções
Anexos às Demonstrações Financeiras	Anexos
Quadro e Código das Contas	
	Demonstração da Origem e Aplicação de Fundos
	Tratamento das Ligações entre Empresas
	Acréscimos e Diferimentos
	Provisões
	Titulação das Dívidas
	Apresentação das Demonstrações Financeiras
Mapas de Execução Orçamental	
Especificidades do Tratamento Contabilístico das Operações Orçamentais	

Fonte: Elaboração própria.

A aplicação de princípios contabilísticos assegura que acontecimentos com expressão económico-financeira similares sejam revelados do mesmo modo e ainda conduz à obtenção da imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e da execução orçamental dos organismos.

Sempre que a sua aplicação não seja possível, deverá surgir no anexo a correspondente justificação, de modo a assegurar que as contas anuais expressam uma imagem verdadeira e apropriada.

De seguida apresenta-se, a análise comparativa desses princípios nos dois planos.

**Quadro 3.5 – Comparação das definições dos princípios contabilísticos do POCP
com o POC**

POCP - Decreto-Lei N° 232/97	POC - Decreto-Lei N°410/89
Entidade Contabilística (E.C.) - constitui E.C. todo o ente público ou de direito privado, que esteja obrigado a elaborar e apresentar contas de acordo com o POCP.	
Continuidade - considera-se que a entidade opera continuamente, com duração ilimitada.	Continuidade - considera-se que a entidade opera continuamente, com duração ilimitada. Desta forma, entende-se que a empresa não tem intenção ou necessidade de entrar em liquidação ou de reduzir significativamente o volume das suas operações.
Consistência - considera-se que a entidade não altera as suas políticas contabilísticas de um período para o outro. Se o fizer e a alteração tiver efeitos materialmente relevantes, esta deve ser referida de acordo com o Anexo às Demonstrações Financeiras.	
Especialização ou do Acréscimo - os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitem.	
Custo Histórico - os registos contabilísticos devem basear-se em custos de aquisição ou de produção, quer a escudos nominais, quer a escudos constantes.	
Prudência - é possível integrar nas contas um grau de precaução ao fazer as estimativas exigidas em condições de incerteza sem, contudo, permitir a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas ou a deliberada quantificação de activos e proveitos por defeito ou de passivos e custos por excesso.	
Materialidade - as demonstrações financeiras devem evidenciar todos os elementos que sejam relevantes e que possam afectar avaliações ou decisões pelos utentes interessados.	

**Quadro 3.5 – Comparação das definições dos princípios contabilísticos do POCP
com o POC (Continuação)**

POCP - Decreto-Lei N° 232/97	POC - Decreto-Lei N°410/89
Não Compensação de Saldos - como regra geral, não se deverão compensar saldos de contas activas com contas passivas (Balanço), de contas de custos e perdas com contas de proveitos e ganhos (Demonstração dos Resultados) e em caso algum, de contas de despesas com contas de receitas (Mapas de Execução Orçamental).	
	Substância sobre a Forma - as operações devem ser contabilizadas atendendo à substância e à realidade financeira e não apenas à sua forma legal.

Fonte: Elaboração própria.

Relativamente aos critérios valorimétricos, qualquer dos planos, especifica os critérios a aplicar às disponibilidades, dívidas de e a terceiros, existências e mobilizações, sendo de realçar que, globalmente, os critérios de valorimetria referidos no POCP e no POC, são semelhantes, embora existam algumas especificidades em cada um dos planos.

Balanço – Comparação do POCP com o POC - Nos dois planos, o activo é ordenado por ordem crescente de liquidez iniciando-se por isso pelo imobilizado, seguido pelo capital circulante. Relativamente ao segundo membro do balanço, é patente em ambos a ordem crescente de exigibilidade, sendo as fontes de financiamento distribuídas nos dois planos em dois grandes grupos, onde o passivo se apresenta de forma muito semelhante, com pequenos ajustamentos representativos das áreas de actuação e onde os capitais próprios evidenciados no POC, são substituídos no POCP pelos fundos próprios, calculados também, pela diferença entre o activo e o passivo. Nos dois planos, o balanço apresenta a informação relativa ao exercício anterior. Quanto às alterações

terminológicas e de conteúdo das contas de balanço, decorrentes da natureza pública das entidades contabilísticas, serão abordadas após a comparação do quadro das contas nos dois planos.

Demonstração dos Resultados⁷⁷ – Da comparação do POCP com o POC verifica-se que o POCP não apresenta a Demonstração dos Resultados por Funções, “por entender que a maioria das entidades a que se destina essa peça não tem uma relevância comparável à que assume para as empresas” (Caiado, 2002:81). Quanto à Demonstração dos Resultados por Natureza, tanto o POCP como o POC a elaboram com uma estrutura semelhante, evidenciando o cálculo dos resultados operacionais, financeiros e correntes. No POCP a conta de resultados correntes é de utilização facultativa. Logo, o Resultado Líquido⁷⁸ do Exercício (RLE) no POCP é calculado, retirando ao total dos proveitos (operacionais, financeiros e extraordinários) o total dos custos (operacionais, financeiros e extraordinários).

Mapas de Execução Orçamental - Contrariamente ao POC, o POCP introduz um conjunto de mapas que se destinam ao controlo do Orçamento e que são:

- Mapa de Controlo Orçamental da Despesa onde, por classificação económica, se verificam as dotações corrigidas, os compromissos assumidos e as despesas pagas. Temos ainda a indicação da dotação não comprometida, dos valores em dívida e o grau de execução do orçamento das despesas;
- Mapa de Controlo Orçamental da Receita onde, por classificação económica, se verificam as previsões corrigidas e as receitas liquidadas e cobradas. Temos ainda a indicação das receitas por cobrar e o grau de execução do orçamento das receitas;

⁷⁷ A Demonstração dos resultados pode ser efectuada por natureza (DRN) ou por funções (DRF). A DRN apresenta os custos e proveitos de acordo com a sua natureza, nas classes 6 e 7 nas contas respectivas e apura resultados que se classificam em operacionais, financeiros e extraordinários. A DRF atende à origem dos custos e proveitos e não à sua natureza, que de acordo com as funções desempenhadas na organização podem ser, de produção, distribuição, administrativos e financeiros. A estes devem ser acrescidos os resultados extraordinários (Serra *et al*, 2007).

⁷⁸ O resultado líquido do exercício é normalmente considerado como uma medida de desempenho das organizações com actividades fins lucrativos e através dele podemos conhecer outras informações, tais como o retorno do investimento ou o ganho por acção, o que torna esta grandeza das de maior dificuldade de definir no âmbito das organizações sem fins lucrativos (Freitas, 2000:17).

- **Mapa de Fluxos de Caixa** onde se evidenciam os recebimentos e pagamentos ocorridos na gerência quer em termos de contabilidade orçamental, quer em termos de tesouraria. Neste mapa encontram-se igualmente referenciados os saldos da gerência anterior e para a gerência seguinte, de acordo com a sua origem (execução orçamental e operações de tesouraria).

A propósito dos fluxos de caixa, ao nível da contabilidade pública há já algum tempo uma crescente preocupação a respeito dessa temática, nomeadamente na Lei nº8/90, de 20 de Fevereiro, no Decreto – Lei nº 155/92, de 28 de Julho, na Resolução nº 1/93, de 21 de Janeiro, no Decreto – Lei nº 232/97, de 3 de Setembro, bem como nos diferentes planos sectoriais do POCP. Nesse âmbito, a Lei nº 8/90, referia no artigo 14º, ponto 2, que o sistema contabilístico dos serviços e organismos dotados de autonomia administrativa e financeira teria de ser digráfico e moldado no POC (...) e, no artigos 15º, que os sistemas contabilísticos aplicáveis aos serviços e organismos da Administração Central deveriam prever a par da contabilidade de caixa, uma contabilidade de compromissos ou encargos assumidos, aquando do ordenamento das despesas.

Também no Decreto – Lei nº 155/92, no artigo 9º se refere que a escrituração deverá ser organizada com base em registos:

- a) Contabilidade de compromissos, resultantes das obrigações assumidas;
- b) Contabilidade de caixa, sendo posteriormente no artigo 15º desenvolvida e clarificada a forma de a aplicar.

De acordo com Caiado e Gil (2004), na Resolução nº 1/93⁷⁹ onde figuram os requisitos e as instruções fixadas pelo Tribunal de Contas para efeito de julgamento das contas dos organismos autónomos e fundos públicos, bem como todos os serviços que disponham de contabilidade organizada, consta a elaboração do mapa de fluxos financeiros e o mapa do tesoureiro caucionado.

⁷⁹ Substituída pela Instrução nº 1/2004 – 2ª Secção do Tribunal de Contas, publicada no Diário da República de 14 de Fevereiro.

O Plano Oficial de Contabilidade Pública substitui a Conta de Gerência pelo Mapa dos Fluxos de Caixa, apresentando o seu desenvolvimento pelas rubricas de Recebimentos e Pagamentos. Referindo de novo Caiado e Gil (2004), também os planos de contas sectoriais para a Educação, Autarquias Locais, Organismos da Saúde e Instituições de Solidariedade e Segurança Social, referem o Mapa dos Fluxos de Caixa, com um desenvolvimento semelhante.

Anexos às Demonstrações Financeiras – Comparação do POCP com o POC – Sobre esta temática o POCP foi mais além que o POC e acrescenta a caracterização da entidade e as notas sobre o processo orçamental, tal como podemos observar no quadro 3.6 que apresentamos de seguida:

Quadro 3.6 – Comparação do POCP com o POC, nos anexos às demonstrações financeiras

Ponto	POCP - Decreto-Lei N° 232/97	Ponto	POC - Decreto-Lei N°410/89
8.1	Caracterização da entidade		
8.2	Notas ao Balanço e à Demonstração dos Resultados	8	Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados
8.3	Notas sobre o processo orçamental e respectiva execução		

Fonte: Elaboração própria.

No Ponto 8.1 do POCP, relativamente à caracterização da entidade, é referenciada a necessidade de efectuar a identificação, legislação, estrutura organizacional efectiva, descrição sumária das actividades, recursos humanos, organização contabilística e ainda outra informação considerada relevante.

Quando comparamos as notas ao balanço e à demonstração dos resultados do POCP, com o anexo ao balanço e à demonstração dos resultados do POC são visíveis em

simultâneo com as semelhanças, pontos não coincidentes, o que se evidencia no quadro 3.7 (Teixeira *et al.*, 2004):

Quadro 3.7 – Comparação do POCP com o POC - Notas ao balanço e à demonstração dos resultados

POCP		POC
8.2.1	Indicação e justificação das disposições que, excepcionalmente, tenham sido derogadas e dos respectivos efeitos nas demonstrações financeiras, tendo presente a necessidade de estas darem uma imagem verdadeira e apropriada do activo, do passivo e dos resultados.	1
8.2.2	Indicação e comentário das contas cujos conteúdos não sejam comparáveis com os do exercício anterior.	2
8.2.3	Critérios de valorimetria utilizados, bem como os métodos de cálculo respeitantes aos ajustamentos de valor, designadamente amortizações e provisões.	3
8.2.4	Cotações utilizadas para conversão em moeda portuguesa das contas, expressas em moeda estrangeira.	4
8.2.5	Medida em que o resultado do exercício foi afectado, com vista a obter vantagens fiscais: Por valorimetrias diferentes das previstas no capítulo 5; Por amortizações do activo imobilizado superiores às adequadas; Por provisões extraordinárias respeitantes ao activo.	5
	Indicação das situações que afectem significativamente os impostos futuros.	6
	Número médio de pessoas ao serviço da empresa, no exercício, repartido por empregados e assalariados.	7
8.2.6	Comentário às contas de despesas de instalação e de despesas de investigação e de desenvolvimento.	8
	Justificação da amortização dos trespasses para períodos superiores a cinco anos.	9
8.2.7 8.2.8	Movimentos ocorridos nas rubricas do activo imobilizado constantes do Balanço e nas respectivas amortizações e provisões....	10

Quadro 3.7 – Comparação do POCP com o POC - Notas ao balanço e à demonstração dos resultados (Continuação)

POCP		POC
8.2.9	Indicação dos custos incorridos no exercício e respeitantes a empréstimos obtidos para financiar imobilizações, durante a construção, que tenham sido capitalizados nesse período.	11
8.2.10	Indicação dos diplomas legais em que se baseou a reavaliação de imobilizações corpóreas ou de investimentos financeiros.	12
8.2.11	Elaboração de um quadro discriminativo das reavaliações.	13
8.2.12	Em relação às imobilizações corpóreas e em curso: a) Indicação do valor global, para cada uma das contas, de: Imobilizações em poder de terceiros; Imobilizações afectas a cada uma das actividades da empresa/entidade; Imobilizações implantadas em propriedade alheia; Imobilizações localizadas no estrangeiro e Imobilizações reversíveis. b) Discriminação dos custos financeiros nelas capitalizados, respeitantes ao exercício e acumulados.	14
8.2.13	Indicação dos bens utilizados em regime de locação financeira, com a referência dos respectivos valores contabilísticos.	15
8.2.14	Relação dos bens do imobilizado que não foi possível valorizar, com indicação das razões por que não foi possível efectuar essa valorização.	
8.2.15	Identificação dos bens de domínio público que não é objecto de amortização indicando as respectivas razões.	
8.2.16	Firma e sede das empresas do grupo, das empresas associadas e das empresas/entidades participadas, com indicação da fracção/parcela de capital detida, bem como dos capitais próprios/equivalente e do resultado do último exercício de cada uma dessas empresas/entidades, constantes de contas já aprovadas, com menção desse exercício.	16

Quadro 3.7 – Comparação do POCP com o POC - Notas ao balanço e à demonstração dos resultados (Continuação)

POCP		POC
8.2.17	Relativamente às acções e quotas incluídas na conta Títulos Negociáveis cujo valor contabilístico por empresa represente mais de 5% do activo circulante da detentora, indicação das firmas, quantidades, valores nominais e valores de Balanço.	17
8.2.18	Discriminação da conta 4154 - Fundos / 415 - Outras Aplicações Financeiras e indicação das respectivas afectações.	18
8.2.19	Indicação global, por categorias de bens, das diferenças, materialmente relevantes, entre os custos de elementos do activo circulante, calculados de acordo com os critérios valorimétricos adoptados, e as quantias correspondentes aos respectivos preços de mercado.	19
8.2.20	Fundamentação das circunstâncias especiais que justificaram a atribuição a elementos do activo circulante de um valor inferior ao mais baixo do custo ou do mercado.	20
8.2.21	Indicação e justificação das provisões extraordinárias respeitantes a elementos do activo circulante relativamente aos quais, face a uma análise comercial razoável, se prevejam descidas estáveis provenientes de flutuações de valor.	21
8.2.22	Valores globais das existências que se encontram fora da empresa/entidade (consignadas, em trânsito, à guarda de terceiros)	22
8.2.23	Valor global das dívidas de cobrança duvidosa incluídas em cada uma das rubricas de dívidas de terceiros constantes do Balanço.	23

Quadro 3.7 – Comparação do POCP com o POC - Notas ao balanço e à demonstração dos resultados (Continuação)

POCP		POC
	Indicação global para cada um dos órgãos dos adiantamentos ou empréstimos concedidos aos membros dos órgãos de administração, direcção e fiscalização da empresa, com indicação das respectivas taxas de juro, das condições principais e das quantias já reembolsadas, bem como das responsabilidades assumidas de sua conta mediante qualquer garantia.	24
8.2.24	Valor global das dívidas activas e passivas respeitantes ao pessoal da entidade.	25
	Valor global das dívidas que se encontrem tituladas, por rubricas do Balanço, quando nele não estiverem evidenciadas.	26
8.2.25	Quantidade e valor nominal de obrigações convertíveis, de títulos de participação de outros títulos ou direitos similares, emitidos pela empresa/entidade, com indicação dos direitos que conferem.	27
8.2.26	Discriminação das dívidas incluídas na conta, Estado e Outros Entes Públicos, em situação de mora.	28
8.2.27	Valor das dívidas a terceiros (ou parte de cada uma delas) há mais de cinco anos. Esta indicação deve ser repartida de acordo com o as rubricas constante do Balanço.	29
8.2.28	Valor das dívidas a terceiros cobertas por garantias reais prestadas pela empresa/entidade, com indicação da sua natureza e forma, bem como a sua repartição em conformidade com as rubricas do Balanço.	30
	Valores globais dos compromissos financeiros que não figurem no Balanço, na medida em que a sua indicação seja útil para a apreciação da situação financeira da empresa. Devem ainda ser indicados separadamente os compromissos relativos a pensões, bem como os que respeitem a empresas interligadas.	31

Quadro 3.7 – Comparação do POCP com o POC - Notas ao balanço e à demonstração dos resultados (Continuação)

POCP		POC
8.2.29	Descrição das responsabilidades da empresa/entidade por garantias prestadas, desdobrando-as de acordo com a natureza destas e mencionando expressamente as garantias reais. Devem ser mencionadas em separado as situações descritas que digam respeito a empresas interligadas.	32
8.2.30	Indicação da diferença, quando levada ao activo, entre as importâncias das dívidas a pagar e as correspondentes quantias arrecadadas.	33
8.2.31	Desdobramento das contas de provisões acumuladas e explicitação dos movimentos ocorridos no exercício.	34
	Forma como se realizou o capital social e seus aumentos ou reduções, apenas no exercício em que tiveram lugar. Indicação do capital subscrito ainda não realizado.	35
	Número de acções de cada categoria em que se divide o capital da empresa e seu valor nominal.	36
	Participação no capital subscrito de cada uma das pessoas colectivas que nele detenham pelo menos 20%.	37
	Número e valor nominal das acções e quotas subscritas no capital, durante o exercício, dentro dos limites do capital autorizado.	38
	Indicação das variações das reservas de reavaliação ocorridas no exercício.	39
8.2.32	Explicitação e justificação dos movimentos ocorridos no exercício em cada uma das rubricas de capitais próprios/fundo patrimonial, constantes do Balanço, para além das referidas anteriormente.	40
8.2.33	Demonstração do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas.	41
8.2.34	Demonstração da Variação da Produção.	42

Quadro 3.7 – Comparação do POCP com o POC - Notas ao balanço e à demonstração dos resultados (Continuação)

POCP		POC
	Indicação, global para cada um dos órgãos, das remunerações atribuídas aos membros dos órgãos sociais que estejam relacionadas com o exercício das respectivas funções. Responsabilidades assumidas relativamente a pensões de reforma dos antigos membros dos órgãos acima referidos.	43
8.2.35	Repartição do valor líquido das vendas e das prestações de serviços, apurados por actividades e por mercados interno e externo, na medida em que tais actividades e mercados sejam consideravelmente diferentes.	44
8.2.36	Desdobramento da conta, Trabalhos para a própria entidade, por rubricas da conta de imobilizado.	
8.2.37	Demonstração dos resultados financeiros.	45
8.2.38	Demonstração dos resultados extraordinários.	46
	Informações exigidas por diplomas legais.	47
8.2.39	Outras informações consideradas relevantes para melhor compreensão da posição financeira dos resultados.	48

Fonte: Adaptado de Teixeira *et al.* (2004).

Ainda relativamente ao ponto 8, consequência da sua aplicabilidade, o POCP contempla ainda o ponto 8.3 - Notas sobre o processo orçamental e respectiva execução, onde refere que se devem elaborar os seguintes mapas:

- Alterações orçamentais da despesa e da receita;
- Contratação administrativa da situação dos contratos e formas de adjudicação;
- Execução de programas e projectos de investimento;
- Transferências correntes da despesa e da receita, transferências de capital da despesa e da receita e, ainda, subsídios concedidos e subsídios obtidos;
- Aplicações em activos de rendimento fixo e variável e ainda,
- Endividamento.

Classes e Contas – comparação do POCP com o POC - Citando Borges *et al.* (1992), o trabalho contabilístico consiste na observação, classificação, registo e controlo dos factos patrimoniais e, por isso, a sua execução não seria fácil se a observação do património fosse feita elemento a elemento. Assim, consoante a natureza ou função que desempenham na organização, os valores patrimoniais devem ser agrupados em Classes, com características comuns e dentro destas, em Contas.

Nessa perspectiva, quando comparamos o POCP e o POC, verificamos que existe um grande paralelismo entre as suas Classes e Contas, apresentando os dois planos dez classes numeradas de zero a nove, onde a grande maioria das designações são iguais. Todavia, no POCP há o acréscimo da classe zero (quadro 3.8).

Quadro 3.8 - Comparação das classes existentes no POCP e no POC

Classes	POCP – Decreto-Lei Nº 232/97	POC - Decreto-Lei Nº 410/89
0	Contas de Controlo Orçamental e de Ordem	
1	Disponibilidades	
2	Terceiros	
3	Existências	
4	Imobilizações	
5	Fundo Patrimonial	Capital, Reservas e Resultados Transitados
6	Custos e Perdas	
7	Proveitos e Ganhos	
8	Resultados	
9	Contabilidade Analítica ou de Custos ⁸⁰	

Fonte: Elaboração própria.

⁸⁰ O POC, na apresentação do quadro das contas, apenas refere a existência da classe 9, denominando-a de contabilidade de custos, sendo que não existe posteriormente, qualquer desdobramento das contas desta classe no seu ponto 11, nem qualquer esclarecimento quanto à sua movimentação no ponto 12, nas notas explicativas. O POCP, tanto no quadro como no código das contas e nas notas explicativas das mesmas, não refere a classe 9. No entanto, no ponto 2.5 – Quadro e código de contas, no primeiro parágrafo, afirma que o POCP reserva a classe 9 para a contabilidade analítica.

Relativamente à associação do plano de contas com os sistemas contabilísticos que lhes estão associados, verificamos que há um substancial aumento de informação do POCP relativamente ao POC, tal como verificamos no quadro seguinte:

Quadro 3.9 - Articulação das classes com os sistemas contabilísticos no POCP e no POC

Classes	POCP- Decreto-Lei Nº 232/97	POC - Decreto-Lei Nº 410/89
0	Contabilidade Orçamental	
1 a 8	Contabilidade Patrimonial	
9	Contabilidade Analítica ou de Custos	

Fonte: Elaboração própria.

Se por outro lado, efectuarmos a articulação das classes com os documentos de síntese enunciados no POC e no POCP, verificamos como se evidencia no quadro 3.10 que:

Quadro 3.10 - Articulação das classes com os documentos de divulgação obrigatórios

Classes	POCP - Decreto-Lei Nº 232/97	POC - Decreto-Lei Nº 410/89
Da 1 à 5 e a 8	Balanço	
6, 7, e 8	Demonstração dos Resultados	
0, 1 e 2	Mapas de Execução Orçamental	

Fonte: Elaboração própria.

- A contabilidade orçamental efectuada na classe 0 vai permitir obter informação sobre todas as despesas e receitas previstas em orçamento, não só ao nível do orçamento inicial e corrigido, como ainda sobre a execução do mesmo no decorrer do ano económico. Para isso, de acordo com Caiado e Pinto (2001), as contas da classe 0, cujo objectivo se apresenta genericamente no quadro 3.11, deverão de ser desagregadas por classificação económica quer nas receitas quer nas despesas previstas em orçamento, de acordo com o classificador económico em vigor.

Quadro 3.11 – Objectivo das contas da classe 0 previstas no POCP

01	Orçamento – Exercício Corrente - controlar os totais das receitas e despesas do exercício corrente. Globalmente tem: saldo nulo se o orçamento é equilibrado, saldo devedor se as despesas são superiores às receitas, verificando-se um défice orçamental e o saldo credor, se as receitas são superiores às despesas, existindo nesse caso, um superávit.
02	Despesas – esta conta, de uso exclusivo das despesas, terá em cada uma das suas subcontas, por classificação económica, a informação do orçamento inicial, das diferentes alterações efectuadas ao orçamento e o nível da execução orçamental.
03	Receitas – esta conta, de uso exclusivo das receitas, terá em cada uma das suas subcontas, por classificação económica, a informação do orçamento inicial e das diferentes alterações efectuadas às previsões iniciais.
04	Orçamento – Exercícios Futuros – regista os compromissos assumidos para anos futuros sendo abertas subcontas por cada um dos anos, dos três primeiros anos. Outros anos ficam juntos na mesma conta.
05	Compromissos – Exercícios Futuros – Movimenta-se por contrapartida da conta 04, sendo desagregado por ano, tal como referido na conta 04.
09	Contas de Ordem - Estas Contas visam o registo de operações não orçamentais, nomeadamente as que decorrem da concessão de garantias e avals (Caiado e Pinto, 2001).

Fonte: Elaboração própria.

Segundo o POCP, todos os registos contabilísticos das despesas e das receitas, terão de ser efectuados de acordo com o plano de contas (quadro 3.12) e a contabilização do orçamento deve reflectir todos os movimentos ocorridos em cada classificação económica de receita e despesa. Desta forma, cada uma das contas deve apresentar o código económico definido pelo Decreto-Lei nº 26/2002, de 14 de Fevereiro. Constituído por nove artigos e três anexos, este DL aprovou o novo classificador económico das receitas e despesas públicas, constantes nos anexos I e II respectivamente, do diploma, bem como, as suas notas explicativas no anexo III e

define também, a estrutura de classificação orgânica⁸¹ aplicada aos orçamentos e contas dos organismos da Administração Central. (artigo 1º).

Assim, a estrutura de classificação orgânica é enquadrada em três níveis de desagregação onde cada nível tem dois dígitos numéricos. As receitas públicas são apresentadas hierarquicamente em “capítulo”, “grupo” e “artigo”, da seguinte forma:

- Para a classificação económica da receita pública:

Capítulo	Grupo	Artigo
XX	XX	XX

- A classificação económica da despesa pública está enquadrada em “agrupamento”, “subagrupamento” e “rubrica”:

Agrupamento	Sub agrupamento	Rubrica
XX	XX	XX

De acordo com o ponto 1 do artigo 2º, o classificador económico é de aplicação obrigatória aos Serviços Integrados do Estado, aos Serviços e Fundos Autónomos, à Segurança Social e à Administração Regional e Local. Quanto aos códigos de classificação económica, está previsto no artigo 3º, ponto 1, que quer para a despesa, quer para a receita pública, eles sejam distinguidos entre correntes e de capital.

Por exemplo, a conta 023 para evidenciar o valor das dotações disponíveis para a despesa de material de escritório deve ser composta da seguinte forma:

$$\text{Conta 023} + \text{Código 02 01 08} = 023\ 02\ 01\ 08$$

Sobre a importância da aplicação do classificador económico, Caiado *et al.* (2006:3), referem que “entre as diversas funções importantes ligadas à contabilidade encontra-se a produção de elementos informativos destinados às contas nacionais. As prioridades ligadas à elaboração das estatísticas, quer do país quer da União Europeia, privilegiam

⁸¹ “A classificação orgânica deverá estruturar-se por códigos que identifiquem os ministérios e secretarias de Estado, bem como os capítulos, divisões e subdivisões orçamentais” (artigo 5º, ponto 1, do DL nº 26/2002 de 14 de Fevereiro).

naturalmente a óptica económica das receitas e das despesas públicas, a fim de facilitar as análises agregadas por parte dos decisores de política económica. Assim, a classificação económica das receitas e das despesas públicas, prevista em diploma legal oportunamente publicado e de aplicação uniforme por parte de todos os organismos públicos, constitui uma exigência a ter presente no tratamento dos dados da contabilidade”. Esta classificação económica é essencial para o controlo orçamental na Contabilidade Pública, pelo que as contas da classe 0 e a conta 25 devem ser decompostas por cada código de receita e despesa existente no orçamento da entidade (Teixeira *et al.*, 2007a).

Quadro 3.12 - As contas da classe 0 da despesa e da receita

Despesa		Receita	
021	Dotações Iniciais	031	Previsões Iniciais
022	Modificações Orçamentais	032	Revisões de Previsões
023	Dotações Disponíveis	033	Reforços – Créditos Especiais
024	Duodécimos Vencidos	034	Previsões Corrigidas
025	Créditos Disponíveis		
026	Cabimentos		
027	Compromissos		

Fonte: Elaboração própria.

Relativamente às alterações previstas ao orçamento da despesa e da receita, desagregando a informação por classificação económica e que têm como finalidade evidenciar as modificações ocorridas ao orçamento inicial do exercício económico, deverão ser efectuadas de acordo com o nível de detalhe previsto no plano de contas da classe zero como apresentamos no quadro 3.13. Quanto às modificações previstas ao orçamento da despesa, apenas uma altera o valor total do orçamento da despesa e falamos dos Créditos Especiais, cuja designação, também surge nas receitas, uma vez que a um aumento da despesa corresponde um aumento de igual valor na receita. As Dotações Retidas são modificações orçamentais que não afectam as contas 01, dado que, são modificações que apresentam um carácter temporário.

Quadro 3.13 - As contas de alteração ao orçamento inicial da despesa e da receita

Despesa		Receita	
022	Modificações Orçamentais 0221 - Transferências de dotações 02211 – Reforços 02212 – Anulações 0222 – Créditos Especiais 0223 – Dotações retidas 02231 Cativos/congelamentos 02232 – Descativos ou descongelamento 0224 – Reposições abatidas aos pagamentos	032	Revisões de Previsões 0321 - Reforços 0322 - Anulações
		033	Reforços – Créditos Especiais

Fonte: Elaboração própria.

- Antes de iniciarmos a comparação das contas das classes 1 a 8 do POCP com o POC, iremos clarificar os conceitos de custos e despesas, bem como de receitas e proveitos.

A este propósito, Silva (1979:10), para distinguir despesa, pagamento e custo, refere que “os custos surgem no momento do consumo, enquanto que as despesas se referem à data de aquisição e os pagamentos à data do pagamento”⁸². Carvalho *et al.* (1999:60), definem custo, (termo oposto a proveito), como sendo “o consumo avaliado em bens e serviços para a produção que constitui o objectivo da empresa” e “despesa” (termo oposto a receita) como a “aquisição de bens ou serviços com pagamento imediato ou em data não coincidente”. (...) “Só na medida em que as despesas representam consumos no processo produtivo, podemos observar neles o seu carácter de custos”. As definições de

⁸² Para clarificar os conceitos, Silva (1979:10) refere: “se em Janeiro recebemos um conjunto de matérias-primas a pagar a 90 dias e se essas matérias-primas forem consumidas em Junho, teremos: em Janeiro, uma despesa, em Abril, o pagamento correspondente e em Junho, um custo”.

despesa e de custo apresentadas correspondem à posição doutrinal continental⁸³ e correspondem à nossa posição ao longo deste trabalho⁸⁴.

Citando ainda Carvalho *et al.* (1999:62-64), “todas as operações contabilísticas que pressupõem um compromisso e pagamento são para nós uma despesa”. Será uma despesa corrente, se se destinou a serviços ou consumos correntes, ou despesa de capital, se a operação se destinou à aquisição de imobilizado. Um custo “é o valor económico de bens e serviços que se utilizam ou consomem num período” e por isso são custos de um exercício, “todas as despesa correntes adquiridas num ano e consumidas nesse ano”, (...) “despesas de exercícios futuros mas considerados custos no exercício “n”” e “a depreciação ou amortização do imobilizado e despesas correntes de exercícios anteriores apenas consumidas no exercício “n””.

Relativamente à despesa, embora a legislação não apresente a definição do conceito, enuncia os requisitos que uma despesa tem de observar para que seja considerada despesa pública. Nesse sentido, o artigo 22º do Decreto – Lei nº 155/92, de 28 de Julho, que estabelece o regime da administração financeira do Estado, refere que a autorização da despesa, fica sujeita à verificação dos seguintes requisitos: conformidade legal, regularidade financeira e economia, eficiência e eficácia. “Por conformidade legal, entende-se a prévia existência de lei que autorize a despesa, dependendo a regularidade financeira da inscrição orçamental, correspondente cabimento e adequadas classificações da despesa”. (Ponto 2). No ponto 3, é ainda referido que se terá em vista a obtenção “do máximo rendimento com o mínimo de dispêndio, tendo em conta a utilidade e prioridade da despesa e o acréscimo de produtividade daí decorrente”.

Dentro da mesma linha e relativamente aos conceitos de receita e proveito Carvalho *et al.* (1999:62-64), definem “proveito como um fluxo que provocou um incremento

⁸³ Dentro da União Europeia destacam-se duas posições doutrinárias a que já se referiu e ainda a Anglo-Saxónica, em que o “custo” se define “como a contra-prestação efectuada para adquirir bens e serviços” e “despesa” “como um custo que originou um pagamento” (Carvalho *et al.*, 1999:59).

⁸⁴ Quanto ao conceito de despesa pública, Carvalho *et al.* (2006:13) afirmam que ele é tão lato que pode ir “desde o pagamento do vencimento de um funcionário público à aquisição de um submarino, à construção de uma auto-estrada, à atribuição de uma bolsa, (...), etc.” e nesse sentido, citando Franco (1992), este conceito pode ser delimitado para fins predominantemente financeiros, por um conjunto distinto de elementos dentro da noção de despesa: o tipo de operação, o sujeito da operação e a finalidade da operação.

positivo no resultado económico do exercício e, consequentemente, no Património Líquido da entidade, associado a um incremento no Activo ou uma diminuição no passivo”. Quanto à definição de receita é dito que “é uma operação de natureza orçamental que pressupõe uma entrada de dinheiro”, pelo que uma venda de um serviço é um proveito, no momento em que é identificado e é uma receita no momento em que ocorre o processamento desse direito⁸⁵. Citando Carvalho *et al.* (2006:12), existem três tipos de receitas públicas: “Receitas patrimoniais e económicas - em resultado da gestão do património do Estado, como por exemplo da alienação de bens, vendas de mercadorias ou prestação de serviços; Receitas tributárias – que resultam da actividade do Estado como entidade com poderes de autoridade para cobrar receitas, nomeadamente as taxas ou tarifas ou os impostos; Receitas creditícias – provenientes do recurso ao crédito público, designadamente em sequência de contracção de empréstimos”.

Numa entidade pública os proveitos resultantes de serviços prestados, no caso de haver uma contraprestação, serão sempre inferiores ao valor real desses serviços e logo, não podem ser a sua principal fonte de recursos (Freitas, 2000).

Continuando a nossa análise comparativa do POCP com o POC, agora ao nível das classes associadas à contabilidade patrimonial, iremos de seguida, comparar as classes nos dois planos, salientando num quadro resumo, por classe, as diferenças consideradas mais relevantes entre os dois planos (quadro 3.14).

⁸⁵ Receita pública, de acordo com o Dicionário Jurídico da Administração Pública (1996:28), é “qualquer recurso, em princípio em uma soma de numerário, obtido durante um determinado período, em benefício de um sujeito público, orientado para a satisfação das despesas públicas que estão a seu cargo”.

Ainda a propósito da receita pública no orçamento, a Lei do Enquadramento Orçamental (LEO) (Lei nº 48/2004 de 24 de Agosto que é a terceira alteração à Lei nº 91/2001, de 20 de Agosto), no capítulo III, artigo 42º, ponto 1, refere, entre outros, que a execução orçamental da receita obedece ao princípio da segregação das funções de liquidação e de cobrança e, no ponto 3, que nenhuma receita pode ser liquidada ou cobrada, mesmo que seja legal, sem que cumulativamente: Tenha sido objecto de correcta inscrição orçamental e Esteja adequadamente classificada. No ponto 4 do mesmo artigo, é ainda clarificado que a liquidação e a cobrança, podem todavia ser efectuadas para além dos valores previstos na respectiva inscrição orçamental.

Quadro 3.14 – Principais diferenças nas contas do POCP e do POC

POCP - Decreto-Lei Nº 232/97	POC - Decreto-Lei Nº410/89
1 – Disponibilidades	
12 - Depósito em instituições financeiras (inclui as contas 13 e 14 do POC)	12 - Depósito à Ordem
13 - Conta no Tesouro	13 - Depósito a prazo
	14 - Outros depósitos bancários
2 – Terceiros	
25 - Devedores e credores por execução do orçamento	25 - Accionistas (Sócios)
28 – Empréstimos concedidos	28 - Provisões para cobrança duvidosa
29 - Provisões (inclui as contas 28 e 29 do POC)	29 - Provisões para riscos e encargos
3 – Existências	
4 – Imobilizado	
45 - Bens do domínio Público	
5 - Fundo Patrimonial	5 - Capital, reservas e resultados transitados
51 – Património	51 – Capital
	52 - Acções (quotas) próprias
	53 - Prestações Suplementares
	54 - Prémios de emissão de acções (quotas)
55 - Ajustamentos de partes de capital em empresas	55 – Ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas
6 - Custos e perdas	
63 - Transferências correntes concedidas e prestações sociais	63 – Impostos

Quadro 3.14 – Principais diferenças nas contas do POCP e do POC (Continuação)

POCP - Decreto-Lei Nº 232/97	POC - Decreto-Lei Nº410/89
7 - Proveitos e ganhos	
71 - Vendas e prestações de serviços (inclui as contas 71 e 72 do POC)	71 – Vendas
72 - Impostos e taxas	72 - Prestação de serviços
74 - Transferências e subsídios correntes obtidos	74 – Subsídios
8 – Resultados	
	85 – Resultados antes de impostos
	86 – Imposto sobre o rendimento do exercício
	89 - Dividendos antecipados

Fonte: Elaboração própria.

Na classe 1, estão incluídas quer num plano, quer noutro, as disponibilidades imediatas e as aplicações de tesouraria de curto prazo. Ao nível das suas contas, o principal realce vai para a conta 12 do POCP, cujo conteúdo engloba todos os meios de pagamento existentes à vista ou a prazo nas instituições financeiras, reservando a conta 13, para os meios de pagamento existentes no Tesouro.

A classe 2, nos dois planos, inclui todas as operações derivadas das relações com terceiros, tendo presente a especificidades das entidades, em simultâneo com as diversas naturezas das operações. Também nesta classe se efectuaram ajustes necessários à especificidade do POCP e por isso, quer ao nível dos clientes quer das provisões, surgem duas contas com objectivos distintos do POC e que são: a 28 – Empréstimos concedidos, para responder às necessidades das entidades que têm capacidade para conceder empréstimos e a conta 25 – Devedores e credores pela execução do orçamento, a qual iremos analisar com algum detalhe, face à complexidade e inovação que lhe estão associados.

Não sendo nosso objectivo efectuar o estudo detalhado de todas as contas dos dois planos, consideramos relevante a apresentação da conta 25 do POCP, dado que, com

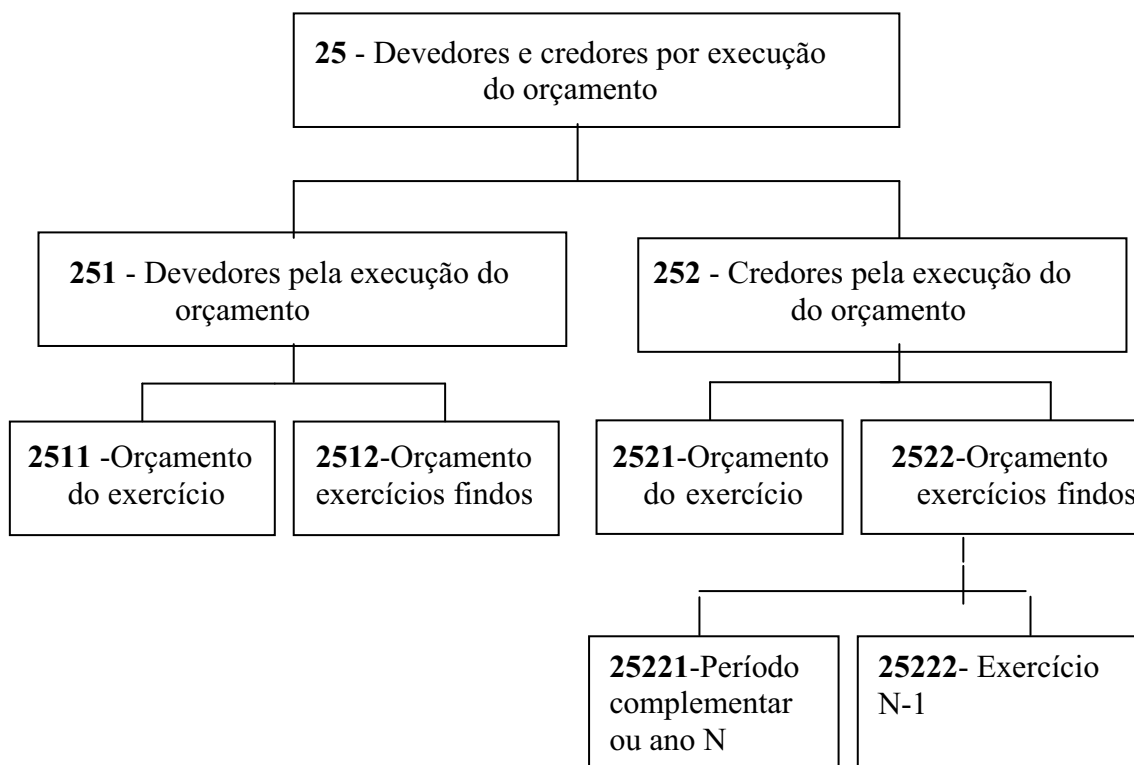
maior ou menor contestação, ela é uma conta inovadora que por ser movimentada por classificação económica, nos permite efectuar a articulação da contabilidade patrimonial com a contabilidade orçamental. Esta conta, de acordo com as notas explicativas do POCP, subdivide-se em duas subcontas:

- 251 - Devedores pela execução do orçamento, que deverá ser desagregada por anos económicos e classificação económica, “debitada pelo montante das receitas liquidadas por contrapartida das contas da classe 2 que foram originariamente debitadas e creditadas pelas receitas cobradas, por contrapartida das contas da classe 1”.
- 252 - Credores pela execução do orçamento, que “deverá ser desagregada por anos económicos e classificação económica e é creditada pelo montante das despesas processadas por contrapartida das contas da classe 2, onde foram originariamente registados os créditos, e debitada pelos pagamentos realizados por contrapartida das contas da classe 1”.

Com vista a identificar os recebimentos e pagamentos efectuados no exercício, mas respeitantes a orçamentos de exercícios anteriores, de acordo com o POCP, cada uma das contas 251 e 252 está subdividida em orçamento do exercício (2511 e 2521) e orçamentos de exercícios findos (2512 e 2522). Logo, é fundamental quando se efectuam lançamentos ter em consideração se o pagamento ou recebimento se refere a obrigações ou direitos criados no ano ou em ano(s) anterior(es). O período complementar⁸⁶ pode originar uma diferença entre os fundos saídos dos cofres do Estado e os pagamentos efectuados por conta do orçamento em vigor no ano. De uma forma esquemática poderemos representar a conta 25, de acordo com a figura 3.1:

⁸⁶ Situação especial que o Estado tem de poder prorrogar os pagamentos de despesas autorizadas até 31 de Dezembro, no ano seguinte.

Figura 3.1 – Apresentação esquemática da conta 25 – Devedores e credores por execução do orçamento



Fonte: Elaboração própria.

Voltando à comparação entre o POCP e o POC, desta vez, nas contas da classe 3, contas onde são registadas as compras e os inventários iniciais e finais ou o inventário permanente consoante a organização existente na entidade contabilística, verificamos uma total coincidência nas contas dos dois planos.

Comparando agora as contas da classe 4 dos dois planos, onde estão incluídos os bens que não se destinam a venda ou a transformação no decorrer da actividade da organização, verificamos que o POCP apresenta relativamente ao POC, uma nova conta denominada Bens do domínio público⁸⁷, que são bens do Estado ao serviço dos cidadãos, podendo, no entanto, apoiar a actividade operacional da entidade na prestação dos seus serviços. Vela Bargues (1992) refere que os activos fixos de domínio público

⁸⁷ De acordo com o POCP podem ser: terrenos e recursos, edificios, outras construções e infra estruturas, infra estruturas e equipamentos de natureza militar, bens de património histórico, artístico e cultural ou outros bens de domínio público e a sua avaliação pode ser efectuada de acordo com o valor do diploma de transferência; registo contabilístico da entidade de origem; valor acordado entre as partes; valor de avaliação; avaliação técnica e inventariação em anexo.

ao estarem incluídos no activo das entidades sem fins lucrativos são uma diferença fundamental, entre elas e as empresas privadas. Sobre a mesma temática Bursca Alijarde (2000), refere que o tratamento dos activos fixos não é consensual no que respeita à inclusão ou não, de bens de domínio público no balanço, ou se por outro lado, não deveriam apenas ser considerados no inventário da entidade. Relativamente a esta temática, a IPSAS 17 menciona que as entidades não estão obrigadas, nem proibidas, de reconhecer no seu activo os bens de domínio público que satisfaçam os critérios de reconhecimento de um bem do activo imobilizado tangível.

Quando comparados os dois planos, a classe 5 é a que apresenta um menor número de contas coincidentes, consequência da especificidade das entidades contabilísticas, para as quais não se aplicam os objectivos das contas de acções ou quotas próprias, prestações suplementares e prémios de emissão de acções (quotas). Quanto à conta 51, ela reflecte os fundos que resultam da comparação do activo com o passivo e referem-se aos fundos relativos à constituição da entidade, bem como às alterações subsequentes que sejam autorizadas pela respectiva tutela.

Na classe 6, onde se registam todos os custos e perdas por natureza, a alteração mais significativa regista-se na conta 63 onde o POCP altera o conteúdo da conta 63⁸⁸ para “transferências correntes concedidas e prestações sociais”. Esta conta deverá ser desagregada em 631 - “transferências correntes concedidas”, 632 - “subsídios correntes concedidos”⁸⁹ e 633 - “prestações sociais” que se distinguem dos outros por serem prestações de natureza social destinados a cobrir riscos concedidas às famílias que delas beneficiam, exceptuando-se as que estão incluídas nos custos com pessoal, tais como, doença, velhice, acidentes de trabalho, maternidade, etc.

Na classe 7, onde se registam todos os proveitos e ganhos por natureza, salientam-se as alterações verificadas ao nível da conta 71, 72 e 74, dado que o POCP, para libertar a

⁸⁸ As subcontas desta conta devem ser desagregada de acordo com a classificação sectorial aplicável (ponto 11 do POCP).

⁸⁹ Estes subsídios são concedidos sem contrapartida, a unidades produtivas com o objectivo de influenciar níveis de produção, preços ou factores de produção.

conta 72⁹⁰ para impostos e taxas, junta as prestações de serviços com as vendas na conta 71, (que deve ser representada por facturas às quais devem ser deduzido o IVA ou outros impostos e incidências, nos casos em que nela estejam incluídos). Quanto à conta 74, ela está destinada no POCP às Transferências, desdobrando-se em Transferências, do Tesouro (741), Correntes Obtidas (742) e aos Subsídios Correntes Obtidos (743).

Relativamente às contas da classe 8, à semelhança do POC, nas notas explicativas às contas, o POCP refere na conta 88 - Resultados Líquidos do Exercício, que recolhe os saldos das contas anteriores de resultados e que são os Resultados Operacionais, Financeiros e Extraordinários, sendo a conta 83 - Resultados Correntes, de utilização facultativa. No final de cada ano económico, o saldo da conta Resultados Líquidos do Exercício, é transferido para Resultados Transitados, tal como no POC, acumulando esta conta os Resultados dos diversos exercícios. Numa perspectiva comparativa do POCP com o POC, consideramos de todo relevante chamar a atenção para o conceito e interpretação dos Resultados Líquidos do Exercício e efectuar uma breve reflexão sobre o seu significado, no sector privado e no sector público.

Genericamente, as organizações que aplicam o POC, ainda que o seu objecto social passe também pela satisfação de necessidades sociais, têm sempre presente a obtenção de lucro, procurando por isso que, os custos incorridos sejam inferiores aos proveitos obtidos. O lucro é pois aceite como uma medida do desempenho da gestão. Quanto às entidades públicas abrangidas pelo POCP, as suas actividades resultam da produção de bens ou da prestação de serviços de utilidade social, sem que possa ter como objectivo final, o lucro. Essa actividade, na totalidade ou em grande parte, depende de financiamentos diferentes das vendas ou prestações de serviços, não havendo por isso uma relação directa entre o serviço que prestam e a fonte de receita (normalmente fundos públicos)⁹¹, mesmo quando, os clientes/utentes sejam tributados, dado que, as receitas cobradas são insuficientes para cobrir os custos incorridos com a prestação do

⁹⁰ Esta conta deve ser desagregada de acordo com a classificação sectorial aplicável (ponto 11 do POCP).

⁹¹ No domínio orçamental, os serviços do Sector Público, podem ter independência orçamental, (ex.: empresas públicas), um orçamento à margem do Orçamento do Estado (OE), (ex. Segurança Social) ou estar total ou parcialmente submetidos ao Orçamento do Estado (Carvalho *et al.*, 1999).

serviço/produto produzido. Logo, o RLE não pode ser tido como uma medida do desempenho da gestão (Carvalho *et al.*, 1999).

A ausência de fins lucrativos nas entidades contabilistas não impede a leitura do RLE e da forma como ele é obtido ao nível operacional, financeiro e extraordinário. A gestão dessas entidades deve ser desenvolvida tendo em vista a optimização dos recursos humanos e materiais, substituindo o lucro como medida de desempenho, por critérios de eficácia, a eficiência e a economia. Nessas organizações, um resultado positivo ou negativo não é reflexo de uma boa ou má gestão, uma vez que o objectivo da sua actividade não é o lucro. Um resultado negativo pode ser consequência de falta de financiamento. Sobre este tema Carvalho *et al.* (1999:25) referem que “as duas características básicas que, para efeitos contabilísticos, diferenciam a Administração Pública das empresas são a sua orientação não lucrativa e a origem dos seus recursos financeiros”, (...) “onde as decisões tomadas pelos gestores estão destinadas a prestar o melhor serviço possível com os recursos disponíveis e o êxito é medido pelo “serviço” proporcionado pela organização e pela sua qualidade”.

3.4 – Especificidades contabilísticas do POCP face ao orçamento

O orçamento é o documento onde se estabelece, de uma forma detalhada, os recursos necessários assim como a valorização monetária, para cumprir os objectivos que concretizam os fins da entidade. A sua elaboração tem como objectivo planificar as actividades e prever as necessidades de recursos materiais e humanos. Daí dever ser considerado como uma ferramenta de gestão, já que é um instrumento para a planificação e tomada de decisões (Lozano e Valencia, 2003). É também um poderoso instrumento de controlo da gestão, devendo por isso ser cuidadosamente preparado tendo em linha de conta pressupostos realistas pois “os orçamentos destinam-se a servir de guia às decisões administrativas. Sendo falsos ou pouco realistas, só servem para iludir os gerentes e dificultar-lhes a missão (...)” (Silva, 1979:397). Mas este documento apresenta-se com perspectivas diferenciadas no sector público e no sector privado (Teixeira *et al.*, 2007a). O “Orçamento de Estado tem uma função política, na medida em que se traduz numa lei proposta pelo governo e aprovada pela Assembleia da

República, na qual se autoriza a cobrança de receitas fiscais, se fixam os limites da despesa e limites de endividamento, se estabelecem medidas de acompanhamento e fiscalização da execução orçamental” (Frade, 2003:104). Entre as diferentes definições de orçamento no sector público, Franco (1992:54) refere que, este documento é (...) “uma previsão, em regra anual, das despesas a realizar pelo Estado e dos processos de as cobrir, incorporando a autorização concedida à Administração Financeira para cobrar as receitas e realizar despesas e, limitando os poderes financeiros da Administração em cada período anual”.

Tradicionalmente o orçamento no sector público tem desempenhado um duplo papel: por um lado, servir como meio para a atribuição dos recursos às diferentes entidades, unidades orgânicas, programas e actividades, constituindo assim a sua elaboração um “acto público” onde se manifestam as prioridades do governo; e por outro lado, servir de base para a realização de um controlo formal e legalista a fim de se evidenciar se se cumpriram as disposições legais e se respeitaram os montantes aprovados. O orçamento, nessa perspectiva, é então uma expressão formal da política pública, dos seus objectivos e prioridades, assim como um instrumento de controlo da legalidade (Carvalho *et al.*, 1999). Almeida e Marques (2002), referem que o orçamento e as normas escritas para a sua execução, vinculando-o à legalidade, são uma forma de limitar e disciplinar os poderes dos órgãos do Estado, estabelecendo as regras e as instituições que disciplinam e por isso, num contexto onde o aparelho do Estado se caracteriza por ser excessivamente pesado e burocrático, a mudança é uma exigência para a sua modernização económica e social.

Assim, se articularmos a obrigatoriedade da elaboração do orçamento no Sector Público Administrativo e os objectivos do POCP, este documento, para além de ter de evidenciar a repartição responsável dos recursos públicos e obedecer aos requisitos legais previstos, tem de ser um instrumento de gestão para o apoio à decisão e ao controlo da actividade e permitir analisar e avaliar a eficiência, eficácia e economia. Associando ao referido, as características que a informação contabilística deverá apresentar no SPA, a fim de desempenhar o papel de veículo condutor e fortalecedor das mudanças organizativas e culturais, o orçamento tem de envolver e motivar os

gestores na definição da estratégia organizacional, bem como na obtenção dos objectivos e metas estabelecidas (Gusmán, 2002), quer através da forma como pode ser elaborado, quer pela utilização da flexibilidade introduzida na sua gestão através das modificações orçamentais cuja informação é obtida na contabilidade orçamental e patrimonial.

Para Montesinos Julve (1996:61), “o papel e a influência do orçamento têm sido decisivos na vida económica das entidades públicas. Todas as decisões que visem usar e comprometer os recursos financeiros da organização, devem subordinar-se aos critérios, normas, restrições e formalidades constante do orçamento. Não existe outro documento que tanto condicione a vida económica das entidades públicas como o orçamento inicial, as suas modificações e liquidação”. Daí a necessidade de avançar de uma visão legal, para uma perspectiva dinâmica e de informação suportada, não só pela aplicação do POCP como pela mudança de paradigma da gestão na administração pública. O orçamento é um instrumento que permite a direcção e o planeamento, que tem mecanismos de controlo interno e externo e que extravasa as fronteiras da locação de recursos e da prestação de contas (Vela Bagues, 1992). “A experiência tem mostrado que a modernização da administração pública portuguesa é antes de mais um desafio “cultural”. Não basta alterar por decreto, normas, regulamentos ou infra-estruturas, mesmo com grande sofisticação, para induzir uma mudança efectiva na qualidade das prestações e dos desempenhos”. (...) (Livro Verde para a sociedade da informação em Portugal, 1991:17).

Face aos objectivos do POCP, o orçamento ainda que condicionado pela forma como são obtidas as receitas maioritárias, vinculando-o a um conjunto de procedimentos legais, não pode perder de vista os objectivos de gerir com eficiência, eficácia e economia.

Nos anos setenta, verificou-se um crescente interesse pelo desenvolvimento e implantação de novos sistemas de orçamentação tomando como base, as funções, as actividades, os projectos e os programas (Guzmán, (2003). Estes novos sistemas de orçamentação dirigem e orientam a gestão pública para os resultados obtidos e não só para o controlo de meios, tendo ainda presente na concepção do orçamento, um enfoque mais de acordo com os novos objectivos da gestão pública, aplicando sistemas de

orçamentação similares aos utilizados no âmbito privado. Albi *et al.* (2000) afirmam que não só se considera em quê e como se utilizam os recursos públicos, como também a medida em que esses recursos contribuem positivamente para os objectivos fixados⁹².

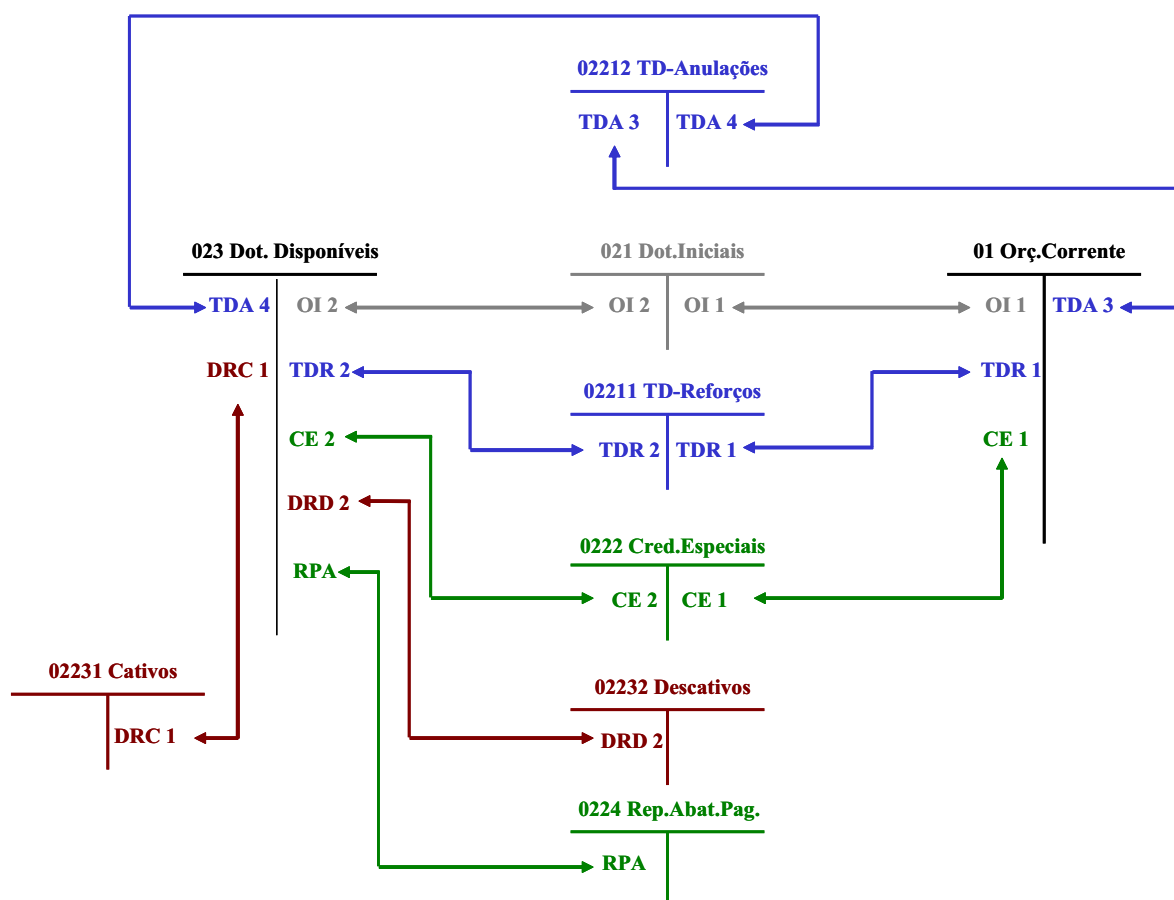
Logo a reforma da administração pública, não pode centrar-se unicamente numa alteração legislativa, tem de mudar mentalidades e comportamentos, envolvendo e responsabilizando gestores e funcionários, onde o controlo orçamental, não deve só procurar a detecção da fraude ou uma gestão inadequada mas, particularmente, identificar as actividades e processos que não se ajustam aos planos e objectivos previamente definidos, permitindo desta forma, aprofundar as causas desses desvios e desenhar alternativas para melhorar a gestão (Guzmán, 2002). O cumprimento destes objectivos, implica que o sistema contabilístico forneça informação destinada, por um lado, à elaboração de orçamentos que quantifiquem os recursos económicos e financeiros que são possíveis utilizar para otimizar a gestão do organismo e, por outro, ao controle da gestão, mediante o acompanhamento do realizado e a avaliação da actuação da gestão aos diferentes níveis da organização ou de cada projecto, actividade, centro de custo ou função, que tenha sido definido (AECA, 2001d).

Assim, ao invés do meio empresarial, as entidades contabilísticas, não só têm obrigatoriedade de ter orçamento, como também estão sujeitas ao seu acompanhamento e controlo através do sistema de informação contabilística. Assim, contabilisticamente o processo orçamental inicia-se com o reconhecimento, por classificação económica, dos saldos iniciais da despesa e da receita aprovada para a entidade contabilística na contabilidade orçamental. No entanto, ao longo do exercício económico, os valores inicialmente aprovados podem-se modificar de acordo com os pressupostos previstos na lei, consequência de alterações nas necessidades iniciais ou por surgirem novas necessidades para dar resposta. “O orçamento, sendo uma previsão de recebimentos e pagamentos, pode necessitar de revisões ou modificações, uma vez que, por exemplo,

⁹² Segundo AECA (1997b), um orçamento por programas tem características diferentes da técnica orçamental clássica. Evidencia muito mais o controlo dos meios do que os fins em si, supondo para tal, a definição dos objectivos, a criação de programas e o estabelecimento de indicadores que permitam relacionar os objectivos e os programas.

conforme as regras orçamentais, nenhuma despesa pode ser cabimentada se não tiver dotação disponível” (Carvalho *et al.*, 1999:59). As modificações orçamentais introduzem um grau de flexibilidade à gestão dos recursos e movimentam contas específicas dispondo-se sempre de informação sobre o orçamento inicial (OI) e as modificações efectuadas por classificação económica. “Os movimentos relativos a modificações orçamentais são registados nas subcontas correspondentes à natureza da modificação ocorrida” (Carvalho *et al.*, 1999:136). E “para identificarmos as operações que afectam os créditos ordinários são criadas designações específicas em função da natureza das alterações que ocorram no orçamento” (Carvalho *et al.*, 2006:25). De seguida apresentaremos esquematicamente os movimentos contabilísticos previstos no POCP para cada uma das alterações da despesa, após a abertura do orçamento:

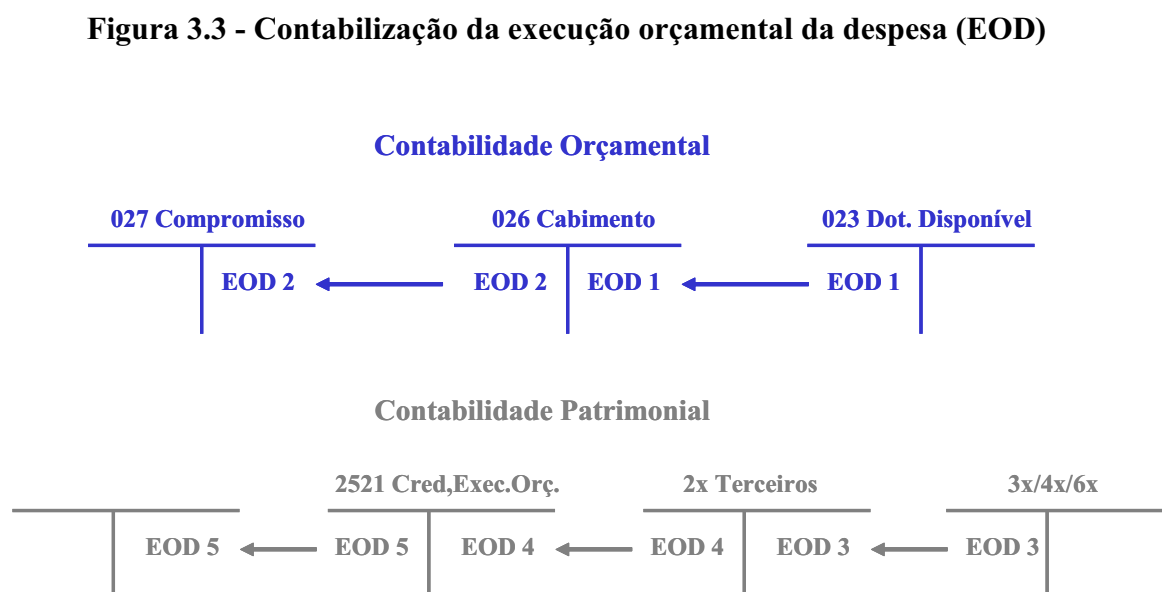
Figura 3.2 - Contabilização da abertura e modificações da despesas



Fonte: Adaptado de Teixeira *et al.* (2007a:11).

Desta forma ficam explicadas na contabilidade todas as modificações orçamentais da despesa e que são as Transferência de Dotações⁹³ (TD), as Dotações Retidas⁹⁴ (DR), os Crédito Especial (CE) e Reposições Abatidas aos Pagamentos (RAP). Relativamente às outras contas, observamos que o saldo da conta 01 - Orçamento – Exercício corrente, relativamente às despesas, é explicado pelos movimentos a débito, do orçamento inicial e alterações que aumentem o orçamento e a crédito, pelas modificações que o reduzem e o saldo da conta Dotações Disponíveis (023) é facilmente explicado através das: Dotações inicialmente atribuídas, Reforços, Anulações, Créditos Especiais, Reposições Abatidas a Pagamentos, Cativos e Descativos.

Na figura 3.3 apresentamos esquematicamente a contabilização da execução orçamental da despesa, tendo em conta as fases dessa execução, que se apresentam no quadro 3.15.



Fonte: Adaptado de Teixeira *et al.* (2007a).

⁹³ Transferências de Dotações por anulação (TDA) e por reforço (TDR).

⁹⁴ Dotações Retidas - Cativos (DRC) e Dotações Retidas – Descativos (DRD).

No quadro 3.15 caracterizamos as fases⁹⁵ do ciclo da execução orçamental da despesa.

Quadro 3.15 - Fases da execução orçamental da despesa

Registadas na contabilidade orçamental	
Fase 1	Cabimento ⁹⁶ – Registo contabilístico da autorização de realização da despesa, tendo em conta o valor disponível ⁹⁷ .
Fase 2	Compromisso ⁹⁸ – Registo contabilístico da encomenda a terceiros, da despesa autorizada.
Registadas na contabilidade patrimonial	
Fase 3	Processamento ⁹⁹ – coincide com o registo da factura e reconhecimento da obrigação e é, de acordo com o artigo 27º do DL nº 155/92 de 28 de Julho, a inclusão em suporte normalizado dos encargos legalmente constituídos para que se proceda à sua liquidação e pagamento ¹⁰⁰ .
Fase 4	Autorização de Pagamento a) – A liquidação é meramente administrativa, mas, após ser dada a autorização e emitidos os meios de pagamento, de acordo com o ponto 2 do artigo 28º do Decreto-lei nº 155/92 de 28 de Julho, será efectuado o respectivo pagamento. Nesta fase movimenta-se a conta 25, a crédito, evidenciando a dívida, por classificação económica. (De acordo com a norma interpretativa nº 2/2001 da CNCAP, o registo na conta 252 na fase 4 deve ocorrer em simultâneo com a fase 5).
Fase 5	Pagamento a) – corresponde à satisfação das obrigações e coincide com a diminuição real das disponibilidades. Nesta fase movimenta-se a conta 25, a débito, evidenciando o pagamento da dívida, por classificação económica.

Fonte: Elaboração própria.

⁹⁵ O DL nº 155/92 regulamenta o ciclo de realização da despesa, definindo as fases orçamentais.

⁹⁶ Cativação de determinada dotação visando a realização de uma despesa (POCP, ponto 2.6).

⁹⁷ De acordo com o artigo 13º do DL nº 155/92, “para a assunção de compromissos, devem os serviços e organismos adoptar um registo de cabimento prévio do qual constem os encargos prováveis”.

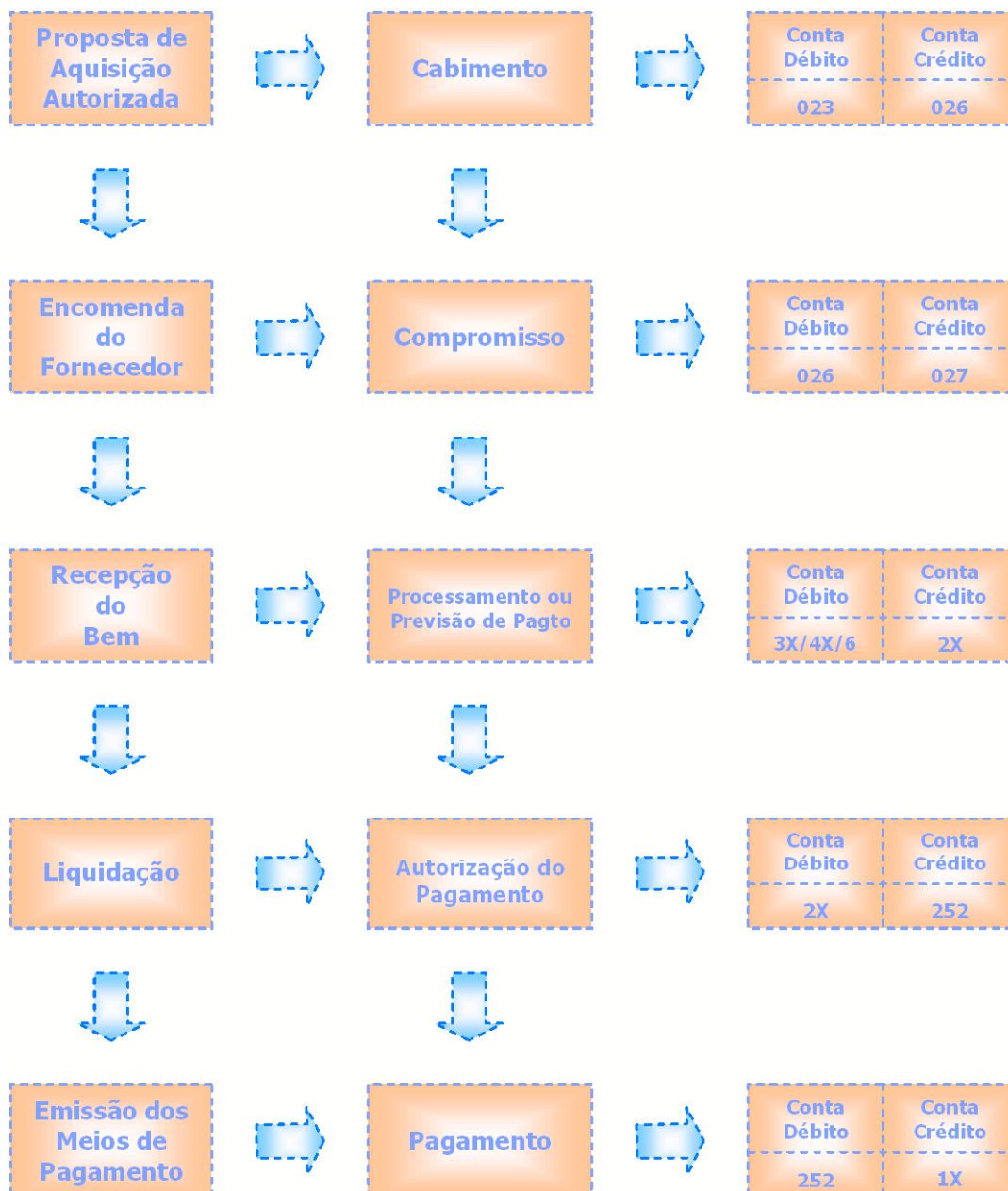
⁹⁸ Assunção face a terceiros da responsabilidade de realizar determinada despesa (Caiado e Pinto, 2001).

⁹⁹ “A fase de processamento das despesas, em princípio, não é registada nas contas da classe 0; Exceptua-se os processamentos das despesas por conta de dotações sujeitas ao regime de duodécimos, em que, para controlo daquela obrigatoriedade legal, há lugar a registos na fase do processamento ou de pedido de libertação de créditos” (POCP, ponto 2.6).

¹⁰⁰ Após o processamento, de acordo com o artigo 28º do mesmo decreto, as entidades deverão determinar o montante exacto da obrigação constituída, para que se possa efectuar o respectivo pagamento.

De seguida, na figura 3.4 apresentamos esquematicamente a articulação das fases da execução orçamental da despesa com a contabilidade orçamental e patrimonial:

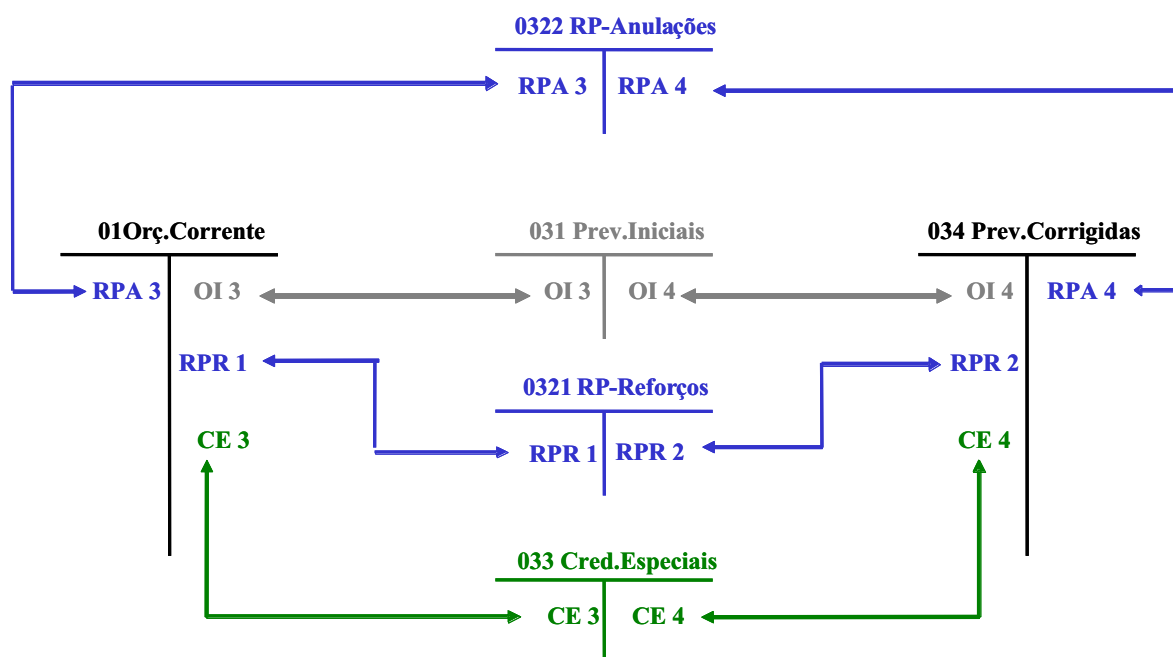
Figura 3.4 – Articulação das fases da execução orçamental da despesa e a contabilidade



Fonte: Elaboração própria.

No que diz respeito à receita, apresentamos, na figura 3.5, de uma forma esquemática, os movimentos contabilísticos previstos no POCP para a abertura e as alterações ao orçamento da receita e que são, os Créditos Especiais e a Revisão de Previsões¹⁰¹ (RP).

Figura 3.5 - Contabilização da abertura e modificações da receitas



Fonte: Adaptado de Teixeira *et al.* (2007a:11).

O saldo da conta 01 - Orçamento – Exercício corrente, relativamente às receitas, é explicado pelos movimentos a crédito, do orçamento inicial e alterações que aumentem o orçamento e a débito, pelas modificações que o reduzem. As contas 031, 0321, 0322, 033, movimentadas por classificação económica, apresentam sempre saldo nulo. São debitadas e creditadas respectivamente no momento da abertura do orçamento informando sobre o orçamento inicial da receita ou das alterações ao orçamento da receita, nas contas adequadas, Reforços, Anulações e Créditos Especiais. Estas contas individualizam e informam sobre os movimentos decorrentes do registo contabilístico do orçamento inicial e das modificações orçamentais (Teixeira *et al.*, 2007a).

¹⁰¹ Revisão de Previsões por Anulação (RPA) e por Reforço (RPR).

Relativamente ao ciclo da execução orçamental da receita, que assenta em duas fases que enunciamos no quadro 3.16, apresentamos na figura 3.6, os seus registos contabilísticos.

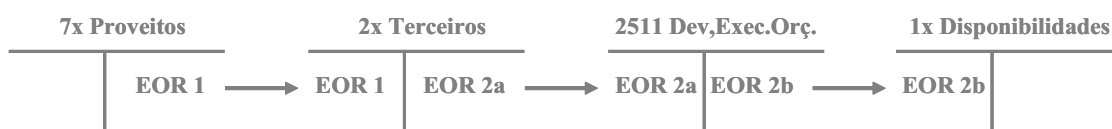
Quadro 3.16 - Fases da execução orçamental da receita

Contabilidade Patrimonial	
Fase 1	Liquidação – corresponde ao reconhecimento do direito sobre terceiros, ou seja, o reconhecimento de cobrar receitas. Esta fase coincide normalmente com a entrega do título de dívida.
Fase 2	Recebimento – corresponde à entrada de valores, ou seja à cobrança da respectiva dívida. De acordo com a norma interpretativa nº 2/2001 da CNCAP, o registo na conta 251 deve ocorrer simultaneamente nesta fase. Como consequência, a conta tem sempre saldo nulo (Caiado e Pinto, 2001).

Fonte: Elaboração própria.

O registo contabilístico destas duas fases da execução orçamental da receita, movimenta as seguintes contas:

Figura 3.6 - Contabilização da execução orçamental da receita (EOR)



Fonte: Adaptado de Teixeira *et al.* (2007a).

Sintetizando, a informação sobre a execução orçamental da despesa, é obtida na contabilidade orçamental e na contabilidade patrimonial, a da execução orçamental da receita, é apenas na contabilidade patrimonial.

Terminado o presente capítulo denominado, estrutura do POCP e comparação com o POC, onde se evidenciou a proximidade do primeiro plano face ao segundo¹⁰² e, simultaneamente, se justificou pelas diferenças apresentadas, a existência dos dois planos¹⁰³, fica patente a necessidade de haver, no SPA, informação sobre a contabilidade analítica, que sendo obrigatória, não tem no plano geral, regras para a sua implementação, contrariamente à contabilidade orçamental e patrimonial.

Sendo indiscutível a importância do orçamento no SPA e estando a sua execução e controlo ligada à informação contabilística, ele será tanto mais instrumento de gestão, quanto maior for a sua capacidade de informar sobre o cumprimento da legalidade e fundamentalmente se a sua execução foi efectuada de uma forma económica, eficiente e eficaz. Para isso, a informação disponibilizada na contabilidade orçamental e patrimonial, não é suficiente. Estes dois sistemas contabilísticos informam, interna e externamente os utilizadores da informação contabilística sobre o grau de execução do orçamento, o impacto que essa execução teve no património e também sobre a formação dos resultados, tendo em conta a natureza dos custos e dos proveitos. No entanto, face à incapacidade do resultado para avaliar o desempenho no SPA, surge a necessidade de aos dois sistemas contabilísticos referidos, se associar a informação obtida na contabilidade analítica, cujos objectivos e formas de implementação se encontram detalhados nos planos sectoriais, para a saúde, autarquias locais, instituições de solidariedade e segurança social e educação.

¹⁰² A propósito da aproximação da contabilidade pública do modelo empresarial, Carvalho (2002:8), afirma que “houve, de facto, uma aproximação ao modelo empresarial, mas não uma fusão e as diferenças são, e continuam a ser, significativas. Por exemplo, na Administração Pública existe um sistema de Contabilidade Orçamental elaborada com regras e princípios orçamentais aprovados superiormente, com registos contabilísticos desde a aprovação do orçamento até ao pagamento ou cobrança, e que exige, de quem elabora e apresenta as contas na óptica orçamental, uma boa formação em Finanças Públicas e na legislação sobre a aquisição de bens e serviços”.

¹⁰³ Nomeadamente, na forma como o POCP através da articulação da contabilidade orçamental com a patrimonial permite, em partidas dobradas, abrir, modificar e executar o orçamento, tornando-o para além de um documento legal, um instrumento de gestão, pela informação que disponibiliza.

CAPÍTULO 4

A contabilidade analítica no sector público administrativo

De acordo com Caiado (2002) e Carvalho (2004), o sector público é susceptível de ser dividido em dois grandes grupos, o sector público administrativo e as empresas públicas, sendo estas obrigadas a aplicar o POC de acordo com a alínea d) do ponto 1 do artigo 2º do Decreto-Lei nº 410/89, enquanto que o sector público administrativo¹⁰⁴, aplica obrigatoriamente o POCP, de acordo com o ponto 1 do artigo 2º do Decreto-Lei nº 232/97. Este diploma refere ainda a possibilidade de virem a ser aprovados planos sectoriais.

Por definição e, citando Caiado (2004), um plano sectorial abrange o tratamento de todas as operações específicas dos organismos que compõem um determinado sector de actividade, pelo que relativamente à contabilidade pública, Portugal optou por um modelo semelhante aos adoptados noutros países europeus. Previu a aprovação de um plano de contas geral e de planos de contas orientados para as necessidades de informação de diferentes sectores de actividade.

O POCP, no artigo 5º, ponto 1 do DL nº 232/97, estabelece os prazos para a adaptação dos planos sectoriais em vigor, bem como os planos sectoriais que se mostrem indispensáveis e que serão aprovados mediante portaria do Ministro das Finanças ou de outros ministros competentes, ouvida a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública. O POCP revogou, deste modo, os planos sectoriais públicos existentes antes da sua publicação.

O POCP, como “plano de contas geral considera o conjunto de operações comuns a todos os sectores, mas não pode ter em conta as particularidades inerentes às operações realizadas pelo conjunto de entidades que formam determinado sector de actividade. Estas fazem parte dos planos sectoriais que explicitam para os respectivos destinatários determinadas informações úteis para a tomada de decisões por parte dos gestores”

¹⁰⁴ Composto pela Administração Central, Regional e Local e a Segurança Social.

(Caiado, 2006a:2). A publicação do POCP e dos seus planos sectoriais representam um marco importante da actual reforma da contabilidade pública que se iniciou com a publicação da Lei de Bases da Contabilidade Pública (Carvalho *et al.*, 2005).

Então, em Portugal, a contabilidade do sector público administrativo, optou por um modelo em que na dependência de um plano geral, existem planos sectoriais orientados especificamente para responder às necessidades do sector a que se destinam (Caiado, 2004). O POCP é um marco conceptual onde se enquadram os planos sectoriais publicados, bem como outros que possam vir a ser publicados (Carvalho e Ribeiro, 2004). Face à especificidade dos diferentes sectores abrangidos pelo POCP, foram criados planos sectoriais para responder às necessidades de informação, nomeadamente para as Autarquias Locais (POCAL), a Educação (POC-Educação), a Saúde (POCMS¹⁰⁵) e as Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSS¹⁰⁶).

4.1 – Análise comparativa dos planos sectoriais do POCP

Referindo Caiado (2006a:2), a coexistência no modelo contabilístico do sector público administrativo em Portugal dos dois tipos de planos, geral e sectorial, necessita que se assegure que não existem divergências entre o plano de contas nacional e os respectivos planos sectoriais. “Assim, aquando da aprovação destes, é fundamental que se evitem discrepâncias com o plano geral, sob pena de se poder pôr em causa a tão desejada normalização. Um plano sectorial é estruturalmente mais desenvolvido para atender às características das entidades/organismos que integram o sector, mas sempre dentro do esquema previsto no plano de contas geral”. Pelo que, o principal objectivo dos planos sectoriais coincide com o preconizado pelo POCP – “a criação de condições para a

¹⁰⁵ “É de salientar que este sector já tinha o Plano Oficial de Contabilidade dos Serviços de Saúde aprovado, pelo que a aplicação do sistema patrimonial do novo POCMS será mais fácil em comparação com o sector local e o sector da educação” (Carvalho e Ribeiro, 2004:24).

¹⁰⁶ “Embora fazendo parte do sector público administrativo, a Segurança Social utilizava o POC, com as devidas alterações. De facto, mediante a publicação do Decreto – Lei nº 24/88, de 29 de Janeiro, foi aprovado o Plano de Contabilidade das Instituições de Segurança Social. Todavia, no âmbito da reforma da contabilidade pública, este plano já não respondia às crescentes exigências dos utilizadores, pelo que necessitava de uma reformulação” (Carvalho e Ribeiro, 2004:25).

integração consistente de três sistemas de contabilidade (orçamental, patrimonial e analítica) numa contabilidade pública moderna que constitua um instrumento de apoio aos gestores públicos” (Carvalho e Ribeiro, 2004:21).

No sector público administrativo (SPA), a aplicação do POCP e seus planos sectoriais é efectuada da seguinte forma:

Quadro 4.1 - Aplicação do POCP e planos sectoriais no SPA

SPA	Administração Central e Regional	POCP	POC - Educação POCMS POCP*
	Administração Local		POCAL
	Segurança Social		POCISSSS

Fonte: Adaptado de Carvalho e Ribeiro (2004:21) e Caiado e Pinto (2001:25).

*Nas entidades contabilísticas da Administração Central onde não se aplique um plano sectorial, será aplicado o POCP.

De seguida, no quadro 4.2 apresentamos o âmbito e aplicação do POCP e dos seus planos sectoriais:

Quadro 4.2 – Âmbito e aplicação do POCP e dos seus planos sectoriais no SPA

POCP ¹⁰⁷	“Obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de Empresa Pública, bem como à segurança social” (Artigo 2º, ponto 1, do DL nº 232/97).
POCAL	“Obrigatoriamente aplicável a todas as autarquias locais e entidades equiparadas ¹⁰⁸ ”. (Artigo 2º, ponto 1, do DL nº 54-A/99).

¹⁰⁷ E ainda “às organizações de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado” (artigo 2º, ponto 2 do Decreto-Lei nº 232/97).

Quadro 4.2 – Âmbito e aplicação do POCP e dos seus planos sectoriais no SPA
(Continuação)

POC – Educação ¹⁰⁹	“Obrigatoriamente aplicável a todos os organismos e serv. do Ministério da Educação(e da Ciência e do Ensino Superior), bem como aos organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de Empresa Pública. (Artigo 2º, ponto 1, Portaria nº794/2000).
POCMS ¹¹⁰	“Obrigatoriamente aplicável a todos os serv. e organismos do Ministério da Saúde, bem como os organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública”. (Artigo 2º, ponto 1, da Portaria nº 898/2000).
POCISSSS	“Aplica-se obrigatoriamente a todas as instituições do sistema de solidariedade e segurança social” e também “às instituições do sistema de solidariedade e segurança social das Regiões Autónomas (Açores e Madeira). (Artigo 2º do DL nº 12/2002).

Fonte: Elaboração própria.

Os planos sectoriais para a educação, saúde, autarquias locais e instituições de solidariedade social e segurança social, como já referido, são uma adaptação do POCP às áreas onde se aplicam e evidenciam um maior detalhe nos diplomas que os aprovam, tal como podemos verificar no quadro 4.3, que de seguida apresentamos:

¹⁰⁸ De acordo com o artigo 2º, ponto 2, “são consideradas entidades equiparadas a autarquias locais, as áreas metropolitanas, as assembleias distritais, as associações de freguesias e de municípios de direito público, bem como as entidades que por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais”.

¹⁰⁹ De acordo com o ponto 2 da Portaria nº 794/2000, o POC – Educação é também aplicável às organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a educação ou que dependam, directa ou indirectamente, das entidades referidas no ponto 1 do mesmo artigo, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado e ou dos orçamentos privativos destas entidades.

¹¹⁰ De acordo com o ponto 2 da Portaria nº 898/2000, o POCMS é também aplicável às organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a saúde ou que dependam, directa ou indirectamente, das entidades referidas no ponto 1 do mesmo artigo, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado e ou dos orçamentos privativos destas entidades.

Quadro 4.3 – Comparação dos diplomas que aprovaram o POCP e os seus planos sectoriais

Artigos	POCP	POCAL	POC - Educação	POCMS	POCISSSS
1º	Aprovação				
2º	Âmbito e aplicação				
3º	Elementos a fornecer ao INE	Objecto			
4º	Comissão de Normalização Contabilística da Administração Publica	Publicidade	Prestação de contas das entidades contabilísticas	Prestação de contas	
5º	Normas de aplicação e normas transitórias	Apoio técnico e Acções de formação	Prestação de contas dos grupos públicos	Fases de implementa- ção	Consolida- ção de contas
6º	Entrada em vigor	Acompanha- mento das finanças locais	Fases de implementa- ção	Consolida- ção de contas	Publicitação das contas
7º		Elementos a fornecer ao INE	Publicitação das Contas	Publicitação das contas	Classificador económico
8º		Elementos a fornecer à DGO	Entrada em vigor	Entrada em vigor	Normas revogáveis
9º		Unidades monetárias			Entrada em vigor

Quadro 4.3 – Comparação dos diplomas que aprovaram o POCP e os seus planos sectoriais (Continuação)

Artigos	POCP	POCAL	POC - Educação	POCMS	POCISSSS
10º		Fases de implementa- ção			
11º		Regiões autónomas			
12º		Normas revogatórias			
13º		Entrada em vigor			

Fonte: Elaboração própria.

Por outro lado, se efectuarmos a comparação da estrutura do POCP face aos planos sectoriais das autarquias locais, da educação, da saúde e instituições de solidariedade social e de segurança social, verificamos, tal como se pode observar no quadro 4.4 que dos treze pontos referidos no mapa comparativo, nove são coincidentes. Relativamente ao ponto treze, relatório de gestão, todos os planos sectoriais o apresentam.

No que se refere ao ponto doze, tanto o POC – Educação, como o POCMS e o POCISSSS, destinam-no para a apresentação da consolidação de contas, enquanto que o POCAL, refere nesse ponto, os sistemas contabilísticos - documentos e registos. Relativamente ao ponto 3 - princípios contabilísticos, todos os planos sectoriais à excepção do POC – Educação, acrescentam ainda os princípios orçamentais.

Quadro 4.4 – Comparação da estrutura do POCP com os seus planos sectoriais

Pontos	POCP	POCAL	POC – Educação	POCMS	POCISSSS
1	Introdução				
2	Considerações técnicas				
3	Princípios contabilísticos	Princípios e regras	Princípios contabilísticos	Princípios e regras	
4	Critérios de valorimetria				
5	Balanço				
6	Demonstração dos resultados				
7	Mapas de execução orçamental				Notas ao mapa de controlo orçamental
8	Anexos às demonstrações financeiras				
9	Quadro de contas				
10	Código de contas				
11	Notas explicativas				
12		Sistemas contabilísticos - documentos e registos	Normas de consolidação de contas	Consolidação de contas	
13		Relatório de gestão			

Fonte: Elaboração própria.

O POCP, de forma a garantir uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e da execução orçamental da entidade, apresenta um conjunto de princípios contabilísticos fundamentais, os quais, quando comparados com os propostos pelos seus planos sectoriais, apresentam uma total coincidência (quadro 4.5):

Quadro 4.5 – Princípios contabilísticos do POCP e dos seus planos sectoriais

POCP – Entidade contabilística; continuidade; consistência; especialização ou acréscimo; custo histórico, prudência; materialidade e da não compensação.			
POCAL	POC – Educação a)	POCMS	POCISSSS
Todos os princípios contabilísticos apresentados nos planos sectoriais são iguais aos referidos no POCP.			

Fonte: Elaboração própria.

a) Este plano apresenta com maior detalhe o princípio da entidade contabilística, na sequência do estabelecimento de normas de consolidação de contas onde refere ainda a definição/constituição de “grupo público”. Por outro lado, embora não consagre no plano o princípio da substância sobre a forma, refere que o mesmo deve ser utilizado quando se trate de contabilizar bens em regime de locação financeira e na cedência de imobilizado com horizonte temporal de retorno (ponto 3 do POC – Educação).

Quanto aos princípios orçamentais incluídos na LEO, o POCP e o POC - Educação não os enunciam, contrariamente ao POCAL, POCMS e POCISSSS (quadro 4.6):

Quadro 4.6 – Os princípios orçamentais, o POCP e os planos sectoriais

O POCP e o POC-Educação – não referem os princípios orçamentais		
POCAL ^{III}	POCMS	POCISSSS
Independência		
Anualidade, Unidade, Universalidade, Equilíbrio, Especificação, Não consignação, Não compensação		

Fonte: Elaboração própria.

¹¹¹ O POCAL neste mesmo ponto, refere ainda as regras orçamentais fixando orientações sobre a previsão de impostos, taxas e tarifas, transferências correntes, transferências de capital e transferências financeiras e ainda, empréstimos e despesas com o pessoal.

Se o nosso objecto de comparação entre o POCP e os planos sectoriais se situar ao nível dos documentos de prestação de contas¹¹², verificamos:

Quadro 4.7 – Documentos de prestação de contas do POCP, POC – Educação, POCMS e POCISSSS e de publicidade e acompanhamento das finanças locais do POCAL

POCP Artº3º DL 232/97	POC – Educação ¹¹³ Artº4º Portaria 794/2000	POCMS ¹¹⁴ Artº4º Portaria 898/2000	POCISSSS Artº4º DL 12/2002	POCAL ¹¹⁵ Artº4º e 6º DL 54- A/99
Balanço, Demonstração dos Resultados, Mapas de execução orçamental, Anexos às demonstrações financeiras				
	Fluxos de Caixa			
	Situação Financeira			
	Relatório de Gestão			
	Parecer do órgão fiscalizador			
				Plano plurianual de investimentos
				Orçamento
				Execução anual do plano plurianual de investimentos

Fonte: Elaboração própria.

¹¹² De acordo com AECA (2001b:16e23), “a informação contabilística pública deve reflectir a imagem fiel do património, da situação financeira, da execução do orçamento e da actividade das administrações públicas”, embora a “envolvente económica, jurídica e social condicione a informação financeira que tem de ser congruente com o mesmo. As alterações no meio envolvente podem produzir modificações nas necessidades dos utilizadores, nos objectivos da informação financeira e nas normas que regem a sua elaboração”.

¹¹³ No sector da educação, todos os organismos que cumulativamente reúnam as condições de: dispensa de remessa das contas ao Tribunal de Contas, não estejam dotados de autonomia administrativa e financeira, estejam integrados num grupo público e a entidade mãe ou outra entidade intermédia do grupo assegure a expressão patrimonial e dos resultados desse organismo, podem dispor de um sistema simplificado de organização da contabilidade (ponto 2 do artigo 4º).

¹¹⁴ No POCMS no que se refere aos mapas de execução orçamental, distinguem-se por uma lado, os documentos que fazem face às necessidades da saúde e por outro, os que dão resposta às necessidades ao Orçamento do Estado (Carvalho e Ribeiro, 2004).

¹¹⁵ “As autarquias locais cujo movimento da receita seja inferior a 5000 vezes o índice 100 da escala indiciária das carreiras do regime geral da função pública podem dispor de um sistema simplificado de organização da contabilidade, ficando dispensadas da utilização do Diário, Razão, Balancetes e Balanço, nº 2.8.2.7 do POCAL, alterado pela Lei nº 162/99, de 14 de Setembro. Considera-se, no entanto, que devem elaborar o inventário e implementar um sistema de controlo interno” (Carvalho e Ribeiro, 2004).

Em todos os planos existe o Balanço, a Demonstração dos Resultados, os Mapas de Execução Orçamental e os Anexos às Demonstrações Financeiras. Todos os planos sectoriais apresentam o mapa de Fluxos de Caixa e o Relatório de Gestão. Quanto ao mapa da Situação Financeira, ele está apenas referido no POC - Educação e no POCMS, enquanto que esses dois planos e o POCISSSS apresentam o parecer do órgão fiscalizador. O POCAL, relativamente aos documentos previstos na “publicidade” e “acompanhamento e finanças locais”, para além dos documentos já referidos, apresenta ainda o plano plurianual de investimentos e sua execução e também, o orçamento, como já se evidenciou.

O Sistema de Controlo Interno previsto no POCP, também está contemplado e desenvolvido nos planos sectoriais entretanto aprovados e publicados.

Continuando a nossa análise comparativa, verificamos no ponto reservado ao código das contas, existe uma total coincidência das classes. Quanto às contas principais iremos efectuar a sua comparação, agrupando-as de acordo com o sistema contabilístico onde são movimentadas. Ao nível das contas da contabilidade orçamental a comparação, efectuada no quadro 4.8, inclui todas as contas apresentadas.

Quadro 4.8 - Comparação das contas da classe 0 do POCP, com os planos sectoriais

POCP	POCMS	POC – Educação	POCISSSS	POCAL
01-Orçamento – Exercício corrente				
02-Despesas				
021-Dotações iniciais, 022- Modificações Orçamentais, 0221- Transferências de dotações, 02211-Reforços, 02212- Anulações, 0224- Reposições abatidas a pagamentos, 023- Dotações disponíveis, 026- Cabimentos, 027- Compromissos				
0222-Créditos Especiais, 0223- Dotações retidas, 02231- Cativos ou congelamento, 02232- Descativos ou descongelamentos, 024-Duodécimos vencidos, 025- Créditos disponíveis				

Quadro 4.8 - Comparação das contas da classe 0 do POCP, com os planos sectoriais (Continuação)

POCP	POCMS	POC – Educação	POCISSSS	POCAL
03 Despesa				
031- Previsões Iniciais, 032- Revisões de Previsões, 0321- Reforços, 0322- Anulações, 033- Reforços – Créditos Especiais, 034- Previsões Corrigidas				
04- Orçamento – Exercícios futuros				
041- Exercício (n+1), 042- Exercício (n+2), 043- Exercício (n+3), 044- Exercícios seguintes				
05- Compromissos – Exercícios futuros				
051- Exercício (n+1), 052- Exercício (n+2), 053- Exercício (n+3), 054- Exercícios seguintes				
09- Contas de ordem				

Fonte: Elaboração própria.

Assim, podemos verificar ao nível da classe 0, que as contas do POCP são coincidentes com as dos planos sectoriais, à excepção das não aplicáveis no POCAL e que se referem às contas 024 e 025, uma vez que nas autarquias locais não é aplicável o regime de duodécimos, bem como as contas de cativos ou congelamentos, descativos ou descongelamentos, créditos especiais e dotações retidas.

No POC – Educação, ainda existem as contas 028 – Obrigações, 029 – Autorizações de pagamento e pagamento (desdobradas nas subcontas, 0291 - Autorizações de pagamento e 0292 – Pagamento) e ainda a conta 08 reservada aos fluxos de caixa.

Ao nível das contas da contabilidade patrimonial, a comparação será efectuada apenas ao nível dos dois dígitos e apresentada nos quadros, 4.9 e 4.10. No primeiro, constam as contas cuja designação do POCP é coincidente com a dos planos sectoriais e, no seguinte, as que apresentam divergências entre o POCP e os planos sectoriais, umas, por não se aplicarem no plano sectorial, outras, por ajustamento à actividade do plano onde se aplicam.

Quadro 4.9 - Contas da contabilidade patrimonial com a mesma designação no POCP e nos planos sectoriais

Contas da contabilidade patrimonial do POCP prevista também no POCAL, POC – Educação, POCMS e POCISSSS
Classe 1
11-Caixa, 12- Depósitos em instituições financeiras, 15- Títulos negociáveis 18- Outras aplicações de tesouraria, 19- Provisões para aplicação de tesouraria
Classe 2
22-Fornecedores, 23- Empréstimos obtidos, 24- Estado e outros entes públicos, 25- Devedores e credores pela execução do orçamento, 27- Acréscimos e diferimentos, 28- Empréstimos concedidos, 29- Provisões
Classe 3
31-Compras, 32- Mercadorias, 34- Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos, 37- Adiantamentos por conta de compras, 38- Regularização de existências, 39- Provisões para depreciação de existências
Classe 4
41-Investimentos financeiros, 42- Imobilizações corpóreas, 43- Imobilizações incorpóreas, 44- Imobilizações em curso, 45- Bens do domínio público, 48- Amortizações acumuladas, 49- Provisões para investimentos financeiros
Classe 5
51-Património, 56-Reservas de reavaliação, 57- Reservas, 59- Resultados transitados
Classe 6
61-Custos das mercadorias vendidas e das matérias consumidas, 62- Fornecimentos e serviços externos, 64- Custos com pessoal, 65- Outros custos e perdas operacionais, 66- Amortizações do exercício, 67- Provisões do exercício, 68- Custos e perdas financeiras, 69 Custos e perdas extraordinárias

Quadro 4.9 - Contas da contabilidade patrimonial com a mesma designação no POCP e nos planos sectoriais (Continuação)

Contas da contabilidade patrimonial do POCP prevista também no POCAL, POC – Educação, POCMS e POCSSSS
Classe 7
71-Vendas e prestações de serviços, 72- Impostos e taxas, 73- Proveitos suplementares, 74- Transferências e subsídios correntes obtidos, 75- Trabalhos para a própria entidade, 76- Outros proveitos e ganhos operacionais 78- Proveitos e ganhos financeiros, 79- Proveitos e ganhos extraordinários
Classe 8
81-Resultados operacionais, 82- Resultados financeiros, 83- Resultados correntes, 84- Resultados extraordinários, 88-Resultado líquido do exercício

Fonte: Elaboração própria.

De seguida, no quadro 4.10, apresentamos as contas da contabilidade patrimonial, de dois dígitos cuja designação não é coincidente no POCP e nos seus planos sectoriais.

Quadro 4.10 – Contas da contabilidade patrimonial cuja designação não é coincidente no POCP e nos seus planos sectoriais

Contas	POCP	POC - Educação	POCMS	POCSSSS	POCAL
13	Conta no Tesouro				
21	Clientes, contribuintes e utentes	Clientes, alunos e utentes	Clientes, utentes e Instituições Ministério da Saúde	Clientes, contribuintes e utentes	
26	Devedores e credores diversos	Outros devedores e credores			

Quadro 4.10 – Contas da contabilidade patrimonial cuja designação não é coincidente no POCP e nos seus planos sectoriais (Continuação)

Contas	POCP	POC - Educação	POCMS	POCSSS	POCAL
33	Produtos acabados e intermédios			Produtos acabados e intermédios	
35	Produtos e trabalhos em curso			Produtos e trabalhos em curso	
36	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo		Matérias de consumo	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	
55	Ajustamentos de partes de capital em empresas	Ajustamentos de capital em empresas		Ajustamentos de partes de capital em empresas	
63	Transferências correntes concedidas e prestações sociais				Transferências e subsídios correntes concedidos e prestações sociais

Fonte: Elaboração própria.

A Classe 9, tanto no POCP como nos planos sectoriais, é reservada para a contabilidade analítica, embora não apresente qualquer referência ou plano de contas para a sua aplicação ou forma de implementar. Justificando esta opção, Caiado (2006a:2) refere que “em termos de contabilidade interna ou analítica, é possível que a mesma tenha um lugar próprio no plano sectorial e não no plano geral. Isto porque as necessidades de informação próprias do sector assim o podem suscitar e exigir. Pode não existir contabilidade analítica ou de custos no plano geral e existir tal modelo no plano sectorial. Tal opção não põe em causa a normalização, desde que a situação assim o exija. Pelo contrário, a normalização sai francamente reforçada. A experiência vivida noutros países europeus que tiveram um percurso de normalização de várias décadas assim o recomenda”.

Nessa perspectiva, iremos de seguida perceber genericamente, em cada plano sectorial, pela análise do diploma que o aprova, a forma como é abordada a implementação da contabilidade analítica.

4.2 – A contabilidade analítica e os planos sectoriais do POCP

A informação disponibilizada pela contabilidade financeira ou patrimonial, ao não proporcionar informação relativamente às áreas funcionais das organizações, não permite a operacionalidade na planificação, no controlo e na tomada de decisões pelos gestores e empresários (Marcos e Naia, 2001) e, em simultâneo, não espelha o que se deixou de realizar e que se pode traduzir em perdas motivadas por, desperdício, ineficácia, subutilização ou má utilização dos recursos (Cunha, 2002). Por outro lado, a contabilidade analítica, focalizada para a valorização dos processos internos, visando o apuramento do resultado por função, actividade ou produto, vem colmatar estas insuficiências. Este sistema contabilístico está centrado no fornecimento de informação para os gestores internos, directamente ligados ao planeamento, direcção e controlo das operações e que têm de tomar uma variedade de decisões de gestão (Siegel e Shim, 2000).

Citando AECA, (1996), o objectivo último da contabilidade analítica ou de gestão é controlar os custos e a produção para que a gestão possa identificar as áreas problemáticas e adopte medidas correctivas. Nessa perspectiva, é prática que cada organização defina o sistema de contabilidade analítica em função das necessidades da gestão, ponderando, a estrutura organizativa, a sua dimensão, as actividades desenvolvidas, os recursos disponíveis e o contexto onde se insere. Na óptica dos utilizadores internos é fundamental que o desenho da contabilidade analítica esteja ligado à estratégia definida, à estrutura organizativa e sobretudo aos principais destinatários. Jordan *et al.* (2003) referem que, só quando essa informação permite avaliar o desempenho económico e financeiro da organização, ela compensa a dimensão com a utilidade que proporciona aos seus utilizadores.

A preocupação manifestada pelos gestores na avaliação do seu desempenho e dos factores que poderão estar na génese de bons ou maus desempenhos, tem conduzido ao aperfeiçoamento dos métodos e processos contabilísticos, conferindo cada vez maior primazia à contabilidade analítica.

Assim, este sistema contabilístico, tem que possibilitar a análise e avaliação das decisões tomadas, bem como, apoiar as decisões futuras, sendo um factor de diferenciação e êxito da organização.

Já na segunda metade do século XX, se colocaram novas exigências à contabilidade interna, começando a ser visível que para assegurar a competitividade das organizações era necessário racionalizar os custos de estrutura, tendo a contabilidade que fornecer à gestão, informação sobre esses mesmos custos, em cada uma das unidades que a compunham¹¹⁶. No entanto, para Jonhson e Kaplan (1987), registaram-se poucos progressos até à década de 80 relativamente à contabilidade interna, onde os modelos tradicionais de apuramento do custo industrial dos produtos produzidos¹¹⁷ ou serviços prestados revelaram um deficiente acompanhamento face ao despontar de novas técnicas de gestão e à rápida evolução das novas tecnologias de informação. Hoje, “para além da valorimetria ou avaliação das existências de produtos acabados e intermédios e em curso de fabrico, a Contabilidade Interna deve satisfazer ainda as necessidades que a gestão tem na imputação de responsabilidades aos diversos níveis em que se decompõe a estrutura orgânica, as quais advêm, não só do incumprimento de metas definidas, mas também do nível de custos suportados para prosseguimento dos objectivos a atingir” (Caiado, 1999:128).

¹¹⁶ Nessa altura, o Plano de Contas Francês apresentou um modelo de apuramento de custos tendo por base os centros de custos ou secções homogéneas. Sendo que, centros de custos são unidades contabilísticas que resultam da decomposição de um centro de responsabilidade (Pereira e Franco, 2001:69). Caiado (2002:81) define centro de responsabilidade como “uma unidade orgânica descentralizada dotada de objectivos específicos e de um conjunto de meios materiais e humanos que permitem ao responsável do centro realizar o seu programa de actividade com a maior autonomia possível”.

¹¹⁷ Os componentes do custo industrial dos produtos são os custos as matérias-primas (MP), a mão-de-obra directa (MOD) e os gastos gerais de fabrico (GGF). Segundo Caiado (2002:75) “matérias-primas são todas as matérias ou materiais consumidos na fabricação que, após as operações de transformação características do regime de fabrico da empresa, dão origem a produtos terminados”. A MOD consiste nas remunerações e respectivos encargos sociais com o pessoal afecto directamente à linha de fabrico. Os GGF incluem todos os outros custos que não são MP nem MOD, nomeadamente a água, a electricidade, os seguros as amortizações bem como a mão-de-obra indirecta.

Especificamente e citando AECA (2001d), a administração pública tem de satisfazer um conjunto de necessidades sociais em contínua expansão, o que juntamente com as limitações dos recursos públicos, exige uma gestão efectiva dos mesmos. Por outro lado, cita ainda este documento que, a preocupação crescente pela obtenção de eficiência, eficácia e economia na gestão pública, vem confirmar que, a informação agregada das demonstrações financeiras com uma visão global da organização, deve ser complementada com uma informação mais detalhada sobre cada uma das partes que a compõem. Essa informação é elaborada pela contabilidade de interna e deve apresentar, entre outros, os seguintes objectivos:

- Clarificar a forma como são empregues os dinheiros públicos numa perspectiva de eficiência, eficácia e economia, possibilitando o controlo de gestão sobre aspectos concretos da entidade;
- Determinar e justificar o valor das taxas e preços públicos;
- Facilitar a elaboração e avaliação dos orçamentos;
- Fundamentar a valorização dos bens produzidos;
- Apoiar a adopção de decisões sobre a produção de bens ou prestação de serviços com o conhecimento detalhado dos custos e dos proveitos;
- Facilitar a prestação de contas e a informação aos órgãos nacionais e internacionais para fundamentar apoios obtidos, ou a entidades financiadoras;
- Permitir a realização da repartição racional dos recursos da entidade mediante a adequada justificação das suas necessidades e a comparação com outros serviços similares ou entre diferentes exercícios económicos.

A estes objectivos, Carvalho *et al.* (2007) acrescentam: comparar custos reais com previsionais e facilitar a elaboração do orçamento.

Em Portugal, a obrigatoriedade da contabilidade analítica na administração pública não se restringe a um diploma. A título de exemplo, no Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho, o seu artigo 16º instituía que, “os serviços ou organismos devem organizar uma contabilidade analítica como instrumento de gestão”; Em 1997, o POCP também obriga este sistema contabilístico. Em 2002, o Conselho Económico-social, no parecer sobre as grandes opções do Plano para 2003, referia como urgente para a administração pública, a adopção de métodos de contabilidade analítica que permitissem conhecer o custo real

do fornecimento dos serviços sendo ou não, total ou parcialmente, pagos pelos utentes. Ou seja, há muito que se reconhece a necessidade deste sistema contabilístico na administração pública, sendo inclusivamente de aplicação obrigatória. Todavia, a sua implementação nas entidades públicas apresentou-se como um desafio com diferentes soluções nos planos sectoriais do POCP, como se pode observar de seguida.

4.2.1 – O POCAL e a contabilidade analítica ou de custos

No diploma que aprova o POCAL, o DL nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro, este sistema contabilístico é designado por contabilidade de custos. A introdução do POCAL, refere no ponto 5 que, a contabilidade de custos “constitui um importante instrumento de gestão financeira”, fixando por isso este plano, um conjunto de procedimentos contabilísticos obrigatórios para se apurar os custos por funções e ainda para determinar os custos subjacentes à fixação das tarifas e dos preços. Quanto às funções principais que competem a estas entidades desempenharem, de acordo com o ponto 10.1, são respectivamente: funções gerais; funções sociais; funções económicas e outras. Relativamente aos bens e serviços para os quais se fixam tarifas e preços, a sua discriminação é efectuada no capítulo 6 do orçamento das receitas correntes.

Continuando a análise pelo diploma em causa, no ponto 2.8, dedicado aos sistemas contabilísticos, está previsto que:

- A contabilidade analítica é obrigatória no apuramento do custo das funções, bem como, dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços (ponto 2.8.3.1), e que “o custo das funções, dos bens e dos serviços, corresponde aos respectivos custos directos e indirectos¹¹⁸ relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiros” (ponto 2.8.3.2);

¹¹⁸ Custos directos são aqueles que não se verificariam se não existir objecto de custo (Pereira e Franco, 2001). Para Álvarez (Coord) (2000:58), custos directos são os custos que podem ser identificados clara e inequivocamente e vincular-se directamente ao objecto de custo e que, se controlam economicamente de forma individualizada no processo de imputação aos objectivos de custos. Os custos indirectos, são os que não se identificam directamente com os produtos, serviços, linhas ou actividades ou que não resulta economicamente vantajoso a sua medição para os atribuir de forma individualizada (Álvarez (Coord), 2000:58). Sempre que há custos indirectos ou comuns a uma determinada quantidade de produtos, há que definir critérios para a sua repartição (Caiado, 2002).

- Sejam utilizados coeficientes para imputar os custos indirectos, após o apuramento dos custos directos por função. O “coeficiente de imputação dos custos indirectos de cada função correspondente à percentagem do total dos respectivos custos directos no total geral dos custos directos apurados em todas as funções”. No que respeita a cada bem ou serviço, esse coeficiente de imputação “corresponde à percentagem do total dos respectivos custos directos no total dos custos directos da função em que se enquadram”. Ou seja, o POCAL prevê a utilização de uma base única¹¹⁹ de repartição para imputar os custos indirectos, sendo essa base, o resultado do peso percentual dos custos directos da função, face ao total dos custos directos. Logo, é admitido que em cada função, há uma relação directa de causa e efeito entre os custos directos e os indirectos;
- Da aplicação do respectivo coeficiente de imputação ao montante total dos custos indirectos, se obtenham os custos indirectos de cada função. Quanto aos custos indirectos de cada bem ou serviço, eles são obtidos “aplicando ao montante dos custos indirectos da função em que o bem ou serviço se enquadra o correspondente coeficiente de imputação dos custos indirectos” (ponto 2.8.3.4);
- O custo de cada função, bem ou serviço se apure adicionando aos respectivos custos directos os custos indirectos; Ou seja, de acordo com o seu custo total;
- Quanto aos documentos da contabilidade de custos, são referidos, no ponto 2.8.3.6, para cada um deles, os conteúdos mínimos obrigatórios consubstanciados nas seguintes fichas:
 - a) Materiais (Mapa CC – 1);
 - b) Cálculo do custo/hora da mão-de-obra (Mapa CC – 2);
 - c) Mão-de-obra (Mapa CC – 3);
 - d) Cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas (Mapa CC – 4);

¹¹⁹ A imputação efectuada através de uma base única, pode tornar questionável o custo apurado, dado que, o conjunto de custos a repartir, com origem em diferentes naturezas, dificilmente têm o mesmo comportamento face à base escolhida. Para minimizar o impacto da utilização de coeficientes de imputação, sugeria-se a utilização de um conjunto de bases, ou bases múltiplas, cuja metodologia é semelhante. A escolha das bases incide na relação causa-efeito com o conjunto de custos agregados. Contudo, continuamos a ter um somatório de custos com naturezas diferentes para os quais se estabeleceu uma relação de proporcionalidade. Face ao modelo, vários autores afirmam que os custos calculados são tanto mais distantes da realidade quanto: maior for o peso dos custos indirectos no total dos custos; menor for o número de bases de repartição escolhidas e maior for a dificuldade em estabelecer uma relação de causa-efeito entre a(s) base(s) escolhidas e os custos que repartem.

- e) Máquinas e viaturas (Mapa CC – 5);
- f) Apuramento de custos indirectos (Mapa CC – 6);
- g) Apuramento de custos de bens e serviços (Mapa CC – 7);
- h) Apuramento de custos directos da função (Mapa CC – 8);
- i) Apuramento de custos por função (Mapa CC – 9).

No POCAL, de acordo com o ponto 2.2, a demonstração de resultados por funções¹²⁰ é de elaboração facultativa. No entanto, o mapa de apuramento de custos por funções é de elaboração obrigatória.

Posteriormente, no ponto 12, destinado aos sistemas contabilísticos – documentos e registos, é apresentado por mapa, o seu conteúdo. A título de exemplo, o mapa “Materiais”, referido no ponto 2.8.3.6 alínea a), de acordo com o ponto 12.3.1, deve conter: o mês e ano, bem como, a identificação da autarquia local e da função, bem ou serviço (designação e código), o material, requisição interna, data, designação, quantidade, custo unitário, custo total e total geral e ainda, a assinatura do funcionário e do responsável.

Ou seja, neste plano, relativamente à contabilidade de custos, estão definidos os critérios para o cálculo do custo das funções, bem como de bens e serviços e estão também previstos os mapas obrigatórios, que resultam das diferentes fases de apuramento de custos e que passam por:

- Analisar os custos por natureza, cuja informação é disponibilizada, na contabilidade patrimonial e registando os custos incorporáveis;
- Efectuar, de acordo com o objecto de custo, a respectiva reclassificação dos custos em directos e indirectos;
- Agrupar os custos por funções;
- Analisar se os custos por função, são directos ou indirectos a um bem e serviço e atribuir os primeiros e repartir os segundos, por cada bem ou serviço produzido de modo a apurar o custo por bem produzido ou serviço prestado.

¹²⁰ Este documento, de acordo com Serra *et al.* (2007), que visa apresentar de uma forma resumida o desempenho económico da entidade, assume-se como um documento de excelência da contabilidade analítica e como um excelente indicador de performance das organizações, permitindo alcançar mais rapidamente os vectores da nova contabilidade pública, no entanto, contrariando essa filosofia a Demonstração de Resultados por Funções continua relegada para segundo plano.

4.2.2 – O POCMS e a contabilidade analítica ou de custos

Aprovado pela Portaria nº 898/2000, de 28 de Setembro, o POCMS, no que respeita à contabilidade analítica, refere nas considerações técnicas no sub ponto 2.8, a obrigatoriedade da aplicação deste sistema contabilístico nas instituições do Serviço Nacional de Saúde¹²¹ (SNS), para os quais exista um plano de contas da contabilidade analítica, salientando que o Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH), tinha sido superiormente aprovado em 27 de Novembro de 1996, sendo de aplicação obrigatória no subsector do SNS. Refere ainda que, o “PCAH contém as normas de procedimento para a elaboração da referida contabilidade”. A 3ª edição deste plano foi publicada em Janeiro de 2007.

A implementação do POCMS, de acordo com Silva *et al.* (2006), foi um processo rápido e imediato, iniciando-se logo após a sua aprovação e generalizando-se a todas as instituições em apenas dois anos. Por outro lado, citando Macedo e Macedo (2005), particularmente nos hospitais, a contabilidade analítica, apoiada pelo PCAH desde 1996, é um instrumento fundamental, entre outros, para a autonomia dos serviços, a responsabilização das chefias e o acompanhamento do desempenho dos serviços.

No ponto 8 - Anexos às demonstrações financeiras, (sub ponto 8.4) o POCMS, apresenta as notas sobre a contabilidade analítica referindo que constitui “um potente instrumento de gestão e um importante factor de análise dos elementos da saúde” e que “o já elaborado Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais criou as normas necessárias para elaboração de mapas complementares de gestão interna, devendo evidenciar pormenorizadamente todo o conhecimento do sector da saúde em Portugal”.

O objectivo do Plano de Contabilidade Analítica para os Hospitais é estabelecer linhas orientadoras para uma uniformização dos critérios de imputação e formas de distribuição dos custos/proveitos, possibilitando assim as mais diversas análises e estudos entre as várias unidades hospitalares. A finalidade deste plano é o aperfeiçoamento dos dados analíticos e um controlo de gestão mais eficaz, para que,

¹²¹ O Serviço nacional de saúde abrange todas as instituições e serviços oficiais prestadores de cuidados de saúde, dependentes do Ministério da Saúde (Lei nº 48/98).

exista uma utilização mais eficiente e racional dos recursos, o que se vai repercutir numa melhor qualidade na prestação de cuidados aos utentes.

O PCAH utiliza o método das Secções Homogéneas (SH) para calcular o custo unitário de cada secção homogénea para depois o imputar aos objectos de custo e assim apurar os seus custos unitários. De acordo com o Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais, as secções de um hospital, deverão ser agrupadas da seguinte forma:

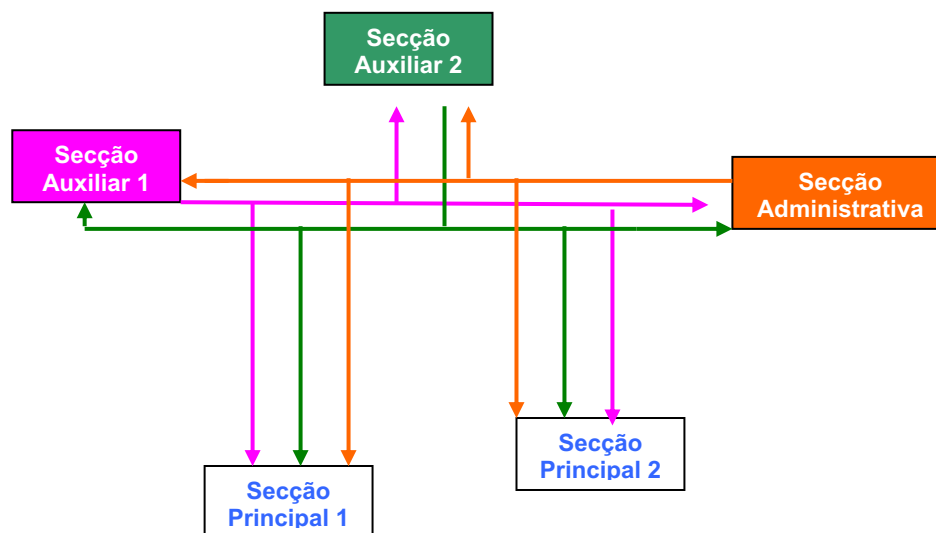
- Secções principais, que são as secções que prestam serviços directamente à actividade principal da unidade hospitalar. Exemplo: internamento e consulta externa;
- Secções auxiliares, que são as secções que prestam serviços a outras secções e que devem subdividir-se em: secções auxiliares de apoio clínico; e secções auxiliares de apoio geral;
- Secções administrativas, que são secções que dizem respeito a actividades gerais (como por exemplo, administração, contabilidade, aprovisionamento, etc.) e ainda,
- Secções não imputáveis, que são as secções que não estão associadas à actividade das secções principais, auxiliares e administrativas. Por exemplo, exames requisitados pelo exterior.

No apuramento de custos das SH, de acordo com o estabelecido no PCAH, podemos identificar quatro níveis, sendo que:

- No 1º nível, se efectua a imputação dos custos directos às secções principais, auxiliares e administrativas, uma vez que é possível associar directamente alguns custos a uma secção, dado que são consequência directa da sua actividade. A este nível deve-se ter especial atenção na reclassificação de cada custo por natureza, com origem em contas da contabilidade patrimonial, assim como ao registo do centro de custo adequado;
- O 2º nível corresponde à imputação dos custos totais das secções administrativas pelas secções auxiliares e principais;
- No 3º nível, efectua-se a imputação dos custos totais das secções auxiliares de apoio geral às secções que beneficiam dos seus serviços; e
- No 4º nível, imputam-se os custos totais das secções auxiliares de apoio clínico às secções principais que beneficiam da sua actividade.

Assim, os únicos custos que são directos são os referentes ao 1º nível. Todos os outros são indirectos, pelo que há a necessidade de imputar estes custos às secções. Após ter-se atribuído os custos directos às secções a que dizem respeito, procede-se à imputação dos custos das secções auxiliares e administrativas pelas secções principais que utilizam os seus recursos. De acordo com o mesmo Plano será utilizado o método de prestações recíprocas quando as secções auxiliares e administrativas fornecem serviços entre si, o que é uma realidade nas instituições hospitalares. De seguida, a título de exemplo, apresentamos na figura 4.1 o esquema do método das prestações recíprocas:

Figura 4.1 – Esquema do método das prestações recíprocas



Fonte: Teixeira e Picoito (2007) citando o PCAH (2007:50).

De acordo com o PCAH (2007), o custo total de uma secção homogénea é igual à soma dos seus custos directos com os custos indirectos imputados. Logo, o sistema de apuramento de custos utilizado é o custeio total¹²². O custo unitário de uma secção homogénea é igual à divisão dos seus custos totais pela respectiva produção. Pode ainda calcular-se o custo unitário directo de uma secção homogénea, dividindo o custo total

¹²² O custeio total ou por absorção é um sistema de acumulação de custos e valorização que incluem dentro do custo dos *outputs* todos os custos directos e indirectos que estão relacionados com a função produtiva independentemente de serem fixos ou variáveis (Álvarez (Coord.), 2000:118).

directo dessa secção pela produção da mesma. Procedendo de forma similar com os custos indirectos, obtém-se para apurar o custo unitário indirecto da secção.

Assim, se no apuramento do custo real se utiliza o método das secções homogéneas, sugere-se que, na elaboração do orçamento destas entidades contabilísticas deva ser utilizado o mesmo método, pelo que o orçamento anual dos hospitais deverá fazer-se acompanhar de orçamentos de cada secção homogénea, com a previsão de custos directos e indirectos, totais e unitários (Teixeira e Picoito, 2007).

Relativamente aos proveitos, o PCAH (2007) refere que a sua imputação deve ser efectuada pelas secções principais e auxiliares, de acordo com a tabela apresentada no ponto denominado, imputação dos proveitos. Os mapas previstos para a contabilidade analítica são:

- O mapa da realização das secções homogéneas – custos, onde é apresentado, entre outros, informação sobre a unidade de obra, percentagem dos custos directos face ao total, percentagem dos custos indirectos face ao total e custo unitário;
- O mapa de realização das secções homogéneas – proveitos, onde se evidencia, entre outros, a informação sobre a natureza dos proveitos da secção e o seu valor percentual face ao total dos proveitos, a unidade de obra e o proveito unitário total e directo dessa unidade de obra.

No POCMS a Demonstração dos resultados por funções não é obrigatória.

4.2.3 – O POCISSSS e a contabilidade analítica ou de custos

O Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social, aprovado pelo Decreto – Lei nº 12/2002, de 25 de Janeiro, logo na Introdução, refere a integração dos três sistemas contabilísticos previstos no POCP, a contabilidade, orçamental, patrimonial e a analítica, de forma a dar uma resposta mais adequada às necessidades de gestão e controlo orçamental, para além de proporcionar um acréscimo de transparência da situação financeira do sistema.

O POCISSSS prevê a criação de centros de custos que se considerem mais relevantes e a serem desenvolvidos na classe 9. Assim, a partir do apuramento do custo de cada centro de custos, poderá, através do método das secções homogéneas, efectuar-se o apuramento do custo dos serviços das instituições do sistema de solidariedade e de segurança social.

Ou seja, este plano, também prevê a criação de centros de custo. A este propósito, no ponto 2.8 – Sistemas contabilísticos, relativamente à contabilidade analítica, refere que no contexto das competências atribuídas ao sistema de solidariedade e segurança social e ainda, às exigências do controlo de gestão, se devem criar “centros de custos, regras e mapas adequados que a cada momento a dinâmica da gestão do sistema determine”. Por outro lado, no ponto destinado às notas sobre a contabilidade analítica, confirma a importância atribuída a este sistema contabilístico, afirmando que, por constituir um “potente instrumento de gestão e um importante factor de análise das receitas e despesas do sistema de solidariedade e de segurança social” se entende que o seu desenvolvimento, num futuro próximo, constituirá um complemento de gestão que deverá evidenciar pormenorizadamente todo o conhecimento do sistema. Todavia, ainda que o diploma reconheça a importância da contabilidade analítica, nada refere sobre as secções principais e auxiliares a serem criadas, bem como não apresenta a estrutura dos mapas a elaborar ou a forma de divulgar a informação obtida.

4.2.4 - O POC - Educação e a contabilidade analítica ou de custos

Aprovado pela Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro, o POC – Educação, é também um plano sectorial do POCP que ao complementar a contabilidade orçamental com a patrimonial e analítica, pretende realizar de uma forma integrada a “análise da eficiência e eficácia das despesas públicas com a educação, permitindo passar dos objectivos para os resultados das actividades e dos projectos, estabelecendo a correspondência entre os meios utilizados e os objectivos programados” (ponto 1.3 da Introdução).

Quanto à contabilidade analítica, o POC - Educação, logo na Introdução (ponto 1.8) refere, entre outros, que é um dos sistemas obrigatórios, constituindo um importante

instrumento de gestão para análise e controlo dos custos com a educação, bem como dos proveitos e dos resultados das actividades, apresentando para o efeito, um mapa de demonstração de custos por funções¹²³ e quadros de análises de custos por actividades. No ponto seguinte, salienta entre outros, que tanto, o mapa da demonstração dos resultados por funções como os quadros da contabilidade analítica, são documentos de prestação de contas obrigatórios.

Por outro lado, no ponto reservado aos anexos às demonstrações financeiras (ponto 2.4), que abrange um conjunto de informações que permitem, “uma adequada compreensão das situações expressas nas demonstrações financeiras” e que são úteis para uma melhor avaliação do seu conteúdo, o POC – Educação, refere que estes anexos compreendem quatro partes distintas, que são: “Caracterização da entidade; Notas ao balanço e à demonstração dos resultados; Notas sobre o processo orçamental e respectiva execução; e Notas sobre a contabilidade analítica”. Salienta-se que as partes dos anexos relativas à caracterização da entidade, notas ao balanço e à demonstração dos resultados, bem como as notas sobre o processo orçamental e respectiva execução, estão também evidenciadas no POCAL e no POCISSSS, o mesmo não acontecendo no que se refere às notas sobre a contabilidade analítica.

No ponto 2.8.1 são enunciados exhaustivamente os objectivos da contabilidade analítica no POC-Educação, os quais se evidenciam de seguida:

- a) “A obtenção e justificação do custo por actividades intermédias¹²⁴ e finais¹²⁵”. Clarifica depois que, com este objectivo, pretende-se relativamente às faculdades, escolas ou instituições do ensino superior, o custo dos serviços internos por, curso, disciplina, aluno, projecto de investigação e outras actividades internas, tais como a prestação de serviços à comunidade;
- b) “Obter informação do valor dos custos dos serviços públicos que têm como contrapartida um preço, uma taxa ou uma propina de forma a fundamentar esse

¹²³ Na demonstração de custos por funções, poderá analisar-se os custos por funções, produtos e serviços ou actividades, sendo por isso um instrumento fundamental para apoiar a tomada de decisão (ponto 2.2.2).

¹²⁴ Tais como os centros auxiliares, serviços administrativos e financeiros e órgãos de gestão.

¹²⁵ Que podem ser: um curso, uma disciplina, refeição, bem ou produto final para venda ou para activo, ou serviço externo, etc.

valor exigido ao utilizador dos serviços públicos”¹²⁶, salientando que, com este objectivo, se pretende comparar, em cada uma das actividades, proveitos directos com custos directos e proveitos directos com custos totais¹²⁷;

- c) “Calcular os custos, proveitos e resultados das actividades, produtos ou serviços suportados integralmente pelo comprador”¹²⁸, tal como um serviço especializado prestado à comunidade;
- d) “Apoiar a adopção de decisões sobre a entrega a unidades externas da produção de bens ou prestação de serviços”;
- e) “Justificar a aplicação de receitas provenientes de actividades externas e destinadas a uma actividade específica”;
- f) “Valorizar os activos circulantes destinados à venda e os activos fixos produzidos pela entidade, para efeitos de registo na contabilidade patrimonial”;
- g) “Analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos, obtendo-se informação se os objectivos previstos foram alcançados e quais os desvios entre os custos previsionais e os custos reais, bem como entre os proveitos previsionais e os proveitos reais para o caso das actividades referidas em c)”;
- h) “Proporcionar ao gestor do ente público informação adequada que permita elaborar indicadores de eficiência, eficácia e economia, a incluir no relatório de gestão”.
- i) “Proporcionar informação adequada que permita elaboração do mapa de demonstração de custos por funções ou actividades, bem como os outros quadros apresentados no ponto 8.4 - Notas sobre a contabilidade analítica, do anexo às demonstrações financeiras.

Da leitura atenta dos objectivos enunciados para a contabilidade analítica prevista no POC-Educação, constatamos a dimensão e complexidade do sistema proposto e por outro lado, o potencial de informação que se poderá obter, não só para os utilizadores externos, como para os internos, no apoio à gestão da entidade contabilística. Todavia, não deixamos de referir Angulo *et al.* (2006) salientando a importância de, após

¹²⁶ De acordo com Cravo *et al.* (2001), estas serão actividades não lucrativas.

¹²⁷ De seguida apresenta um exemplo obter informação dos custos directos e dos proveitos directos de um curso bem como o resultado económico através da diferença entre os proveitos directos e os custos totais (onde devem estar incluídos parte dos custos de estrutura da instituição).

¹²⁸ De acordo com Cravo *et al.* (2001), estas serão actividades lucrativas.

estabelecidos os objectivos da contabilidade analítica, quando se efectua a sua implementação, se ter presente o interesse do utilizador pelos resultados obtidos e as potencialidades que derivam dos seus *outputs*, uma vez que, se a considerarem como uma ferramenta para apoiar a gestão, mais facilmente participam na sua implementação e operacionalidade.

No seu ponto 2.8.2, o POC – Educação, reforça o já referido no ponto 2.5 e aconselha que este sistema contabilístico seja apoiado num plano de contas onde deverão ser criadas contas ou subcontas para o registo:

- “Dos custos de cada actividade ou serviço interno;
- Dos custos previsionais por cada produto ou serviço final;
- Dos custos reais por cada produto ou serviço final;
- Dos desvios entre os custos previsionais e os custos reais;
- Dos proveitos identificados com uma actividade, respectivos custos e resultados;
- Dos custos não imputados (por exemplo custos extraordinários) ”.

Neste ponto, está ainda previsto por cada produto, serviço ou actividade final, obter-se da contabilidade analítica a informação sobre os custos directos e indirectos e também dos custos com o pessoal docente e não docente, funcionamento, amortizações e provisões, para além de, outros custos, prevendo-se ainda obter informação por, produto, serviço ou actividade final, com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico, dos custos totais do exercício económico e, do custo total acumulado.

Relativamente à utilização do sistema de custeio total, no ponto 2.8.3, é afirmado que “os custos dos bens para venda e dos serviços prestados correspondem aos respectivos custos directos e indirectos, incluindo custos administrativos da própria entidade”. Prevê também que, relativamente à imputação dos custos indirectos, ela se deve efectuar através de um coeficiente utilizando diferentes bases de repartição. Ou seja, ser efectuada através de bases múltiplas, reforçando que as mesmas devem ter uma relação “directa com o consumo desses custos pelas diferentes actividades”. Todavia, afirma ainda que a base principal de repartição dos custos indirectos, deve ser “o número de horas de cada actividade em relação ao total de horas de trabalho do exercício

económico”. Nas entidades cuja actividade principal é o ensino, é também referido que a repartição dos custos indirectos pelas funções ensino, investigação e prestação de serviços, deve ser fundamentada e justificada¹²⁹.

O POC – Educação estabelece, no ponto 2.8.5 que, o período do exercício económico da contabilidade analítica é o ano escolar. Todavia, sempre que os organismos ou entidades não sejam financiados através de receitas relacionadas com as actividades finais, o seu ciclo termina com o cálculo dos custos totais das actividades uma vez que as receitas ou proveitos comuns não serão repartidas pelas actividades finais (ponto 2.8.4). Fica ainda claro que nestas circunstâncias, a sua análise resulta da comparação entre os custos previsionais, ou outros de referência, e os custos reais.

No ponto 8 - Anexos às demonstrações financeiras, nas notas sobre a contabilidade analítica (8.4), são evidenciados os quadros respeitantes aos modelos 1 a 8 e que se referem aos mapas de demonstração dos resultados por actividade ou centros de custo, agrupados da seguinte forma:

- A1 – “Custos de actividades ou serviços internos de apoio”;
- A2 – “Custos da actividade, ensino”;
- A3 – “Custos da actividade investigação”;
- A4 – “Custos das actividades de apoio aos utentes”;
- A5 – “Custos da actividade prestação de serviços”;
- A6 – “Custos de outras actividades”;
- A7 – “Custos de produção para a própria entidade”;
- A8 – “Mapa de demonstração de custos por funções”.

Sintetizando, o POC – Educação, relativamente à contabilidade analítica evidencia:

- A apresentação dos objectivos desse sistema contabilístico;
- A utilização de um plano de contas na classe 9 para registar entre outros: Os custos de cada actividade ou serviço interno; O custo previsional de cada produto ou serviço; O custo real de cada produto ou serviço; O apuramento de desvios; e Os proveitos

¹²⁹ Nomeadamente quando para a função ensino são repartidos menos de dois terços dos custos com pessoal docente.

identificados com uma actividade e respectivos custos e resultados, de tal forma que, garanta a obtenção por produto/serviço ou actividade, informação dos custos directos, indirectos e comuns, dos custos com pessoal docente e não docente, funcionamento, amortizações, provisões ou outros e ainda, dos custos totais do exercício económico e do custo total acumulado de actividades, produtos ou serviços;

- A utilização do sistema de custeio total;
- A imputação dos custos indirectos através de uma base múltipla, embora apresente como regra geral de repartição dos custos indirectos, o coeficiente de imputação que resulta do rácio:

$\text{N}^\circ \text{ de horas de cada actividade} / \text{total de horas de trabalho do exercício económico}$

- A definição do exercício económico na contabilidade analítica, que corresponde ao ano escolar, salientando que, produtos ou serviços com duração diferente, deverão continuar a ter a informação dos custos e proveitos que lhe digam respeito;
- A utilização do custeio real e do custo padrão, para analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos;
- A obrigatoriedade da elaboração da Demonstração de custos por funções;
- O estabelecimento no ponto referente aos anexos às demonstrações financeiras, nas notas sobre a contabilidade analítica, do modelo e informação para a elaboração dos mapas de Demonstração dos resultados por actividade ou centro de custo;
- Proporcionar ao gestor da organização, informação que lhe permita calcular indicadores de eficiência, eficácia e economia, a incluir no relatório de gestão.

Actualmente, a efectiva implementação no SPA dos três sistemas contabilísticos previstos no Plano Oficial de Contabilidade Pública, a contabilidade orçamental, a contabilidade patrimonial e a contabilidade analítica, necessita, para além do Plano geral, o POCP, de planos sectoriais. De acordo com a realidade actual, a implementação da contabilidade orçamental e patrimonial, ao estar detalhada no POCP, faz com que a sua informação seja facilmente comparável em todas as entidades contabilísticas. Relativamente à contabilidade analítica, a sua implementação, proposta por planos sectoriais, nomeadamente, POCAL, POCMS, POCISSSS e POC-Educação, não apresenta um modelo único. Nos três primeiros planos sectoriais, o apuramento de

custos é efectuado pela organização da informação contabilística da entidade em centros de custos, ou seja, pelo método das secções homogéneas, enquanto que o último, organiza a informação contabilística em actividades, utilizando o custeio baseado nas actividades. Assim, pretende-se que a comparabilidade da informação deste sistema contabilístico, seja por sector de actuação, o que se justifica pela especificidade, dimensão e diversidade dos organismos e serviços públicos.

Salienta-se ainda a viragem verificada na maioria das propostas de implementação para a contabilidade analítica, que sendo um sistema de informação para a gestão, vê o seu âmbito de actuação ser alargado a utilizadores externos, ao ser prevista a divulgação da sua informação em mapas, com estrutura definida, nos anexos às demonstrações financeiras. Espera-se ainda, que este sistema contabilístico apoie com a sua informação, o cálculo de indicadores de eficiência, eficácia e economia.

Em resumo, um dos objectivos do POCP e dos seus planos sectoriais é a análise, avaliação e comparação da eficiência, eficácia e economia com que são geridos os dinheiros públicos, sendo fundamental a definição de indicadores. Para o seu cálculo, necessitamos de um adequado sistema de informação que depende grandemente da existência ou não da contabilidade analítica na entidade pública. Por outro lado, não basta calcular indicadores, é necessário fazer a sua selecção e apresentação aos utilizadores adequados (Sánchez e Alonzo, 2003).

CAPÍTULO 5

Indicadores de gestão no sector público administrativo

Citando Fernandes e Guzmán (2003), a modernização da administração pública implica, entre outros, realizar reformas nos instrumentos de gestão utilizados nas entidades contabilísticas, de forma a reflectirem a nova realidade.

A necessidade, cada vez maior, de gerir os recursos públicos de uma forma rigorosa e transparente, associada à obrigatoriedade de o fazer com eficiência, eficácia e economia, tem dinamizado um conjunto de procedimentos para a utilização de mecanismos que permitam apoiar e simultaneamente avaliar essa mesma gestão. Como consequência, os gestores públicos necessitam de ferramentas que permitam valorizar o emprego dos recursos de que dispõem, bem como detectar possíveis ineficiências e adoptar as medidas adequadas para as corrigir. Os indicadores de gestão, podem ser uma dessas ferramentas a utilizar pelos gestores públicos (Sánchez e Alonzo, 2003).

De acordo com AECA (2000:15), não só é possível apresentar os elementos básicos que possibilitem o desenvolvimento de um sistema de informação baseado em indicadores de gestão, que contribua, juntamente com outros instrumentos, para o objectivo de melhorar a gestão das Administrações Públicas, como também, uma proposta metodológica para a elaboração de indicadores de gestão para os serviços públicos. Todavia, face à grande diversidade e distintas particularidades, bem como, dimensão e complexidade desses mesmos serviços, na hora de estabelecer indicadores de gestão, temos de abandonar o propósito de apresentar de forma geral a construção de indicadores e, particularizar por sector (Corral e Urieta, 2001).

A título de exemplo, referem-se, no quadro 5.1, algumas das tipologias de serviços públicos e que na hora de analisar e avaliar a sua gestão, necessitam de medidas adequadas às suas actividades:

Quadro 5.1 - Exemplos de algumas tipologias de serviços públicos

Tipologia	Serviço Público
Segurança	Bombeiros, polícia,....
Utilidade Pública	Saneamento, água, iluminação,...
Serviços de Apoio	Tratamento de resíduos, recolha de lixo, limpeza das ruas,...
Lazer	Parques naturais, desportivos, jardins, piscinas,...
Transportes	Rodoviário, ferroviário, marítimo,...
Sinalética	De transito e outras informações relevantes,...
Serviços Sociais	De apoio: à terceira idade, deficientes, crianças,....
Justiça	Tribunais....
Cultura	Eventos culturais, museus, bibliotecas públicas,....
Educação	Escolas dos diferentes níveis de ensino,....

Fonte: Adaptado de AECA (2000:18).

Ainda que a selecção de indicadores para cada tipologia seja obrigatoriamente diferenciada e ajustada, a necessidade de um sistema de informação adequado e a metodologia para a construção e definição de indicadores, tem uma base formal comum e é isso que iremos apresentar e desenvolver neste capítulo.

5.1 – As características da gestão pública e as entidades contabilísticas

A evolução da contabilidade no sector público administrativo em Portugal nestas últimas décadas, contribuiu fortemente para o aperfeiçoamento das técnicas orçamentais, contabilísticas e de modelos de avaliação através de indicadores de gestão.

5.1.1 – Aspectos da gestão pública actual

Independentemente da natureza da organização ser com ou sem fins lucrativos, as constantes mudanças do meio envolvente tornaram crucial o sistema de informação, para que a gestão acompanhe e controle os recursos, tornando-se a contabilidade

indispensável numa sociedade que se pretende de rigor e de conhecimento (Borges *et al.*, 2002). Cumulativamente, para aumentar a competitividade, as organizações necessitam investir na formação dos recursos humanos, na melhoria dos métodos e instrumentos de gestão, na implementação de tecnologias de informação e na melhoria e ou na implementação de um sistema de informação para apoiar a tomada de decisão¹³⁰ surgindo “a necessidade de adoptar modos de gestão eficientes, transparentes e sujeitos a controlo o que, muitas vezes, significa romper decididamente com práticas passadas” (Moreira, 2000:24).

Segundo Mella (2003), a gestão de qualquer entidade, pública ou privada, tem de se reger por princípios de economia, eficácia e eficiência, pelo que, se torna obrigatória a avaliação desses três princípios. Todavia, muitas vezes as técnicas de gestão utilizadas no sector privado, não se podem aplicar directamente na administração pública, pois na maior parte dos casos é difícil medir a actividade em termos monetários, efectuando-se uma análise dos custos incorridos e do grau de efectividade e satisfação dos utilizadores dos serviços. Trata-se pois de tentar uma melhoria contínua da produtividade e da qualidade dos serviços, o que implica, uma reformulação dos objectivos a alcançar e das acções a tomar o que assenta numa direcção estratégica. A autora alerta ainda para a necessidade de se aperfeiçoar as técnicas orçamentais e contabilísticas e se introduzirem modelos de autoavaliação juntamente com outras ferramentas informativas, como os indicadores de gestão. Segundo a autora, a qualidade na gestão é um factor chave de sucesso a longo prazo sendo iniludível a utilização de indicadores para a sua avaliação.

Corral e Urieta (2001) referem que a nova gestão pública implica passar de administrar seguindo instruções, para gerir e conseguir resultados, afirmando ainda que, para o atingimento dessas novas metas, a gestão pública deve adaptar-se à utilização de técnicas habitualmente utilizadas pelo sector privado, tais como, o uso generalizado de indicadores de gestão para poder avaliar o grau de consecução dos objectivos planeados. Porém, Metcalfe e Richards (1989), salientam que a administração pública deve

¹³⁰ A tomada de decisões efectua-se num contexto de grande incerteza e contínua mudança, por isso, é necessário e essencial aperfeiçoar o processo de tomada de decisão (Marques e Almeida, 2005).

enfrentar o novo desafio inovando e não apenas imitando, não se limitando a utilizar ferramentas já aplicadas e aprovadas no sector privado e introduzindo novidades que tenham a ver com as particularidades do sector a que pertencem, aplicando instrumentos de controlo, que lhe permitam o acompanhamento e avaliação das políticas levadas a cabo. Um dos elementos diferenciadores da actual contabilidade pública, para Caiado e Pinto (2001), é a articulação dos sistemas contabilísticos, de tal modo que, com a sua aplicação, se consiga evidenciar e avaliar o grau de eficiência, eficácia e economia da gestão pública, sendo por isso obrigatório a utilização de técnicas de controlo que verifiquem a consecução dos objectivos das ditas actuações.

Relativamente à gestão pública, Pradas (2002) é de opinião que o aumento da procura de informação financeira e não financeira, por parte dos utilizadores, vem potenciar, entre outras, transformações nas técnicas orçamentais, contabilísticas e de gestão, dando realce a um conjunto de iniciativas das quais se salienta: Introdução de competência no sector público; Descentralização do sector público; Definição de objectivos e indicadores de resultados para a medição da actividade pública; e Ênfase nos modelos de gestão do sector privado atenuando o estilo e hierarquias da administração pública.

Ou seja, é necessário que na gestão pública, se apliquem técnicas de controlo de gestão o que supõe que os dirigentes públicos, disponham de informação fiável, objectiva e relevante sobre os serviços que gerem, para que possam apoiar, analisar e avaliar as decisões, bem como proporcionar a tomada de medidas correctivas. A satisfação deste tipo de necessidade implica ter informação sintética, sistematizada e adequada, que aponte tendências, seja guia e esteja reunida num documento disponibilizado em tempo oportuno.

5.1.2 – Caracterização das entidades públicas

Diferenciadas das organizações privadas, tanto pelos seus objectivos, como pelos sistemas de organização e gestão, as entidades públicas definem o seu âmbito de actuação fundamentada na satisfação de necessidades sociais.

Os cidadãos financiam a actividade pública coercivamente através da imposição do pagamento de impostos, de uma forma directa e ou indirecta e, por isso, esperam transparência no uso dos dinheiros públicos. Citando Pradas (2002), para a administração pública, cujo fim é a prestação de serviços à colectividade a título gratuito ou semi-gratuito, que leva a cabo operações de redistribuição do rendimento e riqueza e cujos recursos provêm na sua grande maioria, de forma directa ou indirecta, de execuções obrigatórias, a eficácia dos serviços prestados e a correcta administração dos recursos disponíveis, deve avaliar-se não pelos resultados obtidos, mas sim pela contribuição para a satisfação das necessidades colectivas. Assim, o carácter não lucrativo da actividade e a forma de financiamento das entidades públicas tornam o resultado, uma medida inadequada do desempenho da gestão ou da própria organização.

De acordo com Musgrave e Musgrave (1992), a actuação dos gestores nas instituições deve de uma forma económica, ser eficaz e eficiente, conseguindo os objectivos com o mínimo custo, ou então que, com um custo fixado, obtenham um melhor resultado. A dificuldade reside na determinação do sistema adequado de avaliação do grau de eficiência, eficácia e economia, das políticas públicas.

Dando cumprimento ao preconizado no POCP, as entidades contabilísticas terão de ter um sistema de informação que para além de evidenciar o cumprimento da legalidade, meça efectivamente a eficácia, eficiência e economia permitindo evidenciar que os gestores públicos passaram de uma administração seguindo instruções, para a gestão do orçamento utilizando técnicas de controlo que apoiem a análise e avaliação da sua actuação.

5.2 – A avaliação da gestão e as técnicas de controlo de gestão

Avaliar é determinar o valor, é medir e essas medidas podem ter um horizonte temporal de longo ou curto prazo, no entanto, devem ser encaradas como uma componente central do sistema de controlo de gestão e ser utilizadas com precaução e em conjunto com outras que as complementem e referenciem. Citando Fernandes e Guzmán (2003), os indicadores de gestão, ou medidas de rendimento, definem-se como instrumentos

através dos quais se pode expressar a informação relativa aos objectivos de uma entidade, à actuação que leva a cabo para atingir esses objectivos, os recursos que consome e que obtém em consequência dessa actividade e ainda, realizar uma avaliação e acompanhamento periódico da situação e o desempenho organizacional. Sobre esta temática Corral e Urieta (2001:21) referem que o controlo é entendido como a avaliação aplicada ao âmbito da gestão, definindo por sua vez, avaliação como “a medição da gestão (actuação ou desempenho) da administração que através de um sistema de indicadores, pretende determinar o comportamento dos planos e objectivos preestabelecidos, orientados para uma melhoria contínua das actividades desenvolvidas, respondendo a critérios de economia, eficácia, eficiência e grau de satisfação de o conseguir”.

5.2.1 – Os diferentes métodos e técnicas de análise e a qualidade e fiabilidade da informação obtida

Vários são os métodos e técnicas de análise possíveis de utilizar. No entanto, a utilidade da informação por eles fornecido depende claramente da qualidade e fiabilidade da informação utilizada no seu cálculo. De acordo com Garcia (1995), os diferentes métodos e técnicas de análise possíveis de utilizar são: diferença em valores absolutos¹³¹, percentagem ou valores relativos¹³², rotação¹³³, prazo¹³⁴, gráfico¹³⁵ e rácio¹³⁶. Os rácios podem explicar relações e comportamento difíceis de identificar através do estudo individualizado de cada parâmetro. No entanto, uma análise suportada

¹³¹ É a análise que supõe a comparação, por diferença, de valores absolutos verificados nos documentos contabilísticos referentes a períodos diferentes, de tal modo que o valor obtido traga acréscimo à informação à análise a cada um deles, quando efectuada isoladamente.

¹³² É o método que permite calcular o peso relativo do valor a analisar, face a outro e efectuar comparações com valores médios do sector, ou valores estimados para o nível de actividade prevista.

¹³³ É o indicador do movimento que, num período de tempo, tem uma grandeza. A rotação supõe a comparação por quociente, entre o volume de fluxo implicado no período e o valor médio que, em tal período apresentaria o investimento.

¹³⁴ Prazo é a medida temporal de rotação que se converte no tempo ou prazo que, em média, uma aplicação está em poder da organização.

¹³⁵ De acordo com o autor, o gráfico complementa a informação obtida, permitindo uma leitura imediata e a fácil compreensão da situação, que é objecto de análise.

¹³⁶ Rácio, razão ou proporção, é uma técnica que assenta no estabelecimento de uma relação relevante por quociente entre duas grandezas e que resulta mais significativa que a análise de ambas em separado.

em rácios só faz sentido quando se tiver uma base de comparação e quando se reconhecer que têm algumas limitações que de acordo com Neves (1992), são consequência de tratarem apenas dados quantitativos, poderem ser afectados por decisões de curto prazo que tenham impacto nas demonstrações financeiras e que, quando se efectuam comparações entre organizações, elas podem ser afectadas pelas práticas contabilísticas utilizadas.

Uma outra realidade evidenciada ainda por Neves (1992) é que, as técnicas de análise, normalmente são efectuadas a partir do Balanço e da Demonstração dos Resultados, os quais também apresentam algumas limitações, tais como a possibilidade de utilização de critérios valorimétricos diferentes e várias rubricas que contribuem para a criação de valor financeiro não aparecerem no Balanço devido à dificuldade de valorização objectiva.

Outras questões ligadas à utilização dos indicadores e que podem constituir um problema, tem a ver, por um lado, com o uso inadequado da sua informação transformando-se o seu cálculo, não num prémio, mas sim num castigo e por outro, não induzirem à melhoria se a sua tarefa acabar na medição dos resultados (Neves, 1992) e (AECA, 1997a).

5.2.2 – Planeamento e controlo

Basicamente, o conceito de controlo parte da necessidade da gestão conhecer se os objectivos se alcançaram ou, se pelo contrário, se desviaram do que havia sido planeado. Numa perspectiva evolutiva, Corral e Urieta (2001) começam por citar Fayol, para o qual, controlo, consiste na verificação de se tudo acontece em conformidade com o programado, as ordens dadas e os princípios admitidos. Após esta visão conservadora, segundo os autores, o conceito evoluiu deixando de ser meramente legalista para ter um aspecto mais dinâmico e activo e ajudar permanentemente a gestão. Reforçando a ideia, citam primeiro López – Campos e Gadea (1992) referindo que o controlo, no sector público, deixou de ser utilizado unicamente como um instrumento de verificação da legalidade do acto administrativo, para passar a ser uma função directiva básica e depois

Zerilli (1990) que fala de controlo como um processo de carácter permanente de medição e valorização duma actividade ou serviço, com base em critérios e referências prefixados. Nessa perspectiva, o controlo deve entender-se como uma actividade que não é temporal, mas sim permanente e que permite valorizar e quantificar se os objectivos previamente definidos estão a ser conseguidos ou não.

Então qual é a finalidade da implantação de um sistema de controlo de gestão na administração pública? Na prática será contrapor ao mero cumprimento de um orçamento aprovado, o estabelecer critérios, acompanhar a sua posterior execução, medir os resultados através da sua comparação e valorização e por último, ter acções de correcção, ou medidas correctivas, efectuando-se ajustamentos à planificação inicial. No quadro 5.2 articulamos os diferentes níveis da estrutura organizativa¹³⁷ com os tipos de funções associadas.

Quadro 5.2 – Níveis hierárquicos e funções associadas

Níveis hierárquicos	Função Associada
Direcção	Decidir sobre o que fazer
Chefias Superiores	Decidir como fazer
Chefias Intermédias	Mandam fazer
Todos os Executantes	Fazer

Fonte: Adaptado de Corral e Urieta (2001:29).

Corral e Urieta (2001), referem que o conjunto de actividades de controlo se denominam sistema de controlo e citam Amat (2000) para definir um sistema de controlo, como um conjunto de indicadores que permite orientar o comportamento de variáveis chaves¹³⁸ para a organização que supõe por sua vez um modelo preditivo que

¹³⁷ Segundo Pablos (1997), estrutura organizativa é o conjunto de unidades organizativas em que se articula a empresa ou a entidade.

¹³⁸ Corral e Urieta (2001:41), definem factor chave como um aspecto, variável ou característica que se considera chave ou crítica, para o êxito da organização a longo prazo, permitindo-lhe aumentar e ou manter a sua vantagem competitiva. De seguida apresentam as características para que sejam consideradas chave: Serem capazes de explicar o êxito ou o fracasso; ser suficientemente significativo o seu impacto na conta de resultados; ser representativa das alterações na envolvente; originar acções imediatas ante uma alteração no factor e possa ser mensurável ou quantificável, de forma directa ou indirecta.

estime à priori, pelo que os indicadores¹³⁹ se ligam à estratégia e permitem a tomada de medidas correctivas. Dentro desta temática apresentamos de seguida, no quadro 5.3, tempos, finalidade, conteúdo, actividade a controlar, natureza da informação e grau de previsão, que estão associados ao planeamento estratégico e ao resultante do orçamento:

Quadro 5.3 - Comparação entre o planeamento estratégico e orçamental

	Planeamento Estratégico	Orçamental
Tempo	De 3 a 5 anos	Anual / mensal
Finalidade	Objectivos de longo prazo	Objectivos de curto prazo
Conteúdo	Amplo e qualitativo	Específico e quantificado em unidades monetárias
Actividade a controlar	Impacto das alterações na envolvente	Desvios ao Orçamento
Natureza da Informação	Externa e intuitiva	Interna, financeira
Grau de previsão	Baixo	Relativamente alto

Fonte: Adaptado de Corral e Urieta (2001), citando Amat (2000).

Seguindo a proposta de López-Campos e Gadea (1992), referidos por Corral e Urieta (2001), um sistema de controlo de gestão deve assentar nas seguintes condições:

- A aplicação do sistema ter em atenção o factor humano, para que não seja encarado com resistência, dando ênfase à motivação para fazer bem e, não na penalização;
- Orientação para os pontos-chave onde tendencialmente se podem criar problemas;
- Rápida retro alimentação, para se poder efectivamente tomar medidas correctivas;
- Utilidade e flexibilidade, adaptando-se à organização onde vai ser aplicado e ter ainda,
- Uma clara definição do que cada um faz, permitindo o auto controle;

¹³⁹ Corral e Urieta (2001), consideram que os indicadores de gestão devem ser encarados como indicadores através dos quais se descrevem as diferentes actuações de uma entidade, assim como a avaliação dos resultados obtidos pelas mesmas, convertendo-se por isso num instrumento de controlo e comunicação organizacional. Segundo Álvarez (Coord), (2000), os indicadores de gestão permitem efectuar o seguimento das variáveis chave, que podem ser de carácter monetário ou financeiro, cujos dados se poderão obter a partir da própria contabilidade enquanto outros indicadores não financeiros exigirão dispor de informação extra contabilística para efectuar a sua medição.

- A implementação de um sistema de controlo interno¹⁴⁰ tem sempre que ter presente que o mesmo só poderá ser adoptado se se adequar tanto aos objectivos como à dimensão da entidade contabilística, isto é, se ajudar a instituição a cumprir a sua missão sem prejudicar a sua economia, eficiência e eficácia, minimizando a possibilidade de ocorrência de falhas, erros e ou fraudes tendo presente a ponderação entre os custos incorridos e os benefícios dele esperados.

Para implementar um sistema de controlo interno (SCI) é necessário para além de uma equipa com experiência, optimizar meios e recursos. O Tribunal de Contas, no âmbito exclusivo das suas competências, como órgão de controlo externo, tem que debruçar-se sobre os aspectos que se relacionam com o controlo interno das instituições que audita, por duas ordens de razões: A primeira, porque a análise do sistema de controlo interno de qualquer organização é a base de todo o trabalho de auditoria, seja quais forem o seu âmbito e objectivos e a segunda, porque no desempenho das suas funções, se tem de pronunciar sobre adequabilidade e fiabilidade dos sistemas de controlo interno, uma vez que estes não são dissociáveis dos sistemas de gestão.

5.3 - Indicadores como ferramenta de gestão nas entidades contabilísticas

A evolução vivida nas últimas décadas, consequência da globalização da economia, da liberalização dos mercados, da internacionalização dos processos e do desenvolvimento das telecomunicações teve impacto não só no sector privado como também no público. Hoje o mercado está forçosamente muito mais orientado para o cidadão, que exige qualidade nos serviços prestados (Santos *et al.*, 2002).

No que se refere à administração pública, os produtos ou serviços prestados devem cumprir os princípios da economia, eficiência e eficácia, o que obriga ao desenvolvimento de novas formas de gestão, e conduz à necessidade de formulação e desenvolvimento de indicadores, que permitam avaliar a gestão pública na perspectiva

¹⁴⁰ Controlo interno é o processo através do qual se desenvolve um conjunto de actividades de verificação, comparação e validação de valores, procedimentos, políticas, programas e resultados com o fim de garantir que a entidade pode alcançar as metas e objectivos previstos (Alvarez (Coord.), 2000).

de que, o cumprimento do seu objectivo social, não pode substituir a responsabilidade, o desempenho e a gestão efectiva dos recursos financeiros, técnicos e humanos. Necessitam para isso de definir estratégias de mudança e de flexibilidade, através de novas filosofias de gestão para se adaptarem à evolução da envolvente, tendo presente a qualidade de serviço, a satisfação do cliente, a diferenciação e a assistência.

De acordo com AECA (2000), a medição ou avaliação da gestão no sector público, pode também designar-se por actuação, desempenho e é ainda equivalente a *performance*, dado que, a designação, *performance*, em Sidney, no XII Congresso da *International Organization of Supreme Audit Institutions*, foi aceite a nível internacional, como a mais adequada para descrever a actuação das entidades e serviços públicos.

5.3.1 – O conceito de indicador

Os gestores necessitam de informação adequada para apoiar a tomada de decisões e para a melhoria contínua dos processos, sendo por isso determinante a implementação de um sistema de informação adequado às necessidades organizacionais. Em simultâneo, esse sistema de informação deve permitir a avaliação dessa mesma gestão, sendo para isso necessário o uso de indicadores de gestão. Citando Marques e Almeida, (2005:4), “os indicadores são necessários para se poder melhorar. O que não se mede, não se pode controlar e o que não se controla não se pode gerir”.

Na nossa revisão de literatura confirmámos a existência de diferentes definições de indicadores de gestão. Citando AECA (2000:31-32) indicadores de gestão são “unidades de medida que permitem o seguimento e valorização periódica das variáveis chave de uma organização, mediante a sua comparação com as correspondentes referências internas e externas”. Corral e Urieta (2001) referem que, deve entender-se um indicador de gestão como um índice que permite avaliar os resultados conseguidos em qualquer organização numa perspectiva de, economia, eficácia e eficiência e ainda que, em geral, os indicadores não supõem um objectivo em si mesmo sendo apenas ferramentas utilizadas no controlo da actividade, já que na realidade, são descrições dos factos.

5.3.2 – As características dos indicadores e os seus destinatários e utilizadores

Vários organismos e autores fixaram uma série de características que os indicadores devem cumprir para que a sua informação tenha a qualidade pretendida e seja útil aos utilizadores na tomada de decisões económicas. A este respeito e dentro da diversidade de requisitos, o IGAE¹⁴¹ (1997) considera que cada indicador individualmente deve alcançar entre outros, as seguintes:

- Clareza - a informação de cada indicador, deve ser fácil de entender pelos utilizadores;
- Fiabilidade, cada indicador deve ser definido para que seja possível obter facilmente os dados a trabalhar e ter uma clara definição dos critérios aplicáveis para a determinação do seu valor. Citando Pradas (2002), fiabilidade é a capacidade que uma informação tem de expressar, com o máximo rigor, as características básicas e condições de facto reflectidas, circunstância que junto com a relevância, consegue garantir a utilidade da informação financeira¹⁴²;
- Economia, uma vez que, a obtenção do indicador deve estabelecer uma correlação aceitável entre o custo em que se incorre para o obter e as vantagens que proporciona;
- Oportunidade, pois o indicador, deve informar sobre a realidade no momento, permitindo levar a cabo a tomada de decisões pelos utilizadores a que se destinam;
- Relevância, uma vez que a informação apresentada pelo indicador, deve ser significativa e relacionar-se com o objectivo para que seja útil para os fins perseguidos pelos utilizadores¹⁴³;
- Comparabilidade: O indicador deve ser consistente e manter-se ao longo do tempo para que possa ser comparável no tempo e/ou entre outros organismos;
- Relacionar-se com as actividades do exercício, uma vez que, enquanto indicador, informa sobre um determinado período de tempo e deve reflectir as actividades realizadas nesse período.

¹⁴¹ IGAE – Intervenção Geral da Administração do Estado – Organismo Espanhol.

¹⁴² Segundo a mesma autora, para que uma informação seja fiável, deve ser prudente, imparcial, objectiva, verificável e constituindo uma representação fiel dos factos que pretendem ser evidenciados.

¹⁴³ Para Pradas (2002), relevância é a utilidade notória potencial ou real, para os fins perseguidos pelos diferentes destinatários da informação financeira. Uma informação é relevante quando é susceptível de influenciar a tomada de decisão dos utilizadores e quando contribui para a adequada prestação de contas.

De acordo com Pradas (2002), na prática tem de se encontrar o equilíbrio entre os níveis máximos de fiabilidade e relevância assim como outras características qualitativas que actuam como restrição, de forma que, por exemplo, se consiga que a informação chegue a tempo (oportunidade) para ser relevante ainda que se reduza em alguns níveis a sua fiabilidade; que se apresente informação suficiente, ainda que não seja totalmente completa (razoabilidade), ou que a sua elaboração justifique o custo incorrido (economicidade).

Por outro lado, os indicadores, para que sejam efectivamente uma ferramenta de controlo, aprendizagem e melhorem a actuação dos gestores, devem apresentar segundo a AECA (2000), como qualidades:

- Relevância, para que a sua informação seja imprescindível para informar, controlar, avaliar e tomar decisões;
- Pertinência, para que o indicador seja adequado ao que se pretende medir e simultaneamente seja claro e comparável no tempo;
- Objectividade, para que, a partir das grandezas observadas, ele não seja ambíguo;
- Inequívoco¹⁴⁴, para que não permita interpretações contraditórias; e ainda
- Acessibilidade, sendo fácil de calcular e interpretar simultaneamente com um custo aceitável para a sua obtenção.

Às qualidades citadas, Corral e Urieta (2001), acrescentam a sensibilidade.

Segundo AECA (2000), utilizador da informação económico-financeira relativamente às entidades contabilísticas e aos serviços públicos, é qualquer pessoa que possa ter interesse em receber essa informação. Por outro lado, esses utilizadores potenciais passam a ser destinatários, desde que o sistema de informação contabilística os tenha em consideração e se ocupe de produzir informação à medida das suas necessidades. Nesse sentido, numa perspectiva de sector público administrativo, podemos considerar os seguintes grupos de utilizadores: gestores públicos, cidadãos, meios de comunicação, órgãos políticos externos à administração, órgãos técnicos de controlo, quer sejam internos ou externos, credores da administração pública, assim como seus fornecedores,

¹⁴⁴ Em Corral e Urieta (2001), esta qualidade dos indicadores designa-se por: unívocos.

instituições académicas e científicas e organismos e organizações internacionais, interessados normalmente em conhecer e comparar a evolução económica dos diferentes países. Ou seja, podemos destacar dois grandes grupos de utilizadores da informação proporcionada pelos indicadores de gestão: os utilizadores externos e os internos. Os utilizadores externos, de acordo com Santos *et al.* (2002), são todos aqueles que não estão relacionados directamente com o serviço prestado pela entidade contabilística. A informação apresentada através dos indicadores vai ser utilizada por este tipo de utilizadores, para efectuar comparações com as suas expectativas ou com serviços públicos similares, pelo que estes indicadores, para que possam ser comparáveis, devem manter-se ao longo do tempo e serem homogéneos entre entidades que tenham a mesma actividade. Dentro dos utilizadores externos¹⁴⁵, os autores destacam:

- As autoridades de outros organismos, que por mandato legal, exercem funções de controlo externo (exemplo, o Tribunal de Contas);
- As autoridades de outros organismos que são financiadoras de actividades;
- Os cidadãos utilizadores directos dos serviços prestados que podem estar interessados na qualidade e quantidade dos serviços que recebem;
- Os cidadãos em geral, como financiadores indirectos da actividade que o organismo realiza e que podem estar interessados no impacto social dos serviços e no cumprimento dos objectivos sociais;
- Os representantes políticos dos cidadãos nos órgãos legislativos;
- Outros agentes económicos não relacionados internamente com o serviço prestado;
- Comunidades científicas.

Os utilizadores internos, que fazem parte da entidade contabilística e podem pertencer a qualquer dos níveis hierárquicos da organização, têm uma grande proximidade com o serviço público porque o prestam, gerem e ou controlam, utilizam os indicadores para avaliar se a gestão do serviço cumpre os objectivos estabelecidos, optimizando os recursos destinados¹⁴⁶. Deste grupo destacamos:

¹⁴⁵ De acordo com o GASB no *Objectives of financial Reports – Concept Statement 1*, os utilizadores externos da informação financeira são os cidadãos – contribuintes, eleitores, receptores de serviços e cidadãos em geral; corpos legislativos e de controlo – órgão máximo de controlo das entidades públicas, órgãos de governo e representantes directos dos cidadãos; e investidores e credores.

¹⁴⁶ Neste caso, as entidades públicas estão a autoavaliar-se o que dá origem ao controlo interno.

- Os gestores do organismo interessados em avaliar e controlar a sua gestão;
- As autoridades superiores, últimos responsáveis políticos da actividade do organismo perante os Ministérios, Assembleia da República, Conselheiros, Direcções Gerais, etc;
- Os órgãos de controlo interno encarregados de levar a cabo o controlo da legalidade, a verificação da situação financeira e comprovar a eficiência, economia e eficácia do organismo;
- Os trabalhadores da própria entidade contabilística, como principais implicados na melhoria da gestão contínua.

Os indicadores de gestão são um instrumento fundamental para a correcta tomada de decisões dependendo a natureza dos indicadores utilizados do destinatário e do tipo de decisões, aos diferentes níveis organizacionais, nomeadamente estratégico¹⁴⁷, intermédio¹⁴⁸ e executivo¹⁴⁹. Cada destinatário e nível organizacional tem necessidade de informação e controlo diferente. O sucesso da informação fornecida pelos indicadores de gestão está associado à determinação do seu destinatário e das suas necessidades.

5.3.3 – As diferentes classificações dos indicadores

Relativamente aos tipos de indicadores de gestão existentes na literatura sobre contabilidade e gestão pública, observam-se várias classificações em função de diferentes critérios utilizados.

Para Pradas (2002), os indicadores podem dividir-se em dois grandes grupos, os primários e os secundários. Os indicadores dizem-se primários ou absolutos, quando são obtidos directamente como resultado de observações simples. Ou seja, a sua obtenção deriva da quantificação directa das variáveis. Os indicadores dizem-se secundários se

¹⁴⁷ Se corresponde com a planificação estratégica, ocupa-se dos objectivos estratégicos e da planificação a longo prazo (Mella, 2003).

¹⁴⁸ Se corresponde com a actividade de controlo de gestão e traduz os objectivos estratégicos em objectivos de médio e curto prazo (Mella, 2003).

¹⁴⁹ Se corresponde com o controlo de operações e se encarrega de as implementar (Mella, 2003).

são obtidos a partir de indicadores primários. É o caso de um rácio. O exemplo que de seguida apresentamos de indicadores primários e secundários, refere-se a um serviço de bombeiros (quadro 5.4):

Quadro 5.4 – Exemplo de indicadores primários e secundários num serviço de bombeiros

Indicadores primários	Indicadores secundários
Custo com pessoal	Custo médio por bombeiro
Número de bombeiros da corporação	Horas de serviço efectivo / horas possíveis
Nº de ambulâncias	Custo médio por serviço prestado
Nº de chamadas diárias	Tempo médio dos serviços prestados

Fonte: Elaboração própria.

Pradas (2002) sistematiza os indicadores em indicadores de, *input*, *output*¹⁵⁰ e *outcomes*¹⁵¹, podendo ainda estabelecer-se, entre outros, indicadores para analisar relações entre parcelas orçamentais, rácios económico-financeiros da organização e de níveis de responsabilidade, de base social, de impacto e do meio envolvente. Por último refere ainda que se podem definir indicadores de eficiência, eficácia ou economia para um determinado programa ou serviço público, que permitam a análise por comparação, entre unidades de decisão com características similares ou o acompanhamento dos mesmos, ao longo do tempo. Segundo a autora, indicadores de *inputs* ou de meios, são unidades de medida que permitem conhecer a natureza e quantidade dos factores que directa ou indirectamente são utilizados pelas entidades para levar a cabo a sua actividade, sendo por isso a base para a avaliação da economia e eficiência na gestão de programas e serviços públicos. Frequentemente classificam-se em função da sua natureza, os principais recursos com que a entidade pública conta, avaliando por isso os recursos: humanos, materiais e financeiros. Relativamente aos recursos humanos os indicadores devem avaliar os custos com pessoal e condições de trabalho. Quanto aos recursos materiais, os indicadores informam sobre aspectos relacionados com a sua aquisição, mantimento e utilização, logo variam em função do tipo de entidade e das

¹⁵⁰ De actividades ou resultados.

¹⁵¹ Indicadores que medem o impacto económico-social de diferentes programas.

actividades que se realizam. No que diz respeito aos recursos financeiros, que se podem obter da contabilidade, para além dos custos dos recursos financeiros deve ainda ser considerado o planeamento financeiro, o acompanhamento dos rácios financeiros e sua evolução e ainda a estrutura financeira. De acordo com Pradas (2002:172), “um dos problemas destes indicadores, (mais nos materiais) é conhecer o consumo exacto dos factores o que deverá resolver-se com a contabilidade analítica”.

Relativamente aos indicadores de *output*, a mesma autora refere que permitem medir o nível de serviços prestados por um programa ou actividade. A sua determinação exige uma análise detalhada e conhecer de forma pormenorizada a totalidade das actividades desenvolvidas, dado que as metas das entidades contabilísticas são mais difíceis de concretizar numa medida única, tal como acontece nas organizações com fins lucrativos, onde o lucro é uma boa medida.

Antony e Young (1994) referem que se podem estabelecer diferentes classificações de medidas de *output*, tais como medidas de resultados, medidas de processo e indicadores sociais. No que se refere às medidas de resultados, são medidas de *output* expressas em termos relativos com os objectivos da organização. Um indicador orientado aos fins é uma medida directa de êxito na consecução de um objectivo. Um exemplo seria a relação, nº de alunos / nº de professores, para o objectivo de melhorar a qualidade da docência. Quanto às medidas de processo, fazem referência à actividade seguida pela organização. Um exemplo é o número de inspecções fiscais num mês. Diferencia-se do tipo anterior em que aquelas estão orientadas aos fins e estas aos meios. Um indicador orientado para os meios é uma medida da actividade de um centro de responsabilidade. Mede a eficiência mas não mede a eficácia. Também se chamam medidas de produtividade.

Os indicadores sociais, são uma medida ampla de *output* de uma organização e na maioria dos casos estão afectados por variáveis exógenas, sendo por isso difíceis de usar uma vez que a relação de causa e efeito não é directamente demonstrável.

A este propósito, Pradas (2002) apresenta um quadro com indicadores de *output*, organizados por indicadores internos, externos e operativos, publicados em 1985 pelo *Committee of Vice Chancellors and Principal*, do qual salientamos a título de exemplo:

- a) “ Indicadores internos de *output*”: Percentagem de alunos inscritos por curso numa Escola; Número de diplomados e tempo necessário para conclusão do curso;
- b) “Indicadores externos de *output*”: Aceitação dos diplomados no mercado de trabalho; Apresentações e comunicações dos docentes da Escola em congressos;
- c) “Indicadores operativos de *output*”: Rácio de número de alunos por professor; Dimensão das classes;

Continuando a apresentar exemplos de indicadores de *output*, Pradas (2002), salienta ainda uma proposta de indicadores do Sistema Universitário Público Espanhol, de 2001, onde estes indicadores são agrupados em indicadores de oferta e procura universitária, recursos humanos, financeiros e físicos, processo, resultados e informação do contexto.

No que respeita a indicadores de *outcomes*, citando a *American Accounting Association*, (1989), Pradas (2002) refere que são indicadores que representam a contribuição ou impacto social, de uma agência, departamento, programa ou serviço público, em termos não monetários, sendo também conhecidos como indicadores de eficácia social, efectuados através da medição, por exemplo, do aumento da qualidade de vida que traz a implementação de um determinado serviço. (Normalmente estes indicadores são obtidos através de estatísticas ou amostras que permitam reflectir o aumento objectivo e subjectivo no bem estar social e na satisfação pessoal dos destinatários da actividade).

Por outro lado, segundo AECA (2000) e Corral e Urieta (2001), os indicadores podem classificar-se de diferentes formas, sendo as mais frequentes as que os agrupam segundo: O âmbito de actuação; O objecto que pretenda medir; e A sua natureza.

No que se refere à classificação dos indicadores segundo o seu âmbito de actuação verificamos, no quadro 5.5, que podem ser:

Quadro 5.5 – Classificação dos indicadores segundo o seu âmbito de actuação

Segundo o seu âmbito de actuação
Internos – referem-se a variáveis relacionadas com o funcionamento interno da entidade, tais como, o número de alunos inscritos num curso e o número de documentos arquivados numa organização.
Externos - relacionam a repercussão exterior de actividades relacionadas com os serviços, tal como a percentagem da empregabilidade dos diplomados de uma escola.

Fonte: Elaboração própria.

De seguida, no quadro 5.6, apresentamos as diferentes classificações dos indicadores segundo o objecto que pretende medir, salientando os seguintes indicadores:

Quadro 5.6 – Classificação dos indicadores segundo o objecto a medir

Segundo o objecto a medir
De resultados - medem os resultados obtidos em comparação com os esperados, sendo por isso, normalmente indicadores de eficácia.
De processo - correspondem com a valorização de aspectos relacionados com as actividades e suas eficiências.
De estrutura - relacionam o custo e a utilização que se faz dos recursos, referindo-se basicamente a indicadores de economia.
Estratégicos – valorizam questões que sem ter uma relação directa com a actividade desenvolvida, têm uma incidência importante na consecução dos seus resultados.

Fonte: Elaboração própria.

Uma outra classificação possível para os indicadores é a que é efectuada segundo a sua natureza e que apresentamos no quadro 5.7:

Quadro 5.7 – Classificação dos indicadores segundo a natureza

Segundo a natureza
Eficácia - indicam se se conseguiram obter os resultados previstos. Para este tipo de análise é necessário definir e quantificar claramente objectivos quanto à situação inicial.
Eficiência - tratam de expressar se a relação entre os serviços prestados e os recursos empregues, foram os adequados. Uma actuação considera-se eficiente sempre que perante custos pré-fixados se consiga o máximo valor do objectivo definido ou se esse valor máximo se alcançar ao menor custo possível.
Economia - expressam a relação entre os custos reais e os custos previstos. Para efectuar essa análise, devem detectar-se factores anti-económicos, que geram perdas de eficiência e, aplicar-se técnicas de avaliação baseadas no conhecimento e análise de custos.
Efectividade - mede o impacto final da actuação sobre o total da população afectada (AECA, 2000). Corral e Urieta (2001) afirmam que esse impacto pode ser relativo ao meio ambiente, ao nível de vida, ou à qualidade de vida. Por esse motivo, também são denominados de indicadores de impacto.
Equidade – mede-se sobre a base da possibilidade de acesso a serviços públicos dos grupos sociais menos favorecidos, em comparação com as mesmas possibilidades da média do país (AECA, 2000). Mede-se sobre o grau de acessibilidade dos cidadãos aos serviços públicos, tendo em conta factores que provocam a diferente utilização por parte dos cidadãos, como é o caso da distância (Corral e Urieta, 2001).
Excelência – refere-se à qualidade dos serviços, ou seja, como o utilizador percebe o serviço prestado (AECA, 2000). Para isso é necessário ter em conta variáveis que têm relação com a avaliação qualitativa dos serviços, tais como, acessibilidade, rapidez e grau de satisfação do cliente (Corral e Urieta, 2001).
Envolvente – implica conhecer, seguir e adaptar-se sendo flexível às alterações que se produzam no meio envolvente, num ambiente de globalização e mudanças constantes (AECA, 2000). Pretende-se ter informação de forma continuada das variáveis que alteram o comportamento da entidade contabilística (Corral e Urieta, 2001).

Quadro 5.7 – Classificação dos indicadores segundo a natureza (Continuação)

Segundo a natureza
Evolução Sustentada (Sustentabilidade) – refere-se à capacidade de manter um serviço com uma qualidade aceitável durante um largo período de tempo (AECA, 2000). Sendo, segundo Corral e Urieta (2001), interessante a percepção de um bem ou serviço que apresente um elevado índice de utilidade.

Fonte: Elaboração própria.

Esta classificação, segundo Fernandes e Aibar-Guzmán, (2003), supõe acrescentar cinco elementos aos três E's que definem o conceito geral de *value for money*, (a eficiência, a eficácia e a economia). Ou seja, tal como referido em AECA (2000) e Corral e Urieta (2001), aos três E's iniciais, juntaram-se a efectividade, equidade, excelência, evolução sustentada e envolvente.

Face aos objectivos previstos no POCP e seus planos sectoriais, iremos dar especial realce aos três primeiros conceitos, ou seja, neste trabalho reconhecemos a tripla classificação dos indicadores de gestão pública propostos pela AECA (2000) e Corral e Urieta (2001), atendendo à sua natureza, objectivo a medir e âmbito de actuação¹⁵², todavia iremos detalhar, os três primeiros indicadores classificados por natureza, os indicadores de eficiência, eficácia e economia.

Para que os indicadores definidos tenham utilidade, temos que nos assegurar que chegam às pessoas que os devem utilizar, o que leva à obrigatoriedade de questionar, quem são os destinatários e utilizadores dos indicadores definidos. Verificamos que os indicadores servem para informar uma grande variedade de destinatários e utilizadores, quer externos quer internos. Segundo Corral e Urieta (2001), são muito diferentes as necessidades de informação entre os diferentes níveis organizacionais. Cada uma das informações fornecidas atenderá a critérios de necessidades particulares.

¹⁵² Fernandes e Aibar-Guzmán (2003), também referem que quanto aos tipos de indicadores de gestão pública existentes, na literatura sobre contabilidade e gestão pública, que têm sido propostas várias taxinomias ou classificações de indicadores em função de distintos critérios classificatórios, no entanto as autoras, nesse trabalho, também reconhecem a tripla classificação dos indicadores de gestão pública proposta pela AECA (2000), atendendo à sua natureza, objecto a medir e âmbito de actuação.

No quadro 5.8 apresentamos a conjugação dos níveis organizativos e a tipologia de indicadores que segundo AECA (2000), lhe estão associados:

Quadro 5.8 - Conjugação dos níveis organizacionais e a tipologia dos indicadores

Níveis organizativos	Indicadores segundo:		
	Objecto a medir	A natureza	O âmbito
Direcção	Indicadores de: resultados, estratégicos.	Indicadores de: eficácia, efectividade, equidade e excelência.	Indicadores: internos e externos.
Quadros Intermédios	Indicadores de: resultados, processo e estrutura.	Indicadores de: economia, eficácia, eficiência e excelência.	Indicadores internos
Operativo	Indicadores de: resultados, processo e estrutura.	Indicadores de: economia, eficácia, eficiência e excelência.	Indicadores internos

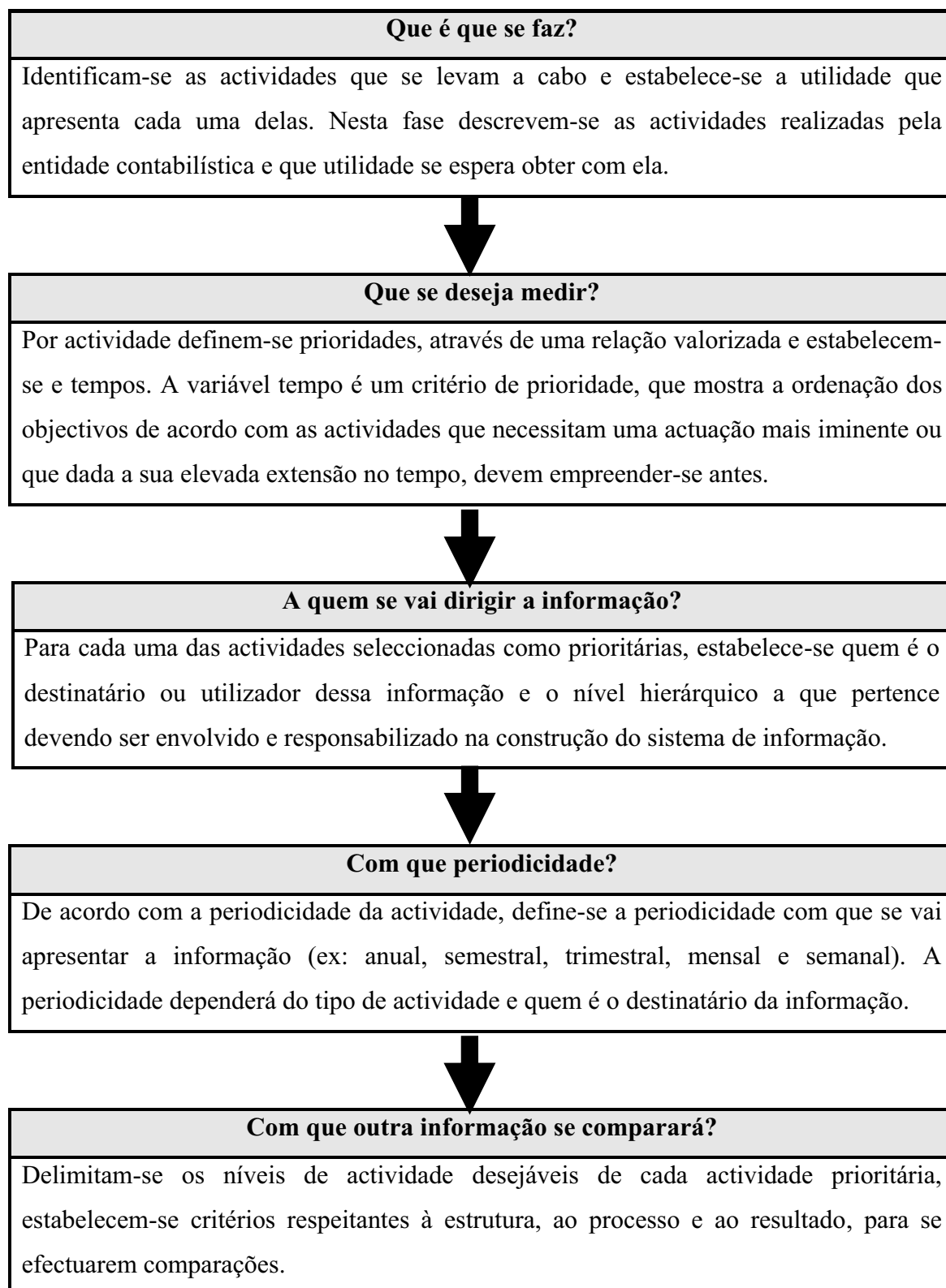
Fonte: Adaptado de AECA (2000).

5.3.4 – Metodologias para a construção de indicadores e etapas de adequação necessárias no sistema de informação

A adequada formalização e elaboração de um sistema de indicadores de gestão passa, obrigatoriamente, pela identificação das actividades realizadas e sua utilidade, a determinação das necessidades de informação de acordo com os seus destinatários e pela selecção dos indicadores.

Para construir adequadamente indicadores de gestão, tanto o AECA (2000) como Mella (2003) apresentam um guia onde hierarquizam e relacionam as perguntas que têm de se fazer e que são as seguintes: (Figura 5.1)

Figura 5.1 – Orientação metodológica para a apresentação de indicadores



Fonte: Elaboração própria.

Relativamente à forma de responder a cada uma destas questões, consideramos adequado fazê-lo através de quadros resumo, tal como apresentaremos de seguida.

Para a primeira questão, a tabela sugerida deverá ser construída tendo em conta o nome da actividade identificada e a sua utilidade, como se apresenta no quadro 5.9:

Quadro 5.9 – Actividade *versus* utilidade

Nome da actividade	Utilidade

Fonte: Adaptado de Mella (2003).

Aplicada a metodologia a uma escola do ensino superior público, obrigada a aplicar o POC – Educação, poderia considerar-se:

Quadro 5.10 – Actividade *versus* utilidade numa escola do ensino superior

Nome da actividade	Utilidade
Adoptar as medidas necessárias para aplicação integral do POC – Educação	Ajustar-se à Portaria nº 794/2000 para seu cumprimento e obter benefícios do sistema informativo para apoiar gestão

Fonte: Elaboração própria.

De seguida, importa cruzar as actividades identificadas com os níveis organizacionais, podendo utilizar-se também um quadro, tal como o que a seguir se apresenta, (quadro 5.11), tendo em conta os diferentes níveis organizacionais:

Quadro 5.11 - Exemplo de quadro para delimitar os destinatários da informação

Actividades	Nível estratégico ¹⁵³	Nível intermédio ¹⁵⁴	Nível operacional ¹⁵⁵

Fonte: AECA (2000:43).

¹⁵³ Identifica-se com a planificação de longo prazo, ocupando-se por isso, dos objectivos estratégicos.

¹⁵⁴ Corresponde a actividades de controlo de gestão, traduzindo-se em objectivos de médio e curto prazo.

¹⁵⁵ Corresponde ao controlo operacional e encarrega-se da sua implementação.

Partindo do cruzamento dos níveis organizativos com os indicadores agrupados segundo a sua natureza, objecto a medir e âmbito de actuação, definir-se-ão genericamente os indicadores adequados. De seguida apresenta-se um quadro resumo, por cada uma das classificações propostas:

Quadro 5.12 – Níveis organizacionais e indicadores segundo o objecto a medir

Níveis organizativos	Indicadores de			
	Resultados	Processo	Estrutura	Estratégicos
Direcção				
Quadros intermédios				
Executivos				

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 5.13 – Níveis organizacionais e indicadores segundo a sua natureza

Níveis organizativos	Eficácia	Eficiência	Economia	Efectividade	Equidade	Excelência	Envolvente	Evolução Sustentada
Direcção								
Quadros intermédios								
Executivos								

Fonte: Adaptado de Mella (2003).

Quadro 5.14 – Níveis organizacionais e indicadores segundo o âmbito de actuação

Níveis organizativos	Indicadores	
	Internos	Externos
Direcção		
Quadros intermédios		
Executivos		

Fonte: Adaptado de Mella (2003).

Quanto à periodicidade com que se devem efectuar as avaliações dos níveis de cumprimento dos objectivos, a mesma deverá ser fixada em função das características das actividades e ainda das dificuldades de uma avaliação em etapas mais curtas ou mais longas. Para a sua definição, por indicador, sugere-se um quadro como de seguida se apresenta:

Quadro 5.15 – Periodicidade

Indicador	Anual	Semestral	Trimestral	Mensal	Semanal
Indicador A					
.....					

Fonte: Adaptado de AECA (2000:44).

Por outro lado, no que se refere às etapas que devem existir para se desenhar um sistema de informação baseado em indicadores, Corral e Urieta (2001) referem as seguintes:

- 1 – Determinação da informação necessária (estabelecer actividades, processos etc., que devam ser objecto de medição);
- 2 – Selecção dos indicadores de gestão adequados ao que se pretende medir;
- 3 – Definição de *standards*, para permitir a comparação, assim como, o nível de tolerância aceite;
- 4 – Desenho dos procedimentos para a recolha de dados;
- 5 – Recolha de dados;
- 6 – Comparação dos resultados com o *standard*.

A definição de indicadores não pode ficar apenas pela obtenção dos seus valores, há que avaliar os seus resultados sendo para isso necessário ter referências previamente fixadas. Todavia, é necessário definir níveis de tolerância para os valores obtidos, dentro dos quais não é necessário tomar medidas correctivas. Por esse motivo é importante que se apresente um quadro onde se evidencie: o indicador e o valor definido para *standard*, tolerância, fontes de informação e periodicidade de calculo.

Salientamos ainda que os indicadores de gestão fazem parte do sistema de informação da entidade, pelo que tem de ser coerente com os critérios genéricos da mesma.

5.4 – Os indicadores e a eficiência, eficácia e economia

Dando cumprimento ao POCP e seus planos sectoriais, a organização e tratamento da informação contabilística terá, entre outros, que permitir a elaboração de indicadores que analisem e avaliem se a gestão foi efectuada com eficiência, eficácia e economia¹⁵⁶. A selecção dos indicadores adequados depende, por um lado, do que se pretende medir e, por outro, da informação disponível.

5.4.1 - Os indicadores de economia

De acordo com Santos *et al.* (2002), os indicadores de economia deverão fazer referência às condições em que a organização adquire os recursos financeiros, humanos e materiais. A análise e medição da economia passam por estabelecer, relativamente aos recursos, as necessidades reais e a determinação e comparação com os correspondentes padrões de referência. Terá ainda de se ter em conta a determinação da qualidade aceitável, bem como o grau de utilização dos bens ou serviços a adquirir e ainda, prazos e condições de compra e venda dos recursos. Assim, a aquisição destes recursos deve realizar-se considerando quatro variáveis e que são: tempo adequado, menor custo, quantidade adequada e qualidade aceitável.

Para se efectuar o controlo da economia, segundo AECA (2000), existem duas situações distintas, a detecção de factores anti-económicos, por serem geradores de ineficiências e a aplicação de técnicas de avaliação baseadas nos *inputs* que compreendem basicamente o conhecimento e a análise dos custos. As técnicas para medir a economia assentam na revisão dos recursos, humanos, materiais e financeiros, bem como e quando podem ser medidos. Para se efectuar a racionalização dos custos, é necessário conhecer de que natureza são e, quais podem ser os factores anti-económicos que os afectam, tanto em quantidade como no nível de qualidade e, no factor tempo. De seguida, iremos analisar

¹⁵⁶ Segundo AECA (2000) a economia podia ser considerada como parte da eficiência, por dificilmente se poder ser eficiente se se tiver uma actuação antieconómica, no entanto a vantagem de se considerar estes dois conceitos separadamente, é que permite analisar os factores antieconómicos de cada custo.

cada um desses factores, começando pelos recursos humanos e terminando nos financeiros. Ao nível dos recursos humanos, o factor custo é ditado fundamentalmente pela evolução do mercado de trabalho, dos outros três factores anti-económicos destacaremos:

Quadro 5.16 – Custos dos recursos humanos

Custos dos recursos humanos		
Quantidade	Qualidade	Tempo
Desajuste entre a remuneração e a função ou inactividade.	Deficiente selecção de pessoal.	Inexistência de controlo das horas trabalhadas.
Pessoal qualificado que desempenha funções abaixo das suas competências.	Inadequação da formação do funcionário para as funções a que se destina.	Falta de controlo do absentismo.
Ajudas de custo não controladas.	Falta de motivação dos funcionários.	Elevada taxa de absentismo.
Excesso de horas extra.	Falta de formação contínua.	Falta de controlo de entradas e saídas.
Falta de pessoal que se repercute na quantidade e qualidade dos serviços.	Pessoal não qualificado para realizar os trabalhos necessários.	Pessoal que ao entrar para uma função, permanece muito tempo inoperante.
Existência de trabalhos em duplicado.	Responsabilidades pouco definidas e falta de articulação dos trabalhos.	

Fonte: Adaptado de AECA (2000).

Quanto aos custos dos recursos materiais, estes custos são fundamentalmente fornecidos pelo mercado e podem ser em alguns casos melhorados, quando a compra tem volume suficiente para exigir descontos. Entre os factores anti-económicos dos quatros componentes em análise, destacam-se:

Quadro 5.17 – Custos dos recursos materiais

Custos dos recursos materiais			
Custo	Quantidade	Qualidade	Tempo
Incumprimento das formas legais de aquisição.	Aquisição de bens em quantidades excessivas.	Contratos sem a definição prévia de qualidade.	Aquisições com muita antecedência.
Aquisições a preços acima do preço de mercado.	Contratação de serviços externos desnecessários.	Contratos sem penalização por incumprimento de prazos e qualidade.	Atraso na venda de especialmente, se por esse atraso se desvaloriza/estraga.
Não aproveitamento das economias de escala.	Excesso de existências de materiais fungíveis.	Aquisição de equipamentos não compatíveis e ou de diversas marcas.	Incumprimento de prazos de entrega de contratos efectuados (finais ou parciais).
Deficiências na adjudicação de contratos.	Consumo excessivo de serviços externos.	Aquisição de programas informáticos inadequados.	

Fonte: Adaptado de AECA (2000).

Ao nível dos recursos financeiros, são factores anti-económicos, a título de exemplo, os seguintes:

Quadro 5.18 – Custos dos recursos financeiros

Custos dos recursos financeiros			
Custo	Quantidade	Qualidade	Tempo
Taxas inadequadas pela contratação de créditos a custos superiores ao do mercado.	Separação excessiva entre a realidade e o orçamento consequência de má planificação.	Aceitação de preços acima do valor de mercado por incapacidade de negociação com os fornecedores.	Contratação de créditos com excessiva antecipação.

Quadro 5.18 – Custos dos recursos financeiros (Continuação)

Custos dos recursos financeiros			
Custo	Quantidade	Qualidade	Tempo
Negociação de uma taxa de juro inferior à do mercado.	Contratação de créditos desnecessários.	Retenção de cheques ou meios monetários o que não permite reduzir o endividamento.	

Fonte: Adaptado de AECA (2000).

Englobados nos indicadores de economia encontram-se todos aqueles que estabelecem uma relação entre *inputs* reais e *inputs* previstos.

5.4.2 - Os indicadores de eficácia

Para AECA (2000) a eficácia de uma organização mede-se pelo grau de cumprimento dos objectivos fixados nos programas de actuação ou dos objectivos incluídos na sua missão. Logo, resulta de se comparar os resultados realmente obtidos com os previstos, independentemente dos meios utilizados, o que implica que a medição da eficácia só se possa efectuar se existir uma prévia planificação com, os objectivos claramente definidos e quantificados, a forma de os atingir e, o seu acompanhamento.

Por outro lado, os indicadores de eficácia, citando Santos *et al.* (2002), medem o grau de cumprimento dos objectivos fixados num programa de actuação, actividade ou organização, ou seja, medem o grau e o nível de concretização dos objectivos previstos.

A medição da eficácia exige, como condição básica e fundamental, um correcto estabelecimento de objectivos de gestão, assim como a adopção de um sistema de informação financeira e técnica onde os programas não se podem limitar a ser a expressão quantificada das despesas. Devem ter informação sobre a situação de partida e em função dela, fixar objectivos claros e concretos. Se se quiser saber se desceu o número de acidentes numa cidade, é necessário que se tenha previsto um determinado

nível de acidentes e que em simultâneo se tenha quantificado a situação da qual se partia, por exemplo, o valor do ano anterior (AECA, 2000).

O estabelecimento de medidas de eficácia e a sua comunicação explica o que foi feito, as decisões que se tomaram e a realização de programas de actuação. A avaliação do nível de eficácia oferece informação sobre a idoneidade dos programas de actuação face às diferentes alternativas existentes para alcançar os objectivos definidos e dos desvios entre os *outputs* obtidos e os esperados, bem como as causas desses mesmos desvios. Mais importante que quantificar os desvios, é explicar porque não se conseguiu atingir os objectivos definidos.

5.4.3 - Os indicadores de eficiência

Os indicadores de eficiência, citando, Santos *et al.* (2002), medem a relação mais adequada entre os bens ou serviços produzidos (*outputs*) e os factores produtivos utilizados (*inputs*) para a sua obtenção. Trata-se de determinar o melhor uso ou consumo possível dos factores produtivos, na consecução dos objectivos.

Uma actuação eficiente, de acordo com AECA (2000), define-se como aquela que com determinados recursos se obtém o máximo resultado possível, ou então aquela que com os recursos mínimos mantém a qualidade e quantidade adequada de um determinado serviço. Pode medir-se a eficiência por comparação do proveito de um serviço prestado em relação ao seu custo. Por outro lado, a medição da eficiência pode ser feita em unidades monetárias ou não monetárias, o que tem de haver é um padrão de referência, para que se possa determinar se uma actuação é ou não, eficiente.

Actualmente, há um consenso generalizado de que a avaliação do grau de eficiência das actividades públicas, deve apoiar-se em adequados modelos de cálculo de custos, assim como em instrumentos apropriados para medir, em termos não financeiros, os *outputs* das referidas actividades e que são os indicadores de gestão (Díaz *et al.*, 2005).

Sintetizando este ponto relativamente aos três indicadores classificados por natureza, no quadro 5.19, apresentamos, de uma forma sintética, as comparações que nos permitem obter a eficiência, eficácia e economia de uma entidade pública:

Quadro 5.19 – Obtenção de eficiência, eficácia e economia

Obtenho a	Quando comparo	
Eficiência	<i>Inputs</i> reais	<i>Outputs</i> reais
Eficácia	<i>Outputs</i> reais	<i>Outputs</i> previstos
Economia	<i>Inputs</i> reais	<i>Inputs</i> previstos

Fonte: Elaboração própria.

A eficiência resulta da comparação dos *inputs* reais com os *outputs* reais; a eficácia é o resultado da comparação de *outputs* reais com *outputs* previstos, e economia, resulta da comparação dos *inputs* reais com os *inputs* previstos.

5.5 – Dificuldades para definição e implementação de indicadores

A implantação de um sistema de indicadores numa organização, normalmente gera resistências, sendo fundamental, para que tal não aconteça, que a ideia principal seja a de que o controlo de gestão é uma ferramenta, que embora avalie, o faz de forma construtiva, no sentido de superar a posição actual para produzir melhorias no sistema (Corral e Urieta, 2001). Embora permita a análise e avaliação da gestão, deve apoiar e melhorar as decisões futuras. Ao nível das dificuldades, os mesmos autores, apontam a de medir *inputs* e *outputs* intermédios e finais. Relativamente aos *inputs*, o principal obstáculo refere-se à impossibilidade de calcular alguns custos¹⁵⁷, bem como em efectuar a medição desses mesmos *inputs*¹⁵⁸. Sobre os *outputs*, referem que o processo operativo apresenta diferentes *outputs* intermédios, que normalmente são medidos em número de unidades produzidas por unidade de tempo ou, por unidade que se poderia ter produzido por unidade de tempo. Os autores consideram que essa medição deve ainda ter em conta, os tempos de execução, a correcção e qualidade dos serviços durante o processo produtivo. Continuando a referir alguns dos problemas que surgem no sector

¹⁵⁷ A ineficiência causada pela utilização de *inputs* inadequados gera problemas desde o início (Corral e Urieta, 2001).

¹⁵⁸ A avaliação dos resultados, derivados de actuação pública, requer não ter em conta apenas o número de bens ou serviços que se proporcionaram, como também a sua qualidade e influência que presta o serviço (Corral e Urieta, 2001).

público, quando se pretende analisar e medir a sua gestão, Corral e Urieta (2001), salientam:

- A existência de uma multiplicidade de objectivos em contraposição com o objectivo do lucro no sector privado, o que impossibilita expressar todas as medições em termos quantitativos já que, os aspectos sociais são dificilmente quantificáveis;
- Dificuldade em quantificar os proveitos e os custos de algumas actividades públicas, dado que, a finalidade da sua actividade é prestar um serviço de utilidade pública;
- A dificuldade em obter indicadores globais ou consolidar informação;
- A dificuldade de adaptação à mudança pelos recursos humanos, bem como, a rigidez administrativa que caracteriza os serviços;
- A dificuldade de comparar resultados, dada a heterogeneidade na informação existente faz com que só em serviços similares, faça sentido estabelecer critérios de comparação.

Outra dificuldade apontada por Pradas (2002), prende-se com a tarefa de elaboração ou selecção de indicadores para representar os aspectos mais significativos de uma actividade ou organização. Os esforços realizados para a elaboração de baterias de indicadores que ofereçam uma visão ajustada dos serviços prestados por algumas entidades públicas evidenciam os problemas que na prática impedem a existência de referenciais permanentes. Por isso, devem ser objecto de revisão periódica, de modo a eliminar os menos relevantes e ir introduzindo aqueles que a prática aconselha. A autora salienta a importância de se poder extrapolar de forma directa baterias de indicadores em organizações similares, como se apresenta, a título de exemplo.

Quadro 5.20 – Indicadores similares em diferentes organizações, com a mesma actividade

Indicadores	Município A	Município B	Município C
% de m2 repostos em zonas verdes			
Frequência de manutenção			
Custos unitários de manutenção			
Nº de papeleiras por m2 de zona verde			

Fonte: Pradas (2002:167).

Sánchez e Alonzo (2003), salientam várias dificuldades para elaborar indicadores:

- A contabilidade analítica, ou melhor, a não existência de uma contabilidade analítica adequada, dado que esse sistema contabilístico, resulta imprescindível para medir a eficiência, eficácia e economia;
- O desenho dos indicadores, dado que, não se podem estabelecer medidas aplicáveis a qualquer âmbito público ou em qualquer circunstância, exigindo por isso a adequação às características concretas do serviço ou organização que se pretende avaliar;
- A existência de uma extensa variedade de indicadores, logo, uma outra grande dificuldade, é a eleição dos indicadores adequados;
- Uma bateria de indicadores extensa, cuja determinação seja complexa e a leitura muito demorada, pode não ser útil e desmotivar os gestores a utilizar a informação;
- A medição dos *outputs* obtidos (produtos ou serviços), que muitas vezes não são facilmente quantificáveis.

De qualquer forma, mesmo perante as dificuldades referidas, os autores afirmam de forma peremptória que, as vantagens que resultam da sua aplicação, no caso de estarem bem desenhados e com um suporte de informação adequado, são claramente superiores às desvantagens apresentadas.

Em Portugal, para além das dificuldades já referidas, podemos ainda, depararmo-nos com outras, na elaboração de indicadores para o SPA das quais salientamos:

- a) Nem todas as entidades contabilísticas do SPA são abrangidas por um plano sectorial, aplicando por isso o POCP. Logo, organizações semelhantes, podem implementar a contabilidade analítica de forma diferente e por isso, ter fontes de informação distintas o que impossibilita efectuar análises comparativas entre elas;
- b) Não existir, mesmo ao nível de cada sector de actividade abrangido pelo mesmo plano sectorial, homogeneidade na informação contabilística para apoiar o cálculo dos indicadores, assim como não está definido, quais os indicadores que devem ser calculados e divulgados, impossibilitando uma análises comparativas dentro do mesmo sector de actividade.

Elaborar um sistema de indicadores de gestão, genericamente, consiste em propor critérios que valorizem de uma forma significativa, cada um dos objectivos e cada uma das variáveis chave de acção, dependendo o êxito dessa análise, em grande parte, da sua construção, selecção e divulgação. Relativamente à análise e avaliação da eficiência, eficácia e economia das entidades contabilísticas por parte dos utilizadores externos, o nosso entendimento é que a bateria de indicadores a divulgar, deva ser estabelecida por sector, após a definição e harmonização da metodologia para o seu cálculo.

Face à diversidade, complexidade e dimensão das entidades no SPA, na hora de estabelecer indicadores para apoiar a gestão, consideramos que não se pode apresentar uma proposta única. Os indicadores deverão ser definidos, seleccionados e apresentados, por entidade e nível hierárquico, de forma a avaliarem o cumprimento dos objectivos definidos e permitir a tomada de medidas correctivas.

Um factor importante em qualquer sistema de informação é a sua capacidade de sintetizar. Este facto facilita a operatividade do sistema. Por isso, para além de seleccionar o que queremos avaliar e qual a medida adequada, há que identificar as técnicas apropriadas e criar um documento onde se sintetize a informação necessária.

CAPÍTULO 6

A divulgação dos indicadores de gestão

Na administração pública, tal como no sector privado, os utilizadores da informação, como já referido, podem ser enquadrados em dois grandes grupos, os internos e os externos. Face à diversidade de utilizadores e necessidades de informação a eles associada, nem todos os indicadores serão igualmente importantes e, os que são relevantes para uns, podem não ser para outros, pelo que, na hora de calcular e apresentar indicadores, é fundamental, não só identificar os utilizadores como também seleccionar os adequados, em número suficiente e a forma como vão ser divulgados.

No desenvolvimento deste capítulo, vamos privilegiar os utilizadores internos, pois em paralelo com o reconhecimento dos gestores, da necessidade de disporem de um conjunto de informações de síntese, que permita caracterizar e localizar as responsabilidades (Caiado, 2002), deparamo-nos com uma sociedade caracterizada por disponibilizar muita informação¹⁵⁹, o que torna urgente, a selecção da adequada. O aumento verificado na possibilidade de disponibilizar informação não foi acompanhado por um aumento de tempo dos gestores para a assimilar e analisar essa informação. A utilização de indicadores pelos utilizadores internos, deverá permitir, não só avaliar se a gestão do serviço público cumpriu os objectivos definidos, como também se utilizou os recursos que lhe foram atribuídos de uma forma económica, eficaz e eficiente. Esses indicadores informam e ajudam a planear, coordenar, controlar, avaliar, incentivar e envolver os funcionários e devem serem apresentados atempadamente, de forma sintética e integrada e com o apoio de documentos que sintetizem a informação.

Hoje o tempo disponível é um recurso escasso (Bright, 1996). Muitos gestores, reagindo à sobrecarga de informação, tendem a desenvolver verdadeiras estratégias de gestão da informação, construindo as informações que estimam necessárias, utilizando as informações recebidas da forma mais eficiente possível, o que conduz normalmente a um sistema de informação pessoal (Alves, 2007).

¹⁵⁹ Em consequência do uso das novas tecnologias de informação.

6.1 – O *tableau de bord* e o *balanced scorecard*

A conjugação da tendência das organizações em recolher sistematicamente mais informação do que a que utilizam (Fahy e Murphy, 1996), com a do desenvolvimento tecnológico, implicou a constatação de um aumento significativo do acesso à informação e consequentemente à necessidade da sua selecção. Citando Jordan *et al.* (2003), a informação necessária para apoiar a tomada de decisão, não pode assentar na consulta directa da contabilidade, por esta ser exaustiva, minuciosa e detalhada, tornando-se, por isso, de difícil leitura e interpretação. Nessa perspectiva, surgiu a necessidade de um documento que sintetizasse a informação do sistema de informação contabilística, para suportar as decisões da gestão e que por outro lado, permitisse aos gestores, receber “regularmente informações de alerta e de síntese dos resultados previstos e obtidos” (Caiado, 2002:757).

De seguida, iremos apresentar e caracterizar dois documentos onde as entidades contabilísticas podem apresentar, de uma forma sucinta, os indicadores seleccionados para acompanhamento e suporte de decisão e que são o *tableau de bord* (TB), e o *balanced scorecard* (BSC). Genericamente, o primeiro produz informação de acompanhamento e controlo e facilita a comunicação a todos os níveis hierárquicos. O segundo, por ser um instrumento de ligação das operações à estratégia, clarifica e difunde a missão e a partilha da visão¹⁶⁰ organizacional, focalizando a atenção dos responsáveis, nos factores críticos para implementação da estratégia.

6.1.1 – O *tableau de bord*

Desenvolvido nos anos sessenta em França, como um documento onde se apresentavam diversos rácios para o controlo financeiro, o *tableau de bord* evoluiu para uma combinação de indicadores financeiros e não financeiros sendo, segundo Fernández (2003), um instrumento de medida de desempenho que facilita a pilotagem “pro-activa”

¹⁶⁰ Segundo Corral e Urieta (2001:60), a visão será o que a empresa quer chegar a ser no futuro, ou seja, é o estado futuro desejado para a organização, enquanto que a missão, consiste no que fazemos hoje para alcançar a visão.

de uma ou várias actividades ou da organização como um todo, contribuindo para a redução da incerteza e facilitando a previsão do risco inerente a todas as decisões.

Por sua vez, Corral e Urieta (2001) e AECA (2000) definem *tableau de bord* como um instrumento de informação periódica para a direcção, capaz de facilitar a tomada de decisão oportuna, a partir do conhecimento do nível de cumprimento dos objectivos previamente definidos, através de indicadores de gestão.

Para Jordan *et al.* (2003), o *tableau de bord* é um instrumento de gestão e de acção, que cumpre a sua missão¹⁶¹ ajudando o gestor na tomada de decisão produzindo informação que permite o acompanhamento e controlo de gestão¹⁶² e tendo como vocação, assegurar uma síntese das actividades e dos resultados de um centro de responsabilidade ou da organização como um todo.

Citando Corral e Urieta (2001:60), o *tableau de bord* é uma ferramenta básica para o controlo de gestão e a sua principal função é “fornecer uma visão de conjunto que permita oferecer soluções para casos particulares” e que, uma vez determinada a visão da entidade deve ter-se em conta a estrutura organizacional, para a sua elaboração. Assim, a proposta dos autores assenta na divisão da organização em níveis de responsabilidade e estabelecer-se o nível de intervenção de cada um, para possibilitar a elaboração não só de um *tableau de bord* da organização, mas também de um por departamento ou nível hierárquico existente.

O conceito de *tableau de bord*, como instrumento de informação e controlo da gestão organizacional existe à décadas e o seu uso, está generalizado em muitas organizações (AECA, 1999). É um documento onde se reúnem os indicadores mais relevantes para se realizar o controlo aos diferentes níveis organizacionais, ou da entidade como um todo (AECA, 1997a). Segundo Jordan *et al.* (2003), embora existam numerosas concepções

¹⁶¹ Segundo Corral e Urieta (2001), a definição de missão tem que ter em conta quatro parâmetros básicos e que são: Os produtos ou serviços que oferecemos; A que clientes nos dirigimos; A área geográfica onde se desenvolve a actividade; e Com que características oferece os nossos produtos.

Como exemplo os autores referem uma empresa cuja actividade é a venda de café, dizendo que: a sua visão poderá ser, num futuro próximo, liderar o mercado e para isso a organização como missão deverá definir no seu plano estratégico, o tipo de produto a oferecer, a que sector de clientes se vai dirigir, qual a zona de distribuição e as características do produto para que se distinga entre outros produtos do mesmo sector.

¹⁶² Controlo de gestão, segundo Anthony (1997), referido por Fernández-Feijóo (2007) é um processo mediante o qual, os gestores asseguram a obtenção de recursos e sua utilização eficaz e eficiente no cumprimento dos objectivos da organização.

de TB, acima de tudo, este documento deve ser um instrumento de gestão e acção, por ser muito sintético, de fácil leitura, diversificado, comparativo, dialogante, de rápida e frequente elaboração e que produz informação de acompanhamento e controlo, facilita a comunicação e o diálogo a todos os níveis da organização e cumpre a sua principal missão, ajudar o gestor na tomada de decisão. Para isso, os autores salientam que o documento deve conter indicadores históricos e previsionais, não se limitando a indicadores financeiros, evidenciar os desvios e as repercussões importantes sobre o resultado da organização bem como, estimular a tomada de decisão.

O *tableau de bord* é uma ferramenta para a gestão e não um objectivo em si mesmo. Sendo um documento dinâmico que apoia permanentemente as decisões dos gestores, deve apresentar-se de uma forma clara, ser de simples utilização e ser um estímulo para todos os que o elaboram e os que o utilizam. A este propósito, Jordan *et al.* (2003), aconselham que a sua concepção obedeça a regras tais como, conter um número limitado de indicadores, a obtenção das informações ser temporalmente adequada, ter indicadores quantitativos e qualitativos e não apenas financeiros, proporcionar informações para acções a muito curto prazo, adequar a informação fornecida aos objectivos de cada centro de responsabilidade e adoptar uma metodologia simples mas exhaustiva que garanta, não só a sua utilidade, como a coerência entre os diferentes *tableaux de bord* da organização.

De acordo com o conceito de *tableau de bord*, Corral e Urieta (2001) referem que estão subjacentes três formas para a sua concepção:

1. Uma tradicional, baseada em informação contabilística, onde os dados são exclusivamente financeiros e estamos perante um *tableau de bord* financeiro; Segundo Jordan *et al.* (2003), o *financial reporting* apresenta grandes limitações, uma vez que depende de indicadores financeiros vocacionado para proporcionar uma visão histórica do desempenho e não para comunicar a estratégia ou orientar para as variáveis chave, que condicionam os resultados futuros.

2. Outra, com base em sistemas automatizados de informação para a gestão, referenciando os autores o *management information systems* ou sistema de informação para gestão (SIG)¹⁶³; Jordan *et al.* (2003) referem que cada responsável que toma decisões deve ter um *tableau de bord* adequado às suas necessidades e com a periodicidade adequada. Depois, privilegiando a primeira qualidade deste documento, que é a sua simplicidade de utilização, não pode ser confundido com o sistema de informação para gestão, que apresenta características bem diferentes do *tableau de bord* como se salienta de seguida:

Quadro 6.1 – O que é que o TB e o SIG privilegiam e proporcionam

TB	SIG
PRIVILEGIA	
A rapidez da obtenção da informação	A exactidão da informação
Indicadores diversificados	Indicadores essencialmente financeiros
A selecção de um número limitado de dados	A recolha e tratamento de dados de uma forma exaustiva
PROPORCIONA	
Informação para acção a muito curto prazo	Informação para o conhecimento da situação e de acções menos imediatas
Informação para utilizadores internos	Informação interna e externa com preocupações de carácter legal e fiscal

Fonte: Adaptado de Jordan *et al.* (2003:236).

3. Ou ainda, *tableaux de bord* de gestão. Corral e Urieta (2001) salientam que inicialmente, o *tableau de bord* foi introduzido para analisar o curto prazo. No entanto, no seu processo evolutivo, nas fases de concepção e elaboração não podem deixar de

¹⁶³ Para Jordan *et al.* (2003), não se deve confundir TB com um conjunto de informações económicas gerais, nem com estatísticas mais ou menos detalhadas, nem com a compilação de toda a informação disponível a curto prazo. Face a outros sistemas, tais como o SIG, o *tableau de bord*, aparece como complementar e a sua concepção tem regras diferentes.

considerar a visão estratégica da organização e, por isso, o seu conceito ampliou-se e introduziu-se, desta forma, a concepção global do *tableau de bord*¹⁶⁴.

Na concepção e elaboração de um *tableau de bord*, para além do seu desenho ter que ter em conta o utilizador a que se destina, deverá ainda certificar-se que a informação a constar no documento, é clara, comparável no tempo e no espaço, necessária e adequada (AECA, 1997a). O TB deve assegurar uma síntese rápida das actividades e dos resultados de um centro de responsabilidade ou da organização como um todo. “Para isso, deve ser elaborado de forma muito rápida, deve conter os dados relevantes (ainda que estimados) e diversificados e de forma sintética e permanente” (Caiado, 2002:759).

Jordan *et al.* (2003) realçam por sua vez que, o *tableau de bord* deve ser feito por medida, alertar para os factores chave e incentivar a acções correctivas, bem como a quantificar, em valor e tempo, a realização e concretização das mesmas. Deve também incentivar a comunicação e o diálogo e auxiliar a tomada de decisão. Aumentar o grau de síntese à medida que aumenta o nível hierárquico a que se destina e necessita que tenham sido previamente definidos padrões de medida a partir dos quais se pode controlar o seu cumprimento ou determinar os desvios em relação aos objectivos e assegurar medidas correctivas, se necessárias.

Quanto à elaboração de um *tableau de bord*, Corral e Urieta (2001:59) referem cinco etapas obrigatórias, onde os indicadores em si não são mais que sinais sobre se se está ou não a cumprir os objectivos previamente definidos. As fases referidas são:

- a) “Visão e missão da organização;
- b) Definição dos objectivos estratégicos;
- c) Determinação de áreas chave de resultado;
- d) Definição de objectivos operacionais;
- e) Selecção de indicadores”.

¹⁶⁴ Corral e Urieta (2001) enunciam as características de um *tableau de bord* de gestão, referindo:

- A natureza da informação recolhida, sendo muito importante saber em cada momento escolher a fonte de informação adequada e fazer uso da informação que é estritamente necessária;
- A rapidez e fluidez da informação entre níveis de responsabilidade, podendo utilizar-se três linhas de transmissão: ascendentes, horizontais e descendentes;
- A selecção de indicadores necessários para a tomada de decisões devendo o seu número ser o mais reduzido possível.

Assim, uma vez estabelecida a visão global da organização e a sua missão, devem ser definidos os objectivos que queremos medir a médio e longo prazo. Estes objectivos podem ser de difícil concretização, no entanto, é necessário identificar as acções a executar, quantificá-las e definir quando se prevê a sua concretização. De seguida, importa assinalar as áreas chave¹⁶⁵ de actuação e especificar os objectivos operacionais¹⁶⁶, ou seja, as acções de curto prazo que permitem, em conjunto, atingir os objectivos definidos como estratégicos. Apresentamos de seguida o quadro proposto pelos autores para a articulação das fases desde a definição dos objectivos estratégicos até aos operacionais:

Quadro 6.2 - Dos objectivos estratégicos, aos objectivos operacionais

Objectivos estratégicos	Áreas chave de actuação	Objectivos operacionais
Objectivo estratégico 1	Área chave de actuação 1	Objectivo operacional 1

Fonte: Adaptado de Corral e Urieta (2001:63).

Posteriormente e de acordo com as fases propostas, é necessário seleccionar os indicadores como medida de avaliação e controlo que posteriormente permitirão o acompanhamento dos valores obtidos. A definição destes indicadores resulta da necessidade de analisar e avaliar os seus resultados e não apenas da obtenção de um valor. Para essa análise e avaliação, é fundamental a existência de referenciais previamente fixados e o estabelecimento de um nível de tolerância que funcione como uma margem dentro da qual não é necessário tomar medidas correctivas. Existe então um conjunto de informações que devem estar associadas à definição dos indicadores e que são: o valor de referência, a tolerância, a fonte de informação para a sua obtenção e a periodicidade com que deve ser calculado. O quadro 6.3 reúne a informação considerada necessária relativamente a cada indicador.

¹⁶⁵ Também denominada por variáveis chaves (Jordan *et al.*, 2003).

¹⁶⁶ Que são a quantificação das variáveis chave da organização (AECA, 1998b).

Quadro 6.3 - Informação necessária relativamente aos indicadores

Área chave	Objectivos operacionais	Indicador	Valor de referência	Tolerância	Fonte de informação	Periodicidade

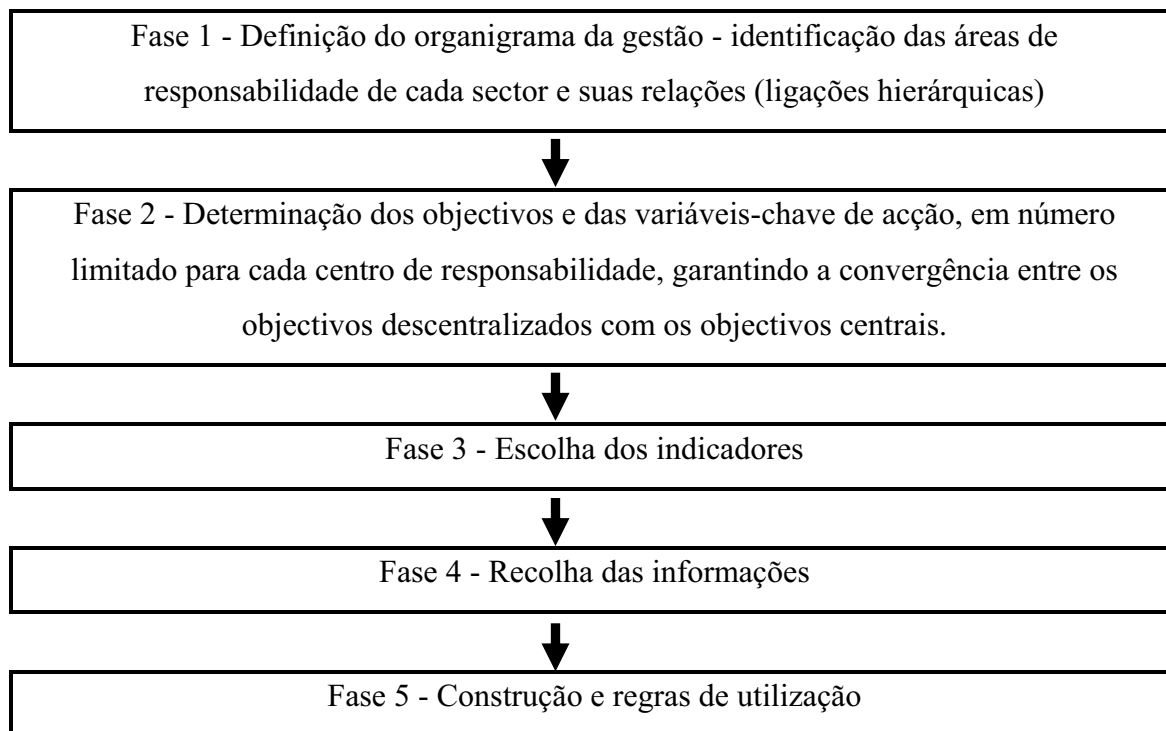
Fonte: Corral e Urieta (2001:64).

De acordo com Corral e Urieta (2001), com este tipo de informação estamos perante um *tableau de bord*, mas, se os indicadores forem apresentados segundo as perspectivas de Kaplan e Norton (formação e crescimento, processos internos, cliente e financeira), então estamos perante uma primeira aproximação ao *balanced scorecard*. Ou seja, para os autores, o BSC tem a sua origem no TB surgindo como uma evolução do mesmo, ainda que dele apresente significativas diferenças, como iremos observar.

Para garantir a utilidade e coerência entre os vários *tableaux de bord* de uma organização, Jordan *et al.* (2003) propõem uma metodologia que assenta em: Objectivos, Variáveis-chave e Resultados. (O método é designado pelos autores como método OVAR). A implementação dessa metodologia passa pelo cumprimento das fases que se apresentam na figura 6.1.

Sendo o *tableau de bord* um documento que tem de adaptar-se à organização, o seu estabelecimento deve iniciar-se com a definição do organigrama. Através dele consegue evidenciar-se as relações entre os responsáveis e as funções que desempenham, assim como, onde cada um tem de agir e o grau de liberdade que tem para o fazer. Ou seja, compreender a estrutura organizacional, de modo a definirem-se áreas de responsabilidade hierárquicas e funções nelas desempenhadas, permitindo a análise dos meios sobre os quais o responsável tem realmente poder de decisão.

Figura 6.1 - Metodologia para garantir a utilidade e coerência entre os vários *tableaux de bord* de uma organização



Fonte: Elaboração própria.

Numa segunda fase, identificam-se os objectivos mais importantes e os meios sobre os quais o responsável tem poder de decisão. Logo, é a fase onde se identificam os objectivos e variáveis-chave de acção, de cada nível ou centro de responsabilidade, para conhecer as áreas de actuação que condicionam a obtenção dos objectivos e determinar os responsáveis pela implementação das acções necessárias. Para o sucesso desta fase, é determinante o envolvimento do gestor e dos diferentes níveis hierárquicos. Este envolvimento, deve ter associado a si uma grelha do tipo da que se apresenta no quadro 6.4. A leitura da grelha resulta do cruzamento entre os objectivos e as variáveis chave, onde pode ou não aparecer um “x”. O seu aparecimento num cruzamento significa que essa variável tem impacto nesse objectivo. Da análise desses cruzamentos definem-se prioridades. Uma coluna quase vazia, significa que esse objectivo não será facilmente realizado e por isso, ou não é verdadeiramente um objectivo e deverá ser suprimido, ou é um objectivo que se quer mesmo obter e, nesse caso, terão de se definir variáveis-chave de acção que sejam adequadas. Findo este procedimento, é necessário saber quem

é que vai fazer o quê, o que pode ser obtido recorrendo de novo a uma grelha, cruzando os centros de responsabilidade com as variáveis-chave de acção. Um “x” assinalado, significa que se espera que esse centro de responsabilidade intervém nessa variável-chave de acção.

Quadro 6.4 – Grelha da relação entre os objectivos e as variáveis chave de acção

Variáveis chave de acção	Objectivos		
	O1	O2	etc...
V1			
V2			
Etc...			

Fonte: Jordan *et al.* (2003:241).

Dessa análise podem ocorrer situações anómalas como:

- Múltiplas cruces, numa linha, o que significa que muitos ou todos os responsáveis intervêm nessa variável-chave de acção, o que implica corrigir possíveis efeitos cruzados das diferentes decisões que podem ocorrer;
- Linhas vazias, o que significa que nenhum responsável actua sobre essa variável e é necessário perceber o que o origina, pois tal não pode acontecer;
- Colunas vazias, o que significa que esse responsável não actua sobre qualquer variável-chave e, nesse caso, não faz sentido emitir um *tableau de bord* para esse centro de responsabilidade.

De seguida apresentamos o quadro que acabámos de referir:

Quadro 6.5 – Articulação entre as variáveis-chave de acção e os centros de responsabilidade

Variáveis chave de acção	Centros de Responsabilidade			
	Centro Resp. A	Centro Resp. B	Centro Resp. C	...
V1				
....				

Fonte: Adaptado de Jordan *et al.* (2003:248).

Na terceira fase, que diz respeito à selecção dos indicadores, deverão propor-se critérios para quantificar objectivos e variáveis-chave, bem como as unidades de medida adequadas, tendo em atenção os diferentes tipos de indicadores. Seguindo a metodologia já apresentada, poderá ser construído um quadro onde a cada objectivo, deverá corresponder o indicador proposto, bem como, a sua forma de cálculo. De seguida apresentamos um quadro tipo:

Quadro 6.6 – Objectivos e indicadores propostos

Objectivos	Indicadores propostos
Objectivo 1	Indicador 1
Objectivo 2	Indicador 2
Etc. ...	Etc. ...

Fonte: Adaptado de Jordan *et al.* (2003:250).

Identificados e seleccionados os indicadores, passaremos para a quarta fase, a da quantificação dos indicadores e a sua fonte de informação, uma vez que é fundamental que se tenha acesso à informação adequada e atempada para valorizar os indicadores seleccionados. No caso em que tal não seja possível, ou se procura informação que a substitua, ou se cria de raiz essa mesma informação, ou então, na impossibilidade de qualquer das duas, poderá substituir-se o indicador por outro que embora possa não ser tão significativo, permita sem grande esforço, o seu cálculo e acompanhamento.

Por fim, chegamos à quinta e última fase, a da apresentação do *tableau de bord*, que tem de fornecer de uma forma simples e em tempo oportuno, os indicadores seleccionados, o que pode levar a que alguns valores sejam aproximados, privilegiando-se a rapidez à exactidão fora do prazo. Da sua leitura, espera-se poder avaliar o nível de desempenho e analisar desvios, bem como, apresentar medidas correctivas, se necessárias. Ou seja, nesta última fase, determina-se a periodicidade com que é elaborado e entregue o *tableau de bord*, de modo a que se actue rapidamente sobre eventuais desvios.

Os *tableaux de bord* podem ter diferentes classificações. Se essa classificação tem a ver com o aspecto temporal, dizem-se operativos, quando são definidos para períodos muito breves de tempo e para aspectos chave concretos; e estratégicos, se são construídos para períodos mais longos, (médio e longo prazo). Classificam-se também, considerando os níveis de responsabilidade e designam-se por áreas ou departamentos. Por último, podemos ainda classificar os TB por área ou actividade específica e aí, a sua designação, coincide com a actividade ou a área para o qual é construído (Corral e Urieta, 2001).

O *tableau de bord*, apresenta um conjunto de características gerais, tais como, recolher apenas informação indispensável, permitir a leitura rápida do seu conteúdo, ter em conta a estrutura da organização, dispondo cada área de responsabilidade dos indicadores necessários, incentivar a inter conexão entre departamentos e ser um documento dinâmico motivando permanentemente a mudança na atitude dos gestores facilitando a tomada de decisões rápidas ao incluir as causas dos desvios (Corral e Urieta, 2001). A execução e utilização de *tableaux de bord* contribuem para enriquecer as relações entre os responsáveis e os seus colaboradores, despertar a sensibilidade aos custos, desenvolver a gestão por objectivos e aumentar a criatividade dos dirigentes pela prática de planos de acção (Caiado, 2002).

Por outro lado, a rapidez e a qualidade da tomada de decisão nas organizações depende tanto da qualidade das informações que estão disponíveis, como dos seus processos e tratamentos. Por isso, é necessário que na elaboração dos *tableaux de bord*, cada responsável se centre na investigação de que indicadores são os adequados e necessários para medir e pilotar a sua actividade, bem como, se reflectem ou não a estratégia definida para o sector e organização como um todo (Peña, 1999). Para apoiar a gestão, pode então elaborar-se um *tableau de bord* global, ou por centro de responsabilidade, ao mesmo nível hierárquico ou em níveis hierárquicos diferentes, devendo, nesse caso, permitir de forma articulada, o diálogo vertical e horizontal na organização, bem como a sua adaptação sucessiva às necessidades. A integração entre os TB aos diferentes níveis hierárquicos, bem como a interligação entre os diversos indicadores seleccionados, incrementam o potencial do documento, ao nível da informação e do controlo de gestão.

Sintetizando, a metodologia da concepção e elaboração de um TB pressupõe várias fases, no entanto, um TB, independentemente do seu destinatário, deve apresentar informação estruturada, comparar dados, períodos e indicadores, podendo fazê-lo de acordo com a proposta que apresentamos no quadro 6.7:

Quadro 6.7 – Proposta de apresentação de um *tableau de bord*

<i>Tableau de Bord</i>	Mês _____
Centro de Responsabilidade/Organização: _____	Ano _____

	Mês			Acumulado Ano			Período homologado		Orç.	Re – previsão Orç.
	R	Orç	Dv	R	Orç	Dv	Mês	Acum.	Anual	
Indicador 1										
Indicador 2										
Indicador 3										
....										
Indicador 10										

1 . Análise dos desvios _____

2 . Propostas de medidas correctivas: _____

Responsável: _____ Data: _____

Fonte: Adaptado de Jordan *et al.* (2003:255) e AECA (1998b:104).

(R = Real; Orç = Orçamento; Dv = Desvio; Acum. = Acumulado)

Quando bem construído, o TB apresenta indicadores de diferentes naturezas, é um redutor da incerteza, estabiliza a informação, facilita a comunicação e dinamiza a reflexão, garantindo a capacidade de antecipação (Fernández, 2003). Por outro lado, a utilidade e uso do TB como ferramenta de gestão, depende ainda da sua forma, (numérica, gráfica, mista, etc.), frequência com que é elaborado (diária, semanal, mensal, etc.), suporte com que se vai dar a informação, (informático, papel, etc.) e do seu horizonte de curto, médio ou longo prazo¹⁶⁷ (AECA, 1998b). "Decidir o conteúdo e a natureza dos elementos do *tableau de bord* é então a base formal do contrato de gestão entre os vários responsáveis e entre estes e a empresa" (Jordan *et al.*, 2003:237). Peña (1999) citando Lebas (1993), refere que os TB se devem inter-relacionar entre si, para que possam avaliar a gestão empresarial, buscando a perfeição, ou seja, a excelência.

Salientamos ainda que, as inter-relações da informação dos *tableaux de bord* com outros instrumentos de planificação e controlo de gestão são evidentes. Por um lado, os objectivos devem ter origem na planificação estratégica, que na sua vertente mais operativa se materializa no orçamento e este por sua vez, constituindo uma referência a alcançar, deriva da concretização em unidades monetárias, dos objectivos previstos para o exercício. Por outro, relativamente às fontes de informação para a elaboração dos *tableaux de bord*, dado que, uma das principais é a contabilidade, tanto a financeira como a analítica. Assim, a qualidade dos TB dependerá em grande medida da qualidade dos objectivos estabelecidos e que resultam do planeamento bem como, da qualidade dos dados obtidos no sistema contabilístico (AECA, 1998b).

6.1.2 – O *balanced scorecard*

O *balanced scorecard* é um documento que adopta uma perspectiva global que pretende ligar o controlo operacional de curto prazo com a visão estratégica de longo prazo, focalizando a atenção dos responsáveis nos factores críticos para a implementação da estratégia, fornecendo uma visão integrada do desempenho organizacional e estabelecendo relações de causa-efeito entre quatro perspectivas específicas.

¹⁶⁷ Esse horizonte temporal está normalmente associado ao prazo dos objectivos definidos.

Tradicionalmente a informação para a gestão assenta em objectivos relacionados com o curto prazo, tais como o volume de vendas ou o resultado, o que não reflecte a complexidade de uma organização, faltando, segundo Kaplan e Norton (1996), uma abordagem equilibrada e focada no desempenho financeiro e não financeiro, integrando também a estratégia, os processos e os indivíduos.

Criado em 1992 por Kaplan e Norton, o *balanced scorecard* é um sistema de avaliação de desempenho organizacional onde a estratégia e a visão da organização se transformam em medidas e acções de desempenho de curto e longo prazo. Liga o controlo operacional de curto prazo com a visão e estratégia de longo prazo e foca a atenção dos responsáveis nos factores críticos para a implementação da estratégia (Jordan *et al.*, 2003). Baseado em dados financeiros e não financeiros, o BSC proporciona uma gestão estratégica dos diversos sectores da organização e caracteriza-se por ser um instrumento de gestão que fornece uma visão global e integrada do desempenho organizacional, incluído num conjunto de indicadores de curto e longo prazo, internos e externos, financeiros e não financeiros. Segundo AECA, (1998b), o BSC tem como principal característica, encontrar um conjunto de indicadores que integrem todas as áreas da empresa, controlem os factores críticos derivados da estratégia e que o façam de forma equilibrada, atendendo às diferentes perspectivas propostas.

Quesado e Rodrigues (2007a), citando um estudo de Kaplan e Norton, referem que o bom desempenho num conjunto de empresas que implementaram o BSC, se deve a estas organizações se focalizarem na estratégia, tendo esse documento derivado dessa mesma estratégia. Nesse estudo, os autores identificaram ainda um conjunto de princípios comuns que quando assimilados e correctamente aplicados, garantem o sucesso da implementação do BSC e que são: traduzir a estratégia em termos operacionais, alinhar a organização à estratégia e transformar a estratégia em tarefa de todos.

Para Kaplan e Norton (1996:8), o BSC “reflecte o balanço estabelecido entre os objectivos a curto e a longo prazo, entre os indicadores financeiros e não financeiros,

entre os *lagging*¹⁶⁸ e os *leading*¹⁶⁹ indicadores e entre as perspectivas de desempenho interno e externo”, motivando, segundo Sousa e Rodrigues (2002:159), “questões, discussões, debate de ideias e diálogo, de forma a estimular a aprendizagem e a conduzir as discussões sobre o caminho a seguir no futuro”. Simultaneamente, o *balanced scorecard* favorece “a implementação da estratégia através da definição e seguimento de um conjunto de indicadores coerentes com a mesma” (Quesado e Rodrigues, 2007b:1916).

O BSC apresenta a informação de uma forma integrada, reunindo um conjunto de indicadores, tendo como preocupação as relações entre o meio envolvente e a organização e cujas características fundamentais, de acordo com Epstein e Manzoni (1997), são, estar associado ao sistema de informação da organização, apresentar, num único documento, uma série de indicadores que fornecem uma visão completa do desempenho organizacional, agrupar os indicadores em quatro perspectivas diferentes em vez de listar indicadores de uma forma indiscriminada.

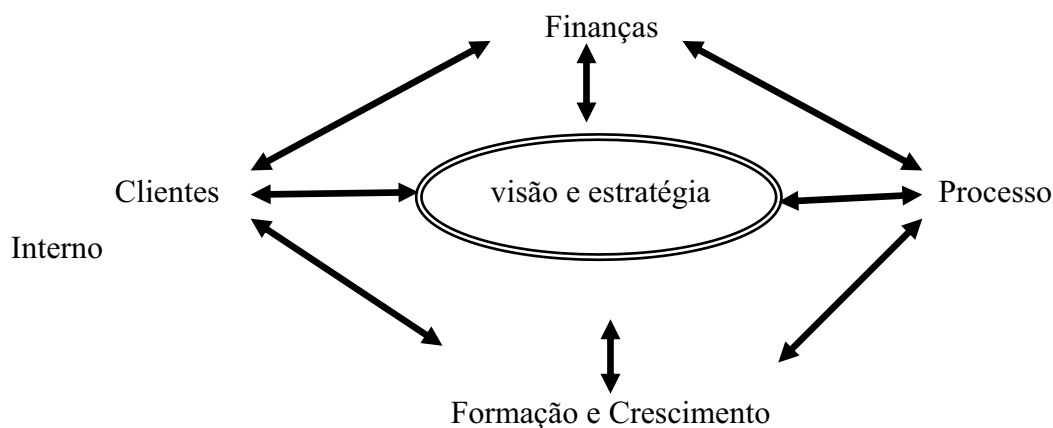
Relativamente à metodologia de construção, citando Kaplan e Norton (1992), o *balanced scorecard*, parte da definição dos objectivos estratégicos da organização, estruturando-os em quatro grandes perspectivas de actuação: Financeira; Mercado e Cliente; Processos (internos) e Formação e Crescimento; (Esta última perspectiva é também designada por, Aprendizagem e Desenvolvimento (Jordan *et al.*, 2003:259) e por Inovação e Aprendizagem (Dolgnier e Martins, 2004:378)). Definidos os objectivos, em cada uma destas áreas, a análise conduz à construção de indicadores, financeiros e não financeiros, que permitirão o seu acompanhamento permanente.

De seguida apresentamos, na figura 6.2, a visão esquemática de Kaplan e Norton (1997), relativamente às perspectivas do BSC, citado por Corral e Urieta (2001:74).

¹⁶⁸ Indicadores de ocorrência.

¹⁶⁹ Indicadores de tendência.

Figura 6.2 - Visão esquemática relativamente às perspectivas do BSC



Fonte: Corral e Urieta (2001:74), citando Kaplan e Norton (1997).

“Ao focar o impacto e as relações causais entre as perspectivas da inovação e aprendizagem, processos internos e clientes nos resultados avaliados segundo a perspectiva financeira, o BSC permite uma avaliação integrada de desempenho” (Dolgnier e Martins, 2004:379). Conceptualmente o modelo identifica o desempenho de cada uma das perspectivas enunciadas e reconhece o seu impacto nas outras. Face à flexibilidade do modelo, é possível criar diferentes indicadores por perspectiva, que sejam específicos e adequados à organização.

No quadro 6.8 apresentamos as quatro perspectivas em que são agrupados os indicadores, no BSC e as questões que lhe estão associadas:

Quadro 6.8 - Perspectivas do BSC e questões a responder

Agrupados na perspectiva:	Questão a responder:
Do cliente	Como é que os clientes nos vêm?
Dos Processos	Podemos continuar a aperfeiçoar-nos e a criar valor?
Formação e Crescimento	Existe capacidade para crescer de forma sustentada?
Financeira	Como é que podemos cuidar dos interesses dos accionistas?

Fonte: Elaboração própria.

De acordo com as perspectivas enunciadas iremos de seguida analisar e caracterizar cada uma delas.

1 - Perspectiva financeira – como é que os accionistas vêem a empresa? Como é que podemos cuidar dos interesses dos accionistas?

Tradicionalmente, uma medida de desempenho financeiro, informa se a concepção e execução da estratégia da empresa, está a contribuir para a rendibilidade do capital investido. O grande desafio deste modelo é aprender a estabelecer a ligação entre as operações e a área financeira, uma vez que, os objectivos financeiros são a base para a definição dos objectivos e medidas das outras perspectivas do BSC. Esta perspectiva desempenha um duplo papel, por um lado, define o desempenho financeiro que se espera da estratégia definida e, por outro, serve de base para os objectivos e medidas das outras perspectivas, tendo em conta as relações de causa e efeito que possibilitam a melhoria do desempenho financeiro (Quesado e Rodrigues, 2007b).

2 - Perspectiva do cliente – como é que os clientes vêem a empresa?

Conhecer a ideia que os clientes têm da empresa é uma prioridade das chefias de topo, bem como, na definição da estratégia empresarial, é pressuposto o conhecimento dos clientes. Por isso, o objectivo das chefias passa sempre pela satisfação e fidelização dos clientes, identificando as variáveis mais importantes para a sua satisfação, de forma a garantir um crescimento sustentado. Assim, devem ser identificados segmentos de clientes e mercados onde se pretende competir e elaborar indicadores que permitam acompanhar os resultados obtidos nesses segmentos, relativamente às expectativas dos clientes (Kaplan e Norton, 2000). A actuação ao nível desta perspectiva deve ter em conta, entre outros, a qualidade dos produtos/serviços, os prazos de entrega e serviços pós-venda, para além da desejável redução de custos.

3 - Perspectiva dos processos (internos) – Como é que a empresa se pode distinguir? Quais os processos que geram valor?

Para satisfazer a perspectiva dos clientes, a empresa necessita perceber o que é que se faz internamente que impede a satisfação dos clientes (a falta de qualidade ou o tempo de entrega, são exemplos de factores que podem influenciar negativamente a visão que o cliente tem da empresa que por sua vez tem impacto na perspectiva financeira). Então

as medidas introduzidas nesta perspectiva, terão de ser capazes de conduzir à realização dos objectivos dos clientes e dos accionistas. Ou seja, têm de se melhorar os processos internos com maior impacto na satisfação dos clientes fornecendo serviços que os atraiam, satisfaçam e retenham e que aumentem o retorno financeiro para satisfazer as expectativas dos accionistas (Kaplan e Norton, 2000).

4 - Perspectiva da formação e crescimento – a empresa tem capacidade para crescer de forma sustentada?

A valorização de uma empresa passa pela sua capacidade de inovar, melhorar e aprender. “Assim, o desenvolvimento de mecanismos de avaliação, associado à inovação dos produtos, processos, padrões e práticas de gestão, torna-se essencial. As perspectivas dos clientes e dos processos internos só constituirão factores críticos de êxito se a organização formar recursos humanos e investir em tecnologias de informação” (Quesado e Rodrigues, 2007b:1920). “A capacidade de aprendizagem e de inovação está cada vez mais ligada ao valor da organização” (Jordan *et al.*, 2003:273). Assim, a organização deverá conhecer as competências fundamentais que fazem com que a realização das suas actividades prioritárias sejam concluídas com sucesso.

Se a empresa lançar novos produtos no mercado que criem valor para o cliente e melhorarem continuamente os seus processos internos, naturalmente aumenta os resultados e tem melhor desempenho financeiro, consequência da aprendizagem das pessoas e da melhoria dos sistemas internos.

Então, como podemos verificar, entre as quatro perspectivas do *balanced scorecard*, existe uma relação de causa e efeito. A motivação e competência dos empregados, fazem com que os processos internos funcionem melhor, logo a qualidade dos produtos tende a melhorar e os tempos de resposta aos clientes serão menores e assim, os clientes estarão mais satisfeitos. Se os clientes estiverem satisfeitos tendencialmente serão fiéis e comprarão mais, o que aumentará o volume de negócios. Se esse aumento no volume de negócios for acompanhado de eficiência dos processos internos, certamente haverá uma maior criação de valor. A este propósito, Amat e Dowds (1998) referem que uma melhoria na capacidade dos empregados, bem como a sua motivação, acabam por se

repercutir nos resultados económicos da empresa através das outras perspectivas, citando os autores como exemplo que, uma melhoria proveniente da formação aos empregados se repercute nos resultados da seguinte forma: A formação dos empregados melhora o seu desempenho o que proporciona um melhor funcionamento dos processos internos. O aumento da qualidade e ou respostas mais rápidas, aumenta o grau de satisfação dos clientes o que os tornará mais fiéis e com propensão para comprar mais, o que conjugado implicará um aumento nos resultados económico-financeiros

Kaplan e Nonton (2000), afirmam que, se os empregados estão motivados e formados, os processos internos funcionam melhor. Se os processos internos funcionam melhor e a qualidade do produto é excelente e o prazo de entrega é pontual, então os clientes estão mais satisfeitos. Se os clientes estão mais satisfeitos, tendencialmente terão uma maior fidelidade à empresa e por isso irão aumentar as vendas. Se o aumento das vendas for acompanhado de uma melhoria da eficiência, então haverá mais criação de valor.

O BSC permite relacionar indicadores entre si, receber informação do que acontece e saber a causa do porque acontece. Não apresenta uma bateria de rácios independentes, insiste em ver precisamente as relações causais existentes entre eles. O modelo conceptual do BSC identifica e apresenta o desempenho de cada uma das perspectivas atrás referidas e reconhece o seu impacto nas restantes, permitindo criar indicadores de acordo com a especificidade da organização e possibilitando a avaliação e actualização da estratégia organizacional. Pelas suas características, o BSC facilita a comunicação e compreensão, tanto da visão como dos objectivos estratégicos da organização. Segundo Sousa e Rodrigues (2002:63) “cada indicador seleccionado, em cada uma das perspectivas, tem de constituir um elo da cadeia de relações de causa e efeito que culmina na melhoria do desempenho financeiro”. Realçando a importância das diferentes perspectivas do BSC, Porter (1992) referiu que a utilização exclusiva de indicadores financeiros poderia sacrificar a criação de valor no longo prazo e, o desempenho da organização no curto prazo.

Newing (1995) salienta que o *balanced scorecard* obriga os gestores a pensar em função dos aspectos competitivos fundamentais que têm impacto na rendibilidade a longo prazo, pois quando os gestores percebem as ligações entre as quatro perspectivas, compreendem como os progressos obtidos num indicador, podem conduzir a uma deterioração de outro. Tendo em conta estas ligações, de acordo com o autor, os gestores podem focalizar as suas atenções apenas na obtenção da rendibilidade que possa ser sustentada ao longo dos tempos.

O BSC, segundo Kaplan e Norton (2000), evidencia o seu poder real quando deixa de ser um sistema de medição de desempenho para se transformar num sistema de gestão estratégica, baseado em quatro níveis:

- O que estabelece e clarifica a visão e a estratégia da empresa;
- O que as comunica a todos os membros da organização, vinculando-os aos objectivos e medidas estratégicas;
- O do planeamento, estabelecimento de metas e afectação de recursos, que possibilitam a transformação de objectivos de longo prazo em acções de curto prazo; e
- O *feedback* e aprendizagem, para se avaliar através dos resultados alcançados, se os objectivos definidos continuam válidos ou precisam de ajustamentos.

A concepção e implementação do BSC iniciam-se com a definição da visão e da missão da organização. Ou seja, para onde caminha a empresa e, o que faz para lá chegar. Para se atingir a visão, num determinado período de tempo, é necessário conceber e implementar estratégias, a eficácia das estratégias leva ao seu atingimento. Se se detectar desvios do caminho a percorrer, o gestor, se tiver conhecimento dessa realidade atempadamente, pode efectuar correcções ao percurso.

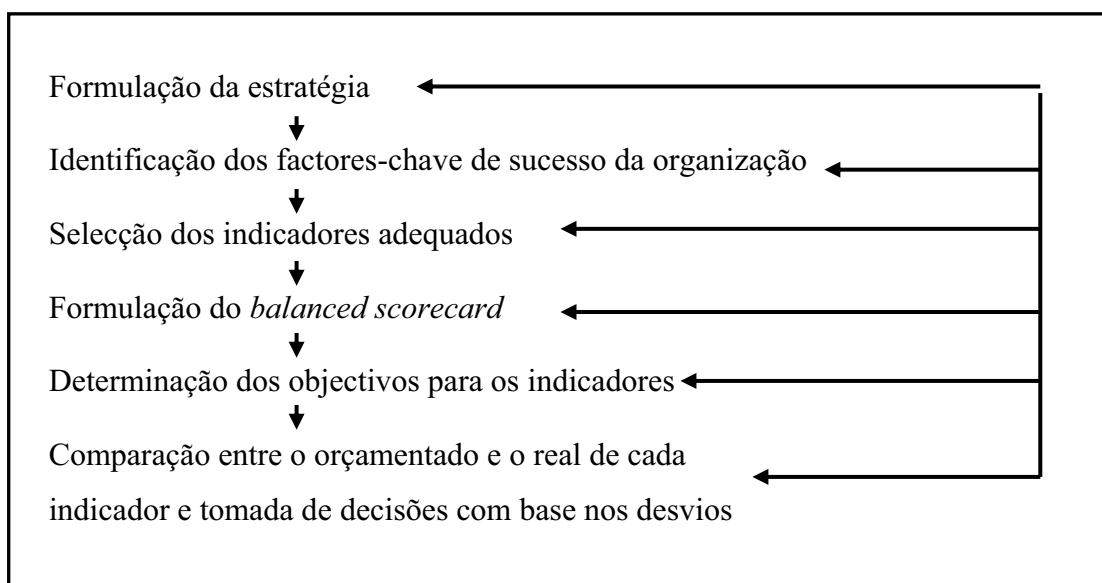
De acordo com Evans (2002), citado por Dolgner e Martins (2004), o processo de implementação do BSC passa pelas seguintes etapas:

- Identificação da visão e missão – para onde caminha a empresa? O que faz para alcançar a visão? Nesta fase pretende-se comunicar e alinhar a organização em torno de uma estratégia que seja clara e concisa.

- Identificação das estratégias que conduzem à visão – quais são as estratégias adequadas e a adoptar?
- Definição dos factores críticos de sucesso – o que é que a empresa tem de fazer bem em cada perspectiva? É uma fase muito complexa, pois partindo da estratégia global, é necessário transformá-la de forma a ser compreensível para todos.
- Identificação das medidas – o que é que a empresa tem de medir em cada perspectiva? Estas medições permitem saber se se está ou não, a alcançar os objectivos estratégicos.
- Avaliação do *balanced scorecard* – a empresa está realmente a medir o que deve medir? É fundamental que para cada medida tenha sido definido o respectivo objectivo.
- Criação de planos de acção e planos de operações e medidas – quais as acções que a empresa deve dar início para conseguir atingir os seus objectivos?
- Acompanhamento e gestão do *balanced scorecard* – como é que a empresa faz o acompanhamento, actualiza e mantém o BSC?

De seguida apresentamos esquematicamente a relação entre o processo de formulação e revisão da estratégia e o processo de desenho e acompanhamento do BSC.

Figura 6.3 - Relação entre o processo de formulação e revisão da estratégia e o processo de desenho e acompanhamento do BSC



Fonte: Adaptado de AECA (2000:51).

Este processo tem de ser interactivo, pois à medida que se vai obtendo informação, em cada indicador, sobre desvios entre os objectivos previstos e a realidade, as medidas correctivas que se venham a tomar, podem afectar qualquer uma das etapas da formulação da estratégia.

Diversos autores referem que, embora originalmente o BSC apresente as quatro perspectivas já referidas, encontram-se organizações, onde consequência do seu objecto social, lhe adicionam outras perspectivas ou se analisam independentemente uma delas. A título de exemplo citamos Dávila (1999) que defende que o BSC não tem uma relação fechada podendo a organização decidir por diferentes perspectivas, ou Olve (2000), citado por Corral e Urieta (2001), que diz que algumas empresas optaram por outras perspectivas, como por exemplo, a dos recursos humanos.

Independentemente da organização, AECA (2000) e Corral e Urieta (2001) apontam os principais factores que contribuem para a proposta de utilização do BSC, citando que:

- Este documento pretende, com um conjunto de indicadores, traduzir a estratégia da organização e através deles, informar sobre a consecução dos objectivos e as causas que originam os resultados. Logo, converte a estratégia, em acção;
- É um documento é muito útil para comunicar¹⁷⁰ a visão e missão a toda a organização, transformando declarações de intenções em trabalho diário dos colaboradores, o que faz com que os objectivos dos empregados sejam alinhados com os da organização;
- Para além de informar e permitir o controlo, é também um instrumento de formação, obrigando a integrar o processo de planificação e orçamentação com a estratégia definida supondo uma aprendizagem das acções desenvolvidas, o que possibilita a melhoria contínua;
- O BSC contribui para a permanente revisão da estratégia. As estratégias que eram válidas quando foram desenhadas, à medida que a realidade se altera, podem perder a validade. Dado que uma estratégia tenta intervir num conjunto de relações de causa-efeito entre os factores chaves e indicadores, através dessa aprendizagem pode

¹⁷⁰ A comunicação pode fazer-se de uma forma horizontal, ascendente e descendente.

conseguir-se fazer ajustes, rever as hipóteses básicas da estratégia, recolher o *feedback* e redefinir a estratégia.

Relativamente ao número de indicadores que devem constar num *balanced scorecard*, segundo Amat *et al.* (2001), eles devem no total oscilar entre 20 a 25, apontando o autor alguns dos indicadores mais frequentemente utilizados por perspectiva:

- Perspectiva financeira: rendibilidade do activo, rendibilidade dos capitais próprios, *Economic Value Added*, rendibilidade por produto e crescimento do volume de negócios;
- Perspectiva do cliente: grau de satisfação, quota de mercado, aumento do número de clientes, rendibilidade por cliente;
- Perspectiva dos processos: prazos de produção, rotação de existências, produção defeituosa e tempo necessário para desenvolver novos produtos;
- Perspectiva da formação e crescimento – formação realizada, índice de motivação, antiguidade dos colaboradores, nível de escolaridade, produtividade dos colaboradores.

A este propósito, Corral e Urieta (2001) referem que, se os indicadores financeiros incorporam a visão do accionista, então devem incluir indicadores de criação de valor. Os indicadores de clientes, relacionam-se com o posicionamento da organização no mercado, devendo por isso, incluir indicadores de criação de valor para o cliente, sendo reconhecido que a maior parte do esforço se prende com a sua fidelização. Os indicadores de produtividade são utilizados numa perspectiva de processos internos e dos custos que lhe estão associados. Quanto aos indicadores de formação e crescimento, eles têm em conta, a importância das pessoas na organização e ainda os recursos materiais disponíveis.

Vários autores têm referido as vantagens da aplicação do BSC numa organização. Para Dolgner e Martins (2004), as vantagens resultantes da utilização do BSC são:

- Traduzir a estratégia em objectivos e acções concretas;
- Pôr em prática as estratégias de uma organização;
- Promover a todos os níveis hierárquicos, o alinhamento dos indicadores com os objectivos estratégicos;

- Proporcionar à gestão uma visão sistematizada do desempenho;
- Constituir um processo de avaliação e actualização da estratégia, aumentando as capacidades estratégicas da organização;
- Facilitar a comunicação da estratégia e o envolvimento dos colaboradores, permitindo que, quer estes, quer as equipas, se concentrem nas prioridades estratégicas;
- Permitir a responsabilização de todos os colaboradores;
- Aumentar a produtividade;
- A quando da afectação de recursos, proporcionar maior eficiência;
- Permitir a integração das medidas internas e externas de avaliação de desempenho.

Enquanto que para Smith (2000), as vantagens da utilização do BSC, são as seguintes:

- Liga os indicadores de desempenho aos objectivos definidos pelas organizações;
- Integra diferentes áreas fornecendo indicações sobre o desempenho global da organização;
- Funciona como um instrumento para implementação da mudança;
- Estabelece áreas chave e indicadores de desempenho associados à inovação;
- Observa as tendências no desempenho a curto prazo e controla os progressos em direcção aos objectivos a longo prazo;
- Agrega indicadores, relativamente a aspectos do desempenho, que forneçam um índice de execução.

Os principais objectivos das empresas, na utilização de um *balanced scorecard*, de acordo com Kaplan e Norton (1996), têm a ver com a melhoria do sistema de análise de desempenho, com a forma como melhora, clarifica e divulga a estratégia, como alinha os objectivos e acções locais com os objectivos operacionais, como articula a estratégia com os orçamentos anuais e ainda à aprendizagem organizacional que lhe permitem as revisões periódicas do desempenho. O BSC “para além de informar, contribui para formular e comunicar a estratégia, alinhar os objectivos da organização e empregados, motivar e formar todos os colaboradores, bem como, melhorar continuamente e redesenhar a estratégia” (Amat *et al.*, 2001:3).

A aplicação do BSC como sistema de gestão por excelência, reforçará a organização na capacidade de gerir a mudança com eficácia e de empreender modificações de vulto na organização “se aqueles que se encontram no topo da organização não forem líderes activos do processo, a mudança dificilmente ocorrerá, a estratégia não será implementada e a oportunidade para alterar o desempenho perder-se-á” (Kaplan e Norton, 2000:16).

6.1.3 - Semelhanças e diferenças entre o *tableau de bord* e o *balanced scorecard*

Adaptado de Jordan *et al.* (2003) e Corral e Urieta (2001), apresentamos de seguida, uma análise comparativa do *tableau de bord* e do *balanced scorecard*, identificando as semelhanças e as diferenças entre estes dois documentos:

Semelhanças entre o *tableau de bord* e o *balanced scorecard*:

- São instrumentos de medição do desempenho (pessoas, actividades, etc.);
- Estão fortemente relacionados com objectivos e meios de acção, traduzidos em indicadores;
- Seleccionam indicadores diversificados de natureza financeira e não financeira;
- Obtêm informação de síntese, sendo por isso, sintéticos;
- Possuem uma forte personalização à medida dos gestores;
- Promovem a comunicação e o diálogo interno;
- Visam constituir bases para comparação com metas previamente fixadas.

Diferenças entre o *tableau de bord* e o *balanced scorecard*:

- O *tableau de bord* é associado a períodos de fraco desenvolvimento tecnológico contrariamente ao *balanced scorecard*;
- O *tableau de bord* foi criado para “resolver” problemas da área técnica e o *balanced scorecard* é ligado ao estudo e divulgação da estratégia;
- O *tableau de bord* é mais operacional enquanto o *balanced scorecard* é mais estratégico;

- O *tableau de bord* permite a definição das áreas de actuação e o *balanced scorecard* é determinado segundo as quatro perspectivas já identificadas;
- A criação de indicadores no *tableau de bord* é mais rica que no *balanced scorecard* por existir uma maior abertura nas áreas a abranger;
- O *tableau de bord* é uma bateria de indicadores sem conexão entre eles, enquanto o *balanced scorecard* relaciona os indicadores entre si, numa relação de causa e efeito, consequência das perspectivas onde foram definidos, apresentando indicadores de ocorrência e de tendência;

AECA (2000), faz uma pequena comparação entre o *tableau de bord* e o *balanced scorecard*, como de seguida apresentamos na figura 6.4:

Figura 6.4 – Comparação do TB com o BSC

TB	BSC
O TB pode ser comparado a um painel de controlo de um piloto de aviação	O BSC será comparável a um simulador de voo.
O TB serve para fornecer informação e controlar a marcha do avião.	O BSC ajuda a desenvolver muito mais funções, proporcionando a aprendizagem sobre o funcionamento do avião.

Fonte: Elaboração própria.

6.2 – O *balanced scorecard* e o *tableau de bord* como ferramenta da gestão pública

É conhecida a incapacidade da economia privada para solucionar todas as necessidades do mercado, obrigando à intervenção do estado em diferentes sectores de actividades. Aliando a escassez de recursos¹⁷¹ com o grau de exigência dos clientes e a necessidade

¹⁷¹ Não nos podemos esquecer que todo o panorama de alterações sociais com que nos deparamos, conduzem a um cenário de aumento da procura dos serviços públicos, num período em que os orçamentos públicos e o seu potencial aumento no futuro, se apresentam com um cenário de continuidade ou em recessão (Rivera e Sáenz, 2001).

de evidenciar a forma como são gastos os dinheiros públicos, o sistema de informação de apoio à gestão na administração pública, tem apresentado, gradualmente, um grau de exigência semelhante à das empresas privadas, tendo, de acordo com o POCP, que evidenciar o cumprimento dos critérios da eficiência, eficácia e economia. Para isso, é determinante o estabelecimento de medidas adequadas e de documentos que, em tempo oportuno, sintetizem e divulguem a informação, de forma a apoiar a tomada de decisão e simultaneamente, permitam a avaliação dessa mesma gestão. Ou seja, dispor de informação relevante que mostre tendências, assinale problemas e seja guia de respostas adequadas tanto à gestão operativa, como à estratégica, de uma forma sintética e ajustada no tempo (AECA, 2000).

De acordo com o apresentado, esses documentos podem ser, o *tableau de bord* e ou o *balanced scorecard*. No entanto, face à multiplicidade de actividades desenvolvidas pelas entidades contabilísticas e as diferentes necessidades de informação, não é possível propor, para o sector público administrativo, um único *tableau de bord* ou *balanced scorecard*. O BSC é um documento flexível, mas não pode ser copiado de organização para organização, dadas as especificidades e características distintas de cada organização (Quesado e Rodrigues, 2007a), o mesmo acontecendo com o *tableau de bord*.

6.2.1 - A aplicação do *tableau de bord* na gestão pública

Na actual reforma da administração pública, o POCP aumentou e melhorou significativamente o sistema de informação contabilística. No entanto, tal como nas organizações com fins lucrativos, o apoio à gestão, não deve ser feito através da consulta directa dessa informação. Em simultâneo, um dos grandes desafios que a administração pública enfrenta, num contexto em mudança, com recursos cada vez mais escassos e clientes cada vez mais exigentes, resultado da consciência de serem os próprios a financiar o sistema, é sem dúvida, o de conseguir melhorar a gestão dos recursos, mantendo o equilíbrio entre, produtividade, qualidade dos serviços prestados, equidade e cumprimento legal. Entre as diferentes actuações possíveis para a concretização deste desafio, está a necessidade de seleccionar medidas e instrumentos

adequados com a dupla finalidade de informar e avaliar. Face ao cariz social das actividades desenvolvidas, as medidas seleccionadas não se podem centrar na área financeira e muito menos no resultado. Ou seja, as medidas seleccionadas têm de permitir aferir, não só, o cumprimento do limite legal estabelecido, como ainda, que a execução orçamental se efectuou de uma forma eficiente, eficaz e económica.

Assim, como um primeiro passo, de apoio à gestão operativa na administração pública, consideramos muito importante a elaboração de *tableaux de bord* que permitam estabelecer as bases metodológicas para um sistema de informação baseado em indicadores de gestão que, contendo informação necessária para a tomada de decisão, dê uma visão de conjunto da organização e que juntamente com outros instrumentos, melhore a gestão pública. A utilização do TB na administração pública pode trazer grandes vantagens, das quais se destacam: permitir, a cada responsável no processo orçamental o acompanhamento periódico do cumprimento dos objectivos, planos e orçamentos, manter um estado de alerta para todos os factores chave e ajudar, através de padrões de referência, a estabelecer medidas correctivas e atribuir responsabilidades no atingimento dos objectivos.

Organizado por nível hierárquico, centros de responsabilidade ou actividades, o TB para as chefias de topo, deve conter informação de todas as áreas da organização, salientando os eixos mais importantes e apresentar indicadores, comparando o real com o previsto e o histórico, por mês e acumulado, do ano e do ano anterior (AECA, 1998b). Quando dirigido a chefias de segunda linha, funcionando também como ferramenta de gestão informando e apoiando a tomada de decisão, o TB, deverá ser mais amplo, detalhado e operativo, contendo, indicadores, desvios e causas, nível de cumprimento do orçamento de cada área, bem como dos seus objectivos.

Para que o TB possa ser um instrumento crítico da gestão operativa, acompanhando e analisando o desempenho da gestão, deverá ser objecto do máximo rigor na sua elaboração, sendo para isso determinante que, exista inter-relação da sua informação com outros instrumentos de planificação e controlo tendo o orçamento como referencia, não apenas numa perspectiva legal. Os indicadores que o compõem, devem desenhar-se

de forma a avaliar se, o grau de execução do orçamento e a forma como foi executado, cumpre os critérios de eficiência, eficácia e economia. A contabilidade, com especial ênfase para a contabilidade analítica, deverá ser a sua principal fonte de informação. Quanto ao ponto de partida para a elaboração de um TB, na administração pública, como em qualquer outra organização, é necessário a identificação do que se quer medir, e da determinação de necessidade de informação, com base nos factores chave e de seguida, efectuar a selecção dos indicadores adequados (AECA, 1997a). A clareza com que se defina a estratégia, os responsáveis, a necessidade de informação e a correcta identificação dos utilizadores e emissores da informação, são determinantes para a correcta definição e desenho do *tableau de bord* e seus indicadores.

6.2.2 - Especificidades do *balanced scorecard* na gestão pública

A proposta de um *balanced scorecard* numa organização da administração pública supõe uma alteração significativa na sua organização e também na postura social e governamental, confrontando simultaneamente o planeamento de curto prazo, com o de longo prazo, com uma clara definição da estratégia que permita o cumprimento da sua missão. Face às características desta ferramenta de gestão, o seu desenho e implementação, só pode ser efectuado, perante uma realidade concreta, ou seja, uma organização enquadrada no sector onde actua e contextualizada, face à especificidade da actividade desenvolvida.

Sendo o BSC uma ferramenta cuja concepção inicial dizia respeito a entidades empresariais, a estrutura original do modelo propõe um conjunto de relações de causa-efeito através das quais se privilegia o cumprimento dos objectivos financeiros, pelo que, a sua aplicação nas entidades contabilísticas origina alguns esforços de adaptação (Urdaneta, 2007). Todavia, a reflexão e enquadramento teórico do BSC na perspectiva de Kaplan e Norton de forma abstracta, é um passo prévio e fundamental para o avanço para a especificidade requerida na administração pública.

Genericamente, as entidades contabilísticas, têm como missão, dar respostas às necessidades dos clientes/utentes com qualidade e um elevado grau de satisfação, com uma contrapartida monetária, ou não, que não cobre na totalidade o seu custo efectivo. Como visão genérica, estas organizações oferecem serviços de qualidade a preços exequíveis para os potenciais clientes, realizados com critérios de eficiência, eficácia e economia suportados em recursos humanos profissionalmente preparados, motivados e identificados com a organização. Definidas a visão e a missão da organização, bem como, as competências necessárias, podemos abordar a estrutura do BSC, nas perspectivas de Kaplan e Norton. Embora, segundo Fernández-Feijóo (2007), em cada organização, no desenho do BSC, estas perspectivas se possam desagregar, acumular, redefinir e apresentar novas perspectivas que incorporem aspectos não contemplados nas classicamente trabalhadas.

As quatro perspectivas, propostas por Kaplan e Norton para a elaboração do *balanced scorecard*, tal como já foi referido, relacionam-se entre si. No entanto, a definição das relações de causa e efeito dependem dos actores no processo da concepção do BSC, da estratégia da organização e da natureza da sua actividade (Jordan *et al.*, 2003). Uma organização com fins lucrativos, onde a criação de valor para o accionista é uma prioridade máxima, na definição do seu BSC, ordena as quatro perspectivas por ordem diferente de uma de cariz social, onde a primeira prioridade é a satisfação das necessidades do cliente/utente. Assim, a forma como se inter-relacionam as quatro perspectivas do BSC, variam consoante a organização a que se destina.

Na figura 6.5, apresentamos as inter-relações propostas por Jordan *et al.*, (2003), para ordenação das quatro perspectivas do BSC para empresas, organismos públicos e fundação para a cultura.

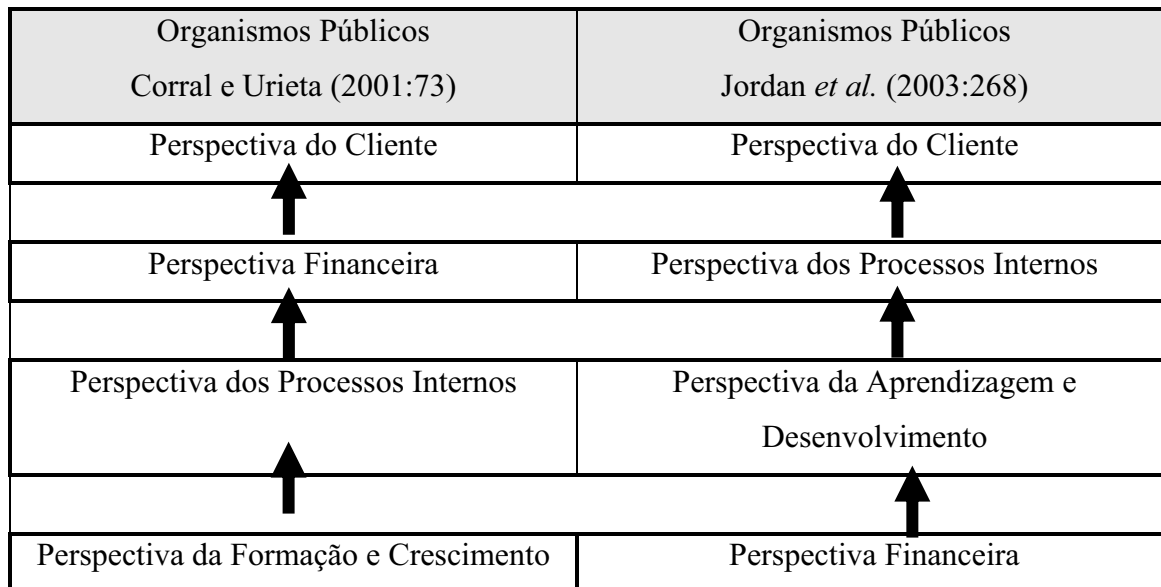
Figura 6.5 – As inter-relações propostas para ordenação das quatro perspectivas do BSC para empresas, organismos públicos e fundação para a cultura

Empresa	Organismo Público	Fundação p/ Cultura
Perspectiva Financeira	Perspectiva dos Clientes	Perspectiva da Aprendizagem e Desenvolvimento
↑	↑	↑
Perspectiva dos Clientes	Perspectiva dos Processos Internos	Perspectiva dos Processos Internos
↑	↑	↑
Perspectiva dos Processos Internos	Perspectiva da Aprendizagem e Desenvolvimento	Perspectiva dos Clientes
↑	↑	↑
Perspectiva da Aprendizagem e Desenvolvimento	Perspectiva Financeira	Perspectiva Financeira

Fonte: Adaptado de Jordan *et al.* (2003:268).

Sobre o mesmo tema, AECA (2000) e Corral e Urieta (2001), afirmam também que numa organização pública os indicadores se estruturam em torno das quatro perspectivas chave, os clientes, os resultados económico-financeiros, os processos internos e os empregados. Referindo ainda que, o BSC se baseia na hipótese de que se se actua sobre a perspectiva dos empregados, estes serão o motor da melhoria dos processos. Esta melhoria redundará num melhor equilíbrio orçamental, (perspectiva financeira) o que há-de redundar em utilizadores mais satisfeitos. Ou seja, temos uma proposta de inter-relação diferente como se apresenta na figura 6.6.

Figura 6.6 – As inter-relações propostas para as quatro perspectivas do BSC para os organismos públicos, uma análise comparativa



Fonte: Elaboração própria.

Para qualquer dos autores acima referidos, na administração pública, as relações entre as perspectivas do BSC variam relativamente às propostas para a envolvente empresarial, sendo também, prioritária para qualquer deles, a perspectiva do cliente. No entanto, segundo Corral e Urieta, (2001) e AECA (2000), existe uma divergência na localização da perspectiva financeira, realçando os autores, que esta perspectiva melhora em consequência do impacto favorável nos processos internos e da aprendizagem e crescimento dos recursos humanos. A título de exemplo os autores referem que uma melhoria da produtividade dos empregados, resultado de formação específica, implica uma melhoria dos processos internos através da menor duração dos processos, o que por sua vez gera eficiência e aumenta a qualidade dos produtos ou serviços, aumentando o grau de satisfação dos clientes.

Ainda sobre a aplicação do BSC na administração pública, AECA (2000) e Corral e Urieta (2001), apresentam três características básicas:

- Adota uma perspectiva global e equilibra, os objectivos de curto prazo com os de longo prazo, os indicadores monetários com os não monetários e os dados previsionais

com os dados históricos; (Com este conjunto de indicadores, o BSC contribui para que o controlo de gestão assuma uma dimensão estratégica);

- Os indicadores são construídos com a participação dos órgãos decisores a partir da estratégia da organização, logo o documento apresenta um carácter participativo;
- Os indicadores estruturam-se, normalmente, em torno das quatro perspectivas chaves de uma organização pública: perspectiva dos utilizadores clientes, perspectiva do resultado económico-financeiro, perspectiva dos processos internos e perspectiva dos empregados.

Na sequência do que acabamos de referir, iremos evidenciar os ajustamentos a introduzir nas quatro perspectivas do BSC propostas por Kaplan e Norton (2000) quando aplicado na administração pública:

- A perspectiva dos clientes, tradicionalmente reconhece a situação da empresa no mercado onde compete e os indicadores normalmente utilizados, reflectem a aquisição, a satisfação e a fidelidade dos clientes. Ora esta perspectiva na administração pública tem de ser revista pois a sua relação com os clientes tem um carácter colectivo, e um papel de tutela, porque a contratação do serviço, pelos utentes, é feita com contribuições normalmente muito abaixo do seu verdadeiro custo. Nesta perspectiva, os seus objectivos prendem-se com a identificação dos clientes e satisfação pelos serviços prestados através de medidas para o acompanhamento e controlo da satisfação do utilizador cliente, não numa perspectiva de criação de valor, mas de satisfação de uma necessidade, efectuada com uma preocupação de eficiência, eficácia e economia.

Desta forma, é necessário investigar acerca da procura e necessidades da sociedade para a qual trabalha. Neste caso, a medida de satisfação dos clientes pode ser o nível de ocupação dos serviços, o tempo que leva a ser prestado o serviço, bem como a sua qualidade. Chias (1996), refere que a avaliação da actuação pública deve contemplar três aspectos: a satisfação do cliente¹⁷², a qualidade do serviço¹⁷³ e a imagem e percepção que o utilizador tem do serviço¹⁷⁴.

¹⁷² Que se mede a partir do conceito de utilidade.

¹⁷³ Medida em função da consecução das expectativas geradas pelo serviço.

¹⁷⁴ Que depende do nível de conhecimento e acessibilidade do serviço.

- Na perspectiva financeira, que tradicionalmente reflecte os objectivos financeiros relacionados com o que os accionistas/investidores esperam da empresa e como esta cria valor, no caso dos organismos de carácter público, esta perspectiva também não pode ser esquecida, mas deve ser redefinida, dado que, as medidas financeiras, neste tipo de entidades, não têm a mesma importância, sendo no entanto necessárias, face à efectiva restrição dos recursos disponíveis para desenvolver a sua actividade.

Uma medida possível seria por exemplo, numa análise estática do orçamento, como obter desvio zero na sua execução e numa perspectiva dinâmica, ter em conta aspectos de médio e longo prazo, como as necessidades de investimentos para manter ou aumentar a capacidade produtiva para o nível da prestação esperada¹⁷⁵.

- A perspectiva dos processos internos é resumidamente, a análise permanente do que se realiza dentro de uma organização com o objectivo de melhorar e incrementar a produtividade. A implementação do BSC numa organização, independentemente da actividade a que se dedica, implica que se pergunte se se pode melhorar a “produção”, ou seja, a procura permanente da excelência do processo operativo e ou, de que forma se pode adaptar à mudança da envolvente, ou seja, inovando.

Para responder à procura, citando Corral e Urieta (2001), a solução para as deficiências existentes, implica deixar de lado a improvisação e recorrer a sistemas operativos internos onde se anule a incerteza e a espontaneidade, sendo determinante ter em conta os elementos de que os gestores públicos dispõem (e que são, as pessoas, o suporte material e a organização interna), bem como, a especial atenção aos cidadãos a quem presta o serviço, no sentido de perceber o seu grau de satisfação. Esta última fase é muito importante uma vez que permite o *feedback* da actividade desenvolvida ou do serviço prestado. Então, ainda segundo os mesmos autores, na perspectiva dos processos internos, procede-se à medição dos três processos genéricos da cadeia de valor, apresentados por Kaplan e Norton, a inovação, os processos operativos e o serviço pós-venda, com o objectivo de melhorar a produção e incrementar a produtividade.

¹⁷⁵ É fundamental o entendimento de que uma boa gestão do orçamento, onde foram possíveis fazer algumas poupanças, esse excedente não significa que haviam receitas a mais, implicando uma diminuição das receitas a atribuir no(s) ano(s) seguinte(s), mas sim, a possibilidade de efectuar investimentos no futuro, quando necessários.

A excelência dos processos internos requer diversos ingredientes, nomeadamente, o envolvimento dos empregados, a busca da qualidade total, a inovação e a flexibilidade. (Amat *et al.*, 2001). Com os indicadores da perspectiva dos processos internos, efectua-se a análise e avaliação de como se realiza a actividade para alcançar os objectivos e satisfazer os clientes. Por essa razão, esta perspectiva desenvolve-se depois da perspectiva financeira e de clientes e orienta-se para os processos chave que são geradores de eficiência (Fernández-Feijóo, 2007). Quanto aos indicadores na administração pública referem-se como exemplo, o tempo de execução das tarefas nos serviços oferecidos ou produtos produzidos, a melhoria contínua dos procedimentos de actuação, o nº de reclamações e a qualidade dos serviços.

- A perspectiva de formação e crescimento é em todas as organizações, uma perspectiva crítica para a realização dos objectivos. Com a certeza da necessidade de inovar perante as alterações permanentes da envolvente e dos investimentos em investigação e desenvolvimento de processos mais eficientes, é evidente que as pessoas que fazem parte da organização devem adequar-se, ter apetências para essa realidade e serem de preferência, altamente qualificados. Mas às qualificações devem aliar-se a motivação, a capacidade de trabalhar em equipa, a melhoria contínua do pessoal e o envolvimento com a organização. Se ao referido se juntar, um sistema de informação adequado, por certo, da sua articulação, resulta o desenvolvimento no processo produtivo. Como exemplo sugere-se o grau de motivação, o nível de rotação de pessoal e a incorporação de tecnologias na actividade desenvolvida (Fernández-Feijóo, 2007).

Na administração pública o papel da tutela é preponderante como financiador e potenciador nos investimentos tecnológicos, na investigação, no desenvolvimento e na inovação. Para cada perspectiva identificam-se não só os factores chaves de sucesso e indicadores correspondentes, como também as relações de causa-efeito entre os diferentes indicadores que explicam a realidade organizacional. Desta forma, não só se obtém informação sobre o que se está a acontecer, como também, sobre o seu porquê. A perspectiva global que delinea o BSC permite introduzir o planeamento estratégico na administração pública as quatro perspectivas do BSC, “reflectem também, as áreas mais relevantes da actividade nos entes públicos, embora, face ao seu cariz social, seja

razoável, dar maior ênfase à perspectiva do cliente-utente, dado que, a razão de ser destes organismos públicos, se radica na necessidade de fornecer serviços aos cidadãos que o mercado nunca forneceria, ou que se o fizesse, não teriam preços razoáveis” (Corral e Urieta, 2001). À parte das vantagens que supõe a utilização do BSC a um nível geral, no caso da administração pública, citando Azúa (1998), os mesmos autores referem três vantagens adicionais assinalando que, o BSC favorece a transparência da gestão pública, desenvolve uma cultura mais empreendedora na gestão pública e balanceia a gestão pública entre a acção imediata e a preparação do futuro. O *Balanced Scorecard* é um instrumento de gestão da *performance* testado internacionalmente em diversos sectores da administração pública de vários países (Pinto, 2008).

6.3 – O quadro de avaliação e responsabilização e o subsistema de avaliação do desempenho dos serviços da administração pública (SIADAP 1) em Portugal

Em Portugal, a Lei nº 66-B/2007 de 28 de Dezembro, estabelece o sistema integrado de gestão e avaliação de desempenho na administração pública (SIADAP), que “visa contribuir para a melhoria do desempenho e qualidade de serviço da Administração Pública, para a coerência e harmonia da acção dos serviços, dirigentes e demais trabalhadores e para a promoção da sua motivação profissional e desenvolvimento de competências” (artigo 1, ponto 2).

Esta Lei é de aplicação obrigatória, entre outros, aos serviços da administração directa e indirecta do Estado, bem como, aos serviços da administração regional autónoma e à administração autárquica e, de acordo com o ponto 4 do artigo 2º, aplica-se ao desempenho, dos serviços, dos dirigentes e dos trabalhadores da Administração Pública, independentemente da modalidade de constituição da relação jurídica de emprego público. Todavia podem ser aprovados modelos alternativos ao SIADAP, adaptados às especificidades das administrações regional e autárquica, assim como também podem ser realizadas adaptações ao regime previsto nesta Lei, em razão das atribuições e organização dos serviços, das carreiras do seu pessoal ou das necessidades da sua gestão (ponto 2 e 3 do artigo 3º).

O SIADAP subordina-se aos princípios da coerência e integração, responsabilização e desenvolvimento, universalidade e flexibilidade, transparência e imparcialidade, eficácia, eficiência, orientação para a qualidade, comparabilidade, publicidade e participação (artigo 5º). São objectivos globais deste sistema, os referidos no artigo 6º e que de uma forma sucinta enunciamos:

- Contribuir para a melhoria da gestão da administração pública;
- Desenvolver e consolidar práticas de avaliação e auto-regulação da administração pública;
- Identificar as necessidades de formação e desenvolvimento profissional;
- Promover a motivação e o desenvolvimento das competências e qualificações dos dirigentes e trabalhadores;
- Reconhecer e distinguir serviços, dirigentes e trabalhadores pelo seu desempenho e resultados obtidos;
- Melhorar a arquitectura dos processos gerando valor acrescentado para os utilizadores;
- Melhorar a prestação de informação e a transparência da acção dos serviços da administração pública;
- Apoiar o processo de decisão estratégica.

“O SIADAP apresenta um conjunto de princípios e conceitos que, se vierem a ser implementados e melhorados gradualmente de forma consistente, num *loop* contínuo de aprendizagem organizacional, podem ser os pilares” do Modelo Global de Gestão da *Performance* (Pinto, 2008).

Por outro lado, “o SIADAP articula-se com o sistema de planeamento de cada ministério, constituindo um instrumento de avaliação do cumprimento dos objectivos estratégicos plurianuais determinados superiormente e dos objectivos anuais e planos de actividades, baseado em indicadores de medidas dos resultados a obter pelos serviços” (artigo 7º, ponto 1), articulando-se simultaneamente com o ciclo de gestão de cada serviço da administração pública (artigo 8º, no ponto 1).

O SIADAP¹⁷⁶, para cumprimento dos seus objectivos, integra os seguintes subsistemas:

- Subsistema de Avaliação do Desempenho dos Serviços da Administração Pública, designado por SIADAP 1;
- O Subsistema de Avaliação do Desempenho dos Dirigentes da Administração Pública, designado por SIADAP 2;
- O Subsistema de Avaliação do Desempenho dos Trabalhadores da Administração Pública, designado por SIADAP 3;

Estes subsistemas devem funcionar de "forma integrada pela coerência entre os objectivos fixados no âmbito do sistema de planeamento, objectivos do ciclo de gestão do serviço, objectivos fixados na carta de missão dos dirigentes superiores e objectivos fixados aos demais dirigentes e trabalhadores" (artigo 9º ponto 2).

Para assegurar a coordenação e dinamizar a cooperação entre os vários serviços com competências em matéria de planeamento, estratégia e avaliação e de promover a troca de experiências e a divulgação de boas práticas nos domínios da avaliação do desempenho dos serviços da administração pública, foi criado (artigo 28, ponto 1), o Conselho Coordenador da Avaliação de Serviços (CCAS).

6.3.1 – Enquadramento do SIADAP 1 no sistema integrado de gestão e avaliação de desempenho na administração pública

De acordo com o subsistema de avaliação de desempenho dos serviços da administração pública, “a avaliação de desempenho de cada serviço assenta num quadro de avaliação e responsabilização (QUAR), sujeito a avaliação permanente e actualizado a partir dos sistemas de informação do serviço, onde se evidenciam:

- a) A missão do serviço;
- b) Os objectivos estratégicos plurianuais determinados superiormente;
- c) Os objectivos anualmente fixados e, em regra, hierarquizados;

¹⁷⁶ De acordo com o CCAS (2009), um dos seus aspectos inovadores refere-se ao subsistema de avaliação do desempenho dos serviços, SIADAP 1.

- d) Os indicadores de desempenho e respectivas fontes de verificação;
- e) Os meios disponíveis, sinteticamente referidos;
- f) O grau de realização de resultados obtidos na prossecução dos objectivos;
- g) A identificação dos desvios e, sinteticamente, as respectivas causas;
- h) A avaliação final do desempenho do serviço” (artigo 10º, ponto 1).

Neste mesmo artigo, é referido também, no ponto 3, que os documentos previsionais, assim como os de prestação de contas legalmente previstos devem ser totalmente coerentes com o QUAR, e no ponto 6, que os serviços devem recorrer a metodologias e instrumentos de avaliação já consagrados, no plano nacional ou internacional, que permitam operacionalizar o disposto no quadro de avaliação e responsabilização. A este propósito, Pinto (2008) refere que o SIADAP 1 é o subsistema dedicado à gestão da *performance* dos Serviços e, como tal, é aquele que pode suportar e integrar metodologias como o BSC como é possível de inferir do texto do artigo 10º, quando refere que “os serviços devem recorrer a metodologias e instrumentos de avaliação já consagrados, no plano nacional ou internacional, que permitam operacionalizar o disposto no presente título”.

De acordo com os artigos 11º e 12º da Lei nº 66-B/2007, os parâmetros de avaliação do desempenho dos serviços devem ser, objectivos de eficácia¹⁷⁷, de eficiência¹⁷⁸ e qualidade¹⁷⁹. Os objectivos são propostos pelo serviço ao membro do Governo de que depende ou sob cuja superintendência se encontre e são por este aprovado. Os níveis de graduação estabelecidos para a avaliação dos resultados obtidos, por objectivo, são: superou o objectivo; atingiu o objectivo e não atingiu o objectivo. Em cada serviço são definidos indicadores de desempenho para cada objectivo e respectivas fontes de verificação, bem como os mecanismos de operacionalização que sustentam os níveis de graduação atrás definidos, podendo ser fixadas ponderações diversas a cada parâmetro e objectivo, tendo em conta a natureza do serviço. O indicadores de desempenho a estabelecer no QUAR devem permitir a mensuração dos desempenhos e

¹⁷⁷ “Entendida como medida em que um serviço atinge os seus objectivos e obtém ou ultrapassa os resultados esperados” (artigo 11º, ponto 1, a)).

¹⁷⁸ “Enquanto relação entre os bens produzidos e serviços prestados e os recursos utilizados” (artigo 11º, ponto 1, b)).

¹⁷⁹ “Traduzida como o conjunto de propriedades e características de bens ou serviços, que lhes conferem aptidão para satisfazer necessidades explícitas ou implícitas dos utilizadores” (artigo 11º, ponto 1, c)).

simultaneamente obedecer aos seguintes princípios: credibilidade, facilidade de recolha, clareza e comparabilidade. A definição desses indicadores deve ter a participação das várias unidades orgânicas do serviço.

Compete, em cada ministério, aos serviços com atribuições em matéria de planeamento, estratégia e avaliação, apoiar a identificação dos indicadores de desempenho e os mecanismos de operacionalização dos parâmetros de avaliação, bem como apoiar os serviços através de guiões de orientação e de instrumentos de divulgação de boas práticas. Compete ainda a esse serviço, a validação dos indicadores de desempenho e os mecanismos para operacionalizar e monitorizar os sistemas de informação e de indicadores de desempenho, no que diz respeito à fiabilidade e integridade dos dados. Deve ainda, para permitir a comparabilidade, promover a criação de indicadores de resultado e de impacte ao nível de programas e projectos desenvolvidos por um ou mais serviços (artigo 13º).

A avaliação dos serviços está prevista ser efectuada através de auto-avaliação e hetero-avaliação. A primeira, com carácter obrigatório, realiza-se anualmente¹⁸⁰, articulando-se com o ciclo de gestão e deve evidenciar os resultados alcançados e os desvios verificados de acordo com o QUAR do serviço. A auto-avaliação prevista como parte integrante do relatório de actividades anual deve ser acompanhada de informação relativa:

- a) À apreciação, por parte dos utilizadores, da quantidade e qualidade dos serviços prestados especialmente se se trata de unidades prestadoras de serviços a utilizadores externos;
- b) À avaliação do sistema de controlo interno;
- c) Às causas de incumprimento de acções ou projectos não executados ou com resultados insuficientes;
- d) Às medidas que devem ser tomadas para um reforço positivo do seu desempenho, evidenciando as condicionantes que afectem os resultados a atingir;

¹⁸⁰ Esta periodicidade não prejudica a realização de avaliação plurianual se o orçamento comportar essa dimensão temporal e para fundamentação de decisões relativas à pertinência da existência do serviço, das suas atribuições, organização e actividades (artigo 14º, ponto 3).

- e) À comparação com o desempenho de serviços idênticos, no plano nacional e internacional, que possam constituir padrão de comparação;
- f) À audição de dirigentes intermédios e dos demais trabalhadores na auto-avaliação do serviço” (artigo 15º, ponto 2)

Compete, em cada ministério, ao serviço com atribuições de planeamento, estratégia e avaliação, emitir parecer com análise crítica das auto-avaliações constantes dos relatórios de actividades elaborados pelos demais serviços e a avaliação final do desempenho dos serviços é expressa qualitativamente pelas seguintes menções:

- Desempenho bom - se para além de atingir todos os objectivos, ainda superou alguns;
- Desempenho satisfatório - se atingiu todos os objectivos, ou os mais relevantes;
- Desempenho insuficiente - se não atingiu os objectivos mais relevantes (artigos 17º e 18º).

A hetero-avaliação, que é da responsabilidade do Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado, visa obter um conhecimento aprofundado das causas dos desvios evidenciados na auto-avaliação ou de outra forma detectados e apresentar propostas para a melhoria dos processos e resultados futuros. A hetero-avaliação pode ser solicitada pelo serviço, em alternativa à auto-avaliação, mediante a apresentação de uma proposta ao referido conselho, no início do ano a que diz respeito o desempenho a avaliar. “Aos serviços avaliados é dado conhecimento do projecto de relatório da hetero-avaliação para que se possam pronunciar”. “O Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno emite parecer num prazo não superior a 30 dias após a pronúncia do serviço avaliado sobre a qualidade dos relatórios de hetero-avaliação e efectua as recomendações que entender pertinentes, salientando os pontos positivos e os susceptíveis de melhoria” (artigo 24º pontos 1 e 3). “Cada serviço procede à divulgação, na sua página electrónica, da auto-avaliação com indicação dos respectivos parâmetros” (artigo 25º, ponto 1)

Os resultados obtidos da avaliação dos serviços devem produzir efeitos sobre:

- a) “As opções de natureza orçamental com impacte no serviço;
- b) As opções e prioridades do ciclo de gestão seguinte;

c) A avaliação realizada ao desempenho dos dirigentes superiores”

E por outro lado, “a atribuição consecutiva de menções de *Desempenho insuficiente* ou a não superação de desvios evidenciados e analisados em sede de hetero-avaliação podem fundamentar as decisões relativas à pertinência da existência do serviço, da sua missão, atribuições, organização e actividades, sem prejuízo do apuramento de eventuais responsabilidades” (artigo 26º, pontos 1 e 4)

6.3.2 Construção do QUAR – Linhas de orientação¹⁸¹

O SIADAP concretiza uma concepção integrada dos sistemas de gestão e avaliação e pressupõe a escolha de instrumentos capazes de medir a eficiência, eficácia e qualidade da gestão pública, tendo em vista não só a melhoria do seu desempenho, como também um propósito de prestação de contas e de transparência de actuação da administração pública perante ou cidadãos.

O quadro de avaliação e responsabilização é um instrumento de ajuda à gestão concebido para analisar o desempenho dos serviços. É um quadro referencial sobre a razão de ser e da existência dos serviços, dos seus propósitos de acção, da aferição da sua concretização e da explicitação dos desvios apurados no fim do ciclo de gestão. Para o gestor do serviço, o QUAR constitui um *tableau de bord* onde tem a oportunidade de ver, compreender, avaliar a importância dos desvios, decidir e redireccionar a acção se necessário.

A elaboração de um QUAR não é particularmente difícil, no entanto este instrumento pressupõe um modelo de gestão orientada para resultados e implica interrogarmo-nos sobre um conjunto de variáveis que devem ser acauteladas no planeamento e na avaliação subsequente, tais como, qual é a nossa missão? Como a vamos prosseguir? Quais os pontos-chave? Qual vai ser a nossa estratégia e como a vamos desenvolver? Com que meios acompanhamos a sua concretização?

¹⁸¹ De acordo com o documento do Conselho Coordenador de Avaliação de Serviços, Construção do QUAR, linhas de orientação em: <http://www.ccas.min-financas.pt/documentacao>, em 23/04/2009.

De acordo com o documento de linhas de orientação para a construção do QUAR, do Conselho Coordenador de Avaliação de Serviços, a sua elaboração deve ter em conta, que esse documento deve ser:

- Sintético, limitando-se ao essencial não devendo exceder duas folhas A4;
- Claro, fazendo apelo a gráficos sempre que possível;
- Pertinente, explicando os aspectos que sejam nucleares do serviço;
- Coerente com os documentos previsionais e de prestação de contas;
- Actualizado com regularidade. Poderá ser actualizado mensalmente, no entanto, em sistemas mais rudimentares bastará uma actualização no fim do 1º semestre;
- Evolutivo, para permitir a análise, ao longo dos anos do desempenho obtido;
- Público, devendo constar na página electrónica do serviço.

Para dispor de um adequado Sistema de Indicadores de Desempenho (SID), não é necessário um complexo sistema de informação, no entanto, a sua concepção deve estar ajustada à estrutura funcional e financeira do serviço e pode efectuar-se numa folha de cálculo (Excel). O controlo de qualidade do SID passa por identificar todas as aplicações de gestão internas que fornecem dados para o sistema de indicadores de gestão, depois, analisar as aplicações-fonte para determinar o grau de fiabilidade dos dados e por último, auditar periodicamente os *outputs* do sistema de indicadores, nomeadamente os mais sensíveis ao erro ou os de maior peso no objectivo. (ponto 29 da pag. 9). É a partir da missão e também da visão partilhadas que os gestores tenham da organização, que se deverá definir um plano estratégico, ou pelo menos, um conjunto de objectivos estratégicos que concentrem a atenção nas questões críticas e fundamentais da organização. Sem fixação prévia de objectivos, é unanimemente considerado, impossível gerir. Por outro lado, é também reconhecida a efectiva dificuldade, face à complexidade das actividades que o Estado prossegue, para medir os seus múltiplos objectivos. Todavia, objectivos sem prazos e sem metas, tornam-se inúteis, pois sem medidas concretas, nem prazos para atingir, os objectivos não passam de intenções que ninguém leva a sério.

No QUAR de um serviço, por lei, é obrigatório apresentar um mínimo de três objectivos: de eficácia, de eficiência e de qualidade. Não está definido um limite

máximo, mas é consensual que não deve exceder os 5. Ao reconhecer que é na definição dos objectivos e metas que os serviços públicos terão mais dificuldades em elaborar o QUAR, o Conselho Coordenador de Avaliação de Serviços criou, no documento “Construção do QUAR, Linhas de orientação” (ponto 42, página 12), um conjunto de exemplos de boas e más práticas para várias áreas ministeriais.

A definição dos objectivos situa-se numa cadeia lógica, do mais geral, para o operacional, tal como se exemplifica de seguida:

Quadro 6.9 - Dos objectivos gerais aos operacionais

Objectivos Gerais	Correspondem aos impactos do programa ou da política. Exemplo: Promover uma vida saudável para os cidadãos.
Objectivos específicos	Exprimem-se em termos de resultados. Exemplo: Diminuir a percentagem de mortes por cancro do cólon em 10%.
Objectivos operacionais	Situam-se ao nível dos serviços e traduzem-se em termos de realizações. Exemplo: Realizar colonos copias em 50% dos indivíduos acima dos 50 anos.

Fonte: Adaptado de Conselho Coordenador de Avaliação de Serviços (2009:12).

Relativamente à eficácia, dado que os serviços se situam a um nível operacional, um serviço é eficaz se atingiu os objectivos a que se tinha proposto. A eficácia é medida por unidades monetárias ou unidades físicas, tais como o tempo gasto ou o número de ocorrências.

Os objectivos de eficiência, que tem por finalidade a optimização da utilização dos fundos públicos, podem ser vistos por dois prismas: o serviço produziu a mesma actividade com menos recursos ou o serviço com os mesmos recursos produziu mais actividade. Assim, estes objectivos traduzem a relação entre os bens e os serviços prestados e os recursos utilizados para os produzir. Na administração pública, face à característica da invariabilidade dos custos, a eficiência tendencialmente será muito mais medida pela produtividade do que pela componente económica. (CCAS, Construção do QUAR, Linhas de orientação, ponto 44, página 13).

O objectivo de qualidade é dos três parâmetros, o de maior dificuldade de medição, desde logo, porque o seu conceito não é inequívoco, principalmente quando nos deparamos com serviços com características de heterogeneidade e intangibilidade muito significativas¹⁸². Uma forma de se efectuar a sua medição é através das percepções dos utilizadores, embora esta medição tenha que ser contextualizada e ponderada em função de factores psicológicos e sociológicos. Há também o conceito de qualidade técnica ou objectiva e aí importa previamente terem sido acordados parâmetros ou critérios para essas classes de produtos ou serviços. “Não obstante a dificuldade de medição da qualidade, há objectivos que na óptica do cidadão são consensualmente identificados com a qualidade, designadamente:

- Reduzir em x% o número de pedidos de esclarecimento/ajuda/resolução de problemas;
 - Reduzir em x% o nº de reclamações;
 - Aumentar em x% o número de técnicos certificados em qualidade;
 - Aumentar as competências em gestão da qualidade para x colaboradores e dirigentes”
- (CCAS, Construção do QUAR, Linhas de orientação, ponto 42, pagina 14).

Quanto ao grau de realização de resultados, se um serviço definiu no total três objectivos e apenas um indicador¹⁸³ por objectivo, então o grau de realização aferido pelas metas é de leitura imediata. Se um serviço definiu por objectivo, mais do que um indicador, o grau de desvio tem de ter em conta as ponderações atribuídas a cada indicador, tal como exemplificamos no nosso quadro 6.10 nas alíneas a), b) e c).

¹⁸² Face à sua possibilidade da qualidade poder ser medida na perspectiva da satisfação expressa pelos utentes ou na óptica do respeito por procedimentos pré-definidos, podem definir-se indicadores para medir a satisfação dos utentes e para medir a qualidade dos processos. Exemplos: taxa de erro; níveis de satisfação dos utentes e tempo de espera.

¹⁸³ Os indicadores, sendo instrumentos de informação com vista a apoiar os gestores a comunicar, a negociar ou a decidir, representam uma grandeza, um número, uma cifra, um cálculo (nº, % ou taxa) que permite objectivar o acontecimento ou uma situação e interpretá-los e visam orientar a acção dos gestores, criando meios de comparação dos desempenhos.

Quadro 6.10 – Exemplo de um QUAR

Objetivos operacionais		Meta Ano n-1	Meta Ano N	Concretização			Desvios	
				Resulta- do	Classificação			
					Super ou	Atingiu		Não atingiu
Eficácia				113% c)	X			
Objectivo 1 - Ponderação de 100%								
XXX	Indicador 1 – Peso 60%	40%	50%	50%		X 100%		0
	Indicador 2 – Peso 40%	20%	30%	40%	X 133% a)			33% b)
Eficiência				120%	X			
Objectivo 2 - Ponderação de 100%								
XX	Indicador 3 Peso 100%	50%	75%	90%	X 120%			20%
Qualidade				100%		X		
Objectivo 3- Ponderação de 100%								
XX	Indicador 4 Peso 100%	20%	15%	15%		X 100%		0

Fonte: Adaptado de Conselho Coordenador de Avaliação de Serviços (2009: 21-22).

a) $(40\%/30\%) * 100$ **b)** $(40\% - 30\%) / 30\%$ **c)** $((60\%*100\%) + (40\%*133\%))*100$

Em cada objectivo deve ser identificado o resultado obtido, de acordo com as ponderações atribuídas aos três parâmetros de avaliação, a eficiência, a eficácia e a qualidade. Essa ponderação deve ser evidenciada no QUAR, assim como os desvios apurados por objectivo, deverão ser evidenciados em coluna própria. Depois de apurados os desvios, é importante compreender as razões que os motivaram.

O SIADAP¹⁸⁴ assenta numa concepção integrada dos sistemas de gestão e avaliação, que permite de uma forma coerente, alinhar os desempenhos dos serviços e os dos que neles trabalham, sendo um dos seus aspectos inovadores, o que se refere ao subsistema de avaliação do desempenho dos serviços, denominado SIADAP 1, que visa reforçar na administração pública, uma cultura de avaliação e responsabilização. Proposto pelos serviços ao membro do Governo de que depende, para aprovação, o quadro de avaliação e responsabilização, deverá relacionar-se com o ciclo da gestão do serviço e a sua informação ser coerente com os documentos previsionais e de prestação de contas. O QUAR, como documento de síntese e divulgação de indicadores de avaliação de desempenho organizacional, face ao TB e ao BSC, veio trazer uma nova perspectiva, por ser um documento com uma dupla finalidade. Estruturado de forma aproximada a um *tableau de bord*, a sua elaboração e divulgação tem objectivos inovadores. Internamente auxilia a gestão a auto-avaliar-se, permitindo ao gestor, compreender a importância dos desvios, decidir e redireccionar a acção, tal como o TB e externamente, possibilita a diferentes utilizadores avaliar o desempenho ao nível da eficácia, eficiência e qualidade e, ao membro do Governo que aprovou esses objectivos, estabelecer os níveis de graduação: “superou os objectivos”, “atingiu os objectivos” e “não atingiu os objectivos”. O QUAR é objecto de publicação na página electrónica do serviço.

Generalizando, sendo a informação, simultaneamente, a matéria-prima da avaliação e uma das suas maiores dificuldades, considera-se fundamental no SPA, numa concepção integrada dos sistemas de gestão e avaliação, a escolha de instrumentos que permitam internamente auxiliar a gestão e externamente divulgar os níveis de desempenho de modo a ser possível comparar meios e resultados. Consideramos porém que através do quadro de avaliação e responsabilização não está garantida a comparabilidade do desempenho dos serviços, a não ser na classificação que obteve, dado que, tanto os objectivos que estão na base da construção do QUAR, como os indicadores de desempenho para cada objectivo, são propostos pelo respectivo serviço e logo ajustados à sua realidade organizacional.

¹⁸⁴ Pinto (2008), alerta para o desafio que será “dialogar com 700.000 pessoas” assim como ultrapassar a carga emocional da “avaliação” e a complexidade do modelo proposto pelo SIADAP, referindo que tudo será mais fácil se se estabelecerem, visões, estratégias, objectivos e metas claras a partir do topo e comunicá-los a todos os níveis dos serviços, para que cada um perceba o seu papel e o da sua equipa nas “coisas” importantes para a organização, apontando o autor, o BSC como instrumento de gestão privilegiado.

PARTE 2
A CONTABILIDADE E AS INSTITUIÇÕES DO
ENSINO SUPERIOR PÚBLICO EM PORTUGAL - O
CASO DA ESCE

CAPÍTULO 7

Desenho da investigação

7.1 – Hipóteses de investigação

A publicação do POCP e dos seus planos sectoriais vem reforçar, no sector público administrativo, a importância da contabilidade no sentido de responder às necessidades de informação, quer dos utilizadores internos, quer externos.

Assim, no sector público administrativo, se por um lado, uma boa gestão depende de um correcto emprego de recursos e capacidade para alcançar, através das actuações, as estratégias e os objectivos planeados, por outro, uma boa prestação de contas, depende de se comunicar as actuações realizadas, os objectivos conseguidos e os recursos empregues. Logo, uma boa prestação de contas é favorecida por uma boa gestão dentro da entidade pública e, os indicadores de gestão passam a fazer parte do processo de avaliação e controlo das organizações.

Historicamente, a informação externa emitida pelos entes públicos estava fundamentada em conceitos estabelecidos como os mais representativos do modelo contabilístico, tais como, o património, a situação financeira e a execução do orçamento. Actualmente, face aos objectivos da informação financeira elaborada e destinada a utilizadores externos, será preciso utilizar também outros instrumentos, nomeadamente, os indicadores de gestão, que devem fazer parte da informação anual. Esses indicadores vêm colmatar as insuficiências de síntese da informação contabilística e serão utilizados, entre outros, pelos órgãos de controlo externo e cidadãos em geral.

No sector da educação, as regras para a implementação da contabilidade analítica, vêm fixar, não só, a informação que deve ser obtida e apresentada internamente, como também, a forma como deve ser divulgada na prestação de contas e nos anexos às demonstrações financeiras. Ainda relativamente a esta temática, o POC-Educação, embora não especifique quais os indicadores com que deve ser analisada, avaliada e comparada a eficiência, eficácia e economia com que foi efectuada a gestão dos

recursos no sector, salienta a necessidade da sua divulgação no relatório de gestão, acrescentando que, a contabilidade analítica, através da informação que proporciona, deve apoiar o cálculo desses indicadores.

Sendo objectivo deste trabalho evidenciar e verificar como é que a contabilidade, cumprindo os requisitos legais, é sistema de informação para apoiar a gestão e simultaneamente permite a análise, avaliação e comparação da eficiência, eficácia e economia da gestão dos recursos, no sector público administrativo, particularmente, nas instituições do ensino superior público, iremos definir um conjunto de hipóteses (H) de investigação, que suportarão o desenvolvimento do nosso estudo empírico.

Nesse sentido, na nossa primeira hipótese de investigação, pretendemos verificar se no ensino superior público, a contabilidade implementada já cumpre os requisitos legais.

H1 – Os requisitos legais da contabilidade no ensino superior público, que passam pela implementação de três sistemas contabilísticos (a contabilidade orçamental, a contabilidade patrimonial e a contabilidade analítica), não estão a ser cumpridos integralmente.

Todavia, face à complexidade do modelo contabilístico proposto pelo POC-Educação, acreditamos que nas instituições de ensino superior público, essa implementação vai exigir uma aplicação informática adequada e formação específica quer ao nível da contabilidade quer das tecnologias de informação, o que justifica as nossas hipóteses de investigação seguintes.

H2 – A implementação do modelo contabilístico do POC-Educação, exige adequação/renovação do *software* e simultaneamente formação específica.

H3 – Conjugando o passado recente da contabilidade nas instituições de ensino superior público, com a complexidade dos sistemas contabilísticos previstos no POC-Educação, acreditamos que, o sistema de mais fácil implementação será o da contabilidade orçamental e o que apresentará maiores dificuldade, é o da contabilidade analítica.

Por outro lado, acreditamos que embora os objectivos do POCP e do POC-Educação, sejam bem distintos da vertente legal que historicamente a contabilidade tinha no sector público administrativo e mais especificamente no sector da educação, os mesmos ainda não estão fortemente enraizados na gestão das instituições de ensino superior público, sobrepondo-se por isso, na elaboração e obtenção da informação contabilística, o comprovativo da legalidade da execução orçamental, ao apoio à efectiva gestão do orçamento e é isso, o que pretendemos aferir na hipótese seguinte.

H4 – Nas instituições de ensino superior público, a informação contabilística disponível, é utilizada mais para cumprir requisitos legais e comprovar a correcta execução do orçamento, do que para apoiar a decisão.

A hipótese seguinte prende-se com os objectivos da contabilidade analítica, previstos no POC-Educação, bem como, com o modelo de apuramento de custos, que nesse plano, privilegia as actividades, auxiliares e principais.

H5 - O sistema contabilístico existente nas instituições de ensino superior público não contribui da mesma forma para o cumprimento dos objectivos da contabilidade analítica, previstos no POC-Educação, tal como ainda não responde integralmente às necessidades para implementar o custeio baseado nas actividades.

Uma das vantagens enunciadas na publicação de planos sectoriais para o sector público administrativo é a uniformização de procedimentos e a possibilidade de comparabilidade dentro do sector. No POC-Educação, constata-se a definição exaustiva de vários objectivos para a contabilidade analítica bem como a imposição de, partidas dobradas e logo, definição de um plano de contas na classe 9, modelo de apuramento de custos e informação a obter e a divulgar, por este sistema contabilístico. Acrescenta ainda, ao já enumerado, a necessidade de comparar o real com o previsto.

No entanto, para a implementação desse sistema contabilístico, ficam em aberto várias decisões que podem comprometer a comparabilidade, quer ao nível da informação por actividade, quer da avaliação da eficiência, eficácia e economia, efectuada pelos indicadores a divulgar no Relatório de gestão. Salientamos todavia que a proposta de

implementação para a contabilidade analítica, com a imposição do custeio baseado nas actividades, reflecte uma mudança de paradigma desse sistema contabilístico, que deixa de privilegiar apenas o utilizador interno, divulgando para o exterior informação harmonizada. Assim, iremos de seguida apresentar outras hipóteses onde pretendemos demonstrar que na aplicação do POC-Educação, a comparabilidade da informação, não é imediata.

H6 – Embora exista em Cravo *et al.*, (2001) uma proposta de plano de contas na classe 9, a sua aplicação numa instituição de ensino superior público, exige que o mesmo seja adequado e ajustado à Instituição onde vai ser utilizado.

H7 – Nas instituições de ensino superior público, o uso da base de repartição recomendada pelo POC-Educação para repartir os custos indirectos, exige a clarificação e uniformização da forma de cálculo do total de horas de actividade.

H8 - Na implementação do custeio baseado nas actividades, embora o POC-Educação defina as actividades principais, é necessário para além da identificação do gerador de custo, definir como se distribui o total das horas de actividade, pelas actividades principais.

H9 - A forma como é elaborado o orçamento nas instituições do ensino superior público, é fundamental para a aplicação, implementação e cumprimento dos objectivos do POC-Educação, nomeadamente, ao nível do apuramento dos desvios entre o real e o previsto.

H10 – A comparabilidade da informação obtida na contabilidade analítica, no sector da educação, mais especificamente nas instituições de ensino superior público, implica que superiormente se uniformizem procedimentos, nomeadamente: o cálculo do total de horas de actividade; a forma como se distribui o total de horas de actividade pelas actividades principais e ainda, se se utilizam bases múltiplas para repartir os custos indirectos, se deve fixar para cada custo a repartir, a base a utilizar.

H11 – De acordo com o POC-Educação, todas as instituições do ensino superior público divulgam o mesmo tipo de informação, na prestação de contas. No entanto, essa informação pode não permitir uma análise comparativa da eficiência, eficácia e economia da gestão, de diferentes instituições de ensino superior público, se não forem definidos e estabelecidos, os indicadores a divulgar no Relatório de gestão.

A afirmação da contabilidade como sistema de informação para apoiar a gestão das instituições de ensino superior público, passa pela utilização da sua informação na construção de outros instrumentos de suporte à decisão, nomeadamente no cálculo de indicadores de eficiência, eficácia e economia a par de outros indicadores qualitativos, que devem ser internamente divulgados em documentos de síntese, como o *tableau de bord*.

H12 – Todas as instituições que calculam indicadores, fazem-no muito mais para divulgação externa, do que, por lhe atribuírem importância para apoiar a gestão.

A elaboração e divulgação atempada de indicadores de eficiência, eficácia e economia ajustados às necessidades de informação dos órgãos de gestão de uma instituição de ensino superior público, contribui para a efectiva gestão do orçamento dessa instituição e por isso, é fundamental que sejam elaborados *tableaux de bord* em cada instituição de ensino superior público.

H13 – O *tableau de bord*, como documento de síntese de informação para a gestão, complementa a informação contabilística do POC-Educação, nas instituições do ensino superior público.

7.2 – Metodologia de investigação

As hipóteses definidas visam orientar o trabalho na direcção da informação necessária para responder à questão de investigação formulada, e que é:

Como é que a contabilidade, cumprindo os requisitos legais, é sistema de informação para apoiar a gestão e simultaneamente permite a análise, avaliação e comparação da eficiência, eficácia e economia da gestão dos recursos, no sector público administrativo, particularmente, nas instituições do ensino superior público?

Perante a multiplicidade de hipóteses definidas, considerámos que a sua validação necessitava de ser efectuada, não só através de um inquérito, como também, pela verificação da facilidade da obtenção da informação proposta pelo POC-Educação, através da investigação das fases do modelo e de um estudo de caso. Apresentamos de seguida a metodologia que considerámos adequada para encontrar a resposta à questão da nossa investigação. Assim pretendemos:

- Através de um inquérito efectuado às instituições de ensino superior público em Portugal, entre Março e Dezembro de 2006, verificar as hipóteses 1, 2, 3, 4, 5, e 12, ou seja, conhecer o grau de implementação dos sistemas contabilísticos do POC-Educação, as dificuldades sentidas na sua implementação, a importância atribuída à informação contabilística no apoio à tomada de decisão, o cumprimento dos objectivos da contabilidade analítica, a fase em que se encontra o apuramento de custos por actividades e ainda, quais os indicadores calculados bem como o grau de importância atribuída à informação por eles disponibilizada para apoiar a gestão e efectuar a análise e avaliação da eficiência, eficácia economia.

Face às respostas obtidas no inquérito relativamente ao nível de implementação da contabilidade analítica e apuramento de custos das actividades, partimos por um lado, para a análise da proposta genérica de Cravo *et al.*, (2001), relativamente ao modelo previsto para a contabilidade analítica e informação a obter e a divulgar na prestação de contas a partir desse sistema contabilístico e por outro, efectuar um estudo de caso, numa unidade orgânica do Instituto Politécnico de Setúbal (IPS), a Escola Superior de Ciências Empresariais (ESCE), para articular o modelo proposto, com a prática institucional.

- Relativamente à proposta de implementação para a contabilidade analítica apresentada por Cravo *et al.* (2001), conhecer e evidenciar, o contributo desse sistema contabilístico

na análise comparativa da avaliação da eficiência, eficácia e economia nas instituições de ensino superior público em Portugal, testando as hipóteses 9 e 11. Primeiro, caracterizando e detalhando a aplicabilidade do modelo, entre outros, pela necessidade de definição de um plano de contas na classe 9 para efectuar os registos contabilísticos e depois, a forma como está prevista a divulgação dessa informação na prestação de contas e como deve contribuir para a análise comparativa da avaliação da eficiência, eficácia e economia, através dos indicadores a divulgar no relatório de gestão.

- Através do estudo de caso, na Escola Superior de Ciências Empresariais, pretendemos:
- Evidenciar como é que a Escola e o Instituto Politécnico de Setúbal aplicam o POC-Educação quer ao nível da implementação dos três sistemas contabilísticos e uso dessa informação para apoiar a gestão, quer relativamente às dificuldades sentidas, nomeadamente: no apuramento do custo das actividades, na utilização da informação da contabilidade analítica para o cálculo de indicadores para ajudar a gestão a cumprir os critérios de eficiência, eficácia e economia; e, o cumprimento dos requisitos legais da prestação de contas, ao nível dos Anexos e do Relatório de gestão, confirmando assim, as hipóteses, 1, 2, 3, 4, 5, 9, 11 e 12;
- Propor a metodologia para a aplicação da contabilidade analítica ajustada à realidade institucional, apresentando um plano de contas na classe 9 e soluções para as dificuldades e eventuais indefinições encontradas nas diferentes etapas da implementação do custeio baseado nas actividades e que simultaneamente garantam a comparabilidade no sector da educação, quer entre instituições de ensino superior público, quer com padrões que tenham sido definidos a nível superior. Com esta proposta, validamos as hipóteses, 6, 7, 8 e 10;
- Apresentar um conjunto de indicadores a divulgar num *tableau de bord*, que permitam ao nível da unidade orgânica do IPS, apoiar a gestão no atingimento dos objectivos da Escola e com isso contribuir para a melhoria da gestão do Instituto, validando a hipótese 13.

Inquérito:

Reconhecendo-se a importância da aplicação integral do POC-Educação, na efectiva reforma da Administração Pública, desenvolvemos, no capítulo 9, um estudo através de um inquérito. Optamos pela aplicação de um inquérito porque constitui um instrumento de investigação fundamental para o tipo de análise que pretendíamos efectuar e que nos permite recolher uma grande quantidade de informação, susceptível de ser medida e analisada. Com esta metodologia, Fernandes e Guzmán (2003:78), afirmam que, se consegue aceder e recolher informação sobre um número elevado de entidades, o que contribui para o cumprimento dos objectivos.

A construção do inquérito assentou em cinco pontos. No ponto um efectuamos a caracterização do estabelecimento de ensino. No ponto dois, caracterizamos o serviço de contabilidade, através das habilitações e formação contínua dos recursos humanos, bem como a adequação/substituição da aplicação informática para aplicação do POC-Educação e ainda as dificuldades surgidas na implementação deste plano sectorial. No ponto três, relacionado com a contabilidade e o POC-Educação, pretendemos conhecer o grau de importância da informação obtida em diferentes documentos para apoiar a tomada de decisão, bem como, o grau de implementação dos sistemas contabilísticos previstos no plano para a educação. No ponto quatro, onde só responde quem já implementou a contabilidade analítica, tendo por referência o ano lectivo de 2005/2006, questionamos a forma como o sistema contabilístico implementado contribui para o cumprimento dos objectivos da contabilidade analítica e ainda, aspectos relacionados com as regras propostas para a sua implementação. No ponto cinco, pretendemos por um lado, saber se calculam indicadores com a informação contabilística disponibilizada bem como a forma como os divulgam e por outro, aferir a importância dos indicadores para apoiar a gestão e avaliar a eficiência, eficácia e economia.

O conjunto de indicadores apresentados, no ponto cinco do inquérito, foi seleccionado com base nos estudos efectuados por Teixeira *et al.* (2005) e Fernandes e Guzmán (2003). Assim, foram incluídos os indicadores mais referenciados, acrescentando-se ainda indicadores específicos do sector da educação e sugeridos pelas instituições onde o inquérito foi submetido a um teste para validação.

Foram enviados questionários aos 189 estabelecimentos de ensino superior público em Portugal, que abriram vagas no concurso nacional de candidaturas ao ensino superior

público - 2005¹⁸⁵ e que constituem a população em estudo. Das 189 instituições possíveis de obter resposta, 61 enviaram o inquérito e 40, informaram que não tinham serviço de contabilidade e por esse motivo, não respondiam ao inquérito. Ou seja, os 189 inquéritos iniciais foram reduzidos para 149. Neste sentido, partindo do princípio que esses 149 estabelecimentos têm serviço de contabilidade, a taxa de resposta é de 40,9%.

O tratamento das respostas foi efectuado recorrendo ao *software* SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*), versão 15 for Windows.

Análise da proposta de Cravo *et al.* (2001), relativamente ao modelo de contabilidade analítica, informação a obter e a divulgar na prestação de contas e a forma como esse sistema contabilístico contribui para a análise comparativa da eficiência, eficácia e economia no ensino superior público:

Partindo da proposta de Cravo *et al.* (2001), vamos genericamente detalhar e apresentar os pressupostos para a implementação da contabilidade analítica com contabilização em partidas dobradas, articulando este sistema contabilístico com a contabilidade patrimonial em sistema dualista, através de um plano de contas na classe nove. De seguida, apresentamos, por um lado, os mapas modelo A1 a A8 e a informação neles obtida e por outro, a forma como através da informação disponibilizada pela contabilidade analítica se podem obter indicadores de eficiência, eficácia e economia, a apresentar no relatório de gestão. Esse procedimento, permite por um lado, a análise e avaliação da instituição e por outro, efectuar a comparação entre instituições do sector e ou, com padrões de referência nacional, que tenham sido previamente definidos. Embora um dos objectivos da contabilidade analítica seja proporcionar ao gestor do ente público informação adequada que permita elaborar indicadores de eficiência, eficácia e economia, a incluir no Relatório de gestão, no POC – Educação, não há uma proposta concreta sobre a informação a fornecer nesse relatório nem tão pouco, sobre os indicadores a incluir. Se essa divulgação diferir de instituição para instituição, então não é possível efectuar uma análise comparativa no sector da educação.

¹⁸⁵ Guia da Candidatura – Guias do Ensino Superior nº 57, páginas 95-100.

Estudo de caso na unidade orgânica do Instituto Politécnico de Setúbal, a Escola Superior de Ciências Empresariais:

Na impossibilidade de validação de todas as hipóteses no capítulo oito e nove, avançámos para o estudo de caso. A justificação desse estudo de caso ser desenvolvido na unidade orgânica do Instituto Politécnico de Setúbal, a Escola Superior de Ciências Empresariais, apresentado no capítulo 10, prende-se com os seguintes factos: o IPS ser uma instituição do ensino superior público com obrigatoriedade de aplicar o POC-Educação, a ESCE, ter tido autonomia administrativa e financeira, até Dezembro de 2008 e por fim, o conhecimento e responsabilidade na gestão da referida unidade orgânica e no processo de implementação dos sistemas de contabilidade orçamental e patrimonial.

Relativamente, à metodologia que vamos utilizar para realizar o estudo de caso, vai basear-se nas cinco etapas fundamentais referenciadas por Barañano (2004) e que são:

- Partir da questão da investigação, que identifica o objectivo do trabalho a realizar;
- Seguir as hipóteses de investigação que visam orientar o trabalho na direcção da informação necessária para responder à questão formulada;
- Apresentar o caso a estudar e a unidade de análise, de forma a, se compreender a realidade que se pretende analisar;
- Efectuar a recolha de dados, acedendo às fontes de informação mais indicadas para recolher os dados necessários para a formulação de conclusões;
- E definir o formato e estrutura da apresentação do estudo de caso, de modo a descrever-se claramente a realidade estudada, soluções apresentadas e formular as conclusões.

Ou seja, depois de formulada a questão da investigação e definidas as hipóteses, citando Dopico e Gúzman (2003), no desenvolvimento da investigação, seguiremos os três passos considerados críticos e que se prendem com a obtenção de observações que proporcionem uma visão real e precisa da instituição e do seu sistema de informação contabilístico e que são, a validação da fiabilidade, a validade da evidência obtida e a apresentação dos resultados.

Relativamente às etapas referidas, tomámos as seguintes decisões que irão guiar o nosso trabalho ao longo do estudo de caso:

As hipóteses de investigação anteriormente definidas, genericamente têm como objectivos:

- Conhecer o grau de implementação do POC-Educação e as dificuldades sentidas na sua implementação;
- Verificar se o sistema contabilístico implementado cumpre os objectivos do POC–Educação, nomeadamente na contabilidade analítica;
- Perceber se informação extraída do sistema contabilístico é instrumento de gestão que permite a avaliação da eficiência, eficácia e economia, do estabelecimento de ensino e simultaneamente, quando divulgada, se permite a comparabilidade da informação entre as instituições do ensino superior público;
- Verificar se os indicadores calculados e divulgados, são também informação para apoiar a gestão, bem como se permitem avaliar a economia, eficácia e eficiência do estabelecimento de ensino;
- Se tem *tableau de bord* para divulgar internamente os indicadores calculados, ou se considera necessária a sua elaboração.

Quanto à unidade de análise, o caso seleccionado, deverá ser representativo da realidade que pretendemos estudar, de forma a testarmos a aplicação dos conceitos teóricos (Yin, 2002). Por isso, ao seleccionarmos o Instituto Politécnico de Setúbal e a sua unidade orgânica, a Escola Superior de Ciências Empresariais, tivemos em consideração os seguintes factores:

- O IPS é uma instituição de Ensino Superior Público, criada em 1979, pelo Decreto-Lei nº 513-T/79 de 26 de Dezembro, que se vem afirmando ao longo dos anos, no Distrito de Setúbal, na formação superior nas áreas da tecnologia, educação, ciências empresariais e saúde. Integra presentemente cinco Escolas Superiores, a Escola Superior de Tecnologia de Setúbal, a Escola Superior de Educação, a Escola Superior de Ciências Empresariais, a Escola Superior de Tecnologia do Barreiro e a Escola Superior de Saúde, com um total aproximado de 6000 estudantes no ano lectivo de 2007/2008.

- A ESCE, criada em Dezembro de 1994, é uma das Escolas do IPS, com autonomia administrativa e financeira até 31 de Dezembro de 2008, sendo por isso, obrigada a aplicar o POC-Educação. Por outro lado, a ESCE, é uma Escola genericamente representativa da realidade IPS e que consideramos de sucesso, nos estabelecimentos de ensino superior público. De sucesso à entrada, pela procura consistente que tem tido ao longo dos anos, concretizada no número de estudantes inscritos nos últimos 6 anos, que rondam os 2000¹⁸⁶ e à saída, quer pelo reconhecimento das competências dos diplomados¹⁸⁷ por parte das organizações, quer dos próprios diplomados, pelo o grau de satisfação que referem face ao Curso e à Escola¹⁸⁸. Relativamente ao POC-Educação, a Escola iniciou a sua implementação no ano de 2002.
- A realização com sucesso de um estudo de caso, depende em grande medida do acesso a informação pormenorizada seja por via da observação directa, de entrevistas ou da consulta de documentação com cariz mais confidencial. Em virtude das actividades desenvolvidas na Escola e no IPS, que de seguida sintetizamos, consideramos ter possibilidade para ultrapassar esta dificuldade. Assim salientamos:
 - Ao nível do Instituto Politécnico de Setúbal ter sido membro:
 - Da Assembleia do IPS de Março de 1996 a Dezembro de 2008;
 - Do Conselho Geral do IPS, de Outubro de 1997 a Janeiro de 2002.
 - Ao nível da Escola Superior de Ciências Empresariais onde sou docente desde Abril de 1996, ser simultaneamente:
 - Membro da Assembleia Estatutária da ESCE, desde Fevereiro de 2009;
 - Membro efectivo do Conselho Científico desde Setembro de 2001 e membro da Comissão Coordenadora do Conselho Científico, desde Fevereiro de 2002;
 - Membro eleito do Conselho Pedagógico, de Outubro de 1998 a Fevereiro de 2008;
 - Coordenadora de Unidade de Formação do Curso de Contabilidade e Finanças de Fevereiro de 2000 a Março de 2007 e nesse âmbito ter: coordenado a equipa de auto-avaliação do Curso de Contabilidade e Finanças do ano lectivo

¹⁸⁶ O que corresponde ao número de Alunos para que está dimensionada.

¹⁸⁷ Onde por um lado, se regista uma oferta de estágios curriculares/profissionais, muito superior às necessidades da Escola e por outro, se verifica que muitos desses estágios se transformam em contratos de trabalho efectivo.

¹⁸⁸ De acordo com um inquérito efectuado aos diplomados, o grau de satisfação é respectivamente ao nível dos 92,7% para o Curso e dos 97,6% para a Escola.

2000/2001; ser membro da equipa para a elaboração da proposta de alteração do Curso de Contabilidade e Finanças em 2001/2002 e ainda, ter coordenado o grupo de trabalho, nomeado pelo Conselho Científico da Escola, para a adequação do Curso de Contabilidade e Finanças ao processo de Bolonha, de Setembro de 2005 até Abril de 2007;

- Vice-presidente do Conselho Directivo e membro do Conselho Administrativo de Julho de 2001 a Julho de 2004, onde no desempenho das funções, acompanhei e participei na implementação do POC – Educação, relativamente à Contabilidade Orçamental e à Contabilidade Patrimonial.

A recolha de dados decorreu num primeiro período, entre Junho de 2003 e Novembro de 2007 e numa segunda fase em Março e Abril de 2009, baseando-se em três fontes de informação:

1. Observação directa pela:

- Participação na elaboração da proposta de novos Estatutos da ESCE, cujos trabalhos terminam em Maio de 2009;
- Participação na discussão do Relatório de Auto-avaliação do IPS, em 2008;
- Participação nas diferentes reuniões de Escola, de 2005 a 2007 e, do IPS em 2006, com a finalidade de definição e divulgação dos objectivos e estratégias da Escola e do Instituto;
- Participação, de Junho de 2002 a Julho de 2004, na implementação do sistema de contabilidade orçamental e patrimonial da Escola e do Instituto Politécnico de Setúbal;

2. Entrevistas com:

- O Presidente e Vice-presidente do IPS, em Abril de 2009, no sentido de conhecer o nível de implementação dos novos Estatutos, nomeadamente na definição dos serviços que ficarão centralizados e dos que permanecerão nas diferentes unidades orgânicas, bem como, a definição do sistema de informação contabilístico e informação a obter de forma a cumprir os requisitos legais e continuar a acompanhar e controlar a execução do orçamento das unidades orgânicas;
- O Presidente do Conselho Directivo da ESCE, com o objectivo de perceber como concilia o planeamento estratégico da instituição com os objectivos definidos para o seu

mandato e ainda o funcionamento e falhas do sistema contabilístico actual e necessidades de informação, para apoiar a gestão da Escola;

- O responsável pela contabilidade, da ESCE, com o objectivo de identificar o sistema de informação implementado e a existência ou não de regras relativas à contabilização e ao controlo de gestão.

3. Documentos internos:

- Estatutos do IPS (Diário da República, 2ª Série – nº 216 – 6 de Novembro de 2008);
- Plano Estratégico do IPS;
- Estatutos da ESCE e proposta de novos Estatutos de ESCE;
- Relatórios de Auto-Avaliação dos Cursos da ESCE;
- Relatório do inquérito de inserção profissional dos Licenciados pela ESCE;
- Plano de candidatura do actual Conselho Directivo (para 3 anos);
- Documentos de prestação de contas da ESCE;
- Procedimentos e regras dos sistemas contabilísticos existentes;
- Procedimentos internos e informação obtida na contabilidade;
- Respostas dos Docentes da ESCE à pergunta efectuada, relativamente ao valor percentual de cada actividade final, no total de horas de actividade possível.

Com a escolha destas fontes de informação, pretendemos criar oportunidade para realizar a respectiva triangulação entre diferentes perspectivas e opiniões, de forma a minimizar a subjectividade de interpretação dos dados reunidos (Stake, 1995).

- Organização do Estudo de Caso: O estudo de caso efectuado na unidade orgânica do Instituto Politécnico de Setúbal, a Escola Superior de Ciências Empresariais, vai ser organizado, após uma breve introdução, da seguinte forma: Apresentação da missão e objectivos do IPS e da ESCE, bem como de uma retrospectiva histórica e as perspectivas futuras; De seguida, efectua-se um breve paralelismo entre, o sistema de informação contabilística do IPS, da ESCE e o POC-Educação e apresenta-se, uma proposta de implementação da contabilidade analítica como resultado do estudo de caso. Evidencia-se ainda a forma como a informação deste sistema contabilístico se divulga nos anexos às demonstrações financeiras e apresenta-se uma proposta de um *tableau de bord* para apoiar o Conselho Directivo na gestão da Escola.

Pretende-se evidenciar com este estudo de caso que, a informação contabilística, nomeadamente a contabilidade analítica, a par da imposição legal, permite, apoiar a gestão, quer directamente através da informação que disponibiliza, quer através da contribuição para o cálculo de indicadores, que internamente devem ser apresentados em *tableaux de bord* correspondendo às necessidades dos utilizadores e, externamente, devem obedecer à proposta por nós efectuada e serem divulgados no Relatório de gestão.

Este estudo de caso apresenta então duas vertentes distintas. Por um lado, a descritiva, onde se evidencia o grau de implementação do POC-Educação e por outro, uma proposta de solução para as dificuldades encontradas na implementação da contabilidade analítica e na falta de um instrumento de síntese, para apoiar a gestão.

Este estudo de caso assentou no desenvolvimento conceptual prévio onde se procurou a verificação das propostas, em premissas teóricas de partida. A investigação empírica, de acordo com Kothari (2003:1), é ou devia ser, sempre sustentada na teoria, pois segundo o autor, a interpretação da investigação empírica é impossível sem uma orientação teórica.

Salienta-se ainda que, a proposta apresentada no estudo de caso, ao focar especificamente o IPS e a ESCE, se ajustou às características das organizações e por isso, não é uma referência genérica, mesmo para o sector da educação.

Com a metodologia apresentada, validaremos todas as hipóteses definidas.

CAPÍTULO 8

Inquérito

8.1 - Introdução¹⁸⁹

Um dos objectivos do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos seus planos sectoriais é permitir a avaliação da economia, eficácia e eficiência com que a entidade pública é gerida.

Decorreram vários anos sobre a publicação do POCP que avivou o interesse pela aplicação dos sistemas contabilísticos na Administração Pública. Este plano pressupõe a “uniformização dos critérios contabilísticos e consagra como requisitos gerais da autorização da despesa a verificação dos princípios de economia, eficiência e eficácia, para além da conformidade legal e regularidade financeira” (Cravo *et al.*, 2001:55), permitindo-lhe ser um instrumento de apoio aos órgãos de gestão e demais utilizadores da informação.

A publicação do POC-Educação em Setembro de 2000 acresce, ao estabelecido no POCP, as normas de consolidação e as regras necessárias para a implementação da contabilidade analítica, que sendo um sistema contabilístico obrigatório, é referido como um importante instrumento de gestão para a análise e controlo dos custos da educação, bem como, dos custos, proveitos e resultados das actividades. É ainda esperado que, com base na informação obtida nesse sistema contabilístico, sejam

¹⁸⁹ Relativamente ao desenvolvimento deste capítulo, salienta-se que:

Quadro de frequências - apresenta o número de elementos - frequência absoluta (ou só frequência) de cada uma das categorias ou classes.

Média – representa-se por \bar{X} e é uma medida de localização do centro da amostra, obtendo-se a partir da seguinte expressão:

$$\bar{X} = \frac{\sum_{i=1}^n x_i}{n}$$

onde x_1, x_2, \dots, x_n representam os elementos da amostra e n a sua dimensão.

calculados indicadores, a incluir no Relatório de gestão e que, contribuam para a análise e avaliação da eficiência, eficácia e economia.

De acordo com o artigo 6º da Portaria nº 794/2000, a implementação deste plano sectorial, deveria obedecer à seguinte calendarização:

- No ano económico de 2000 a sua aplicação era facultativa para as entidades e organismos que reunissem condições para o aplicar; (no entanto, até 31 de Dezembro era previsto estarem elaborados e aprovados o inventário e a respectiva avaliação de todos os bens, direitos e obrigações de modo a que se pudesse iniciar o sistema de contabilidade patrimonial);
- No ano 2001 a sua aplicação era obrigatória para organismos com autonomia administrativa e financeira;
- Em 2002 a sua aplicação era obrigatória para os restantes, sendo também prevista nesta data, a obrigatoriedade da consolidação de contas para as universidades e institutos politécnicos.

Reconhecendo-se a importância da aplicação do POC-Educação, na efectiva reforma da Administração Pública, neste capítulo pretendemos verificar: se as instituições do ensino superior público em Portugal já implementaram os três sistemas contabilísticos previstos no plano sectorial para a educação; se essa implementação exigiu adequação ou renovação do *software*, bem como formação específica; as dificuldades sentidas nessa implementação; se a informação disponibilizada pelo sistema contabilístico, para além do cumprimento da legalidade, também apoia a gestão; se o sistema contabilístico implementado contribui igualmente para o cumprimento dos objectivos da contabilidade analítica e responder às necessidades do custeio baseado nas actividades; se calculam indicadores, que importância atribuem à sua informação para apoiar a gestão e avaliar a eficiência, a eficácia e a economia e se existe *tableau de bord* na instituição (hipóteses, 1, 2, 3, 4, 5 e 12).

Para validar estas hipóteses, optámos por aplicar um inquérito (Anexo 1) que constituísse um instrumento de investigação fundamental para o tipo de análise que pretendíamos efectuar e que nos permitisse recolher uma grande quantidade de informação, susceptível de ser medida e analisada. Com esta metodologia, Fernandes e

Guzmán (2003), entendem também que se consegue aceder e recolher informação sobre um número elevado de entidades, o que muito contribuirá para o cumprimento dos objectivos enunciados.

A construção do inquérito assentou em cinco pontos. Nos dois primeiros, numa abordagem mais genérica, efectuou-se a caracterização do estabelecimento de ensino e do serviço de contabilidade, aprofundando-se, no terceiro, pontos relativos aos sistemas contabilísticos do POC-Educação, particularizando-se no final, como os aspectos ligados à contabilidade analítica e ao aproveitamento que é feito aos indicadores para apoiar a gestão e avaliar a eficiência, eficácia e economia.

No ponto um do inquérito, efectuou-se a caracterização do estabelecimento de ensino, universitário ou politécnico, através do número de alunos por Curso leccionado e ainda do número de docentes, funcionários e departamentos.

No ponto dois, destinado à caracterização do serviço de contabilidade, pretende-se conhecer as habilitações e formação contínua dos recursos humanos, bem como a adequação/substituição da aplicação informática para aplicação do POC-Educação e ainda as dificuldades surgidas na implementação deste plano sectorial.

No ponto três, relacionado com a contabilidade e o POC-Educação pretende-se conhecer o grau de importância da informação obtida em diferentes documentos para apoiar a tomada de decisão, bem como, o grau de implementação dos sistemas contabilísticos previstos no plano para a educação.

No ponto quatro, onde só responde quem já implementou a contabilidade analítica, tendo por referência o ano lectivo de 2005/2006, foi questionada a forma como o sistema contabilístico implementado contribui para o cumprimento dos objectivos da contabilidade analítica e ainda, aspectos relacionados com as regras propostas para a sua implementação.

No ponto cinco, pretende-se saber se se calculam indicadores com a informação contabilística disponibilizada, a forma como são divulgados e ainda, aferir a importância dos indicadores para apoiar a gestão e avaliar a eficiência, eficácia e economia. O conjunto de indicadores apresentados foi seleccionado com base nos estudos efectuados por Teixeira *et al.* (2005) e Fernandes e Guzmán (2003), onde no primeiro, referindo-se às entidades contabilísticas do sector público no distrito de Setúbal e no segundo às Autarquias Portuguesas, se afirmava que os indicadores mais aplicados e utilizados são os que têm um carácter económico-financeiro e orçamental. Assim, foram incluídos os indicadores mais referenciados no primeiro estudo, acrescentando-se ainda indicadores específicos do sector da educação e sugeridos pelas instituições onde o inquérito foi submetido a um teste para validação.

Salienta-se ainda que o inquérito inclui diferentes tipos de questões:

- Questões, de resposta múltipla, onde os inquiridos puderam seleccionar, um ou mais itens adequados à sua situação;
- Questões abertas, destinadas a recolher os comentários ou observações adicionais no sentido de fomentar o intercâmbio de informação e aumentar a validade dos resultados obtidos;
- Questões fechadas, em que era proposto ao estabelecimento, seleccionar a opção mais adequada à realidade da instituição;
- Questões de tipo escala, onde se pretendia valorizar numa escala de 1 (nada) a 5 (muito) os itens apresentados.

Como já referido, após a elaboração do inquérito, este foi submetido a um teste junto de duas instituições de ensino superior público, uma em regime de instalação e outra com autonomia administrativa e financeira, para se avaliar o grau de compreensão das perguntas efectuadas. Após esta fase, deu-se por concluída a elaboração do inquérito.

Foram enviados questionários aos 189 estabelecimentos de ensino superior público em Portugal, que abriram vagas no concurso nacional de candidaturas ao ensino superior público – 2005 e que constituem a população em estudo. O inquérito foi enviado com uma carta dirigida ao Reitor/Presidente (do Conselho Directivo), onde constavam os

objectivos do mesmo. Os 189 estabelecimentos de ensino distribuem-se da seguinte forma: 13 Universidades, 15 Institutos Politécnicos, que incluem respectivamente, 58 instituições de ensino Universitário, e 103 instituições do ensino Politécnico.

Das 189 instituições possíveis de obter resposta, 61 enviaram o inquérito e 40 (20 do ensino Politécnico e 20 do ensino Universitário) informaram que não tinham serviço de contabilidade e por esse motivo, não responderam ao inquérito. Ou seja, os 189 inquéritos iniciais foram reduzidos para 149. Neste sentido, a taxa de resposta é de 40,9% ($61/149 \times 100$), partindo-se do princípio que os 149 estabelecimentos têm serviço de contabilidade.

O tratamento das respostas foi efectuado recorrendo ao *software* SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*), versão 15 *for Windows*. Os quadros de frequências são apresentados no Anexo 2.

Após a recolha dos dados, procedeu-se a validação e correcção dos mesmos, recorrendo à análise de quadros de frequência. Foram geradas novas variáveis com o objectivo de melhorar a leitura das variáveis originais: Ano da Fundação, Número de Cursos leccionados, Número de Docentes, Número de Funcionários, e Número de Departamentos. Foram também gerados índices com o objectivo de simplificar a leitura das habilitações dos funcionários (% de Funcionários com habilitações até ao 9º ano, % de Funcionários com o 11º ano, % de Funcionários com o 12º ano, % de Funcionários com Nível Superior), bem como resumir em indicadores as questões 2.8, 3.2, 4.1, e 5.4.

Relativamente à questão 2.8, as dificuldades surgidas na implementação do POC-Educação foram agrupadas em 5 indicadores obtidos a partir da média aritmética das variáveis incluídas em cada indicador: Número e qualificação dos Recursos Humanos, Ausência ou inadequação do Sistema de Informação Interno, Inventariação e valorização dos bens, *Software* inadequado, Restrições Financeiras. Deste modo, o indicador número e qualificação dos Recursos Humanos é composto por: Qualificação insuficiente dos Recursos Humanos; Insuficiência de Recursos Humanos e Interpretação do POC-Educação. A Ausência ou inadequação do Sistema de Informação Interno

inclui a Ausência de definição do sistema de informação interno; e a Inadequação do sistema de informação interno. O indicador Inventariação e valorização dos bens, é composto pela Inventariação dos bens e pela Valorização dos bens. Tanto o *Software* inadequado como as Restrições Financeiras são indicadores construídos com base na variável que lhes deu o nome.

Quanto à questão 3.2, os documentos avaliados segundo a sua importância foram agrupados em 3 indicadores obtidos a partir da média aritmética das variáveis incluídas em cada indicador: Documentos de prestação de contas do regime geral, Documentos de prestação de contas dos grupos públicos, e Outros documentos relevantes. O indicador Documentos de prestação de contas do regime geral baseia-se nas seguintes variáveis: Mapa de Execução Orçamental da Despesa; Mapa de Execução Orçamental da Receita; Mapa de Fluxos de Caixa; Balanço; Demonstração dos Resultados; Mapa da Situação Financeira; Anexos às Demonstrações Financeiras; e Relatório de Gestão. O indicador Documentos de prestação de contas dos grupos públicos¹⁹⁰ inclui: Relatórios de Gestão Consolidados; Balanço Consolidado; Demonstração dos Resultados por Natureza Consolidados; e Anexos às Demonstrações Financeiras Consolidadas. Finalmente, o indicador Outros documentos relevantes é composto pelas seguintes variáveis: Balancete da Contabilidade Orçamental; Balancete da Contabilidade Patrimonial; Balancetes da Contabilidade Analítica; e Orçamento.

No que se refere à questão 4.1, os objectivos da Contabilidade Analítica foram agrupados em 2 indicadores obtidos a partir da média aritmética das variáveis incluídas em cada indicador: Obter informação para apoio à tomada de decisão, Tomada e justificação da decisão. O indicador Obter informação para apoio à tomada de decisão é composto pelos pontos 1, 2, 3, 4, 5 e 8 da questão 4.1. O indicador Tomada e justificação da decisão inclui os pontos 6, 7, 9, 10 e 11 da questão 4.1. (Nota: os itens da questão 4.1 do inquérito foram numerados de forma a facilitar a descrição das variáveis que compõem os indicadores). (Anexo 3).

¹⁹⁰ Grupo Público, de acordo com Caiado *et al.* (2007:578), é sinónimo de “entidade económica” que para efeitos da NICPS 6, segundo os autores, é o termo usado para definir um grupo de entidades que compreendem a entidade que controla e as entidades controladas, para efeitos de apresentação da informação financeira.

Relativamente à questão 5.4, os indicadores listados foram agrupados em Indicadores obtidos com Contabilidade Orçamental, Patrimonial e Analítica e em Indicadores obtidos com Informação Não Contabilística. Foram calculados dois tipos de indicadores: % de Indicadores Obtidos com Contabilidade Orçamental, Patrimonial e Analítica e Importância Média dos Indicadores Obtidos com Informação Não Contabilística. A variável associada aos Indicadores Obtidos com Contabilidade Orçamental, Patrimonial e Analítica inclui os pontos seguintes da questão 5.4: 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 9, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 25 e 26. A variável associada aos Indicadores Obtidos com Informação Não Contabilística inclui os pontos seguintes da questão 5.4: 8, 10, 16, 17, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 27 e 28. (Nota: os itens da questão 5.4 do inquérito foram numerados de forma a facilitar a descrição das variáveis que compõem os indicadores). (Anexo 3).

8.2 - Análise descritiva

De seguida apresenta-se a análise descritiva do inquérito aplicado, entre Março e Dezembro de 2006, aos estabelecimentos de ensino superior público em Portugal.

A partir da análise do inquérito aplicado, tendo como referência o ano lectivo 2005/2006, pretende-se conhecer nas referidas instituições:

- O grau de implementação dos sistemas contabilísticos previstos no POC-Educação;
- A necessidade ou não, de adequação/renovação do *software* e de formação específica, para implementar o POC-Educação e as dificuldades sentidas;
- A importância atribuída à informação proporcionada por diferentes mapas obtidos do sistema de informação contabilística, na tomada de decisão, na organização;
- Em que medida o sistema contabilístico implementado na instituição, contribui para o cumprimento dos objectivos da contabilidade analítica previstos no POC – Educação e se e como, implementa o modelo ABC;
- A adequação da informação extraída da contabilidade analítica para ser instrumento essencial para a tomada de decisão e permitir medir a eficiência, eficácia e economia, no estabelecimento de ensino;
- Se calcula indicadores a partir da informação contabilística, qual a importância atribuída à informação deles obtida para apoiar a gestão e avaliar a economia, eficácia e eficiência do estabelecimento de ensino, bem como, se tem *tableau de bord* para divulgar internamente os indicadores.

8.2.1 - Caracterização dos estabelecimentos de ensino

Neste primeiro ponto do inquérito, tendo como referência o ano lectivo 2005/2006, pretende-se caracterizar o estabelecimento de ensino a partir do tipo de instituição de ensino (Politécnico ou Universitário), ano de fundação, número de cursos leccionados, graus conferidos, número de alunos inscritos, número de docentes, funcionários e departamentos.

Assim, relativamente ao Ensino superior público em Portugal, dos 61 estabelecimentos de ensino recolhidos, 73,8% são provenientes do Ensino Politécnico, e surgiram essencialmente entre 1970 e 2000. Dos 50 estabelecimentos que referiram o ano da fundação, 92% surgiram desde 1970 (quadro 8.1).

Quadro 8.1 – Ensino Politécnico *versus* Ensino Universitário

	N	%
Politécnico	45	73,8
Universitário	16	26,2
Total	61	100,0

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Comparando o nível de respostas observadas no inquérito com a distribuição dos estabelecimentos de ensino a nível nacional que podiam responder ao inquérito, verificamos que houve uma maior adesão por parte dos estabelecimentos de ensino politécnico, dado que, a distribuição por politécnico e universitário era respectivamente, 65,8% e 34,2%.

Quadro 8.2 – Longevidade dos estabelecimentos de ensino

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	<= 1970	4	6,6	8,0
	1971 – 1980	14	23,0	28,0
	1981 – 1990	15	24,6	30,0
	1991 – 2000	15	24,6	30,0
	2001+	2	3,3	4,0
	Total	50	82,0	100,0
<i>Missing</i>	n/r	11	18,0	
Total		61	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Cursos Leccionados – Relativamente aos graus concedidos, é a Licenciatura que tem

mais expressão, seguindo-se o Bacharelato. Grande parte dos estabelecimentos lecciona até 5 cursos (tal é constante para todos os Cursos); aproximadamente metade tem até 800 alunos inscritos numa licenciatura. Ainda que o número de alunos inscritos em Mestrado tenha maioritariamente até 60 Alunos, será interessante salientar que 31,8% dos estabelecimentos que responderam a esta questão, referiram ter mais de 150 Alunos inscritos.

Quadro 8.3 - N° de Cursos leccionados (Bacharelato)

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	<= 5	14	23,0	58,3
	6 – 10	6	9,8	25,0
	11+	4	6,6	16,7
	Total	24	39,3	100,0
<i>Missing</i>	n/r	37	60,7	
Total		61	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Dos 61 estabelecimentos, 39,3% referiram leccionar cursos de Bacharelato. Destes estabelecimentos, 58,3% tem uma oferta igual ou inferior a 5 cursos.

Quadro 8.4 - N° de alunos inscritos (Bacharelato)

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	Até 400	9	14,8	32,1
	De 401 a 800	6	9,8	21,4
	De 801 a 1200	3	4,9	10,7
	De 1201 a 1600	3	4,9	10,7
	De 1601 a 2000	2	3,3	7,1
	Mais de 2000	5	8,2	17,9
	Total	28	45,9	100,0
<i>Missing</i>	n/r	33	54,1	
Total		61	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Do total de estabelecimentos, 45,9% indicaram o número de alunos inscritos em cursos de Bacharelato. Destes estabelecimentos, 32,1% possui menos de 400 alunos inscritos.

Quadro 8.5 - N° de Cursos leccionados (Licenciatura)

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	<= 5	33	54,1	62,3
	6 - 10	13	21,3	24,5
	11+	7	11,5	13,2
	Total	53	86,9	100,0
Missing	n/r	8	13,1	
Total		61	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Dos 61 estabelecimentos, apenas 13,1% não indicaram o número de Licenciaturas. Dos que responderam, 62,3% tem uma oferta igual ou inferior a 5 cursos.

Quadro 8.6 - N° de alunos inscritos (Licenciatura)

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	Até 400	16	26,2	27,6
	De 401 a 800	20	32,8	34,5
	De 801 a 1200	10	16,4	17,2
	De 1201 a 1600	4	6,6	6,9
	De 1601 a 2000	4	6,6	6,9
	Mais de 2000	4	6,6	6,9
	Total	58	95,1	100,0
Missing	n/r	3	4,9	
Total		61	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Do total de estabelecimentos, apenas 4,9% não indicaram o número de Alunos inscritos

em Licenciaturas. Relativamente aos estabelecimentos que referiram o número de alunos inscritos, 34,5% possui entre 400 a 800 Alunos inscritos. Assim, 62,1% dos estabelecimentos têm até 800 alunos.

Quadro 8.7 - N° de Cursos leccionados (Mestrado)

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	<= 5	11	18,0	55,0
	6 – 10	6	9,8	30,0
	11+	3	4,9	15,0
	Total	20	32,8	100,0
<i>Missing</i>	n/r	41	67,2	
Total		61	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Mais de metade dos estabelecimentos não preencheram este campo (67,2%). Relativamente aos que preencheram, 55,0% tem uma oferta igual ou inferior a 5 cursos; 85% têm até 10 cursos.

Quadro 8.8 - N° de alunos inscritos (Mestrado)

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	Até 30	6	9,8	27,3
	De 31 a 60	5	8,2	22,7
	De 61 a 90	1	1,6	4,5
	De 91 a 120	1	1,6	4,5
	De 121 a 150	2	3,3	9,1
	Mais de 150	7	11,5	31,8
	Total	22	36,1	100,0
<i>Missing</i>	n/r	39	63,9	
Total		61	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Do total de estabelecimentos, 36,1% indicaram o número de alunos inscritos em Mestrados. Destes estabelecimentos, 31,8% possuem mais de 150 alunos inscritos.

Quadro 8.9 - Nº de Cursos leccionados (Doutoramento)

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	<= 5	8	13,1	72,7
	6 - 10	1	1,6	9,1
	11+	2	3,3	18,2
	Total	11	18,0	100,0
Missing	n/r	50	82,0	
Total		61	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Apenas 18% dos estabelecimentos preencheram este campo; sendo que, destes 11 estabelecimentos, 72,7% tem 5 ou menos Doutoramentos.

Quadro 8.10 - Nº de alunos inscritos (Doutoramento)

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	Até 30	4	6,6	33,3
	De 31 a 60	2	3,3	16,7
	De 61 a 90	3	4,9	25,0
	De 91 a 120	1	1,6	8,3
	Mais de 150	2	3,3	16,7
	Total	12	19,7	100,0
Missing	n/r	49	80,3	
Total		61	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Do total de estabelecimentos, 19,7% indicaram o número de alunos inscritos em Doutoramentos. Destes estabelecimentos, 33,3% possui até 30 alunos inscritos.

Quadro 8.11 - Caracterização do número de docentes

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	<= 25	3	4,9	5,9
	26 - 50	11	18,0	21,6
	51 - 75	10	16,4	19,6
	76 - 100	8	13,1	15,7
	101 - 125	9	14,8	17,6
	125 - 150	3	4,9	5,9
	151+	7	11,5	13,7
	Total	51	83,6	100,0
<i>Missing</i>	n/r	10	16,4	
Total		61	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Do total de estabelecimentos, 16,4% não referiram o número de docentes. Por outro lado, 21,6% tem entre 26 a 50 docentes. Apenas 13,7% dos estabelecimentos têm mais de 150 docentes.

Quadro 8.12 - Caracterização do número de funcionários

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	<= 20	22	36,1	40,7
	21 - 40	15	24,6	27,8
	41 - 60	9	14,8	16,7
	61+	8	13,1	14,8
	Total	54	88,5	100,0
<i>Missing</i>	n/r	7	11,5	
Total		61	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Apenas 7 estabelecimentos não referiram o número de funcionários. Dos que referiram, 40,7% têm até 20 funcionários.

Quadro 8.13 - Caracterização do número de departamentos

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	<= 2	9	14,8	25,0
	3 - 4	7	11,5	19,4
	5 - 6	7	11,5	19,4
	7 - 8	3	4,9	8,3
	9 - 10	2	3,3	5,6
	11+	8	13,1	22,2
	Total	36	59,0	100,0
Missing	n/r	25	41,0	
Total		61	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Aproximadamente 41% dos estabelecimentos não referiram o número de departamentos. Um quarto dos estabelecimentos tem 2 ou menos departamentos. Mais de metade dos estabelecimentos tem até 6 departamentos (63,8%).

Face à maior adesão de respostas dos estabelecimentos de ensino Politécnico, faz todo o sentido que 60% das instituições tenham o ano de fundação entre 1981 e 2000, bem como ser a Licenciatura e o Bacharelato os graus com maior expressão.

Conjugando a informação obtida nos graus concedidos, número de cursos leccionados e número de alunos inscritos, verifica-se que relativamente ao número de cursos leccionados e número de alunos inscritos, pelo menos 50% das instituições têm no máximo 5 cursos e o número de alunos inscritos não ultrapassam os 800 no Bacharelato e na Licenciatura enquanto no Mestrado são 90 e no Doutoramento 60.

Acrescenta-se ainda, que 47% das instituições que responderam ao inquérito não têm mais que 75 docentes e que, em 40% o número de funcionários, não ultrapassa os 20.

8.2.2 - Caracterização do serviço de contabilidade

No ponto dois do inquérito, pretende-se por um lado, conhecer a área de formação do responsável do serviço de contabilidade, habilitações escolares e áreas de formação contínua dos funcionários que trabalham no serviço de contabilidade e por outro, identificar as actuações necessárias ao nível do *software* e formação específica para a implementação do POC-Educação assim como, as dificuldades surgidas.

No que respeita à formação do responsável pelo serviço de contabilidade, em 66,7% dos estabelecimentos, este não possui formação superior na área da contabilidade pública, tal como se pode verificar no quadro 8.14. No conjunto dos estabelecimentos de ensino, em média, 56% dos funcionários têm formação superior (quadro 8.16).

Quadro 8.14 - O responsável pelo serviço de contabilidade tem formação superior na área da contabilidade pública?

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	Sim	20	32,8	33,3
	Não	40	65,6	66,7
	Total	60	98,4	100,0
Missing	n/r	1	1,6	
Total		61	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Ao comparar os estabelecimentos do ensino Politécnico com os do ensino Universitário, relativamente a se o responsável pelo serviço de contabilidade tem formação superior na área da contabilidade pública, constata-se que a distribuição é diferente nos estabelecimentos de ensino Universitário (quadro 8.15).

Quadro 8.15 – Comparação da formação superior na área da contabilidade pública do responsável do serviço de contabilidade nos estabelecimentos de ensino Politécnico com os de ensino Universitário

	Ensino Superior Público em Portugal:					
	Politécnico		Universitário		Total	
	N	%	N	%	N	%
Sim	17	37,8%	3	20,0%	20	33,3%
Não	28	62,2%	12	80,0%	40	66,7%
Total	45	100,0%	15	100,0%	60	100,0%

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Ao analisar o quadro 8.15 observa-se que a percentagem de estabelecimentos em que o responsável pelo serviço de contabilidade tem formação superior na área, é superior no ensino Politécnico, em que a percentagem é de 37, 8% para o Politécnico e de 20% para o Universitário.

Quadro 8.16 - Habilitações escolares dos funcionários que trabalham no serviço de contabilidade

	Mínimo	Máximo	Média
% de Funcionários com habilitações até ao 9º Ano	12,0%	63,2%	37,2%
% de Funcionários com o 11º Ano	4,0%	100,0%	41,2%
% de Funcionários com o 12º Ano	10,5%	100,0%	41,7%
% de Funcionários com Nível Superior	14,3%	100,0%	56,0%

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

O quadro anterior contém 4 variáveis que foram criadas para analisar o perfil da escolaridade dos funcionários. As 4 novas variáveis permitem avaliar a percentagem de funcionários com um determinado tipo de formação. Para cada estabelecimento de ensino foi calculada a percentagem de funcionários com as diferentes habilitações escolares. Assim, calculadas essas percentagens, é possível observar o comportamento

médio dos estabelecimentos. Relativamente ao quadro 8.16 os funcionários com habilitações até ao 9º ano têm um peso mínimo de 12%, o que significa que, no mínimo, estes funcionários correspondem a 12% do total de funcionários, existindo situações em que atingem os 63,2%, mais de metade do total de funcionários. Em média, correspondem a pouco mais de um terço do total de funcionários. De referir que existem estabelecimentos em que os funcionários têm todos, as mesmas habilitações, uma vez que o máximo é 100%, o que significa que todos têm as mesmas habilitações (para o 11º ano, 12º ano e nível superior). Em média, existe uma menor percentagem de funcionários com habilitações até ao 9º ano (37,2%), e uma maior percentagem de funcionários com nível superior.

Ao comparar os estabelecimentos do ensino Politécnico com os do ensino Universitário, relativamente às habilitações escolares dos funcionários que trabalham no serviço de contabilidade, também aqui se constata que a distribuição é diferente (quadro 8.17).

Quadro 8.17 – Comparação das habilitações escolares dos funcionários que trabalham no serviço de contabilidade, nos estabelecimentos de ensino Politécnico com os de ensino Universitário

	Ensino Superior Público em Portugal		
	Politécnico	Universitário	Total
% de Funcionários com habilitações até ao 9º Ano	40,4%	27,6%	37,2%
% de Funcionários com o 11º Ano	43,9%	29,6%	41,2%
% de Funcionários com o 12º Ano	40,5%	44,9%	41,7%
% de Funcionários com Nível Superior	55,3%	57,6%	56,0%

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

No cruzamento anterior, verifica-se que a percentagem média de funcionários com habilitações até ao 9º ano e com o 11º ano, é bem menor nos estabelecimentos de ensino Universitário, relativamente aos de ensino Politécnico.

Quadro 8.18 - Áreas de formação contínua dos funcionários que trabalham no serviço de contabilidade

		n	% casos	% respostas
Áreas de formação contínua dos funcionários que trabalham no Serviço de Contabilidade	Contabilidade Orçamental	52	96,3%	34,9%
	Contabilidade Patrimonial	44	81,5%	29,5%
	Contabilidade Analítica	20	37,0%	13,4%
	Fiscalidade	13	24,1%	8,7%
	Outras	20	37,0%	13,4%
	Total	54	100,0%	100,0%

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Relativamente a este quadro, de todos os estabelecimentos de ensino que responderam a pelo menos um item desta questão, 96,3% referiu contabilidade orçamental como uma das áreas de formação dos funcionários; 81,5% referiu contabilidade patrimonial. Tal significa que as áreas de formação se centram na contabilidade orçamental e patrimonial.

Quadro 8.19 - Para implementar o POC-Educação foi necessário contratar novos profissionais para o serviço de contabilidade?

	N	%	% Casos Válidos
Sim	18	29,5	29,5
Não	43	70,5	70,5
Total	61	100,0	100,0

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Neste quadro podemos verificar que 70,5% dos estabelecimentos não tiveram necessidade de contratar novos profissionais para o serviço de contabilidade, ainda que 70,5% dos estabelecimentos tenham adquirido uma aplicação nova (quadro 9.20). Assim, é natural que 90,2% dos estabelecimentos tenham efectuado formação aquando a implementação do POC-Educação (quadro 8.21). De referir que todos os

estabelecimentos responderam a esta questão.

Quadro 8.20 - Aplicação informática utilizada na implementação do POC-Educação

	N	%	% Casos Válidos
Já existia e não necessitou de alterações	5	8,2	8,2
É uma adaptação da aplicação que já existia	13	21,3	21,3
É uma aplicação nova	43	70,5	70,5
Total	61	100,0	100,0

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Salienta-se que também nas questões referentes à aplicação informática e à de se ter efectuado formação para implementar o POC-Educação, todos os estabelecimentos responderam.

Quadro 8.21 - Para a implementação do POC-Educação foi efectuada formação?

	N	%	% Casos Válidos
Sim	55	90,2	90,2
Não	6	9,8	9,8
Total	61	100,0	100,0

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Relativamente às dificuldades surgidas na implementação do POC-Educação, foram identificadas no inquérito nove ocorrências possíveis, deixando em aberto a possibilidade de serem referidas outras pelo estabelecimento. Constatou-se que nenhuma das instituições sentiu necessidade de acrescentar informação (quadro 8.22).

Quadro 8.22 - Caracterização das dificuldades surgidas na implementação do POC-Educação

	Nada	2	3	4	Muito	Total
	%	%	%	%	%	
	Casos	Casos	Casos	Casos	Casos	N
Qualificação insuficiente dos Recursos Humanos	17,9%	28,6%	33,9%	12,5%	7,1%	56
Insuficiência de Recursos Humanos	16,1%	23,2%	33,9%	21,4%	5,4%	56
Ausência de definição do sistema de informação interno	12,0%	30,0%	26,0%	22,0%	10,0%	50
Inadequação do sistema de informação interno	9,8%	33,3%	25,5%	21,6%	9,8%	51
Inventariação dos bens	3,6%	20,0%	20,0%	30,9%	25,5%	55
Valorização dos bens	5,5%	18,2%	18,2%	32,7%	25,5%	55
Software inadequado	26,4%	18,9%	17,0%	20,8%	17,0%	53
Restrições financeiras	16,4%	32,7%	30,9%	12,7%	7,3%	55
Interpretação do POC-Educação	9,3%	38,9%	38,9%	9,3%	3,7%	54

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

O quadro anterior permite comparar a distribuição das respostas para as várias dificuldades enunciadas. O número total de respostas é bastante coerente ao longo das várias dificuldades, variando entre 50 e 56 casos. Relativamente à avaliação que os estabelecimentos fazem destas dificuldades, a Inventariação dos bens, e a Valorização dos bens são as mais valorizadas (mais de 55% referiu 4 ou 5). As menos valorizadas são a Qualificação insuficiente, Restrições financeiras e Interpretação do POC-Educação (mais de 45% referiu 1 ou 2).

Nota: Este quadro deverá ser lido da seguinte forma: relativamente à Qualificação insuficiente dos Recursos Humanos, 17,9% dos 56 estabelecimentos que responderam a esta questão não atribuem qualquer importância a esta dificuldade.

Quadro 8.23 – Análise das dificuldades surgidas na implementação do POC-Educação através dos cinco indicadores obtidos a partir da média aritmética das variáveis incluídas em cada indicador

	Mínimo	Máximo	Média
Número e qualificação dos recursos humanos	1	5	2,7
Ausência ou inadequação do Sistema de Informação Interno	1	5	2,9
Inventariação e valorização dos bens	1	5	3,5
Software inadequado	1	5	2,8
Restrições Financeiras	1	5	2,6

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Relativamente aos indicadores calculados com base nas variáveis anteriores (e já referidos anteriormente), será importante referir que a Inventariação e valorização dos bens é o indicador mais valorizado, destacando-se dos restantes. O indicador com o valor médio mais baixo é o afecto às Restrições Financeiras, ainda que não exista uma grande distância relativamente aos que lhe estão mais próximos.

Na caracterização do serviço de contabilidade verificou-se que, 66,7% dos seus responsáveis não tinham formação superior na área da contabilidade pública e que as habilitações dos funcionários que trabalhavam nesse serviço, em média, cresciam de 37,2% com habilitações até ao 9º ano, para 56% nos de nível superior. A contabilidade orçamental comprovou-se ser a área de excelência para a formação contínua, sendo referida por 52 instituições. Constatou-se ainda que 70,5% das instituições que responderam ao inquérito, para a implementação do POC-Educação não necessitou contratar novos funcionários, mas que na mesma proporção tiveram de adquirir uma nova aplicação informática. Quanto às principais dificuldades sentidas na implementação do plano sectorial para a educação destacam-se a inventariação e valorização de bens.

8.2.3 - A contabilidade e o POC-Educação

No ponto três do inquérito pretende-se, por um lado, conhecer a importância da informação obtida em alguns documentos apresentados e que resultam do sistema de informação contabilística, para apoiar a tomada de decisão na gestão da organização e por outro, conhecer o grau de implementação dos sistemas contabilísticos previstos no POC-Educação.

Quadro 8.24 – Importância da informação obtida nos documentos apresentados, para apoiar a tomada de decisão na gestão da organização

	Nada	2	3	4	Muito	Total
	%	%	%	%	%	N
Balancete da Contabilidade Orçamental	,0%	10,2%	15,3%	16,9%	57,6%	59
Balancete da Contabilidade Patrimonial	3,5%	14,0%	28,1%	26,3%	28,1%	57
Balancetes da Contabilidade Analítica	15,4%	2,6%	25,6%	33,3%	23,1%	39
Mapa de Execução Orçamental da Despesa	,0%	5,1%	6,8%	15,3%	72,9%	59
Mapa de Execução Orçamental da Receita	,0%	5,1%	6,8%	15,3%	72,9%	59
Mapa de Fluxos de Caixa	3,5%	8,8%	29,8%	26,3%	31,6%	57
Orçamento	,0%	1,7%	22,4%	17,2%	58,6%	58
Balanço	3,6%	16,4%	36,4%	16,4%	27,3%	55
Demonstração dos Resultados	3,4%	15,5%	39,7%	15,5%	25,9%	58
Mapa da Situação Financeira	2,2%	22,2%	22,2%	22,2%	31,1%	45
Anexos às Demonstrações Financeiras	5,8%	25,0%	30,8%	21,2%	17,3%	52
Relatório de Gestão	,0%	7,5%	26,4%	32,1%	34,0%	53
Relatórios de Gestão Consolidados	10,0%	15,0%	35,0%	30,0%	10,0%	20

Quadro 8.24 – Importância da informação obtida nos documentos apresentados, para apoiar a tomada de decisão na gestão da organização (Continuação)

	Nada	2	3	4	Muito	Total
	%	%	%	%	%	N
Balanço Consolidado	11,1%	16,7%	50,0%	16,7%	5,6%	18
Demonstração dos Resultados por Natureza Consolidados	17,6%	11,8%	47,1%	17,6%	5,9%	17
Anexos às Demonstrações Financeiras Consolidadas	17,6%	11,8%	47,1%	17,6%	5,9%	17

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

O quadro anterior permite comparar a distribuição das respostas relativamente à avaliação dos vários documentos listados. De referir que não existe uma taxa de resposta homogénea para este conjunto de variáveis: Relatórios de Gestão Consolidados, Balanço Consolidado, Demonstração dos Resultados por Natureza Consolidados, e Anexos às Demonstrações Financeiras Consolidadas apresentam taxas de resposta bastante inferior às demais. Convém no entanto referir que existirão dois tipos de instituição: as que consolidam (Universidades e Politécnicos, uma vez que são entidades-mãe), e as que não consolidam (tais como Faculdades e Escolas); o que significa que este mapa deverá ser lido em dois blocos. Relativamente aos documentos consolidados, o mais importante para apoiar a tomada de decisão na gestão da organização, é o Relatório de Gestão. No que respeita aos restantes documentos, destacam-se os Mapas de Execução Orçamental (da Despesa e da Receita, ambos com 72,9% das respostas para a categoria Muito Importante), o Orçamento e o Balancete da Contabilidade Orçamental.

Nota: Este quadro deverá ser lido da seguinte forma: relativamente ao Orçamento, 58,6% dos 58 estabelecimentos que responderam a esta questão atribuem muita importância a este documento.

Quanto à questão relativa à importância obtida nos documentos apresentados para apoiar a tomada de decisão na gestão da organização, tal como já se referiu na introdução, os documentos avaliados foram agrupados em três indicadores obtidos a

partir da média aritmética das variáveis incluídas em cada indicador. No quadro 8.25 apresentam-se os valores mínimos, máximos e médios, obtidos por indicador.

Quadro 8.25 – Documentos avaliados segundo a sua importância, agrupados em três indicadores

Indicadores	Mínimo	Máximo	Média
Outros documentos relevantes	2,3	5,0	4,0
Documentos de prestação de contas do regime geral	2,3	5,0	3,8
Documentos de prestação de contas dos grupos públicos	1,0	5,0	3,1

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

O indicador mais relevante corresponde a Outros documentos relevantes que é composto pelas seguintes variáveis: Balancete da contabilidade orçamental; Balancete da contabilidade patrimonial; Balancete da contabilidade analítica e Orçamento.

Quadro 8.26 - Implementação dos sistemas de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica

		N	% casos	% respostas
Sistemas Contabilísticos Implementados	Contabilidade Orçamental	60	100,0%	46,5%
	Contabilidade Patrimonial	54	90,0%	41,9%
	Contabilidade Analítica	15	25,0%	11,6%
Total		60	100,0%	100,0%

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

No que toca aos três sistemas contabilísticos previstos no POC-Educação, a contabilidade orçamental é realizada por todos os estabelecimentos; 90% referiu a contabilidade patrimonial e 25% referiu a contabilidade analítica. Ou seja, dos 60 estabelecimentos que referiram pelo menos um sistema contabilístico, 25% referiram contabilidade analítica.

Se a instituição já tinha implementado a contabilidade orçamental, foi ainda questionado se a gestão orçamental era efectuada com base na informação contabilística disponibilizada. Obtiveram-se as seguintes respostas:

Quadro 8.27 - A gestão orçamental é efectuada com base na informação contabilística disponibilizada?

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	Sim	55	90,2	100,0
<i>Missing</i>	n/r	6	9,8	
Total		61	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Ou seja, todos os estabelecimentos efectuem a gestão orçamental com base na informação contabilística. De referir que 6 estabelecimentos não responderam a esta questão.

Se a instituição já tinha implementado a contabilidade patrimonial, foi ainda questionado se o apuramento de resultados, bem como a elaboração do balanço e da demonstração dos resultados era efectuada automaticamente pela aplicação informática, constatando-se que, para 88,7% dos estabelecimentos a responderam a esta questão é afirmativa, como se pode observar no quadro 8.28:

Quadro 8.28 - O apuramento de resultados, bem como a elaboração do balanço e a demonstração dos resultados é efectuada automaticamente pela aplicação informática?

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	Sim	47	77,0	88,7
	Não	6	9,8	11,3
	Total	53	86,9	100,0
<i>Missing</i>	n/r	8	13,1	
Total		61	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Neste ponto, o principal destaque vai para a forma gradual como se tem efectuado a implementação do POC-Educação, com uma evolução de 100% na contabilidade orçamental para 25% na contabilidade analítica, passando pela contabilidade patrimonial com um nível de implementação de 90%. Essa realidade é confirmada e reforçada pela muita importância atribuída aos documentos apresentados com ligação à contabilidade orçamental, para o apoio na tomada de decisão e ainda, pelo nível de respostas onde 90,2% das instituições, afirmaram que a gestão do orçamento se efectua com a informação contabilística. Salienta-se ainda que, embora a contabilidade patrimonial esteja implementada em 54 instituições, apenas 47 afirmaram que o apuramento de resultados, bem como a elaboração do balanço e da demonstração dos resultados, é efectuado de uma forma automática pelo sistema informático. Quanto à implementação da contabilidade analítica, referenciada apenas em 15 instituições, será estudada no ponto seguinte.

8.2.4 - A contabilidade analítica

O ponto quatro do inquérito, relativo à contabilidade analítica (com o ano lectivo 2005/2006 como referência), destina-se apenas aos estabelecimentos de ensino que afirmaram, na questão 3.3.3, ter implementado o sistema de contabilidade analítica (quadro 8.26), pelo que, o número máximo de respostas será de quinze. Neste ponto pretende-se:

- Perceber, utilizando a escala proposta, de que forma o sistema contabilístico implementado contribui para o cumprimento dos objectivos da contabilidade analítica, previstos no POC-Educação;
- Conhecer o nível de implementação desse sistema contabilístico através do cálculo dos custos por actividade, bem como do tratamento dos custos indirectos e consequente divulgação dos custos das actividades nos mapas modelos A1 a A8 previstos nos anexos às demonstrações financeiras;
- Perceber como é avaliado o grau de adequação da informação extraída da contabilidade analítica relativamente, ao cumprimento da legalidade, instrumento essencial para a tomada de decisão e medir a eficiência eficácia e economia.

Relativamente à questão onde se pretendia perceber de que forma o sistema contabilístico implementado no estabelecimento de ensino, contribuía para o cumprimento dos objectivos da contabilidade analítica previstos no POC-Educação, obtiveram-se as seguintes respostas (quadro 8.29):

Quadro 8.29 – De que forma o sistema contabilístico implementado no estabelecimento de ensino, contribui para o cumprimento dos objectivos da contabilidade analítica previstos no POC-Educação

	Nada	2	3	4	Muito	Total
	%	%	%	%	%	N
1 - "A obtenção e justificação do custo por actividades intermédias"	13,3%	,0%	20,0%	20,0%	46,7%	15
2 - "Obtenção e justificação do custo por actividades finais"	26,7%	6,7%	20,0%	20,0%	26,7%	15
3 - "Obter informação do valor dos custos dos serviços públicos que têm como contraprestação um preço, uma taxa ou uma propina(..)"	26,7%	6,7%	33,3%	20,0%	13,3%	15
4 - "Obter os custos dos serviços prestados de forma a obter a contribuição (em%) do valor exigido ao utilizador desse serviço"	21,4%	7,1%	35,7%	28,6%	7,1%	14
5 - "Calcular os custos, proveitos e resultados de actividades, produtos ou serviços suportados integralmente pelo comprador"	6,7%	26,7%	40,0%	13,3%	13,3%	15
6 - "Apoiar a adopção de decisões sobre a entrega a unidades externas da produção de bens ou prestação de serviços"	21,4%	7,1%	35,7%	21,4%	14,3%	14

Quadro 8.29 – De que forma o sistema contabilístico implementado no estabelecimento de ensino, contribui para o cumprimento dos objectivos da contabilidade analítica previstos no POC-Educação (Continuação)

	Nada	2	3	4	Muito	Total
	%	%	%	%	%	N
7 - "Justificar a aplicação de receitas provenientes de actividades externas e destinadas a uma actividade específica"	14,3%	,0%	50,0%	21,4%	14,3%	14
8 - "Valorizar os activos circulantes destinados à venda e os activos fixos produzidos pela entidade, para efeitos de registo na contabilidade patrimonial"	14,3%	42,9%	14,3%	21,4%	7,1%	14
9 - "Analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos, obtendo-se informação se os objectivos previstos foram alcançados (...)"	14,3%	28,6%	28,6%	21,4%	7,1%	14
10 - "Proporcionar ao gestor do ente público informação adequada que permita elaborar indicadores de eficiência, eficácia e economia, a incluir no relatório de gestão"	7,7%	23,1%	15,4%	30,8%	23,1%	13
11 - "Proporcionar informação adequada que permita a elaboração do mapa de demonstração de custos por funções ou actividades (...)"	30,8%	7,7%	30,8%	23,1%	7,7%	13

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

O quadro anterior permite comparar a distribuição das respostas relativamente à avaliação do contributo do sistema contabilístico para o cumprimento dos objectivos da contabilidade analítica previstos no POC-Educação. De referir a este conjunto de questões apenas poderiam responder os 15 estabelecimentos que referiram ter

implementado a contabilidade analítica. Destes objectivos destaca-se claramente o contributo dado pela "A obtenção e justificação do custo por actividades intermédias", uma vez que 46,7% dos 15 estabelecimentos de ensino o consideraram muito importante.

No que se refere à forma como o sistema contabilístico implementado no estabelecimento de ensino, contribui para o cumprimento dos objectivos da contabilidade analítica previstos no POC-Educação, os objectivos foram agrupados em dois indicadores obtidos a partir da média aritmética das variáveis incluídas em cada indicador. O primeiro é composto pelos objectivos 1, 2, 3, 4, 5 e 8 do quadro 9.28 e o segundo inclui os objectivos 6, 7, 9, 10, 11.

Com estes indicadores pretende-se aferir se existe diferenças entre o cumprimento dos objectivos ligados à obtenção da informação e os relacionados com a tomada de decisão. Da sua análise apresenta-se os valores mínimos, máximos e médias, no quadro 8.30.

Quadro 8.30 – Síntese de como o sistema contabilístico implementado no estabelecimento de ensino, contribui para o cumprimento dos objectivos da contabilidade analítica previstos no POC-Educação

Indicadores	Mínimo	Máximo	Média
Obter informação para apoio à tomada de decisão	1,0	4,5	3,1
Tomada e justificação da decisão	1,0	5,0	3,0

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Como se pode verificar, os dois indicadores apresentam valores próximos.

Quadro 8.31 – Calcula custos por actividade de acordo com o previsto no POC-Educação, nos anexos às demonstrações financeiras nas notas sobre a contabilidade analítica?

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	Sim	5	8,2	33,3
	Não	10	16,4	66,7
	Total	15	24,6	100,0
Missing	n/aplicável	46	75,4	
Total		61	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Dos 15 estabelecimentos que podiam calcular custos por Actividade, de acordo com o previsto no POC-Educação, 66,7% afirmaram não calcular os custos por actividade de acordo com o previsto no POC-Educação.

Ou seja, das 61 instituições de ensino superior que responderam ao inquérito, apenas 15 já implementaram o sistema de contabilidade analítica e mesmo assim, só 5 é que afirmam que o fazem de acordo com o referido plano sectorial. Este nível de resposta é consistente com as obtidas no quadro 8.27, onde apenas a obtenção e justificação do custo por actividade intermédia, apresenta um nível de cumprimento importante (4) ou muito importante (5) de 66,7%.

Quadro 8.32 – Repartição dos custos indirectos

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	Base Única	2	3,3	50,0
	Base Múltipla	2	3,3	50,0
	Total	4	6,6	100,0
Missing	n/r	11	18,0	
	n/aplicável	46	75,4	
Total		61	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Relativamente à questão sobre a repartição dos custos indirectos, verifica-se que, embora cinco instituições afirmassem calcular custos por Actividade de acordo com o previsto no POC-Educação, nos anexos às demonstrações financeiras nas notas sobre a contabilidade analítica, apenas quatro responderam ao tipo de base utilizada, sendo que, duas usam uma base única e duas, bases múltiplas, na repartição dos custos indirectos. De referir que esta questão era apenas aplicável aos estabelecimentos com contabilidade analítica, o que explica o facto de 75,4% dos estabelecimentos não terem respondido. No entanto, dos 15 que teriam condições para responder, apenas 4 o fizeram.

À questão sobre a identificação das bases utilizadas verificámos que responderam quatro instituições, sendo que, uma das que identificou as bases, não tinha respondido se utilizava bases única ou múltipla, e uma que afirmou utilizar uma base única, não a identificou. Assim, no quadro 8.33, identificam-se as bases referidas e a sua frequência e no quadro 8.34 o cruzamento efectuado entre utilizar uma base única ou múltipla, com as bases identificadas.

Quadro 8.33 – Base(s) utilizada(s) para repartir os custos indirectos

		n	% casos	% respostas
Base(s) utilizada(s) para repartir os Custos Indirectos	Horas de actividade	2	50,0%	28,6%
	Número de alunos	2	50,0%	28,6%
	Número de cursos	2	50,0%	28,6%
	Número de projectos	1	25,0%	14,3%
	Número de professores por departamento	1	25,0%	14,3%
	Número de funcionários	1	25,0%	14,3%
	Total	4	100,0%	100,0%

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Quadro 8.34 – Cruzamento da(s) base(s) utilizada(s) para repartir os custos indirectos com as bases seleccionadas

	Base Única	Base Múltipla	Base não Identificada	Total
Horas de actividade	1	0	1	2
Número de alunos	0	1	1	2
Número de cursos	0	1	1	2
Número de projectos	0	0	1	1
Número de professores por departamento	0	1	0	1
Número de funcionários		1	0	1

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

De referir que as duas instituições que responderam simultaneamente à repartição de custos por uma base (única ou múltipla) e, identificaram as bases, foram consistentes.

A que afirmou utilizar uma base múltipla, identifica 2 bases de repartição e a que utiliza uma base única, identifica apenas uma base.

Realça-se que esta última instituição refere as horas de actividade para a repartição dos custos indirectos, o que vai de encontro ao recomendado pelo POC-Educação.

No quadro 8.35 apresentam-se as respostas relativas aos Mapas da Demonstração dos Resultados por Actividades ou Centros de Custo, previstos no POC-Educação, que vão ser preenchidos pelas entidades contabilísticas.

Quadro 8.35 - Nos anexos às demonstrações financeiras, nas notas sobre a contabilidade analítica, quais os mapas previstos no POC-Educação que vão ser preenchidos?

		n	% casos	% respostas
Mapas da Demonstração dos Resultados por Actividades ou Centros de Custo, previstos no POC-Educação, que vão ser preenchidos	Modelo A1 – custos de actividades ou serviços internos de apoio	1	100,0%	25,0%
	Modelo A2 – custos da actividade ensino	1	100,0%	25,0%
	Modelo A3 – custos da actividade investigação	1	100,0%	25,0%
	Modelo A4 – custos da actividade de apoio a utentes	0	,0%	,0%
	Modelo A5 – custos da actividade prestação de serviços	1	100,0%	25,0%
	Modelo A6 – custo de outras actividades	0	,0%	,0%
	Modelo A7 – custos de produção para a própria entidade	0	,0%	,0%
	Modelo A8 – “Mapa de demonstração de custos por funções”	0	,0%	,0%

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Ao inquirimos quais os mapas previstos no POC-Educação que vão ser preenchidos nos anexos às demonstrações financeiras, nas notas sobre a contabilidade analítica, apenas se obteve resposta de uma instituição, que afirmou preencher os mapas modelos A1, A2, A3, e A5, o que evidencia que, esta instituição, para além de obter custos por actividades intermédias, também já obtém custos de actividades finais, nomeadamente, as actividades Ensino, Investigação e Prestação de Serviços. Salienta-se contudo que, como ainda não é referida a apresentação do mapa de demonstração de custos por funções, como previsto no plano sectorial para a educação, nem nesta instituição nos é possível afirmar que a implementação da contabilidade analítica já está totalmente concluída.

Quadro 8.36 - Grau de adequação da informação extraída da contabilidade analítica

	Nada	2	3	4	Muito	Total
	%	%	%	%	%	Count
Cumprimento da legalidade	,0%	16,7%	16,7%	25,0%	41,7%	12
Instrumento essencial para a tomada de decisão	8,3%	8,3%	25,0%	33,3%	25,0%	12
Medir a eficácia, eficiência e economia	8,3%	25,0%	8,3%	33,3%	25,0%	12

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

O quadro anterior permite comparar a distribuição das respostas relativamente à avaliação do grau de adequação da informação extraída da contabilidade analítica. Este conjunto de questões tem um número de respostas bastante elevado uma vez que apenas podiam responder os 15 estabelecimentos que implementaram a contabilidade analítica (ou seja, responderam 12 estabelecimentos em 15), destacando-se claramente o Cumprimento da legalidade (com 41,7% dos estabelecimentos a considerar muito importante o Cumprimento da Legalidade). De referir ainda que 58,3% dos estabelecimentos consideram os restantes contributos importantes ou muito importantes (com os correspondentes códigos 4 e 5). Salienta-se, o elevado nível de respostas a esta questão, bem como o elevado grau de adequação atribuída à informação extraída da contabilidade analítica para o cumprimento da legalidade, instrumento essencial para a tomada de decisão e medir a eficiência, eficácia e economia, ainda que, para a maioria das instituições que afirmaram já ter implementado este sistema contabilístico, ele se encontre ainda numa fase inicial de implementação.

Neste ponto, perante:

- O reduzido número de instituições que afirmaram calcular custos por actividade, de acordo com o POC-Educação (cinco); e
- O decréscimo verificado nas respostas, à medida que se avançava do cálculo dos custos (directos) das actividades auxiliares para a repartição dos custos indirectos e

preenchimento dos mapas modelos A1 a A8 dos anexos às demonstrações financeiras (apenas uma);

Entende-se que o contributo do sistema contabilístico implementado na organização, para o cumprimento dos onze objectivos da contabilidade analítica enunciados no inquérito, à excepção de dois¹⁹¹, apresente nas opções de importância mais baixa (o 1 e o 2), valores acima de 28% atingindo 57,2% no objectivo ligado à valorização dos activos circulantes destinados à venda (...).

8.2.5 – Indicadores

Neste último ponto do inquérito, pretende-se:

- Por um lado, aferir se com a informação obtida do sistema contabilístico existente no estabelecimento de ensino, se calculam indicadores e no caso afirmativo, qual a periodicidade com que são calculado, se são comparados com valores de referência bem como se existe *tableau de bord* para os divulgar;
- Por outro, pretende-se ainda, a partir de um conjunto de indicadores apresentados, saber quais os que são calculados e qual a importância atribuída à informação deles obtida para apoiar a gestão a avaliar a eficiência, eficácia e economia do estabelecimento.

Relativamente aos indicadores, foram apresentados um total de vinte e oito, deixando-se em aberto a possibilidade de serem referidos outros considerados importantes e ou calculados pelo estabelecimento. Constatou-se que nenhuma das instituições sentiu necessidade de acrescentar informação.

Quanto à questão, se calcula indicadores com a informação retirada do sistema contabilístico, obtiveram-se os seguintes resultados (quadro 8.37):

¹⁹¹ Que são: Obter e justificar os custos por actividades intermédias e justificar a aplicação de receitas provenientes de actividades externas e destinadas a uma actividade específica.

Quadro 8.37 - Calcula indicadores com a informação retirada do sistema contabilístico implementado no seu estabelecimento de ensino?

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	Sim	37	60,7	64,9
	Não	20	32,8	35,1
	Total	57	93,4	100,0
Missing	n/r	4	6,6	
Total		61	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Ou seja, 60,7% dos estabelecimentos calculam indicadores com a informação retirada do sistema contabilístico. De referir que apenas 6,6% dos casos não responderam.

Aos estabelecimentos que respondessem afirmativamente à questão anterior, era ainda solicitado que referissem a periodicidade com que esses indicadores eram calculados. Salienta-se que todos os que afirmaram calcular indicadores com a informação retirada do sistema contabilístico, responderam à questão, sendo a periodicidade mensal a que apresenta o valor mais elevado, 27,9%.

Quadro 8.38 – Periodicidade com que calcula os indicadores

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	Mensal	17	27,9	45,9
	Trimestral	10	16,4	27,0
	Semestral	1	1,6	2,7
	Anual	9	14,8	24,3
	Total	37	60,7	100,0
Missing	n/aplicável	24	39,3	
Total		61	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Ainda relativamente aos estabelecimentos que respondessem afirmativamente à questão apresentada no quadro 8.37, era ainda solicitado que referissem se comparavam os valores obtidos nos indicadores. Dos 37 possíveis, 86,5% afirmam fazer comparação dos valores obtidos nos indicadores.

Quadro 8.39 - É feita comparação dos valores obtidos nos indicadores?

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	Sim	32	52,5	86,5
	Não	5	8,2	13,5
	Total	37	60,7	100,0
Missing	n/aplicável	24	39,3	
Total		61	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Na sequência das respostas afirmativas deste quadro, de seguida apresentam-se os valores obtidos, relativamente aos períodos apresentados para comparação. Salienta-se que a opção “padrão” não foi referida por nenhuma instituição.

Quadro 8.40 – Referências para comparação dos indicadores calculados

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	Mês anterior	6	9,8	20,0
	Período homólogo	24	39,4	80,0
	Total	30	49,2	100,0
	n/r	7	11,4	
Missing	n/aplicável	24	39,3	
Total		61	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Aproximadamente metade dos estabelecimentos respondeu a esta questão, sendo que 80% referiu fazer a comparação com o período homólogo.

Quadro 8. 41 - Existe *tableau de bord* na sua organização?

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	Sim	1	1,6	1,8
	Não	55	90,2	98,2
	Total	56	91,8	100,0
Missing	n/r	5	8,2	
Total		61	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Nesta variável, a percentagem de estabelecimentos que não tem *tableau de bord* é esmagadora (98,2%). De referir que apenas 8,2% não responderam à questão.

Quadro 8.42 – Grau de importância atribuída aos indicadores

	1	2	3	4	5	Total N
	Nada %	%	%	%	Muito %	
Fundo de Maneio	15,8%	13,2%	42,1%	10,5%	18,4%	38
Necessidades de Fundo de Maneio	18,8%	15,6%	37,5%	18,8%	9,4%	32
Prazo médio de pagamentos e recebimentos	8,7%	8,7%	39,1%	30,4%	13,0%	23
Níveis de Resultados	5,6%	25,0%	38,9%	22,2%	8,3%	36
Auto financiamento	,0%	13,5%	18,9%	35,1%	32,4%	37
Grau de execução do orçamento	,0%	,0%	9,3%	25,9%	64,8%	54
Custos com pessoal	,0%	,0%	9,6%	34,6%	55,8%	52
Nº de reclamações	21,7%	8,7%	34,8%	17,4%	17,4%	23
Comparação dos custos fixos com os custos variáveis	13,6%	9,1%	31,8%	36,4%	9,1%	22
Nº alunos / Nº docentes	,0%	,0%	19,0%	47,6%	33,3%	42
Custos de Funcionamento / nº Alunos	,0%	,0%	35,5%	48,4%	16,1%	31

Quadro 8.42 – Grau de importância atribuída aos indicadores (Continuação)

	1	2	3	4	5	Total N
	Nada %				Muito %	
Custo por Departamento	7,4%	11,1%	48,1%	25,9%	7,4%	27
Custo por Actividade	3,7%	11,1%	55,6%	18,5%	11,1%	27
Custo por Curso	3,8%	7,7%	57,7%	19,2%	11,5%	26
Custo por Aluno	6,5%	3,2%	48,4%	25,8%	16,1%	31
Nº Docentes em formação	,0%	2,9%	45,7%	34,3%	17,1%	35
Taxas de participação em projectos de investigação	12,5%	4,2%	41,7%	29,2%	12,5%	24
Resultados por Serviços Prestados	10,7%	14,3%	25,0%	46,4%	3,6%	28
Nº Comunicações e Publicações	8,3%	12,5%	37,5%	25,0%	16,7%	24
Qualificações académicas dos colaboradores	5,7%	8,6%	22,9%	37,1%	25,7%	35
Duração média dos cursos	3,4%	10,3%	27,6%	41,4%	17,2%	29
Taxas de abandono	2,9%	5,7%	17,1%	40,0%	34,3%	35
Taxas de graduação	5,4%	2,7%	18,9%	37,8%	35,1%	37
Nº Diplomados empregados	6,9%	,0%	17,2%	48,3%	27,6%	29
Transferências do OE/total das receitas	,0%	2,2%	17,8%	37,8%	42,2%	45
Custos Fixos/Transferências do OE	8,3%	5,6%	8,3%	38,9%	38,9%	36
Nº Trabalhos de grupo por curso	43,8%	12,5%	31,3%	6,3%	6,3%	16
Momentos de avaliação por ano lectivo	26,3%	5,3%	42,1%	26,3%	,0%	19

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

O quadro anterior permite comparar a distribuição das respostas, relativamente à avaliação do grau de importância dos indicadores. Quanto aos indicadores, o Nº Trabalhos de grupo por curso foi o menos respondido (16 respostas) e também o menos importante (43,8% dos estabelecimentos consideram este indicador Nada Importante), sendo o Grau de execução do orçamento, o mais respondido (54 respostas), e

simultaneamente o mais importante (64,8% dos estabelecimentos de ensino consideraram este indicador Muito Importante), juntamente com o de Custos com pessoal. Por outro lado, se efectuarmos uma análise tendo em conta a atribuição do grau de importante (4) e de muito importante (5), verificamos que os indicadores: Grau de execução do Orçamento, Custo com pessoal, Número de alunos/número de docentes e Transferências do Orçamento do Estado/total das receitas, apresentam valores entre 80 e 90,7%, caracterizando-se ainda por referirem os quatro, 0% no nível 1 (nada importante).

Quadro 8.43 - Frequência de utilização dos indicadores

Indicadores calculados	n	% casos	% respostas
Fundo de Maneio	31	54,4%	4,3%
Necessidades de Fundo de Maneio	24	42,1%	3,3%
Prazo médio de pagamentos e recebimentos	14	24,6%	1,9%
Níveis de Resultados	29	50,9%	4,0%
Auto financiamento	30	52,6%	4,2%
Grau de execução do orçamento	54	94,7%	7,5%
Custos com pessoal	53	93,0%	7,4%
Nº de reclamações	11	19,3%	1,5%
Comparação dos custos fixos com os custos variáveis	14	24,6%	1,9%
Nº alunos / Nº docentes	40	70,2%	5,6%
Custos de Funcionamento / nº Alunos	29	50,9%	4,0%
Custo por Departamento	19	33,3%	2,6%
Custo por Actividade	19	33,3%	2,6%
Custo por Curso	19	33,3%	2,6%
Custo por Aluno	25	43,9%	3,5%
Nº Docentes em formação	31	54,4%	4,3%
Taxas de participação em projectos de investigação	14	24,6%	1,9%
Resultados por Serviços Prestados	19	33,3%	2,6%
Nº Comunicações e Publicações	20	35,1%	2,8%
Qualificações académicas dos colaboradores	30	52,6%	4,2%

Quadro 8.43 - Frequência de utilização dos indicadores (Continuação)

Indicadores calculados	n	% casos	% respostas
Duração média dos cursos	25	43,9%	3,5%
Taxas de abandono	31	54,4%	4,3%
Taxas de graduação	32	56,1%	4,5%
Nº Diplomados empregados	22	38,6%	3,1%
Transferências do OE/total das receitas	43	75,4%	6,0%
Custos Fixos/Transferências do OE	27	47,4%	3,8%
Nº Trabalhos de grupo por curso	4	7,0%	,6%
Momentos de avaliação por ano lectivo	10	17,5%	1,4%

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

De todos os estabelecimentos que referiram pelo menos um indicador, 94,7% referiram Grau de execução do orçamento e 93% referiu Custos com pessoal. De referir ainda Nº alunos / Nº docentes (70,2%) e Transferências do OE/total das receitas (75,4%). O Nº Trabalhos de grupo por curso foi novamente o menos respondido (7,0%). O padrão de respostas do quadro anterior é bastante coerente com o quadro imediatamente acima. Do total de respostas dadas (independentemente do número de casos) 7,5% corresponde ao Grau de execução do orçamento. De referir que esta última coluna totaliza os 100%, ao contrário da coluna das percentagens de casos. Assim, relativamente ao Fundo de maneiio, 54,4% dos estabelecimentos que referiram pelo menos um indicador, referiram este indicador. Por outro lado no que respeita ao total de referências, o fundo de maneiio foi referido em 4,3% do total.

O quadro 8.44, que se apresenta de seguida, é um quadro resumo dos indicadores, comparando os valores por tipo de estabelecimento de ensino.

Quadro 8.44 - Segmentação dos indicadores e respectiva comparação por tipo de estabelecimento de ensino

	Ensino Superior Público em Portugal:		
	Politécnico	Universitário	Total
1) N° Total de indicadores calculados	12,83	12,00	12,61
2) N° de indicadores obtidos com a informação contabilística	7,43	9,13	7,88
3) N° de indicadores obtidos com informação não contabilística	5,40	2,87	4,74
4) % Total de indicadores calculados	45,8%	42,9%	45,1%
5) % de indicadores obtidos com a informação contabilística	46,4%	57,1%	49,2%
6) % de indicadores obtidos com informação não contabilística	45,0%	23,9%	39,5%
7) Importância Média total	3,72	3,80	3,74
8) Importância Média dos indicadores obtidos com informação contabilística	3,70	3,82	3,73
9) Importância Média dos indicadores obtidos com informação não contabilística	3,70	3,89	3,75

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

- 1) Em média, cada estabelecimento calcula aproximadamente 13 indicadores;
- 2) Em média, cada estabelecimento calcula aproximadamente 8 indicadores associados à contabilidade, orçamental, patrimonial e analítica;
- 3) Em média, cada estabelecimento calcula aproximadamente 5 indicadores associados à informação não contabilística;

Os estabelecimentos de ensino Universitário calculam, em média, mais indicadores com a informação com origem na contabilidade, orçamental, patrimonial e analítica, e menos indicadores com informação não contabilística do que os estabelecimentos do ensino Politécnico.

- 4) Em média, cada estabelecimento calcula aproximadamente 45,1% do total dos indicadores apresentados;

- 5) Em média, cada estabelecimento calcula aproximadamente 49,2% do total de indicadores associados à contabilidade orçamental, patrimonial e analítica;
- 6) Em média, cada estabelecimento calcula aproximadamente 39,5% do total de indicadores associados à informação não contabilística;
- 7) Em média, numa escala de 1 a 5, a importância dos indicadores é de 3,74;
- 8) Em média, numa escala de 1 a 5, a importância dos indicadores obtidos com contabilidade orçamental, patrimonial e analítica é de 3,73;
- 9) Em média, numa escala de 1 a 5, a importância dos indicadores obtidos com informação não contabilística é de 3,75;

Ao comparar as instituições do ensino Politécnico com o Universitário, é possível identificar algumas diferenças mais ou menos subtis, principalmente ao nível do número de indicadores calculados.

Sendo um dos objectivos do POCP e do POC-Educação avaliar a economia, eficácia e eficiência da gestão dos dinheiros públicos e, da contabilidade analítica, proporcionar informação para apoiar o calculo de indicadores que facilite essa avaliação, o nosso último ponto do inquérito versou sobre o seu cálculo, a fonte de informação para efectuar esse cálculo, se existia ou não um documento de síntese para divulgar internamente os indicadores seleccionados e por fim, a importância atribuída à informação deles obtida. 60% dos inquiridos, afirmaram calcular indicadores com a informação retirada do sistema contabilístico, embora, apenas 52,5% efectuem a comparação dos valores obtidos. O período homólogo é o referencial com maior utilização, sendo diminuta a comparação com o custo padrão. Apenas um estabelecimento de ensino afirmou, ter *tableau de bord*.

Cruzando as respostas do número de instituições que afirmam calcular indicadores com a informação obtida no sistema contabilístico, com a frequência com que afirmam calcular os indicadores apresentados, verificamos que, ainda que, apenas 37 tenham afirmado calcular indicadores com a informação obtida no sistema contabilístico, a frequência desse cálculo, em dois indicadores, o Grau de execução do orçamento e o Custos com pessoal, atinge respectivamente 54 e 53 instituições. Na última questão,

como se pode verificar no quadro 8.45, há alguma consistência, para os indicadores considerados mais importantes, serem também os mais calculados:

Quadro 8.45 - Indicadores ordenados pela importância média atribuída comparativamente à frequência do seu cálculo

Indicadores	Grau de importância		Cálculo de indicadores	
	Importância Média	Posição	% casos	Posição
Grau de execução do orçamento	4,6	1	94,7%	1
Custos com pessoal	4,5	2	93,0%	2
Transferências do OE/total das receitas	4,2	3	75,4%	3
Nº alunos / Nº docentes	4,1	4	70,2%	4
Taxas de abandono	4,0	5	54,4%	8
Taxas de graduação	3,9	6	56,1%	5
Custos Fixos/Transferências do OE	3,9	7	47,4%	13
Nº Diplomados empregados	3,9	8	38,6%	17
Auto financiamento	3,9	9	52,6%	9
Custos de Funcionamento / nº Alunos	3,8	10	50,9%	12
Qualificações académicas dos colaboradores	3,7	11	52,6%	10
Nº Docentes em formação	3,7	12	54,4%	7
Duração média dos cursos	3,6	13	43,9%	15
Custo por Aluno	3,4	14	43,9%	14
Prazo médio de pagamentos e recebimentos	3,3	15	24,6%	23
Nº Comunicações e Publicações	3,3	16	35,1%	18
Custo por Curso	3,3	17	33,3%	21
Taxas de participação em projectos de investigação	3,3	18	24,6%	25
Custo por Actividade	3,2	19	33,3%	20

**Quadro 8.45 - Indicadores ordenados pela importância média atribuída
comparativamente à frequência do seu cálculo (Continuação)**

Indicadores	Grau de importância		Cálculo de indicadores	
	Importância Média	Posição	% casos	Posição
Comparação dos custos fixos com os custos variáveis	3,2	20	24,6%	24
Resultados por Serviços Prestados	3,2	21	33,3%	22
Custo por Departamento	3,1	22	33,3%	19
Níveis de Resultados	3,0	23	50,9%	11
Fundo de Maneio	3,0	24	54,4%	6
Nº de reclamações	3,0	25	19,3%	26
Necessidades de Fundo de Maneio	2,8	26	42,1%	16
Momentos de avaliação por ano lectivo	2,7	27	17,5%	27
Nº Trabalhos de grupo por curso	2,2	28	7,0%	28

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Se se tiver como referência os treze indicadores que em média são calculados pelas instituições, verificamos que, nos primeiros 13 indicadores ordenados pelo grau de importância média, 11 são coincidentes, (ainda que a ordem só seja igual até ao 4º indicador). Da lista apresentada, a excepção que mais se destaca, é a verificado no indicador Fundo de maneio, que ordenado pela frequência de cálculo, se situa em 6º lugar e que, quando ordenado pela ordem de importância que lhe é atribuída, se encontra em 24º lugar.

8.3 - Análise dos estabelecimentos de ensino que implementaram a contabilidade analítica

Neste ponto, pretende-se analisar apenas as respostas dos estabelecimentos de ensino que afirmaram ter implementado o sistema de contabilidade analítica, no sentido de identificar alguma particularidade que os diferencie, relativamente ao total de estabelecimentos de ensino que responderam ao inquérito.

8.3.1 – Caracterização dos estabelecimentos de ensino que implementaram a contabilidade analítica

Comparando a taxa de resposta das instituições de ensino superior público em Portugal, que afirmaram ter implementado a contabilidade analítica, verificamos, no quadro 8.46, que:

Quadro 8.46 - Ensino superior público em Portugal das instituições que implementaram a contabilidade analítica

	N	%
Politécnico	8	53,3
Universitário	7	46,7
Total	15	100,0

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Que quanto à distribuição dos estabelecimentos, há um maior equilíbrio relativamente ao peso do Politécnico, que continua, no entanto, a apresentar valores acima dos 50%.

Na análise comparativa da caracterização das instituições verificamos que, relativamente aos graus concedidos, é a Licenciatura que volta a apresentar maior expressão, ainda que na segunda posição, se troque o Bacharelato pelo Mestrado. Grande parte dos estabelecimentos lecciona até 5 cursos (quadro 8.47) e, há um grande equilíbrio quanto à distribuição do número de alunos inscritos numa licenciatura (quadro 8.48).

Quadro 8.47 - N° de cursos leccionados (Licenciatura) nas instituições que implementaram a contabilidade analítica

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	<= 5	11	73,3	78,6
	6 - 10	2	13,3	14,3
	11+	1	6,7	7,1
	Total	14	93,3	100,0
<i>Missing</i>	n/r	1	6,7	
Total		15	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Dos 15 estabelecimentos, apenas 6,7% não indicaram o número de Licenciaturas (valor inferior ao total). Dos que responderam, 78,6% tem uma oferta igual ou inferior a 5 cursos (aqui a percentagem é superior ao total).

8.48 - N° de alunos inscritos (Licenciatura) nas instituições que implementaram a contabilidade analítica

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	Até 400	3	20,0	21,4
	De 401 a 800	3	20,0	21,4
	De 801 a 1200	3	20,0	21,4
	De 1601 a 2000	2	13,3	14,3
	Mais de 2000	3	20,0	21,4
	Total	14	93,3	100,0
<i>Missing</i>	n/r	1	6,7	
Total		15	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Do total de estabelecimentos, apenas 1 não indicou o número de alunos inscritos em

Licenciaturas. Relativamente aos estabelecimentos que referiram o número de alunos inscritos, a distribuição é francamente mais homogénea relativamente ao total.

Continuando a caracterização dos cursos leccionados e número de alunos inscritos, dos 15 estabelecimentos verificamos que:

- 26,7% referiram leccionar cursos de Bacharelato (valor inferior ao global). Destes estabelecimentos, 75% tem uma oferta igual ou inferior a 5 cursos, o que se traduz numa alteração da distribuição relativamente aos valores globais (quadro 8.1A5 do anexo 5). Do total de estabelecimentos, 26,7% (valor inferior ao global) indicaram o número de alunos inscritos em cursos de Bacharelato. Destes estabelecimentos, 50% possui menos de 400 alunos inscritos (aqui o valor é superior ao total dos dados), (quadro 8.2A5 do anexo 5).
- Relativamente ao nº de cursos leccionados que concedem o grau de Mestre, quase metade dos estabelecimentos não preencheu este campo (46,7%), o que se traduz numa percentagem inferior ao total. Relativamente aos que preencheram, 50,0% tem uma oferta igual ou inferior a 5 cursos; 87,5% têm até 10 cursos (quadro 8.3A5 do anexo 5). Do total de estabelecimentos, 60,0% indicaram o número de Alunos inscritos em Mestrados (praticamente o dobro do valor relativo ao total). Destes estabelecimentos, 33,3% possuem mais de 150 Alunos inscritos (quadro 8.4A5 do anexo 5).
- Quanto aos cursos que concedem o grau de Doutor, 40% dos estabelecimentos preencheram este campo (valor bastante superior ao total); sendo que, destes 6 estabelecimentos, 83,3% tem 5 ou menos Doutoramentos. Do total de estabelecimentos 46,7% indicaram o número de Alunos inscritos em Doutoramentos, valor substancialmente superior ao verificado para o total dos dados (quadro 8.5A5 do anexo 5). Destes estabelecimentos, 28,6% possui até 30 Alunos inscritos (quadro 8.6A5 do anexo 5).

Sobre o número de docentes, todos referiram o seu número. 26,7% têm entre 101 a 125 docentes. Apenas 13,7% dos estabelecimentos têm mais de 150 docentes. A distribuição desta variável é substancialmente diferente quanto são incluídos todos os casos (quadro 8.7A5 do anexo 5).

No que se refere ao número de funcionários, apenas um estabelecimento não referiu o seu número. De resto, a distribuição é bastante homogénea, com a maior parte dos estabelecimentos a ter até 60 funcionários (quadro 8.8A5 do anexo 5).

Efectuando um resumo comparativo da caracterização dos estabelecimentos de ensino, do total das respostas, com as que têm implementado a contabilidade analítica, verificamos que:

Quadro 8.49 – Resumo comparativo da caracterização dos estabelecimentos de ensino

	Total de respostas ao inquérito*	Respostas com Contabilidade Analítica*
Grau mais leccionado	Licenciatura	Licenciatura
Instituições que têm até 5 cursos de Licenciatura	62,3%	78,6%
% de Alunos inscritos na Licenciatura até 800	62,1%	42,8%
2º Curso mais leccionado	Bacharelato	Mestrado
Instituições que têm até 5 cursos de Bacharelato	58,3%	75,0%
Instituições que têm até 5 cursos de Mestrado	55,0%	50,0%
% de Alunos inscritos no Bacharelato até 800	53,5%	75,0%
% de Alunos inscritos no Mestrado até 60	50,0%	44,4%
Tem até 75 Docentes	47,1%	26,7%
Tem até 20 funcionários	40,7%	28,6%

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

* Os valores percentuais apresentados são relativos aos casos válidos.

Ou seja, as instituições que já implementaram o sistema de contabilidade analítica, face ao total, reforçam a tendência de terem até cinco cursos, embora descesse o número de Alunos inscritos que não ultrapassem os 800, nos cursos que leccionam o grau mais preponderante, a Licenciatura. Face ao aumento percentual verificado no peso do ensino Universitário face ao Politécnico, que evoluiu de 26,2% para 46,7%, é natural que o 2º curso mais leccionado, passasse a ser o Mestrado. Conjugando, a redução de número de

Alunos inscritos até 800, na Licenciatura e no Mestrado, até 60, com do número de docentes até 75 e de funcionários até 20, estamos perante instituições que embora leccionem até 5 cursos, têm mais alunos, mais docentes e mais funcionários.

8.3.2 – Caracterização do serviço de contabilidade nas instituições que implementaram a contabilidade analítica

Neste ponto, quando se analisa se o responsável do serviço de contabilidade tem formação superior na área da contabilidade pública, (quadro 8.50), verificamos que, em 78,6% dos estabelecimentos, esse responsável, não tem formação superior. Este valor é superior ao verificado para o total de casos, que se situa nos 66,7%.

Quadro 8.50 - O responsável pelo serviço de contabilidade, nas instituições que implementaram a contabilidade analítica, tem formação superior na área da contabilidade pública?

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	Sim	3	20,0	21,4
	Não	11	73,3	78,6
	Total	14	93,3	100,0
Missing	n/r	1	6,7	
Total		15	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Relativamente às habilitações dos funcionários que trabalham no serviço de contabilidade, nestes estabelecimentos, observa-se que existem estabelecimentos em que os funcionários têm todos, as mesmas habilitações, para o nível superior (quadro 9.45). Em média, existe uma menor percentagem de funcionários com o 11º ano (38,1% face a 41,2%) e funcionários com nível superior (que desce de 56% para 44,9%) e uma maior percentagem de funcionários com habilitações até ao 9º ano (sobe de 37,2% para 40,3%) e com o 12º ano que evoluem de 41,7% para 50%.

Quadro 8. 51 - Habilitações académicas dos funcionários que trabalham no serviço de contabilidade nas instituições que implementaram a contabilidade analítica

	Mínimo	Máximo	Média
% de Funcionários com habilitações até ao 9º Ano	33,3%	50,0%	40,3%
% de Funcionários com o 11º Ano	14,3%	50,0%	38,1%
% de Funcionários com o 12º Ano	25,0%	75,0%	50,0%
% de Funcionários com Nível Superior	14,3%	100,0%	44,9%

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Pelo decréscimo verificado nos valores obtidos ao nível da adequação da formação do responsável pelo serviço de contabilidade e valores obtidos nas habilitações académicas dos funcionários, não foram estas variáveis que contribuíram para que as instituições tivessem implementado o sistema de contabilidade analítica¹⁹².

8.3.3 – Indicadores nas instituições com contabilidade analítica

Uma outra informação que se considerou importante perceber, se apresentava um comportamento específico que diferenciase este conjunto de instituições dos demais estabelecimentos, era o tipo de indicadores que calculavam, bem como o grau de importância que lhe atribuíam.

Relativamente à frequência de cálculo de indicadores, quadro 8.46, verifica-se, à excepção de oito indicadores, uma descida percentual no nº de casos e na percentagem de respostas. Dos oito indicadores referidos, quatro estão relacionados com o

¹⁹² Esta nossa conclusão não é igual à que foi obtida por Costa e Carvalho (2005), no inquérito efectuado por questionário, no âmbito do POCAL (enviado a 93 instituições que pertencem à região norte de Portugal). Nesse inquérito, uma das perguntas, prendia-se com o aferir se as entidades objecto de estudo, já tinham implementado, de forma total ou parcial, a contabilidade de custos ou se ainda não tinham iniciado o processo. Das respostas obtidas, nenhuma tinha implementado totalmente esse sistema contabilístico e 60% não o tinham implementado, afirmando que os motivos que mais contribuíram para a sua não implementação estavam relacionados com as dificuldades de implementar na prática um sistema dessa natureza e a escassez de recursos humanos bem como a falta de formação de pessoal.

apuramento de custos, nomeadamente, por departamento, por actividade, por curso e por aluno.

Quadro 8.52 - Frequência do calculo de indicadores nas instituições que implementaram a contabilidade analítica

	N	% casos	% respostas
Fundo de Maneio	6	42,9%	3,5%
Necessidades de Fundo de Maneio	3	21,4%	1,8%
Prazo médio de pagamentos e recebimentos	2	14,3%	1,2%
Níveis de Resultados (operacionais, correntes, financeiro, extraordinários)	6	42,9%	3,5%
Auto financiamento	7	50,0%	4,1%
Grau de execução do orçamento	13	92,9%	7,6%
Custos com pessoal	12	85,7%	7,0%
Nº de reclamações	1	7,1%	,6%
Comparação dos custos fixos com os custos variáveis	3	21,4%	1,8%
Nº alunos / Nº docentes	10	71,4%	5,8%
Custos de Funcionamento / nº Alunos	8	57,1%	4,7%
Custo por Departamento	8	57,1%	4,7%
Custo por Actividade	8	57,1%	4,7%
Custo por Curso	8	57,1%	4,7%
Custo por Aluno	9	64,3%	5,3%
Nº Docentes em formação	6	42,9%	3,5%
Taxas de participação em projectos de investigação	6	42,9%	3,5%
Resultados por Serviços Prestados	3	21,4%	1,8%
Nº Comunicações e Publicações	5	35,7%	2,9%
Qualificações académicas dos colaboradores	5	35,7%	2,9%
Duração média dos cursos	6	42,9%	3,5%
Taxas de abandono	6	42,9%	3,5%

Quadro 8.52 - Frequência do calculo de indicadores nas instituições que implementaram a contabilidade analítica (Continuação)

	N	% casos	% respostas
Taxas de graduação	8	57,1%	4,7%
Nº Diplomados empregados	2	14,3%	1,2%
Transferências do OE/total das receitas	10	71,4%	5,8%
Custos Fixos/Transferências do OE	6	42,9%	3,5%
Nº Trabalhos de grupo por curso	1	7,1%	0,6%
Momentos de avaliação por ano lectivo	3	21,4%	1,8%
Total	14	100,0%	100,0%

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Salienta-se que, de todos os estabelecimentos que referiram pelo menos um indicador, 92,9% referiram o Grau de execução do orçamento e 85,7% referiu Custos com pessoal. De referir ainda, pelos valores elevados que apresentam, o Nº alunos/Nº docentes (71,4%) e as Transferências do OE/total das receitas (71,4%). O Nº Trabalhos de grupo por curso foi o menos respondido (7,1%), juntamente com o Nº de reclamações.

Se se efectuar um resumo comparativo dos quatro indicadores mais calculados no total de respostas obtidas, com as das instituições que implementaram a contabilidade analítica, verificamos que:

Quadro 8.53 – Resumo comparativo dos quatro indicadores mais calculados

	Total de respostas ao inquérito*	Respostas com Contabilidade Analítica*
Grau de execução do Orçamento	94,7%	92,9%
Custos com pessoal	93,0%	85,7%
Transferências OE / Total das receitas	75,4%	71,4%
Nº alunos / nº docentes	70,2%	71,4%

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

* Os valores percentuais apresentados são relativos aos casos válidos.

No quadro 8.53, dos quatro indicadores mais calculados, nos dois casos em análise, apenas o rácio nº alunos / nº docentes, apresenta um valor percentual mais elevado nas instituições que têm contabilidade analítica, os outros três, acompanham a tendência de descida, já referida.

Quanto ao grau de importância atribuída à informação obtida nos indicadores para apoiar a gestão e avaliar a eficiência, eficácia e economia do estabelecimento, verificamos que as quinze instituições que afirmaram ter contabilidade analítica apresentaram os seguintes valores (quadro 8.54):

Quadro 8.54 - Grau de importância da informação obtida nos indicadores, para apoiar a gestão e avaliar a eficácia, eficiência e economia nas instituições que implementaram a contabilidade analítica

	Nada	2	3	4	Muito	Total
	%	%	%	%	%	N
Fundo de Maneio	,0%	,0%	66,7%	,0%	33,3%	6
Necessidades de Fundo de Maneio	,0%	,0%	33,3%	33,3%	33,3%	3
Prazo médio de pagamentos e recebimentos	,0%	,0%	,0%	50,0%	50,0%	2
Níveis de Resultados (operacionais, correntes, financeiro, extraordinários)	,0%	14,3%	42,9%	28,6%	14,3%	7
Auto financiamento	,0%	14,3%	14,3%	42,9%	28,6%	7
Grau de execução do Orçamento	,0%	,0%	16,7%	8,3%	75,0%	12
Custos com pessoal	,0%	,0%	9,1%	36,4%	54,5%	11
Nº de reclamações	50,0%	,0%	50,0%	,0%	,0%	2
Comparação dos custos fixos com os custos variáveis	,0%	,0%	,0%	100,0%	,0%	2
Nº alunos / Nº docentes	,0%	,0%	33,3%	22,2%	44,4%	9
Custos Funcionamento/nº Alunos	,0%	,0%	57,1%	42,9%	,0%	7
Custo por Departamento	11,1%	11,1%	33,3%	33,3%	11,1%	9

Quadro 8.54 - Grau de importância da informação obtida nos indicadores, para apoiar a gestão e avaliar a eficácia, eficiência e economia nas instituições que implementaram a contabilidade analítica (Continuação)

	Nada	2	3	4	Muito	Total
	%	%	%	%	%	N
Custo por Actividade	,0%	,0%	75,0%	12,5%	12,5%	8
Custo por Curso	,0%	16,7%	33,3%	50,0%	,0%	6
Custo por Aluno	,0%	,0%	37,5%	50,0%	12,5%	8
Nº Docentes em formação	,0%	,0%	40,0%	20,0%	40,0%	5
Taxas de participação em projectos de investigação	16,7%	,0%	50,0%	16,7%	16,7%	6
Resultados por Serviços Prestados	20,0%	,0%	20,0%	60,0%	,0%	5
Nº Comunicações e Publicações	20,0%	20,0%	20,0%	,0%	40,0%	5
Qualificações académicas do colaboradores	33,3%	,0%	16,7%	33,3%	16,7%	6
Duração média dos cursos	16,7%	,0%	33,3%	33,3%	16,7%	6
Taxas de abandono	,0%	,0%	60,0%	40,0%	,0%	5
Taxas de graduação	14,3%	,0%	28,6%	28,6%	28,6%	7
Nº Diplomados empregados	33,3%	,0%	,0%	66,7%	,0%	3
Transferências do OE/total das receitas	,0%	,0%	10,0%	50,0%	40,0%	10
Custos Fixos/Transferências OE	,0%	,0%	,0%	42,9%	57,1%	7
Nº Trabalhos de grupo por curso	50,0%	,0%	50,0%	,0%	,0%	2
Momentos de avaliação por ano lectivo	25,0%	,0%	50,0%	25,0%	,0%	4

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

O quadro anterior permite comparar a distribuição das respostas relativamente à avaliação do grau de importância atribuída à informação dos indicadores para apoiar a gestão e avaliar a eficiência, eficácia e economia do estabelecimento. Relativamente aos indicadores, o Nº Trabalhos de grupo por curso foi um dos menos respondidos (2 respostas) e também o menos importante (50,0% dos estabelecimentos consideram este indicador Nada Importante), sendo o Grau de execução do orçamento, o mais

respondido (12 respostas), e simultaneamente o mais importante (75,0% dos estabelecimentos de ensino consideraram este indicador Muito Importante), juntamente com o de Custos com pessoal.

Quadro 8. 55 - Indicadores ordenados nas instituições que implementaram a contabilidade analítica

Indicadores	Grau de importância		Cálculo indicadores	
	Importância Média	Posição	% casos	Posição
Grau de execução do orçamento	4,6	1	92,9%	1
Custos Fixos/Transferências do OE	4,6	2	42,9%	18
Prazo médio de pagamentos e recebimentos	4,5	3	14,3%	25
Custos com pessoal	4,5	4	85,7%	2
Transferências do OE/total das receitas	4,3	5	71,4%	4
Nº alunos / Nº docentes	4,1	6	71,4%	3
Nº Docentes em formação	4,0	7	42,9%	14
Comparação dos custos fixos com os custos Variáveis	4,0	8	21,4%	22
Necessidades de Fundo de Maneio	4,0	9	21,4%	21
Auto financiamento	3,9	10	50,0%	11
Custo por Aluno	3,8	11	64,3%	5
Fundo de Maneio	3,7	12	42,9%	12
Taxas de graduação	3,6	13	57,1%	10
Custos de Funcionamento / nº Alunos	3,4	14	57,1%	6
Níveis de Resultados	3,4	15	42,9%	13
Taxas de abandono	3,4	16	42,9%	17
Custo por Actividade	3,4	17	57,1%	8
Duração média dos cursos	3,3	18	42,9%	16
Custo por Curso	3,3	19	57,1%	9
Custo por Departamento	3,2	20	57,1%	7
Nº Comunicações e Publicações	3,2	21	35,7%	19

Quadro 8. 55 - Indicadores ordenados nas instituições que implementaram a contabilidade analítica (Continuação)

Indicadores	Grau de importância		Cálculo indicadores	
	Importância Média	Posição	% casos	Posição
Resultados por Serviços Prestados	3,2	22	21,4%	23
Taxas participação em projectos investigação	3,2	23	42,9%	15
Nº Diplomados empregados	3,0	24	14,3%	26
Qualificações académicas dos colaboradores	3,0	25	35,7%	20
Momentos de avaliação por ano lectivo	2,8	26	21,4%	24
Nº Trabalhos de grupo por curso	2,0	27	7,1%	28
Nº de reclamações	2,0	28	7,1%	27

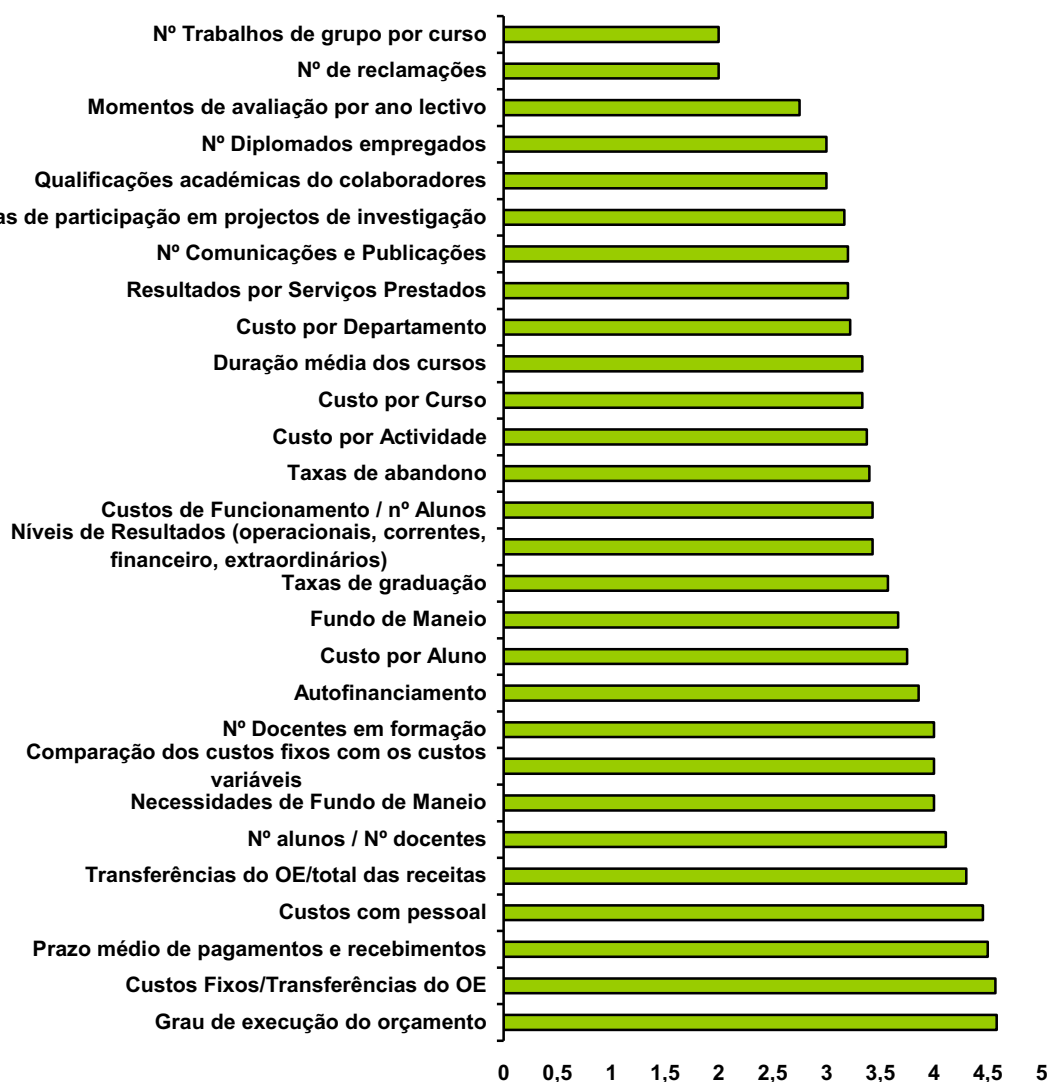
Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

De referir que a existe uma maior aproximação entre os indicadores calculados e a importância média dos mesmos quando são incluídos todos os casos. Quando são apenas incluídos os estabelecimentos que têm contabilidade analítica, a coincidência é menor. O que é evidente é que o Grau de execução do orçamento é o indicador mais utilizado, e também aquele que é considerado o mais importante.

O gráfico 8.1 que se apresenta na página seguinte, representa a lista dos indicadores ordenados pela importância média atribuída à informação deles obtida para apoiar a gestão e avaliar a eficiência, eficácia e economia.

Quando se compara o grau de importância atribuída por estas instituições à informação obtida nos indicadores para apoiar a gestão e avaliar a eficácia, eficiência e economia do estabelecimento de ensino, com o total das respostas obtidas, verificamos uma diferenciação comportamental efectiva. Em dezasseis dos vinte e oito indicadores apresentados, as instituições que já implementaram a contabilidade analítica, no grau de importância inferior (1=nada) apresentam 0%, dos quais, doze referem 0% nos graus 1 e 2. Por outro lado, dois indicadores apenas apresentam valores nos dois graus de importância maior.

Gráfico 8.1 - Importância média atribuída à informação obtida nos indicadores para apoiar a gestão e avaliar a eficiência, eficácia e economia



Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

8.4 - Conclusão do inquérito

A análise do inquérito aplicado às instituições de ensino superior público em Portugal, entre Março e Dezembro de 2006, tendo como referência o ano lectivo 2005/2006, efectuada em SPSS, face aos objectivos inicialmente definidos e as respostas obtidas, permite-nos concluir que:

– A implementação do POC-Educação¹⁹³ se tem efectuado de uma forma gradual, não estando ainda concluída. Relativamente aos sistemas contabilísticos, verificamos que: A contabilidade orçamental está totalmente implementada servindo a informação por ela disponibilizada, para efectuar a gestão orçamental; Quanto à contabilidade patrimonial, o seu grau de implementação situa-se ao nível dos 90%, embora apenas 88,7%, já obtiveram de uma forma automática o balanço e a demonstração dos resultados; Relativamente à contabilidade analítica, constatamos que é o sistema contabilístico com o mais baixo nível de implementação, uma vez que, apenas 25%, das instituições afirmam que o fizeram.

- No que se refere às dificuldades sentidas, destacam-se, pela negativa, a inventariação e valorização dos bens, com 56,4% e 58,2% respectivamente nos níveis mais altos das dificuldades (soma dos níveis mais altos, o 4 e o 5) e pela positiva, com valores que oscilam entre os 49,2% e os 45,3% (na soma dos níveis mais baixos, o 1 e o 2), as restrições financeiras, a interpretação do POC-Educação, a qualificação insuficiente dos RH e a inadequação do *software*. Por outro lado, é afirmado, em percentagem igual (70,5%), que para a implementação deste plano sectorial, foi adquirido um *software* novo e não foi necessário contratar novos funcionários.

Constata-se ainda um comportamento semelhante entre os níveis de implementação dos sistemas contabilísticos previstos no POC-Educação e o esforço efectuado pelas instituições em formação contínua, uma vez que, dos estabelecimentos de ensino que

¹⁹³ “De acordo com o parecer efectuado pelo Tribunal de Contas à Conta Geral do Estado de 2006, foram 616 as entidades públicas que prestaram contas num dos planos de Contas Públicos, distribuindo-se do seguinte modo”: POCP 67, POCAL 308, POCISSSS 18, POCMS 69 e POCE 154 (Carvalho e Silveira, 2008:136).

responderam, a pelo menos um item desta questão, 96,3% referiram a contabilidade orçamental, como uma área de formação dos funcionários. 81,5%, referiram a contabilidade patrimonial, enquanto que, para a contabilidade analítica essa percentagem se situou nos 37,5%.

– Um outro objectivo que nos propúnhamos, era conhecer a importância atribuída à informação proporcionada por diferentes mapas obtidos do sistema de informação contabilística, na tomada de decisão.

Abordando separadamente a leitura dos documentos consolidados, específicos das entidades-mãe, verificamos que relativamente a estes documentos, vinte entidades afirmaram, para o relatório de gestão consolidado, no grau mais elevado de importância, (5), o mesmo valor que no mais baixo (1), 10,0% e que todos os outros documentos, apresentam taxas de respostas no grau de muito importante, bastante baixas, com valores compreendidos entre 5,6% e 5,9%.

Relativamente aos outros documentos, a importância atribuída à informação por eles proporcionada na tomada de decisão, é consistente com o grau de implementação dos três sistemas contabilísticos. Os documentos ligados ao acompanhamento e controlo da execução orçamental distanciam-se claramente dos outros nos valores atribuídos, no grau de muito importante. São eles, os mapas da execução orçamental da despesa e da receita (ambos com 72,9%), orçamento (58,6%) e balancete da contabilidade patrimonial (57,6%). O valor atribuído a este último documento é superior, em mais de vinte pontos percentuais, ao do documento que surge em 5º lugar, que é o relatório de gestão (34,0%).

No conjunto dos documentos, onde se retiraram os consolidados, apenas os anexos às demonstrações financeiras apresentam valores mais baixos no grau de importância 5, que o balancete da contabilidade analítica e da demonstração dos resultados, para apoiar a tomada de decisão na gestão organizacional. No entanto, se a nossa análise incidir sobre os três indicadores criados “Outros documentos relevantes”, “Documentos de prestação de contas do regime geral” e “Documentos de prestação de contas dos grupos públicos”, verificamos que o indicador mais relevante corresponde a, Outros

documentos relevantes, que é composto pelas seguintes variáveis: Balancete da contabilidade orçamental; Balancete da contabilidade patrimonial; Balancete da contabilidade analítica e Orçamento.

– O POC-Educação, ao tornar obrigatória a contabilidade analítica, criou um conjunto de regras para a sua implementação, donde se salienta a definição dos seus objectivos, o modelo de apuramento de custos, (o custeio baseado nas actividades) e a forma como deve ser divulgada a informação nela obtida (mapas Modelo A1 a A8 dos Anexos às demonstrações financeiras). No ponto 4 do nosso inquérito procurámos averiguar, se o sistema contabilístico da instituição contribuía para o cumprimento desses objectivos, bem como o seu nível de implementação e divulgação¹⁹⁴.

Nas instituições que afirmaram ter contabilidade analítica, relativamente à adequação do sistema contabilístico implementado, para o cumprimento dos objectivos desse sistema contabilístico, verifica-se claramente que, o objectivo mais conseguido, pela atribuição de 46,7%, no grau de muito importante, é o que corresponde à obtenção e justificação do custo das actividades intermédias. Ou seja, a fase onde apenas se atribuem custos directos às actividades. Este grau de importância distancia-se em 20% do objectivo que tem a segunda melhor pontuação nesse grau de importância, “a obtenção e justificação do custo por actividades finais”, com 26,7%.

Salienta-se também a taxa de respostas no nível cinco, de 23,1%, no objectivo que refere proporcionar ao gestor do ente público informação adequada que permita elaborar indicadores de eficiência, eficácia e economia, a incluir no relatório de gestão. A atribuição deste último grau de importância é consistente com a importância atribuída à informação obtida no relatório de gestão, para apoiar a tomada de decisão na gestão da organização (referido no ponto anterior). Todos os outros objectivos apresentam, valores baixos, que variam entre 14,3% e 7,1%, no grau cinco.

– O modelo de apuramento de custos, previsto no POC-Educação, para a contabilidade

¹⁹⁴ A este propósito, referindo-se às Autarquias, Costa e Carvalho (2005:15), referem que “o sistema de Contabilidade de Custos, previsto no POCAL, apresenta uma estrutura global e abrangente que permite a normalização das regras e procedimentos para o apuramento dos custos. No entanto, sendo um modelo inovador e complexo, o grau de implementação do sistema ainda não é o desejável, apesar de reconhecida a sua utilidade pelos gestores internos”.

analítica, é o custeio baseado nas actividades, pelo que, uma gestão eficiente, eficaz e económica, passará sempre, pela efectiva gestão das actividades, intermédias e finais. Por outro lado, a informação extraída da contabilidade analítica, para ser um verdadeiro instrumento para a tomada de decisão e contribuir para a avaliação da eficiência, eficácia e economia, passa também, pela resolução ou minimização da problemática da repartição dos custos indirectos.

Reforçando o sentido das respostas obtidas, no ponto relativo aos objectivos da contabilidade analítica, das quinze instituições que afirmam ter implementado este sistema contabilístico, apenas cinco, afirmam calcular custos por actividade, das quais, quatro dizem utilizar bases de repartição para os custos indirectos, e também quatro identificam as bases utilizadas. Duas das instituições que repartem custos indirectos, afirmam utilizar uma base única e as outras duas, bases múltiplas. De referir que esta questão era apenas aplicável aos estabelecimentos com contabilidade analítica, no entanto, dos 15 que teriam condições para responder, apenas 4 o fizeram.

À questão sobre a identificação das bases utilizadas verificámos que, responderam também quatro instituições, sendo que, uma das que identificou as bases, não tinha respondido se utilizava uma base única ou múltipla, e uma que afirmou utilizar uma base única, não a identificou. Salienta-se que, as duas instituições que responderam simultaneamente à repartição de custos por uma base (única ou múltipla) e, identificaram as bases, foram consistentes. A que afirmou utilizar bases múltiplas, identifica 2 bases de repartição e a que utiliza base única, identifica apenas uma base de repartição. Realça-se que esta última instituição refere como base de repartição, as horas de actividade, o que vai de encontro ao recomendado pelo POC-Educação, quando se tem apenas uma base para repartir os custos indirectos.

Estes resultados reforçam a ideia de que a maioria das instituições que afirmaram ter implementado a contabilidade analítica, estão ainda numa fase inicial ou intermédia, pois 73,3%, $(11/15 \cdot 100)$ apenas atribuem custos directos às actividades, 26,6%, estão numa fase intermédia e apenas uma diz apresentar nos Anexos às demonstrações financeiras, os mapas Modelo A1 a A8.

Estes resultados são semelhantes aos obtidos por Carvalho *et al.* em 2007¹⁹⁵ onde as entidades do ensino superior, que já implementaram a contabilidade analítica, ainda estão numa fase inicial, fazendo apenas a imputação dos custos directos aos objectos de custo. Verificaram ainda a existência de uma baixa percentagem (20%) de entidades que estão numa fase dita intermédia, uma vez que, imputam os custos directos na totalidade e alguns custos indirectos. Os mesmos autores referem ainda no seu estudo que, a causa que mais contribui para a não completa implementação do sistema, se prende com as dificuldades na escolha de bases de repartição para imputação dos vários custos indirectos, tendo essa situação, sido apontada, por cerca de 62,5% nas instituições de ensino superior que responderam a essa questão.

Voltando ao nosso inquérito, o nível de respostas obtido na questão sobre os mapas modelo A1 a A8, reforça a conclusão de que a implementação da contabilidade analítica, está longe de estar concluída. Para além de ser só uma instituição a afirmar apresentar esses mapas, ainda se pode constatar que só o faz relativamente às actividades intermédias e às actividades finais, Ensino, Investigação e Prestação de Serviços, não assinalando a elaboração do mapa de demonstração de custos por funções, de obtenção obrigatória no POC-Educação. Assim, nem nesta instituição, se pode afirmar que a implementação da contabilidade analítica está concluída.

Neste ponto do inquérito, ainda se pode observar um forte pendor para o cumprimento da legalidade, pois quando se questiona a forma como as instituições avaliam o grau de adequação da informação extraída da contabilidade analítica, a atribuição de 41,7% no grau de maior importância à opção, Cumprimento da legalidade, distancia-se do

¹⁹⁵ Os autores desenvolveram um estudo empírico, contactando, via telefone, os responsáveis pela Contabilidade de uma série de Municípios, Hospitais, Universidades, Institutos Politécnicos e Escolas Superiores. No que se refere aos hospitais e entidades de ensino superior, trabalharam em dados fornecidos por empresas de *software*. Através desses contactos, efectuaram uma entrevista com o objectivo de tentar aferir acerca do estado de implementação da contabilidade analítica ou de custos nessas instituições. Nesse trabalho, os autores pretenderam também, avaliar a importância atribuída pelos responsáveis da secção de contabilidade à implementação do sistema de contabilidade analítica ou de custos e, ainda, aferir acerca do grau de complexidade do sistema e dos principais motivos para o seu não desenvolvimento. Quanto à caracterização da amostra, obtiveram relativamente às instituições de ensino superior, 41 Universidades, Institutos e Escolas de Ensino Superior (Carvalho *et al.*, 2007).

atribuído às opções, ser Instrumento essencial para a tomada de decisão, ou para Medir a eficiência, eficácia ou economia, onde esse valor, para ambas, se situa nos 25%.

– Analisar a *performance* de uma organização, passa pela necessidade de definir e calcular os indicadores adequados ao que se pretende medir. Numa instituição de cariz social do sector público administrativo, especificamente do sector da educação, a avaliação da forma como foram geridos os dinheiros públicos, de acordo com o POCP e o POC-Educação, passam pela avaliação da eficiência, eficácia e economia. Como consequência, no último ponto do nosso inquérito, a partir de um conjunto de indicadores apresentados, foi questionado, para além de, quais os indicadores que calculavam, também, o grau de importância que atribuíam à informação deles obtida para apoiar a gestão e avaliar a eficiência, eficácia e economia e ainda, se tinham *tableau de bord* para divulgar internamente os indicadores.

Globalmente, 60,7% dos inquiridos afirmam calcular indicadores com a informação retirada do sistema contabilístico, sendo a periodicidade mais frequente com que efectuem esse cálculo, o mês. Dos 37 inquiridos que calculam indicadores, 32 efectuem comparação dos valores obtidos, com referenciais. Salienta-se que, apenas uma instituição refere ter *tableau de bord*.

Relativamente ao conjunto de indicadores apresentados e, sobre os quais se inquiriu simultaneamente, os que eram calculados e qual o grau de importância que atribuíam à informação deles obtida para apoiar a gestão e avaliar a eficiência, eficácia e economia, globalmente verificou-se que dos 28 indicadores constantes do inquérito, apenas 8 apresentam a mesma posição quando ordenados pelo grau de importância atribuída e a frequência do seu calculo. Nessa coincidência, curiosamente, encontram-se os quatro primeiros e os dois últimos, como se pode observar no quadro 8.56. Nessa comparação, destaca-se ainda o indicador Fundo de maneo, que quando ordenado pela frequência de cálculo, se situa em 6º lugar e que, quando ordenado pela importância média que lhe é atribuída, se encontra em 24º lugar.

Quadro 8.56 – Indicadores com a mesma posição relativa quando ordenados pela importância média atribuída e frequência de cálculo

Indicador	Posição	Importância média	Frequência de cálculo
Grau de execução do orçamento	1	4,6	94,7%
Custo com pessoal	2	4,5	93,0%
Transferências do OE/ total das receitas	3	4,2	75,4%
Nº Alunos/Nº Docentes	4	4,1	70,2%
Momentos de Avaliação por ano lectivo	27	2,7	17,5%
Nº de trabalhos de grupo por curso	28	2,2	7,0%

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Quanto aos 13 indicadores que em média as instituições calculam, quando analisamos os que apresentam maior grau de importância (resultante da soma do grau 4 com o grau 5) na totalidade das respostas obtidas, verificamos que cerca de 61% são retirados da informação contabilística. Esse valor percentual aumenta para 76,9% quando se analisam as respostas das instituições que já implementaram a contabilidade analítica¹⁹⁶. De seguida apresenta-se uma análise comparativa dos 13 indicadores com maior grau de importância atribuída (opção 4 e 5), quer no caso do total das instituições que responderam ao inquérito quer das que já implementaram a contabilidade analítica.

¹⁹⁶ Fernandes e Guzmán (2003) referem a existência de um desfasamento entre o grau de desenvolvimento dos indicadores de gestão e a sua utilização efectiva e comprovaram, no seu estudo empírico, sobre o grau de implantação e utilização dos indicadores de gestão pública nas autarquias portuguesa, que os indicadores mais desenvolvidos e utilizados são os que têm um carácter económico-financeiro e orçamental.

Quadro 8.57 – Resumo comparativo do grau de importância atribuído à informação obtida nos indicadores para apoiar a gestão e avaliar a eficiência, eficácia e economia

	Total de respostas ao inquérito*	Respostas com Contabilidade Analítica*
1	Grau de execução do orçamento (90,7%)	Custos Fixos/Transferências OE (100%)
2	Custos com pessoal (90,4%)	Prazo médio pagamento e recebimento (100%)
3	Nº alunos/nº docentes (80,9%)	Comparação dos custos fixos com os custos variáveis (100%)
4	Transferências OE/Total receitas (80%)	Custos com pessoal (90,9%)
5	Custos Fixos/Transferências OE (77,8%)	Transferências OE/Total receitas (90%)
6	Nº diplomados empregados (75,9%)	Grau de execução do orçamento (83,3%)
7	Taxas de abandono (74,3%)	Auto financiamento (71,5%)
8	Taxas de graduação (72,9%)	Nº alunos/nº docentes (66,6%)
9	Auto financiamento (67,5%)	Necessidades de Fundo Maneyio (66,6%)
10	Custos de funcionamento/nº alunos (64,5%)	Nº diplomados empregados (66,5%)
11	Qualificações académicas dos colaboradores (62,8%)	Custo por aluno (62,5%)
12	Resultados por serviços prestados (50,0%)	Nº Docentes em formação (60,0%)
13	Comparação dos custos fixos com os custos variáveis (45,5%)	Resultados por serviço prestado (60,0%)

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Salienta-se por um lado, a coincidência em 69,2% dos indicadores com maior grau de importância atribuído e por outro, que no total de respostas ao inquérito, os quatro indicadores que apresentam um grau de importância mais elevado, são simultaneamente os mais calculados, o que não acontece com as instituições que afirmaram ter implementado a contabilidade analítica.

Em termos de conclusão diremos que o POC- Educação não está totalmente implementado nas instituições que responderam ao inquérito, sendo a contabilidade analítica o sistema menos implementado. Como consequência, na maioria das

instituições ainda não é possível conhecer os custos das actividades finais e em todas, a prestação de contas não inclui a Demonstração de custos por funções. Quanto ao cálculo de indicadores e importância atribuída à informação neles obtida para apoiar a gestão a avaliar a eficiência, eficácia e economia do seu estabelecimento de ensino, não existe uma total coincidência na sua hierarquização, sendo apenas coincidente a frequência do cálculo com o nível de importância, em seis dos vinte e oito propostos, os primeiros quatro e os dois últimos.

De acordo com os resultados do inquérito, onde validamos as hipóteses, 1, 2, 3, 4, 5 e 12, as maiores dificuldades sentidas na implementação do POC-Educação são ao nível da valorização e inventariação dos bens e genericamente foi afirmada a necessidade de formação específica e um novo *software* ou adaptação do existente. Verifica-se também que o sistema contabilístico totalmente implementado é o que tem maior percentagem de formação e que a maior dificuldade referida, se situa, pela temática que envolve, na implementação da contabilidade patrimonial. Na contabilidade analítica é onde há simultaneamente um menor nível de implementação e percentagem de formação.

Perante a necessidade da gestão pública ser efectuada com eficiência, eficácia e economia, a informação proporcionada pelas demonstrações financeiras tradicionais é insuficiente, assumindo a contabilidade analítica, um papel preponderante como medida de análise e controlo de custos e de auxílio no processo de planificação e tomada de decisão, sendo por isso urgente, a sua implementação (Carvalho *et al.*, 2007). Assim, no sentido de responder à questão da nossa investigação, iremos por um lado, analisar, com base na proposta de Cravo *et al.* (2001), como é que a contabilidade analítica nos permite efectuar, através de partidas dobradas, o apuramento do custo das actividades para a obtenção dos mapas modelo A1 a A8 e apoiar o cálculo de indicadores de eficiência, eficácia e economia, para incluir no Relatório de gestão¹⁹⁷ (o que nos permite validar as hipóteses 9 e 11 e, por outro, efectuar um estudo de caso, na Escola Superior de Ciências Empresariais, que nos permitirá confirmar as hipóteses, 1, 2, 3, 4, 5, 9, 11 e 12 e validar as hipóteses 6, 7, 8, 10 e 13.

¹⁹⁷ Referindo-se ao ensino, Carvalho *et al.* (2005:34) afirmam que se devia definir um conjunto de indicadores de eficiência, economia e eficácia e respectivos significados, para serem apresentados no relatório de gestão, com vista à avaliação da *performance* da instituição e a prestação de responsabilidades.

CAPÍTULO 9

O contributo da contabilidade analítica na análise comparativa da avaliação da eficiência, eficácia e economia nas entidades do regime geral do POC – Educação

Na administração pública, já em 1992, o Decreto – Lei nº 155/92, de 28 de Julho, associava critérios de legalidade aos de eficiência, eficácia e economia na administração dos seus recursos financeiros. Todavia, essa análise foi dificultada pela falta de procedimentos normalizados, lacuna que veio a ser minimizada com a publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos seus planos sectoriais.

Por outro lado, a análise da eficiência, eficácia e economia depende de um adequado sistema de indicadores e este, por sua vez, necessita, para o seu sucesso, da existência de uma contabilidade analítica que calcule e analise custos, permitindo a análise dos resultados obtidos com a gestão (Sánchez e Alonzo, 2003). A crescente preocupação da obtenção de eficiência, eficácia e economia na gestão dos recursos públicos, fez com que a contabilidade analítica assumisse um papel preponderante como medida de análise e controlo de custos, auxiliando no processo de planeamento e tomada de decisão dos gestores e administradores públicos e proporcionando informação imprescindível para o cálculo de indicadores de gestão (Costa e Carvalho, 2005).

Na administração pública, esse sistema contabilístico ainda que previsto no POCP, só em cada um dos seus planos sectoriais vê concretizada a apresentação de um conjunto de regras para a sua implementação. No sector da educação, o POC – Educação veio possibilitar a existência de mecanismos que garantem ao nível dos grupos públicos do sector, a consolidação de contas e a adaptação de regras que tornem coerentes as contas dos diferentes grupos públicos e ainda, o cumprimento dos objectivos para as entidades contabilísticas nele previstas.

Assim, consequência do desenvolvimento das técnicas de gestão que exigem mais e melhor informação, nomeadamente contabilística, o POC–Educação, vem acrescentar ao POCP, as regras para a implementação da contabilidade analítica, reforçando a

possibilidade de realizar regularmente e de forma integrada, a análise da eficiência, eficácia e economia das despesas públicas com a educação.

Salienta-se que, implementar este sistema contabilístico numa instituição de ensino superior público, para além de evidenciar a necessidade de recursos humanos qualificados, obriga entre outros, a conhecer detalhadamente a estrutura organizativa, o enquadramento legal da instituição e o grau de descentralização das decisões, dado que, essa conjuntura acresce complexidade ao sistema contabilístico, assim seja uma instituição única ou composta por várias unidades orgânicas, nomeadamente, Escolas ou Faculdades. O sector da educação envolve múltiplas agregações e desagregações de entidades dentro de um mesmo espaço institucional, que podem ser de consagração legal e ou estatutária (Cravo *et al.*, 2001:95). Sobre a contabilidade analítica Angulo *et al.* (2006) alertam para que, associado ao cumprimento da legalidade, se deve ter presente o interesse do utilizador pelos resultados e potencialidades informativas dos seus *outputs*, pois, se os seus utilizadores internos encararem o modelo como uma ferramenta necessária, terão uma maior apetência para o seu impulsionamento e efectiva operacionalidade.

O POC–Educação, ao apresentar os objectivos da contabilidade analítica, permite, entre outros, a gestão das actividades através do modelo contabilístico apresentado, bem como a necessidade de “proporcionar ao gestor do ente público informação adequada que permita elaborar indicadores de eficiência, eficácia e economia a incluir no relatório de gestão” (Cravo *et al.*, 2001:102). O relatório de gestão, segundo Franco (1999), é o documento onde se deve apresentar uma síntese da situação económica e financeira da organização, da evolução ocorrida durante o exercício e das perspectivas futuras.

Face à impossibilidade de através do inquérito efectuado no ponto 8, testar todas as hipóteses apresentadas, iremos, neste ponto, partindo da proposta de Cravo *et al.* (2001), perceber de que forma é que a contabilidade analítica, contribui para a análise comparativa da avaliação da eficiência, eficácia e economia das instituições do ensino superior público.

9.1 – O POC-Educação e a contabilidade analítica

O POC – Educação surge na sequência da uniformização de princípios e procedimentos contabilísticos com origem no POCP que, embora de aplicação obrigatória a todo o SPA, face à diversidade e especificidade dos sectores por ele abrangidos, fez com que fossem aprovados planos sectoriais, entre eles, o da educação.

O Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação é pois um plano sectorial cuja justificação assenta, de acordo com Marques (2003:3), na “especificidade, dimensão e diversidade do universo de organismos e serviços que fazem parte da área da educação” e cujo modelo contabilístico subjacente, com especial destaque para a contabilidade analítica, facultará aos dirigentes a informação necessária ao reforço das políticas educativas adequadas às crescentes exigências da sociedade actual. Ou seja, este plano sectorial cria condições para através da integração de três sistemas contabilísticos, seja um instrumento de apoio aos órgãos de decisão e demais utilizadores da informação.

9.1.1 – Pressupostos para a implementação da contabilidade analítica

No POC – Educação, a contabilidade analítica está organizada por actividades¹⁹⁸, podendo estas serem intermédias ou finais. Actividades intermédias, também designadas por auxiliares, são “todos os serviços, actividades ou tarefas, de apoio à concretização dos objectivos finais da actividade” que normalmente não têm receitas próprias ou produtos finais e actividades finais, também designadas por principais, são “todos os serviços, actividades ou tarefas, que, por regra, têm receitas próprias ou se obtém um produto final” (Cravo *et al.*, 2001:328).

¹⁹⁸ AECA (1998a:29) define actividade como “um conjunto de actuações ou tarefas que têm como objectivo a obtenção de um *output* – produto ou serviço – mediante o consumo de uma série de factores ou *inputs*, que são consequência tanto da concepção das tarefas, como da frequência com que estas devem ser realizadas”.

Classificando os custos em directos e indirectos e trabalhando a custeio total¹⁹⁹, dado que o custo dos bens para venda e dos serviços prestados corresponde aos custos directos e indirectos, incluindo os custos administrativos, o POC-Educação refere como critério de repartição dos custos indirectos um coeficiente de imputação resultado da aplicação de diferentes bases, ou seja, através de bases múltiplas. Todavia, recomenda como base principal, a que resulta da relação do número de horas de uma actividade face ao total de horas de trabalho do exercício económico. A utilização desta base, como principal, é generalizadamente aceite, mas o mesmo já não acontece com a sua quantificação (Barbosa, 2005) face à dificuldade de definir a forma como se deve efectuar essa quantificação. “Contudo, alerta-se para que a utilização de uma só base acaba por trazer problemas pois não se consegue encontrar uma chave de repartição adequada que varie proporcionalmente com todos os custos que se pretende repartir. Esta arbitrariedade, na hora de escolher os critérios de repartição, impede a correcta imputação dos custos aos objectos de custos”, tal como referem Costa e Silva (2007) citando Mulet e Garcia (2002). A inadequação da base de repartição distorce os verdadeiros custos dos produtos ou serviços, constituindo por isso uma só base de repartição, uma fraca ferramenta para a gestão devido à arbitrariedade na distribuição dos custos aos objectos de custo (Martins e Rodrigues, 2004).

Assim, ainda que a base recomendada como primária, pelo POC-Educação, seja o número de horas de trabalho das actividades, podem ser utilizadas outras bases de repartição dos custos indirectos e comuns, como sejam: número de alunos²⁰⁰, área ocupada²⁰¹, número de cursos²⁰², e número de refeições²⁰³ sempre que sejam consideradas como adequadas, por se ter estabelecido uma relação forte de causa-efeito. A repartição dos custos indirectos levanta muitos problemas, devendo esta, ser relacionada com o objecto de custo através de alguma base de repartição (Costa e Carvalho, 2005). Numa instituição de ensino, a escolha dessa base de repartição é um

¹⁹⁹ Citando Costa e Carvalho (2005), a utilização de métodos baseados no sistema de custeio total, proporciona informação sobre o custo completo dos bens e serviços, dispondo os analistas de uma fonte de dados completa da qual podem extrair informação, para as análises que levem a cabo.

²⁰⁰ Por exemplo, para os serviços de acção social, biblioteca e serviços académicos.

²⁰¹ Por exemplo para serviços de limpeza e serviços de vigilância.

²⁰² Por exemplo, para os órgãos de gestão.

²⁰³ Por exemplo, no refeitório.

dos maiores obstáculos a resolver, dado que, a maioria dos custos são de natureza indirecta (Costa e Silva, 2007).

De acordo com o POC-Educação, a obtenção e justificação do custo por actividades auxiliares e actividades principais pressupõe a aplicação da metodologia do custeio baseado nas actividades (ABC), tal como referem Cravo *et al.* (2001). A implementação deste sistema de custeio, exige, para além da identificação das actividades, auxiliares e principais, identificar os custos que lhe estão directamente associados e os respectivos geradores de custo, uma vez que este método faz a atribuição dos custos de cada actividade, através do gerador de custo e não a partir de bases de imputação.

O ABC, de acordo com Martins e Rodrigues (2004), é um modelo que se desenvolve em duas fases, na primeira, os recursos são distribuídos às actividades em função do consumo que estas fazem dos recursos; na segunda, os custos das actividades são alocados aos produtos ou serviços, através de indutores de custo²⁰⁴. Neste método, citando Rodrigues (1992), as actividades consomem recursos e os produtos utilizam as actividades e porque os custos são uma resultante da utilização dos recursos pelas actividades, devem ser primeiramente atribuídos às actividades e só depois aos produtos/serviços. Citando Taliani (2000) o ABC centra a atenção na medição, quantificação e controlo das actividades ou tarefas efectuadas, para que a organização desenvolva a sua actividade habitual, passando a um segundo plano o centro de responsabilidade, departamento ou secção à qual pode estar adstrita uma determinada tarefa ou actividade.

O objectivo do ABC, de acordo com Mallo *et al.* (2000), é muito mais que distribuir custos indirectos ou comuns entre os produtos ou serviços. Este sistema de custeio, de acordo com os autores, mede e estabelece preços dos recursos utilizados pelas actividades. Daí que, o custeio baseado nas actividades efectua uma atribuição dos custos indirectos aos produtos, tendo por base as actividades por eles utilizadas e não uma base de imputação. Esta atribuição, para além de fazer com que o custo dos

²⁰⁴ Os indutores de custo ou geradores de custo medem o consumo que os produtos ou serviços fazem das respectivas actividades.

produtos reflecta melhor a realidade, ainda permite acompanhar e avaliar o custo das actividades. Desse acompanhamento resultam acções correctivas e a possibilidade de avaliação das mesmas.

As actividades permitem saber porque foram realizados os custos e não apenas onde foram realizados (óptica dos centros de custos), aumentando assim a eficácia da organização e em última análise, o resultado das decisões tomadas pelos gestores pela forma como geriram os recursos. Logo, o processo de atribuição de custos deve alertar o gestor para a formação desses mesmos custos e dos factores que os geraram, dado que a atribuição dos custos é feita de acordo com o nível de actividade utilizada (Teixeira, 1997). O ABC, mais que constituir uma ferramenta ou técnica de cálculo de custos, favorece a sua gestão, tendo, por isso, uma dupla vertente: baseia-se tanto no cálculo e controlo dos custos, como na gestão dos mesmos (Taliani, 2000).

Neste sistema de custeio, podemos salientar como principais componentes, os recursos, as actividades e os objectos de custo. Os recursos, são tudo aquilo em que a organização gasta dinheiro, as actividades, são as acções desenvolvidas na organização e os objectos de custo são os produtos e ou serviços que a organização oferece (Martins e Rodrigues, 2004). Segundo Simón (1997), a construção do modelo ABC, segue as seguintes etapas:

- a) Localização dos custos nos centros de responsabilidade ou na organização;
- b) Identificação das actividades, distinguindo as que são principais e as que são auxiliares ou de suporte, em cada centro de responsabilidades ou na organização;
- c) Repartição dos elementos do custo entre as diferentes actividades que se desenvolvem nos centros de responsabilidade ou organização, para que todos os custos passem a ser directos;
- d) Identificação dos geradores de custos²⁰⁵, definindo a unidade de medida de cada actividade, assim como o seu ciclo;
- e) Reclassificação das actividades e repartição secundária entre centros de actividade.

O modelo ABC procede à reclassificação das actividades que desempenhem tarefas semelhantes, em actividades mais amplas que englobam grupos homogéneos de

²⁰⁵ Alerta-se que na escolha e definição dos geradores de custo se deve ter em conta a disponibilidade e custo da informação.

actividades²⁰⁶; “As actividades identificadas neste modelo podem pertencer a vários departamentos, ou seja, ultrapassa-se a barreira departamental que existia nos sistemas tradicionais” (Martins e Rodrigues, 2004:149).

f) Formação do custo do gerador. Uma vez que os custos de cada actividade são consequência directa dos seus geradores, o custo unitário do gerador obtém-se repartindo os custos totais de cada actividade, pelo número de geradores;

g) Atribuição dos custos das actividades aos produtos ou serviços.

Ou seja, primeiro identificam-se as actividades e os recursos e depois imputam-se os recursos às actividades com base no consumo que estas fazem dos respectivos recursos. Posteriormente, o custo das actividades é imputado aos objectos de custo através dos geradores de custo, sendo daqui visível a relação causal entre as actividades e os indutores de custo (Martins e Rodrigues, 2004).

Em forma de resumo, apresenta-se no quadro 9.1 uma comparação do apuramento de custos através do modelo tradicional e o que é proposto pelo ABC:

Quadro 9.1 - Comparação do custeio tradicional com o ABC

Custeio Tradicional	Custeio Baseado nas Actividades
Identificação dos centros de custos nos quais os custos podem ser acumulados. Os centros de custos são determinados pela natureza da sua função.	Identificar as actividades desenvolvidas e definir os custos que lhes correspondem. Os custos por actividade são determinados pelas actividades que geram os custos.
Agregar os custos em centros de custos.	Agregar os custos em conjuntos (<i>pools</i>) de custos por actividade.
Determinar uma taxa de repartição de custos indirectos para cada centro de custo.	Determinar uma “taxa de geração de custos” para os custos por actividade.
Atribuir os custos aos produtos usando a taxa de repartição de custo de acordo com o consumo de produto desse departamento.	Atribuir custos aos produtos de acordo com as necessidades que o produto tem da actividade que gera o custo.

Fonte: Adaptado de Weetman (1996).

²⁰⁶ Na prática estamos a falar de actividades semelhantes realizadas por centros diferentes e que entre outras coisas têm em comum, os correspondentes geradores de custos.

Alguns autores focam a similitude entre o ABC e as secções homogéneas. A este propósito, Innes *et al.* (2000) referem a existência de actividades para as quais não é possível encontrar um gerador de custo adequado. Assim, defendem ser possível imputar os custos dessas actividades a outras, utilizando um coeficiente de imputação com base no consumo de um ou vários recursos, o que vem despoletar de novo o problema da repartição dos custos indirectos através de bases de imputação relacionadas com o montante de recursos consumidos.

Esta é de certa forma a situação que verificamos na implementação proposta em Cravo *et al.* (2001:328), quando refere que “os custos das actividades intermédias são considerados custos indirectos ou comuns a várias actividades finais” e mais adiante, na página 338, referindo-se à imputação dos custos indirectos, quando esta se efectua “através de um coeficiente, devendo ser utilizadas diferentes bases de repartição que tenham uma relação mais directa com o consumo desses custos pelas diferentes actividades. Contudo, entenda-se que o número de horas de cada actividade em relação ao total de horas de trabalho do exercício económico deve ser a base principal de repartição dos custos indirectos”. Ou seja, estamos perante a assunção de que há custos indirectos a terem de ser imputados por bases de repartição e não atribuídos por geradores de custos pela utilização das actividades.

No custeio ABC, o objectivo final é através da definição das actividades e dos seus geradores de custos, transformar os custos indirectos aos produtos/serviços em custos directos às actividades. Sendo o custo do “produto final” resultado do “uso” que faz dessas actividades e não consequência da utilização de uma base de repartição, que, embora escolhida tendo presente uma relação de causa/efeito, pode não conseguir que todos os custos da actividade se relacionem com a base escolhida. Todavia, ainda que este método tenha como pressuposto transformar os custos indirectos aos produtos ou serviços, em custos directos às actividades e efectuar a sua atribuição aos objectos de custo, através de geradores de custo e do uso que os produtos/serviços fazem dessas actividades, muitas vezes ainda continuam a haver custos que necessitam de ser repartidos através de um coeficiente de imputação (Teixeira, 1997).

9.1.2 – A contabilidade analítica e a articulação com a contabilidade patrimonial

Um dos objectivos do POCP e do POC-Educação é articular três sistemas contabilísticos, a contabilidade orçamental, patrimonial e analítica. De seguida, apresentamos o quadro 9.2 onde se evidenciam diferentes operações de registo contabilístico exigidas pelo POC – Educação²⁰⁷, relativamente às entidades integradas no regime geral.

Quadro 9.2 - Operações de registo contabilístico e sua articulação com a contabilidade orçamental, patrimonial e analítica

	Contabilidade Orçamental	Contabilidade Patrimonial	Contabilidade Analítica
Aprovação do Orçamento	x	-	-
Modificações Orçamentais	x	-	-
Cabimento	x	-	-
Compromisso	x	-	-
Processamento da Despesa	x	x	-
Processamento da Despesa que seja imediatamente um custo	x	x	x
Pagamento de uma Despesa	x	x	-
Liquidação da Receita	x	x	-
Cobrança da Receita	x	x	-
Empréstimos	x	x	-
Despesas correntes, custos do exercício	x	x	x
Receitas correntes, proveitos do exercício	x	x	x
Balanço Inicial	-	x	-
Doações em espécie	-	x	-

²⁰⁷ Salienta-se que não ficam esgotadas ao nível da contabilidade patrimonial e analítica todas as operações possíveis.

Quadro 9.2 - Operações de registo contabilístico e sua articulação com a contabilidade orçamental, patrimonial e analítica (Continuação)

	Contabilidade Orçamental	Contabilidade Patrimonial	Contabilidade Analítica
Abates	-	x	-
Reavaliações	-	x	-
Concessões	-	x	-
Conclusão obras em Curso	-	x	-
Apuramento do IVA	-	x	-
Operações de Tesouraria	-	x	-
Amortizações	-	x	x
Provisões	-	x	x
Consumos de materiais e mercadorias	-	x	x
Acréscimos de custos	-	x	x
Outros Custos não Despesa do exercício	-	x	x
Imputação de Custos Indirectos pelas diferentes funções e actividades.	-	-	x

Fonte: Adaptado de Cravo *et al.* (2001:295-297) e Carvalho *et al.* (1999:255).

No quadro resumo apresentado, estão evidenciados o impacto que tem nos três sistemas contabilísticos, as diferentes operações referidas. Relativamente à contabilidade orçamental e patrimonial, tanto as contas como a sua movimentação, já foram genericamente apresentadas anteriormente no nosso trabalho, embora o POC-Educação apresente algumas particularidades no tratamento contabilístico de operações específicas. Quanto à contabilidade analítica, iremos, de seguida, apresentar uma proposta, de acordo com o plano sectorial para a educação.

Citando Caiado (2002) e Pereira e Franco (2001), a organização da contabilidade das entidades, pode envolver várias formas de ligação ou articulação entre a contabilidade patrimonial²⁰⁸ e a contabilidade analítica²⁰⁹, em que se distinguem:

²⁰⁸ Designada pelos autores por contabilidade geral, ou contabilidade financeira ou contabilidade externa.

- Os sistemas monistas, o radical ou único indiviso e o diviso²¹⁰, onde não há separação nítida das duas contabilidades, formando um único sistema que abrange as operações internas e as externas. Nestes sistemas, a contabilidade interna encontra-se integrada na contabilidade patrimonial, ou seja, a par das contas da contabilidade externa existem as contas da contabilidade interna;
- Os sistemas dualistas, o duplo contabilístico e o duplo misto. O método misto caracteriza-se pela contabilidade analítica se processar separadamente da contabilidade patrimonial, através de registos e mapas, não se efectuando a obtenção da informação por partidas dobradas. No sistema duplo contabilístico existe efectivamente duas contabilidades, isto é, dois sistemas distintos de contas, um para a contabilidade patrimonial e, outro para a contabilidade analítica, não se podendo nunca, movimentar as contas da contabilidade patrimonial por contrapartida de contas da contabilidade analítica. O registo contabilístico na contabilidade analítica, pelo método digráfico, ou de partidas dobradas, de todos os custos e proveitos relevados na contabilidade patrimonial, é efectuado através de contas reflectidas²¹¹ que deverão ter designação e âmbito idêntico às da classe 6 e 7 do POCP²¹². Estas contas asseguram a articulação em partidas dobradas da contabilidade patrimonial com a contabilidade analítica. São o reflexo dos custos e proveitos registados na contabilidade patrimonial e por isso os débitos das contas de custos aparecem sobre a forma de créditos para permitir o movimento a débito de outra conta da classe 9 e os créditos das contas de proveitos aparecem sobre a forma de débitos para permitirem o crédito de uma conta da classe 9.

O plano de contas na classe 9, de acordo com o POC – Educação, deve permitir o registo:

- “Dos custos de cada actividade ou serviço interno;
- Dos custos previsionais por cada produto ou serviço final;

²⁰⁹ Designada por contabilidade interna em Caiado (2002:397).

²¹⁰ Também designado por monista moderado (Caiado, 2002).

²¹¹ Também designadas por “contas de enlace” e “contas de ligação” (Cravo *et al.*, 2001:333).

²¹² Neste sistema, a contabilidade patrimonial processa-se de acordo com o “sistema de apuramento do resultado global (diferença entre os proveitos e ganhos e custos e perdas) e a contabilidade interna releva as operações internas de apuramento dos custos dos produtos, de análise dos resultados, etc” Caiado (2002:408), existindo para isso, na contabilidade interna, contas de ligação designadas de contas reflectidas.

- Dos custos reais por cada produto ou serviço final;
- Dos desvios entre os custos previsionais e os custos reais;
- Dos proveitos identificados com uma actividade, respectivos custos e resultados;
- Dos custos não imputados (por exemplo custos extraordinários)” (POC-Educação ponto 2.8.2).

Ou seja, este plano refere que devem ser criadas contas ou subcontas para efectuar os registos anteriormente apresentados, o que reforça a obrigatoriedade deste sistema contabilístico ser efectuado em partidas dobradas.

Por outro lado, existe a necessidade de, por produto, serviço ou actividade, se obter informação dos custos directos e indirectos, totais do exercício económico e do custo total acumulado de actividades, produtos ou serviços com duração plurianual ou não coincidentes com o exercício económico. É ainda necessário, obter os custos com pessoal docente e não docente, funcionamento, amortizações, provisões e outros custos. Logo, com o modelo previsto, os custos por natureza evidenciados na contabilidade patrimonial vão ser reclassificados na contabilidade analítica²¹³ em: Pessoal docente; Pessoal não docente; Funcionamento; Amortizações e provisões; e Outros custos.

Partilhando da proposta de Cravo *et al.* (2001), de que a contabilidade analítica, à semelhança da patrimonial e orçamental, deve registar as operações em sistema digráfico e utilizar o sistema dualista para articular a contabilidade patrimonial com a analítica, iremos com base no plano de contas proposto pelos autores, evidenciar as contas movimentadas e a forma como através delas se obtém a informação pretendida²¹⁴.

De acordo com o POC–Educação as contas reflectidas serão relativas a valores reais e previsionais. De seguida, apresenta-se a designação considerada para estas contas e o movimento previsto para os registos necessários:

- Designação das contas reflectidas, de acordo com Cravo *et al.* (2001:353):

²¹³ Citando Cravo *et al.* (2001:294), “A Contabilidade Analítica reclassifica os custos e os proveitos em funções, actividades ou serviços”.

²¹⁴ Ou seja, todos os custos já referidos e que permitirão não só preencher os mapas modelo A1 a A8, como obter indicadores a incluir no relatório de gestão para a análise da eficiência, eficácia e economia.

- “90 – Contas reflectidas
 - 901 – Custos reais reflectidos
 - 902 – Proveitos reais reflectivos
 - 903 – Existências reflectidas
 - 906 – Custos previsionais reflectidos
 - 907 – Proveitos previsionais reflectidos”.

Os movimentos previstos para o registo contabilístico nas contas reflectidas:

- Pelos custos reais reflectidos: movimentada a crédito pelos custos reais da contabilidade patrimonial que vão ser diariamente reflectidas na contabilidade analítica;
- Existências iniciais reflectidas: movimentada a crédito pelas existências iniciais no início do ano lectivo, das actividades não terminadas ou bens e produtos em vias de fabrico;
- Proveitos reais reflectidos: movimentada a débito pelo registo dos proveitos reais da contabilidade patrimonial, que vão ser diariamente reflectidos na contabilidade analítica;
- Pelos custos previsionais reflectidos: Estas contas são movimentadas a débito no início do ano lectivo pelos custos provisórios por actividade;
- Proveitos previsionais reflectidos: Estas contas são creditadas no início do ano lectivo pelo registo dos proveitos previsionais.

Relativamente à designação e movimentação das outras contas do plano de contas da contabilidade analítica, genericamente poderemos dizer que:

- Para as actividades auxiliares, a conta atribuída por Cravo *et al.* (2001), é a 91, sendo posteriormente necessário, por cada actividade auxiliar identificada, criar uma codificação específica com o acréscimo de dois dígitos, tal como se refere de seguida a título de exemplo: 9101 – Órgãos de gestão ou, 9102 – Centro de documentação.
- A movimentação das contas destinadas às actividades auxiliares é a seguinte:
 - A débito: Custos reais reflectidos;
 - A crédito: A repartição periódica (mensalmente) dos custos das secções auxiliares pelas actividades finais.

Nota: o saldo destas contas é normalmente nulo. A ter saldo devedor, é porque ainda não foram repartidos todos os custos das actividades auxiliares pelas principais. Assim, a subconta de uma actividade auxiliar tem sempre quatro dígitos, sendo que os dois primeiros são a conta inerente a este tipo de actividades (91) enquanto que os dois seguintes identificam qual a actividade auxiliar que se quer representar. No exemplo apresentado seria: 01 – Órgãos de gestão ou 02 – Centro de documentação.

- As contas e designações consideradas para as actividades principais, de acordo com Cravo *et al.* (2001) são as seguintes:

- 92 – Custos das Actividades – Ensino
- 93 – Custos das Actividades – Investigação
- 94 – Custos das Actividades - Apoio aos utentes
- 95 – Custos das Actividades – Prestação de serviços
- 96 – Custos das Actividades – Outras actividades
- 97 – Custos das Actividades – Produção para a própria entidade

No apuramento do custo das actividades principais, devem ser identificados, para além dos custos directos, os custos comuns e os custos indirectos. Por exemplo, são custos comuns do Ensino, as amortizações das salas de aulas, exclusivamente destinadas ao Ensino, mas às quais não estão afectos cursos. São custos indirectos, das actividades finais, os custos das actividades auxiliares.

- As contas destinadas às actividades principais têm a seguinte movimentação:

- A débito:
 - No início do ano lectivo, pelo valor das existências iniciais de actividades não terminadas ou produtos em vias de fabrico;
 - Diariamente, pelos custos directos das actividades;
 - Repartição periódica (mensalmente) dos custos das secções auxiliares, pelas actividades finais.
- A crédito: no início do ano lectivo, pelos custos previsionais por actividade.

Nota: em cada uma destas contas, o total dos movimentos a débito correspondem ao somatório dos custos directos, indirectos e comuns correspondentes a essa actividade principal e o movimento a crédito, corresponde aos seus custos previsionais. Citando Cravo *et al.* (2001), o seu saldo permite evidenciar a eficiência ou ineficiência, sendo a primeira obtida se os custos reais são inferiores aos custos previsionais enquanto que a segunda resulta de se terem custos reais superiores aos custos previsionais²¹⁵. O saldo final de cada conta, por corresponder ao desvio entre o real e o previsto, é um óptimo indicador de gestão, em termos de eficácia (Almeida, 2005).

- As contas destinadas aos custos não incorporados e revelados na conta 99 – Custos não incorporados (devem identificar os custos por grandes grupos (extraordinários,...)), são movimentadas a débito pelos custos directos não incorporados (registo diário).

- O registo dos proveitos deve evidenciar se os mesmos são directos ou indirectos, pelo que, a conta 98 – Proveitos, se deve subdividir tendo em conta essa necessidade registando-se nas subcontas: 981 os proveitos directos e na 982 os indirectos, estando prevista a seguinte movimentação:

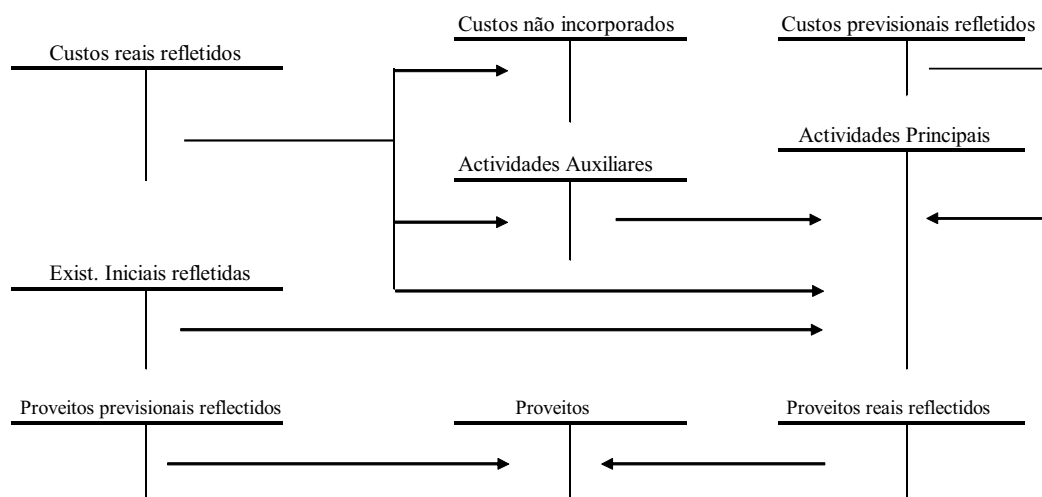
- A débito: No início do ano lectivo pelos proveitos previsionais;
- A crédito: Registo diário dos proveitos.

Nota: os movimentos a débito correspondem aos proveitos previsionais e o movimento a crédito corresponde aos proveitos reais. Citando Cravo *et al.* (2001), o seu saldo permite evidenciar a eficácia ou ineficácia, sendo a primeira obtida se os proveitos reais são maiores que os proveitos previsionais enquanto que a segunda resulta de se ter proveitos reais inferiores aos proveitos previsionais.

Genericamente, no esquema que se apresenta, na figura 9.1, evidencia-se a movimentação das contas de custos e proveitos, de acordo com o plano de contas na classe 9, apresentado por Cravo *et al.* (2001).

²¹⁵ De acordo com os autores citados, esta afirmação só é verdadeira no pressuposto que os valores previsionais foram correctamente calculados tanto para os custos como para os proveitos.

Figura 9.1 – Esquema de contabilização em sistema dualista



Fonte: Adaptado de Cravo *et al.* (2001:332).

No POC-Educação, o ano económico da contabilidade analítica é o ano escolar²¹⁶, o da contabilidade orçamental, o ano civil mais o período complementar e a contabilidade patrimonial é o ano civil, logo existe um desfasamento temporal entre o ano económico dos três sistemas contabilísticos o que pode trazer problemas na comparação da informação contabilística (Costa e Silva, 2007). Marques e Rodrigues (2006) referem que se deve salvaguardar a análise comparativa dos três sistemas contabilísticos.

9.2 – Os documentos de prestação de contas e a análise da eficiência e economia

O POC – Educação, relativamente à prestação de contas, distingue os documentos de prestação de contas do regime geral, do regime simplificado e dos grupos públicos. De

²¹⁶ No Ensino Superior, uma vez que o último período de avaliações ocorre em Setembro, concordamos com Cravo *et al.* (2001), de que o ano escolar deve corresponder ao período que vai de 1 de Outubro do ano N, a 30 de Setembro do ano N+1.

acordo com o ponto 1 e 2 do artigo 4º e o ponto 2 do artigo 5º, os documentos de prestação de contas²¹⁷, evidenciados no quadro 9.3, são respectivamente:

Quadro 9.3 – Documentos de prestação de contas

Entidades Contabilísticas		Grupos Públicos ²¹⁸
Regime Geral ²¹⁹	Regime Simplificado ²²⁰	
Balanço		Balanço Consolidado
Demonstração de Resultados		Demonstração de Resultados por Natureza Consolidados
Mapas de Execução Orçamental da Receita e da Despesa	Mapas de Execução Orçamental da Receita e da Despesa	
Mapas de Fluxos de Caixa		
Mapa da Situação Financeira		
Anexos às Demonstrações Financeiras		Anexos às Demonstrações Financeiras Consolidadas
Relatório de Gestão	Relatório de Gestão	Relatório de Gestão Consolidado
Parecer do Órgão Fiscalizador ²²¹		

Fonte: Elaboração própria.

²¹⁷ No artigo 7º da Portaria nº 794/2000, é referido que a publicitação das contas das entidades contabilísticas, no Diário da República, terá de ser efectuada até 60 dias após a sua aprovação. Cravo *et al.* (2001), referem que, este artigo, deveria obrigar a publicitação, às contas consolidadas e não às entidades contabilísticas, uma vez que, o que se pretende é, publicar as contas consolidadas.

²¹⁸ As demonstrações financeiras consolidadas do grupo público não substituem as demonstrações financeiras individuais. São um complemento fundamental na medida em que contribuem para a imagem verdadeira e apropriada das Entidades que compõem o “grupo público” (Caiado *et al.*, 2007:578).

²¹⁹ De acordo com o ponto 5 do artigo 4º, os documentos deverão ser apresentados ao órgão legal ou estatutariamente competente para a sua aprovação; à entidade-mãe, no caso de entidades integradas num grupo público; aos organismos ou entidades a quem devam legalmente ser apresentados ou que tenham competência para os exigir.

²²⁰ De acordo com o ponto 3 do artigo 4º, os documentos referidos deverão ser assinados pelo órgão legal ou estatutariamente competente para a sua apresentação e enviados às entidades competentes em suporte informático.

²²¹ Este parecer deverá ser acompanhado por uma certificação legal das contas, se o referido órgão integrar um revisor oficial de contas, ou um relatório do Conselho Fiscal, caso exista.

De seguida, iremos efectuar uma breve caracterização dos documentos de prestação de contas²²² do regime geral, do POC-Educação:

- **Balanço** – apresenta uma estrutura semelhante à do POCP, tendo ao nível do POC – Educação um maior detalhe nas subcontas da classe quatro, de forma a identificar os bens de terceiros cedidos temporariamente ou adquiridos por locação financeira e os bens em poder de terceiros;
- **Demonstração dos resultados por natureza** – também com um modelo semelhante ao do POCP, apresenta os custos e proveitos classificados por natureza, embora o POC – Educação desagregue as contas referentes a “Transferências correntes concedidas”, “Subsídios correntes concedidos” e “Transferências de capital concedidas”;
- **Demonstração de custos por funções**²²³ – este mapa, segundo Cravo *et al.* (2001), é considerado um instrumento fundamental para a gestão das entidades, quer por melhorar a comparabilidade da informação financeira e outros instrumentos de análise, como permitir a análise de custos por funções, produtos, serviços ou actividades;
- **Mapas de execução orçamental da receita e da despesa**: estes mapas, de elaboração obrigatória apresentam uma estrutura e informação disponibilizada, semelhante à do POCP. No entanto, no que se refere ao mapa da execução orçamental da receita, o plano sectorial, no que se refere às “Receitas cobradas brutas”, evidencia a que diz respeito ao ano e a que se refere a anos anteriores. Estes dois mapas, por classificação económica, evidenciam o grau de execução do orçamento;
- **Mapa de fluxos de caixa** – apresenta as despesas e as receitas desagregadas de acordo com o orçamento. Este mapa evidencia todos os pagamentos e recebimentos que

²²² Carvalho *et al.* (2005:34) refere a propósito do POCAL que “são várias as vantagens do POCP e POCAL terem sido inspirados no POC, nomeadamente no que se refere à Contabilidade Patrimonial e, mais especificamente, no que concerne aos modelos de mapas, às contas, aos critérios de valorimetria e aos princípios contabilísticos. (...)”.

²²³ “O POC-Educação, para além da DRN prevê a elaboração obrigatória da DRF, embora esta se apresente com a designação de Demonstração de Custos por Funções” (Serra *et al.*, 2007:87).

ocorreram no exercício económico, quer os que se reportam à execução orçamental, quer os que dizem respeito a operações de tesouraria, bem como os saldos de gerência anterior e para a gerência seguinte;

- **Mapa da situação financeira** - este mapa não é de aplicação obrigatória (ponto 7.4 do POC-Educação) e evidencia ao nível das receitas, por cada conta, a dotação orçamental, os valores, emitidos ou liquidados, cobrados do ano e anos anteriores, bem como os valores a cobrar. Quanto às despesas, os valores evidenciados por cada conta, dizem respeito às dotações orçamentais processadas e pagas do ano, de anos anteriores e em dívida. No início deste mapa, é evidenciado o saldo da gerência anterior e no final, é evidenciado o total do saldo para a gerência seguinte;

- **Os anexos às demonstrações financeiras** - disponibilizam um conjunto de informações que permitem uma adequada compreensão das situações expressas nas referidas demonstrações ou de qualquer outra situação que, não tendo reflexo nas demonstrações, sejam úteis para a compreensão e avaliação do seu conteúdo. Segundo Franco (1999), têm ainda como função completar, comentar e ampliar os valores apresentados no balanço e na demonstração dos resultados. Relativamente aos anexos às demonstrações financeiras, o POC – Educação, apresenta um conjunto de informações coincidentes com o POCP e que são a caracterização de entidade, as notas ao balanço e à demonstração dos resultados por natureza e as notas sobre o processo orçamental e respectiva execução, acrescentando todavia ao POCP, as notas sobre a contabilidade analítica.

No quadro 9.4 efectuamos a comparação dos anexos às demonstrações financeiras²²⁴ nestes dois planos:

²²⁴ Considerações técnicas, ponto 2.4, do POCP e do POC-Educação.

Quadro 9.4 - Análise comparativa dos anexos às demonstrações financeiras no POCP e no POC – Educação

Pontos coincidentes no POCP e no POC – Educação:
Caracterizações da entidade – os dois planos apresentam sete sub pontos coincidentes e que se prendem com a caracterização, legislação, estrutura organizacional efectiva, descrição sumária das actividades, recursos humanos, organização contabilística e outras informações consideradas relevantes.
Notas ao Balanço e à Demonstração dos Resultados – ambos apresentam trinta e nove sub pontos genericamente com os mesmos objectivos enunciados e oito mapas com estruturas coincidentes, relativos a: amortizações e provisões, reavaliações, avales e garantias, provisões acumuladas, demonstração do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas, demonstração da variação da produção, demonstração dos resultados financeiros e demonstração dos resultados extraordinários.
<p>Notas sobre o processo orçamental e respectiva execução – ambos apresentam seis sub pontos relativos às:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Alterações orçamentais, com um mapa para a despesa e outro para a receita; - Contratação administrativa, onde são apresentados mapas referentes à situação dos contratos e formas de adjudicação; - Execução de programas e de projectos de investimento, com um mapa a evidenciar as fontes de financiamento início e conclusão, previsão do valor total, bem como, a execução financeira no exercício; - Transferências e subsídios, com subdivisão das transferências correntes e de capital no que respeita à despesa e receita, para além dos de subsídios concedidos e dos obtidos; - Aplicações em activos de rendimento fixo e variável, com um mapa para os de rendimento fixo e outro para o variável, (neste último, o POC – Educação não prevê a coluna para os juros vencidos e a receber); - No endividamento, os dois planos apresentam um mapa da situação e evolução da dívida e juros;

**Quadro 9.4 - Análise comparativa dos anexos às demonstrações financeiras no
POCP e no POC – Educação (Continuação)**

De referência exclusiva do POC – Educação
<p>Notas sobre a contabilidade analítica – neste ponto, referido apenas no POC-Educação, são evidenciados os quadros respeitantes aos modelos 1 a 8 e que se referem ao mapa da Demonstração de custos por funções e vinte sete quadros de análise de custos por actividades, agrupados da seguinte forma:</p> <p>A1 – Custo de actividades ou serviços internos de apoio;</p> <p>A2 – Custos da actividade, ensino;</p> <p>A3 – Custo da actividade, investigação;</p> <p>A4 – Custo da actividade, de apoio ao utente;</p> <p>A5 – Custo da actividade, prestação de serviços à comunidade;</p> <p>A6 – Custos de outras actividades;</p> <p>A7 – Custos de produção para a própria entidade;</p> <p>A8 – Mapa de Demonstração de Custos por Funções.</p> <p>Nos quadros relativos às actividades, Ensino, Investigação, Prestação de Serviços e Produção Para a Própria Entidade, estão previstos cinco quadros onde, o primeiro se refere a custos, directos, comuns e indirectos, o segundo, aos custos totais do exercício económico, o terceiro, aos custos totais da actividade/produção concluída ou acabada, o quarto, aos resultados de actividades ou produtos acabados e o quinto, a actividades ou bens ou produtos não concluídos.</p> <p>Na actividade de Apoio aos Utentes estão previstos três quadros onde o primeiro se refere a custos directos, comuns e indirectos, o segundo aos custos totais e o terceiro, aos resultados.</p> <p>Nas Outras Actividades, estão previstos dois quadros onde o primeiro se refere aos custos totais e o segundo a resultados de actividades concluídas.</p>

Fonte: Elaboração própria.

- **Parecer do Órgão Fiscalizador** – “este parecer, deverá ser acompanhado por uma certificação legal de contas, se o referido órgão integrar um revisor oficial de contas, ou um relatório do Conselho Fiscal caso exista” (Cravo *et al.*, 2001:92).

- Relativamente ao **relatório de gestão**, nada é referido no POC – Educação quanto ao seu conteúdo, a não ser na definição dos objectivos da contabilidade analítica, na alínea h), onde refere que esse sistema contabilístico deve “proporcionar ao gestor da instituição pública, informação adequada que permita elaborar indicadores de eficiência, eficácia e economia, a incluir no relatório de gestão” (2.8.1 do POC-Educação). Se se tomar como referência o artigo nº 66 do Código das Sociedades Comerciais (Neto, 2007:73) o relatório de gestão de uma entidade contabilística, à semelhança das sociedades, deve, entre outros que considere relevante, conter pelo menos uma exposição fiel e clara sobre a evolução da actividade que desenvolve, do seu desempenho, das condições do mercado, investimentos, custos, proveitos e actividades de investigação e desenvolvimento, bem como, da descrição dos principais riscos e incertezas com que se defronta, indicando em especial a evolução da gestão nos diferentes sectores em que exerceu actividade e ainda a evolução previsível da organização. De acordo com Franco (1999:44), o relatório de gestão deve conter “apenas informação de natureza qualitativa ou subjectiva, em conformidade com a informação contabilística anual”.

9.3 – A contabilidade analítica e os anexos às demonstrações financeiras

O plano sectorial para a educação apresenta e assenta em pressupostos inovadores para a contabilidade analítica. Ao longo da sua história, este sistema contabilístico tem tido um grau de compromisso e cumplicidade elevadíssimo com a organização onde está implementada, privilegiando o utilizador interno para preparação e apresentação da informação e não a comparabilidade e normalização entre os pares do sector.

Relativamente aos anexos às demonstrações financeira, o POC-Educação estabelece a forma como a informação fornecida por este sistema contabilístico deve ser divulgada, apresentando o mapa de demonstração dos custos por funções ou actividades, bem como os outros quadros, que correspondem aos Modelos A1 a A8.

Quanto aos modelos referido, iremos de seguida apresentar uma síntese da informação disponibilizada:

- Este modelo engloba dois quadros distintos. Ainda que ambos sejam relacionados com as actividades e serviços internos de apoio, o primeiro está associado ao apuramento dos custos directos de cada actividade de apoio identificada e o segundo, refere-se à repartição dos custos directos das actividades de apoio, pelas actividades finais.

No quadro 9.5, apresenta-se a estrutura proposta no POC-Educação para as actividades ou serviços de apoio (quadro A11 do POC-Educação):

Quadro 9.5 – Actividades ou serviços de apoio (custos directos) (quadro A11 do POC-Educação)

Unidades monetárias - Euros

Actividade ou Centro de Custo	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total de Custos	Critérios de repartição
Total							

Fonte: Cravo *et al.* (2001:136).

Caracterizado por incluir apenas os custos directos de cada actividade ou serviço de apoio, este quadro evidencia em cada uma das actividades identificadas na entidade contabilística, os custos com pessoal docente, pessoal não docente, funcionamento, amortizações e provisões e, outros custos. O total de custos directos de cada actividade auxiliar, de acordo com a metodologia proposta no POC-Educação, vai ser repartido pelas actividades finais, de acordo com os critérios de repartição seleccionados²²⁵.

Em nosso entender, aqui pode surgir uma questão que ponha em causa a validade dos custos das actividades finais. Sempre que exista coincidência entre actividades de apoio e centros de custos da organização, face às características de um centro de custos onde

²²⁵ Ainda que, de acordo com o previsto no POC-Educação, a base de repartição de custos, considerada como primária, seja, a que resulta da relação das horas de actividade, com o total de horas possíveis.

os custos são agrupados por serem homogéneos e se referirem a operações idênticas²²⁶, estamos muito mais perante o método das secções homogéneas onde se efectuam repartições intermédias através de critérios que se aproximam da unidade de imputação mais do que do gerador de custo, uma vez que normalmente num centro de custos se desenvolvem várias actividades de pequena dimensão. O problema deixa de existir se, em cada centro de custo, houver apenas uma actividade relevante. O critério de repartição é o que efectivamente gera o custo.

A correcta definição das actividades é um dos objectivos básicos para que o modelo de contabilidade analítica obtenha a informação adequada para orientar a tomada de decisões na gestão económica das instituições de ensino superior (Díaz *et al.*, 2007). A ambição de informação por parte dos gestores pode conduzir a sistemas exageradamente grandes o que exige um grande detalhe ao nível das actividades e dos geradores de custo, sendo por isso fundamental que a concepção do modelo se adapte às efectivas necessidades da organização e aos recursos de que dispõe (Martins e Rodrigues, 2004).

De seguida, apresenta-se o quadro 9.6 onde se vai evidenciar a repartição de cada actividade auxiliar, pelas actividades finais (quadro A12 do POC-Educação):

Quadro 9.6 – Repartição pelas actividades finais dos custos directos de actividades internas de apoio (quadro A12 do POC-Educação)

De ____/____/____ a ____/____/____ (ano, mês, dia)

Unidades monetárias - Euros

Actividade Final	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total 2
Total 1						

Fonte: Cravo *et al.* (2001:136).

²²⁶ A organização em secções homogéneas, segundo (Pereira e Franco, 2001), depende entre outros, da possibilidade de definir unidades de medida da actividade para os custos agrupados e desses custos serem ou não homogéneos, por se referirem a operações idênticas.

Neste mapa surgem dois tipos de totais:

- O total 1, onde por cada custo evidenciado, deve ser apresentada a parte correspondente a cada actividade final e cujo somatório tem de ser igual ao total referido no quadro modelo A11 do POC-Educação e,
- O total 2, que por actividade principal, expressa a parte que lhe foi atribuída dos custos das actividades auxiliares.

O correspondente de cada custo por função em cada actividade final, vai surgir no mapa de cada uma dessas actividades, denominado “Custos directos, comuns e indirectos”, com a designação de “custos indirectos das actividades de apoio”, dado que, “na fase final de apuramento dos custos, o custo das actividades intermédias são considerados custos indirectos ou comuns a várias actividades finais” (Cravo *et al.*, 2001:328).

Relativamente às Actividades Principais, Ensino, Investigação, Prestação de Serviços e Custos de Produção para a Própria Entidade, estão previstos, no POC-Educação, os mapas modelo A2, A3, A5 e A7, cuja informação a divulgar assentam em cinco mapas distintos, mas com objectivos semelhantes nas quatro actividades referidas, pelo que, apresentaremos apenas a estrutura dos quadros referentes à actividade Ensino.

- Modelos A2, mapas de custos da actividade Ensino;

No quadro A21 – Ensino (custos directos, comuns e indirectos) do POC-Educação, que apresentamos de seguida no quadro 9.7, está previsto, por curso, turma e/ou disciplina, evidenciar os custos directos com pessoal docente, pessoal não docente, funcionamento, amortizações e provisões e outros.

Os custos comuns, referem-se a custos que se identificam integralmente com a actividade ensino, mas que são comuns a vários cursos, turmas e/ou disciplinas, devendo ser posteriormente repartidos, sendo explicado o critério de repartição.

Os custos indirectos são os custos atribuídos à função Ensino, no quadro A12 do POC-Educação. Estes custos devem também ser repartidos pelas diferentes actividades de ensino e ser explicado o critério de repartição utilizado.

Quadro 9.7 – Actividade Ensino - (custos directos, comuns e indirectos) (quadro A21 do POC-Educação)

De ____/____/____ a ____/____/____ (ano, mês, dia)

Unidades monetárias - Euros

Curso, turma e/ou disciplina	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total de Custos
Custos Comuns						
Total						
Custos Indirectos de Actividades de Apoio						

Fonte: Cravo *et al.* (2001:137).

Com a informação obtida neste mapa e a repartição dos custos comuns e indirectos da actividade Ensino pelas actividades que a compõem, obtém-se a informação que nos permite efectuar o quadro A22 do POC-Educação, apresentado no nosso quadro 9.8, que refere os custos totais do exercício económico do Ensino.

Por cada actividade do Ensino, através do total de custos e do nº de alunos correspondentes, obtém-se o custo por aluno, do exercício económico.

Quadro 9.8 – Ensino (custos totais do exercício económico) (quadro A22 do POC-Educação)

De ____/____/____ a ____/____/____ (ano, mês, dia)

Unidades monetárias - Euros

Curso, turma e/ou disciplina	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total	Nº de Alunos	Custo por Aluno
Total								

Fonte: Cravo *et al.* (2001:137).

Quanto ao quadro A23 do POC-Educação, ele apresenta, pelas diferentes actividades do Ensino, os custos totais do exercício económico das actividades concluídas, ou seja, todos os custos acumulados no exercício económico em análise, respeitantes a essas actividades.

Quadro 9.9 – Ensino (custos totais de actividades concluídas) (quadro A23 do POC-Educação)

Em ____/____/____ (ano, mês, dia)

Unidades monetárias - Euros

Curso, turma e/ou disciplina	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total	Nº de Alunos	Custo por Aluno
Total								

Fonte: Cravo *et al.* (2001:137).

No quadro A24 do POC-Educação, por curso, turma e/ou disciplina, após evidenciar-se a data de início e fim das actividades concluídas, comparam-se por cada uma delas:

- Proveitos directos com os custos totais reais para se obter a percentagem de cobertura dos proveitos; e
- Custos totais reais (que são o somatório dos custos reais de exercícios anteriores com os custos reais do exercício), com os custos totais previsionais, apurando-se o valor percentual do desvio dos custos. No que se refere aos custos previsionais, deve ser explicitado se são, custos padrão, orçamentais, históricos, de actividades similares de mercado, ou outras.

Quadro 9.10 – Ensino (Resultados totais de actividades concluídas) (quadro A24 do POC-Educação)

Em ____/____/____ (ano, mês, dia)

Unidades monetárias - Euros

Curso, turma e/ou disciplina	Início	Fim	Custos totais previstos	Custos reais de exercícios anteriores	Custos reais do exercício	Custos totais reais	Proveitos directos	% cobertura dos proveitos	% de desvio dos custos
Total									

Fonte: Cravo *et al.* (2001:138).

Quanto ao quadro A25 do POC-Educação, são evidenciadas por curso, turma e/ou disciplina, os custos com pessoal docente e não docente, funcionamento, amortizações e provisões e outros, de todas as actividades de Ensino ainda não concluídas. No

quadro é ainda salientado através dos custos totais de cada actividade e do número de alunos, o custo por aluno, das actividades não concluídas.

Quadro 9.11 – Ensino (Custos totais de actividades não concluídas) (quadro A25 do POC-Educação)

Em ____ / ____ / ____ (ano, mês, dia)

Unidades monetárias - Euros

Curso, turma e/ou disciplina	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total	Nº Alunos	Custo por Aluno
Total								

Fonte: Cravo *et al.* (2001:138).

- Modelos A3, aos mapas de custos da actividade Investigação;

Tal como já foi referido, neste modelo, os quadros apresentados são semelhantes aos apresentados na actividade principal Ensino, com os ajustamentos necessários devido às actividades desenvolvidas no Ensino não serem iguais às previstas na Investigação.

A título de exemplo do que acabamos de referir, citamos o quadro A32 – Investigação (custos totais do exercício económico), onde após a obtenção dos custos totais do exercício económico, através da definição da unidade e número de unidades de imputação, se calcula o custo por unidade de imputação. Exemplo, se a actividade fosse “doutoramento”, a unidade de imputação fosse “o número de teses de doutoramento” e as teses de doutoramento fossem 6, então o custo por unidade de imputação, resultaria do quociente entre o custo total dessa actividade, e as seis teses referidas.

Relativamente aos quadros A33 - Investigação (custos totais de actividades concluídas), A34 - Investigação (Resultados de actividades concluídas) e A35 - Investigação (custos totais de actividades não concluídas), a informação apresentada por quadro, é relativamente à actividade de Investigação, a mesma que a evidenciada na de Ensino, ajustada às actividades de investigação.

- Modelos A4, aos mapas de custos da actividade de apoio aos utentes;

Nesta actividade, estão previstos apenas três quadros:

O quadro A41 - Actividades de apoio aos utentes (custos directos, comuns e indirectos), tal como nas actividades de Ensino e Investigação, apresenta, por cada actividade de apoio ao utente, os custos directos, comuns e indirectos de actividades de apoio, os custos com pessoal docente e não docente, funcionamento, amortizações e provisões e outros;

O quadro A42 - Actividades de apoio aos utentes (custos totais), também nesta actividade evidencia os custos totais e por unidade de imputação de cada actividade de apoio aos utentes;

No quadro A44 - Actividades de apoio aos utentes (resultados) é também evidenciado, por actividade de apoio aos utentes, a percentagem de cobertura dos proveitos e o valor percentual do desvio dos custos.

- Quanto aos Modelos: A5 - mapas de custos da actividade prestação de serviços e A7 - mapas de custos de produção para a própria entidade, por apresentarem, tal como o Ensino e a Investigação, mapas onde se evidenciam:

- Custos directos, comuns e indirectos;
- Custos totais do exercício económico;
- Custos totais de actividades concluídas;
- Resultados de actividades concluídas; e
- Custos totais de actividades não concluídas,

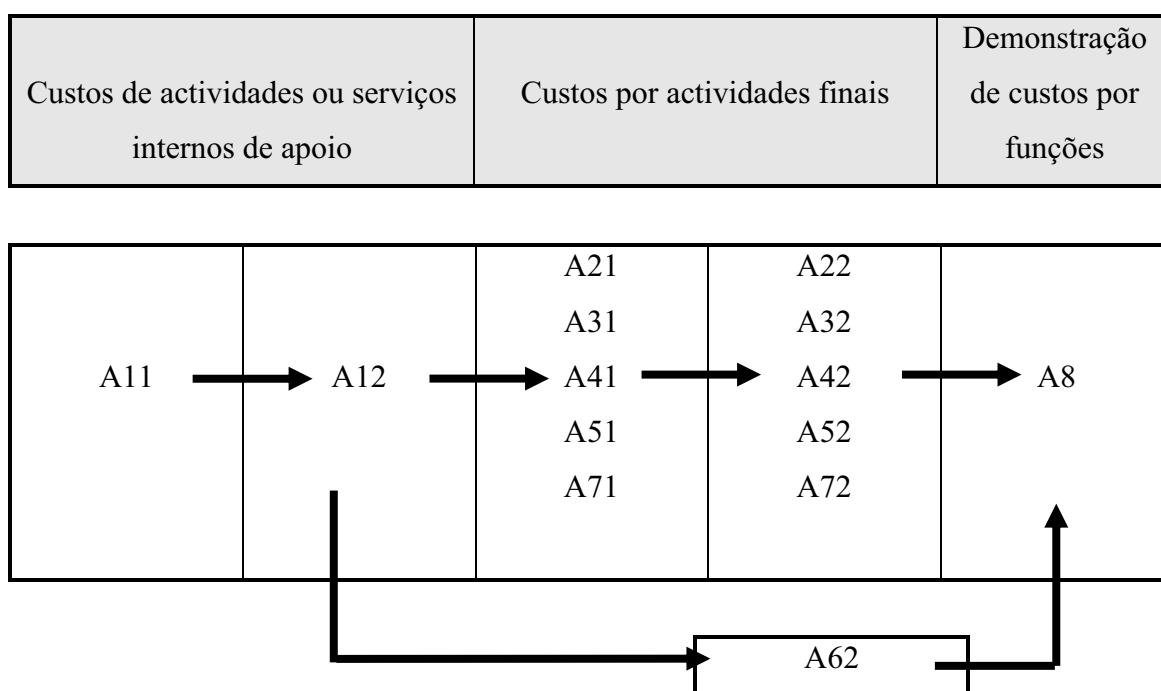
cujos objectivos e forma de os divulgar, são em tudo semelhantes, não os iremos desenvolver.

- Os Modelos A6, mapas de custos de outras actividades, apresentam apenas dois quadros, um denominado A62 – Outras actividades (custos totais) onde por actividade identificada se incluem todos os custos referentes a pessoal docente e não docente, funcionamento, amortizações e provisões e outros, que não tenham sido incluídas nas outras actividades. O quadro A64 - Outras actividades (resultados de actividades concluídas) é em tudo semelhante aos quadros com o mesmo objectivo, nas actividades

referidas anteriormente, devendo também neste mapa ser explicado a forma como se obteve o custo previsional apresentado.

Tendo presente o conjunto de quadros referenciados e os objectivos de cada um, iremos de seguida apresentar esquematicamente a forma como a partir da sua informação, se obtém a Demonstração de custos por funções de acordo com o POC-Educação, onde A2 representa a actividade, Ensino; A3, a Investigação; A4 a de Apoio aos Utentes; A5, a Prestação de Serviços; A6 as Outras Actividades; e A7 a Produção para própria entidade:

Figura 9.2 – Sequência da informação obtida nos mapas da contabilidade analítica modelo A1 a A8, para a obtenção da Demonstração de custos por funções



Fonte: Elaboração própria.

- Modelos A8, mapa de Demonstração dos custos por funções.

Este mapa, cuja estrutura se apresenta de seguida, no quadro 9.12, tal como é referido nas suas notas explicativas, tem de incluir todos os custos suportados pela entidade durante o exercício económico, evidenciando por cada função ou actividade, o valor

Quadro 9.12 – Demonstração de custos por funções (Modelo 8 do POC-Educação)

Unidades monetárias - Euros

Função ou actividades	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total de Custos
Total						

O mapa da Demonstração de custos por funções inclui todos os custos do exercício económico, por actividade final. Uma boa gestão das actividades exige a medição, análise, avaliação, seguimento e controlo dos custos.

Quadro 9.13 – Mapas informativos por actividades principais

Mapas informativos por Actividades Principais						
	A2	A3	A4	A5	A6	A7
Custos totais por actividades concluídas	A23	A33	-	A53	-	A73
Resultados das actividades concluídas	A24	A34	A44	A54	A64	A74
Custos totais por actividades não concluídas	A25	A35	-	A55	-	A75

Sintetizando, nos Anexos às demonstrações financeiras, o POC – Educação, no ponto 9.4, apresenta os Mapas Modelo A1 a A8, obtidos através do sistema de contabilidade analítica, apresentando para cada quadro, a estrutura, a informação pretendida e as notas

explicativas, concretizando, ainda, a forma como a informação fornecida por este sistema contabilístico deve ser divulgada.

A implementação de um modelo contabilístico como o previsto no POC-Educação, carece para além de um sistema informático adequado, de recursos humanos altamente qualificados em contabilidade. Citando Marques (2003), a implementação do modelo contabilístico previsto no POC-Educação, é simultaneamente um desafio e uma oportunidade de mudança (...).

Reconhecendo a importância e o acréscimo de informação que é fornecida pelos mapas da contabilidade analítica nos anexos às demonstrações financeiras, considera-se de extrema importância que, perante o conjunto de informação obtida, em vinte e sete quadros (Modelo A1 a A8) e na Demonstração de custos por funções, face às características e necessidades dos diferentes utilizadores, se apresente informação sintética e de fácil leitura, para a análise da eficiência, eficácia e economia.

9.4 – A contabilidade analítica e os indicadores no relatório de gestão

Independentemente do destinatário da informação, a contabilidade analítica proposta pelo POC-Educação, informa sobre os custos (directos, indirectos e comuns) das actividades, por cada uma das classificações funcionais dos custos: pessoal docente, pessoal não docente, funcionamento, amortizações e provisões e outros.

Relativamente aos utilizadores internos, a informação com origem na contabilidade analítica permite simultaneamente o acompanhamento e controlo do custo total e da sua formação em cada uma das actividades, bem como o cálculo de indicadores de gestão a incluir nos *tableaux de bord*, permitindo a gestão efectiva das actividades, tanto pela análise dos desvios, medidas correctivas e seu impacto, como pela avaliação da eficiência, eficácia e economia com que estão a ser geridos os recursos.

Ao nível dos utilizadores externos, que procuram informação agregada e genérica sobre os recursos aplicados e resultados conseguidos pela entidade, a publicação dos mapas modelo A1 a A8, num total de vinte e oito quadros, vai informar por actividade, de

forma exaustiva, a formação do custo do ano e de exercícios anteriores e nalgumas actividades, compara os custos com os proveitos, o que, se por um lado, torna mais transparente a forma como foram aplicados os recursos, por outro, reforça a necessidade e importância de no relatório de gestão se apresentar uma bateria de indicadores de gestão que, adequadamente estandardizados, permitam efectuar análises comparativas. De acordo com o POC-Educação, a contabilidade analítica deverá com a informação fornecida apoiar o seu cálculo. Salientamos, todavia, que a análise da eficiência, eficácia e economia, não pode ser efectuada exclusivamente através de indicadores cuja fonte seja o sistema contabilístico. (Entre os utilizadores externos, de natureza e necessidades bem diferentes, encontram-se os órgãos de controlo externo fortemente preocupados com a garantia da legalidade²²⁷, os cidadãos²²⁸ que necessitam conhecer a forma como foram geridos os dinheiros públicos e ainda, os dirigentes políticos²²⁹).

A normalização existente na administração pública em Portugal, não assentou num modelo normalizado de cálculo de custos, nem numa bateria de indicadores de gestão estandardizados por sector, que permita levar a cabo análises comparativas das entidades de cada plano sectorial. No sector da educação, o POC-Educação refere que a informação da contabilidade analítica deve permitir calcular indicadores a incluir no relatório de gestão, mas deixa ao critério da instituição, os indicadores a apresentar. Pensamos que seria de extrema relevância, para o cumprimento dos objectivos deste plano sectorial, quer ao nível das instituições, quer da comparabilidade entre pares do sector, que fosse apresentada uma bateria de indicadores, como referenciais dos objectivos nacionais. Marques e Almeida (2005) salientam a utilidade de se estabelecerem critérios comuns entre instituições, para a definição dos indicadores, de molde a ser viável, a comparação entre elas. Os mesmos autores afirmam ainda que, a possibilidade de exploração dos sistemas de indicadores, fica sujeita à utilização

²²⁷ Julve (1999), afirma que, é necessário ampliar o alcance do controlo externo do sector público e orientá-lo cada vez mais para aspectos relacionados com a qualidade dos serviços públicos prestados, sua economia e eficiência nos processos.

²²⁸ Mintzberg (1996), a propósito da relação do cidadão com o Estado, refere que este pode ser simultaneamente, também consumidor, cliente e sujeito passivo, ou seja, financiador.

²²⁹ Marques e Almeida (2005) referem que estes utilizadores pretendem dispor de informação que lhes permita avaliar as universidades (e politécnicos, acrescentamos nós) sobre a sua competência, se os objectivos previstos estão a ser alcançados e com que custos.

conjunta das mesmas baterias por parte do maior número possível de instituições, acrescentado que os indicadores podem tornar-se numa valiosa ferramenta de melhoria, para além de fornecerem informação à sociedade e apoiarem o processo decisório.

Pretendemos neste capítulo desenhar um conjunto de indicadores de gestão, calculados com a informação obtida na contabilidade analítica e que, quando divulgados no relatório de gestão, contribuam para a criação de instrumentos fundamentais para avaliação da eficiência, eficácia e economia, das instituições do ensino superior público em Portugal. Nesta proposta, de acordo com Díaz *et al.* (2005), das características apresentadas pelos indicadores de gestão, vamos dar especial relevância, pela repercussão que têm na sua aplicação, a representatividade que permite ao indicador reflectir o mais exactamente possível a realidade que está a ser objecto de medição e a facilidade de cálculo, que implica que a entidade pública, com os sistemas de informação que tem disponível, os consiga calcular. Desta forma, pretende-se não correr o risco de desenhar indicadores não calculáveis pela dificuldade ou custo de se obter os dados necessários (Marques e Almeida, 2005).

Quanto aos indicadores de gestão que iremos propor, pela simplificação da leitura, facilidade de utilização e capacidade de resposta aos objectivos do POC-Educação, serão indicadores de eficiência, eficácia e economia, que podem, por sua vez, ser simultaneamente indicadores de resultados, processos e estrutura²³⁰.

- Indicadores de economia: entendendo a economia, como a racionalidade do custo em relação com os preços de aquisição dos factores produtivos, apresenta indicadores, tais como, incremento de custos e relação custo/orçamento. Os indicadores de economia permitem determinar o grau de racionalização dos custos dos consumos no processo de transformação, tendo em conta do ponto de vista qualitativo, as condições de quantidade, qualidade e oportunidade de consumos (Rivera, 2003).

²³⁰ Dado que, os indicadores de resultados são obtidos através da comparação dos resultados reais com os resultados esperados, sendo normalmente indicadores de eficácia, os de processo, por serem indicadores que valorizam aspectos relacionados com as actividades e suas eficiências e os de estrutura que são indicadores que relacionam o custo e a utilização que se faz dos recursos, e por isso, basicamente indicadores de economia.

- Indicadores de Eficácia: a eficácia, ou cumprimento dos objectivos ou metas definidas relativamente à missão, têm indicadores como custos por actividade, nível de planos alcançados, cumprimento de custo previsto por unidade. Estes indicadores permitem medir o grau de cumprimento de produção, custos de actividades, projectos, planos, metas e custos. Os indicadores de eficácia expressam os objectivos previstos e as realizações (Marques e Almeida, 2005).

- Indicadores de Eficiência: a eficiência faz referência à optimização dos processos e identifica-se com os serviços prestados em função da optimização dos factores utilizados. Exemplo de indicadores de eficiência, será a rentabilidade operacional, produtividade, custo por actividade, etc. Os indicadores de eficiência permitem medir a relação entre os recursos consumidos e os resultados obtidos no processo produtivo (Rivera, 2003). A eficiência é concebida como a relação entre os resultados alcançados, consequência da actuação dos organismos e o consumo de recursos originado pela execução das mesmas (Díaz *et al.*, 2005).

A justificação da opção pelos indicadores que iremos apresentar, prende-se por um lado, pela necessidade de efectuar o controlo do grau de cobertura dos custos ou nível de auto financiamento e efectiva gestão das actividades, consequência do cariz social dos estabelecimentos de ensino superior público e por outro, pelo peso que tem nos custos totais, o custo com pessoal, nomeadamente os custos com pessoal docente. Alerta-se ainda que, para a aplicação dos indicadores que se apresentam, é necessário que seja definida claramente a forma de cálculo do total das horas de actividade das instituições de ensino superior, bem como, a afectação das horas de pessoal docente às actividades. Sem estas definições, não fica garantida a comparabilidade entre instituições. O elevado volume de recursos afectos às instituições de ensino superior, exige que estas respondam sobre o uso que deles fazem, mediante sistemas de informação transparentes, devendo dispor de poderosas ferramentas para fornecer essa informação e os indicadores de gestão desempenham, nesse âmbito, um papel da maior importância (Marques e Almeida, 2005). Na sequência do referido, apresentamos a nossa proposta de indicadores de gestão, cuja fonte é a contabilidade analítica e/ou as informações que suportam os geradores de custos e as bases de repartição dos custos comuns e

indirectos. A proposta separa a informação da entidade contabilística com uma visão global da instituição, da informação por actividades nela desenvolvidas.

Quadro 9.14 – Indicadores de economia, eficácia e eficiência da instituição

Indicador	Forma de cálculo
Indicadores de Economia	
Incremento de custos	$(\text{Custos totais do ano } n / \text{Custos totais do ano } n-1) - 1$
Incremento nos proveitos	$(\text{Proveitos ano } n / \text{Proveitos ano } n-1) - 1$
Incremento dos custos por Aluno da instituição	$((\text{Custos totais do ano } n / \text{N}^\circ \text{ de Alunos inscritos no ano } n) / (\text{Custos totais do ano } n-1 / \text{N}^\circ \text{ de Alunos inscritos no ano } n-1)) - 1$
Incremento dos custos com pessoal face aos custos totais da instituição	$((\text{Custos com pessoal do ano } n / \text{Custos totais do ano } n) / (\text{Custos com pessoal do ano } n-1 / \text{Custos totais do ano } n-1)) - 1$
Indicadores de Eficácia	
Eficácia nas Receitas Próprias	$\text{Receitas Próprias realizadas} / \text{Receitas Próprias previstas} * 100$
Eficácia dos custos	$(\text{Custos reais} / \text{Custos Orçamentados}) * 100$
Eficácia dos proveitos	$(\text{Proveitos reais} / \text{Proveitos previsionais}) * 100$
Eficácia do custo de Actividade	$(\text{Custo hora real de Actividade} / \text{Custo hora prevista de Actividade})$
Indicadores de Eficiência	
Custo hora de Actividade	$\text{Total de custos} / \text{Total de horas de Actividade}$
Peso % do custo com Pessoal	$(\text{Custos com Pessoal} / \text{Total de custos}) * 100$
Grau de cobertura dos custos com Receitas Próprias	$(\text{Receitas Próprias} / \text{Total de Custos}) * 100$
Custo hora de Pessoal Docente	$\text{Custos com Pessoal Docente} / \text{Total de horas de Actividade}$

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 9.15 - Indicadores de economia, eficácia e eficiência por actividade da instituição

Indicador	Forma de cálculo
Indicadores de Economia	
Relação do custo do ano da Actividade com o orçamento	$(\text{Custo do ano da Actividade} / \text{Orçamento de exploração})$
Incremento do custo da Actividade no ano n	$((\text{Custo Actividade no ano n} / \text{Custos Totais do ano n}) / (\text{Custo total da Actividade no ano n - 1} / \text{Custos Totais do ano n - 1})) - 1$
Incremento do custo da Actividade concluída	$(\text{Custo total da Actividade concluída no ano n} / \text{custo da Actividade concluída no ano n-1}) - 1$
Incremento do custo unitário da Actividade concluída	$((\text{Custo total da Actividade concluída no ano n} / \text{n}^\circ \text{ de unidade concluídas na actividade no ano n}) / (\text{Custo total da Actividade concluída no ano n - 1} / \text{n}^\circ \text{ de unidade concluídas na actividade no ano n - 1})) - 1$
Indicadores de Eficácia	
Cumprimento do custo por unidade esperada na Actividade X	$(\text{Custo total} / \text{ totais de unidades reais da Actividade X}) / (\text{Custo total} / \text{total de unidades previstas da Actividade X})$
Eficácia do custo da Actividade X	$1 - (\text{Custo real da Actividade X} / \text{Custo Orçamentado para a Actividade X})$
Eficácia da produção da Actividade X	$(\text{Produção real da Actividade X} / \text{produção esperada da Actividade X}) * 100$
Eficácia nas Receitas Próprias da Actividade X	$(\text{Receita Próprias realizadas na Actividade X} / \text{Receita Próprias prevista na Actividade X}) * 100$

Quadro 9.15 - Indicadores de economia, eficácia e eficiência por actividade da instituição (Continuação)

Indicador	Forma de cálculo
Indicadores de Eficiência	
Custo hora da Actividade X	Total de custos da Actividade / Total de horas de actividade da Actividade X
Contribuição % do financiamento da Actividade X Ou Contribuição % das propinas no custo total do Aluno	(Financiamento Directo da Actividade X / Custos da Actividade) * 100 Ou (Propina paga por Aluno / Custo por Aluno) * 100
Resultado da actividade ou serviço ²³¹	Valor facturado por Actividade ou Serviço – Custo da Actividade ou Serviço
Peso % do custo da Actividade nos Custos Totais	(Custo total Actividade X / Custos totais) * 100

Fonte: Elaboração própria.

Sintetizando, relativamente à contabilidade analítica, o POCP, limitava-se à atribuição da classe 9 para registo dos factos, nada sendo dito sobre a sua implementação e organização da informação a obter ou a forma de a divulgar, referindo apenas que este sistema contabilístico, seria alvo de desenvolvimento nos planos sectoriais. Porém, não era visível a mudança de paradigma que ocorreu na contabilidade analítica.

Consideramos que houve uma rotura com a visão tradicional deste sistema contabilístico, que, historicamente se destinava a responder às necessidades do utilizador interno a quem destinava toda a informação, não estando associado à obrigatoriedade de divulgação normalizada ou à comparabilidade entre sectores. Ou seja, de acordo com o POC-Educação, estamos perante uma nova forma de encarar a

²³¹ A ausência de fins lucrativos nas entidades contabilistas não impede ou diminui a importância do cálculo e análise do resultado, sendo segundo, Pina Martínez (1994), essa a análise do resultado a verdadeira utilidade para o analista, muito mais que o seu valor absoluto. O resultado, nas entidades contabilísticas, não é um objectivo em si mesmo, faculta no entanto, informação adicional (Simões, 1998).

contabilidade analítica que, por um lado, “perde” autonomia na selecção do sistema de custeio a utilizar, no modelo de apuramento de custos, na organização da informação a obter ou, na adequação do sistema de contabilidade interna ao gestor da entidade, mas por outro, “ganha” a capacidade de, poder, entre sectores, comparar, analisar e avaliar o desempenho face aos objectivos inicialmente previstos ou ao realizado e permite, a consolidação da informação interna ou externa²³². (Internamente, entre Escolas do mesmo Instituto Politécnico ou entre Faculdades da mesma Universidade e externamente, ao nível do Ensino Superior).

Logo, o sistema de contabilidade analítica “perde” não só, o cariz de “contabilidade interna”, uma vez que produz informação para divulgar na prestação de contas, como vê a sua forma de elaboração e divulgação deixar de ser “ajustada à organização” para ser “universal” para o sector da Educação.

A este propósito, Costa e Carvalho (2005), referem, citando primeiro Gómez (2001) e depois Fernández, (1987), que, não obstante, a importância da informação proporcionada pela contabilidade analítica para os gestores públicos, não se pode deixar de reconhecer a sua utilidade para os cidadãos, contribuintes e utentes, uma vez que estes utilizadores precisam conhecer essa informação interna, para poderem avaliar se os recursos foram aplicados de forma racional e se os programas se desenvolveram de forma eficaz e eficiente. Todavia, os autores referem que continua a tratar-se de um sistema contabilístico dirigido essencialmente para o interior da organização, sem prejuízo das suas informações serem também utilizadas no exercício do controlo da eficiência e eficácia, realizado por órgãos externos. Por sua vez, o POC-Educação, relativamente à contabilidade analítica, afirma que este sistema contabilístico constitui um importante instrumento de gestão para análise e controlo dos custos com a educação, bem como dos proveitos e dos resultados das actividades.

²³² Claro que ao flexibilizar as bases de repartição dos custos indirectos, podem surgir dificuldades de comparabilidade das actividades intermédias e finais, pois diferentes bases conduzem a que o mesmo custo possa afectar de diferentes formas as actividades a que são imputados. Da mesma forma, esse problema pode ocorrer se a fórmula de cálculo das horas de actividade total, ou por actividade principal, for diferente de instituição para instituição.

Na sequência do que foi referido e perante a complexidade do sistema contabilístico, do contexto organizacional e legal em que as entidades operam, na forma específica de financiamento das instituições e ainda da forma como efectuam a prestação de contas, poderá afirmar-se que a gestão pública, ainda que, de algum modo, possa ser comparada à gestão empresarial, se afirma como uma doutrina e modelo de gestão própria²³³. Relativamente ao ensino Marques e Almeida (2005:3) referem que “a educação, a formação e a investigação, como experiências qualitativas que são, não podem ser totalmente, ou mesmo parcialmente, traduzidas numa lógica empresarial funcionando como padrão absoluto de referência para as práticas de gestão nas organizações educativas”.

A relevância de uma bateria de indicadores para o sector da Educação, a divulgar no relatório de gestão, requer, por um lado, que a mesma seja aceite pelas instituições, por reconhecerem nela capacidade de avaliar a eficiência, eficácia e economia e, por outro, que se possa manter no tempo o seu uso, para que haja consistência numa análise comparativa. A aplicação da mesma bateria de indicadores por todas as instituições, numa primeira fase, permite a comparabilidade da prestação de contas e numa segunda fase, otimizar a bateria de indicadores. Carvalho *et al.* (2005:34), referindo-se ao ensino afirmam que se devia definir um conjunto de indicadores de eficiência, economia e eficácia e respectivos significados, para serem apresentados no relatório de gestão, com vista à avaliação da *performance* da instituição e a prestação de responsabilidades.

²³³ Mintzberg (1996) afirma que o modelo de gestão pública resulta do controlo normativo e baseia-se num funcionamento onde o gestor tem de ter uma maior dedicação e espírito de missão.

CAPÍTULO 10

Estudo de caso na Escola Superior de Ciências Empresariais

Citando Dopico e Gúzman (2003) que referem Atkinson e Shaffir (1998), os estudos de caso constituem um tipo de investigação empírica qualitativa, caracterizada por se realizar nas organizações, recolher a informação principalmente através de observação ou entrevista e, vincularem o investigador a pessoas que pertencem ao mundo que se está a estudar.

No nosso caso, a organização onde efectuamos o estudo de caso é a unidade orgânica do Instituto Politécnico de Setúbal, a Escola Superior de Ciências Empresariais. A recolha de informação foi efectuada através da consulta de documentos, observação do sistema de informação contabilística, entrevistas ao Presidente e Vice-presidente do IPS e ao Presidente do Conselho Directivo da ESCE e ainda de um pequeno questionário efectuado aos docentes da Escola.

No desenvolvimento da investigação, tal como referem Dopico e Gúzman (2003), seguiremos três passos considerados críticos e que se prendem com a obtenção de observações que proporcionem uma visão real e precisa da ESCE do IPS e do seu sistema de informação contabilística, a validação da fiabilidade, a validade da evidência obtida e a apresentação dos resultados.

Perante a questão da investigação, as hipóteses definidas e a metodologia de investigação proposta no capítulo 7, o nosso estudo de caso, na Escola Superior de Ciências Empresariais do Instituto Politécnico de Setúbal, vai permitir-nos:

- Confirmar as hipóteses 1, 2, 3, 4, 5, 9, 11 e 12, através da recolha de informação sobre o grau de implementação do POC-Educação e as dificuldades sentidas, o uso que fazem da informação contabilística para apoiar a gestão, calcular indicadores e cumprir os requisitos legais no que se refere à prestação de contas, bem como saber se calculam indicadores e os divulgam internamente num *tableau de bord*.
- Validar as hipóteses 6, 7, 8 e 9, através da proposta de um modelo de implementação para a contabilidade analítica, de acordo com os requisitos do POC-Educação e ajustada

à realidade institucional, onde se inclui, um plano de contas na classe 9, propostas de solução para as dificuldades e indefinições encontradas durante a implementação do custeio baseado nas actividades que garantam simultaneamente, o apuramento do custo de cada actividade na ESCE e no IPS²³⁴ e, a comparabilidade da informação obtida, quando divulgada na prestação de contas, com o sector e ou, com objectivos superiormente definidos.

- Validar a hipótese 13 pela apresentação de um conjunto de indicadores, a divulgar num *tableau de bord*, ao Conselho Directivo ESCE, para apoiar a gestão da referida unidade orgânica e assim contribuir para a melhoria da gestão do IPS.

10.1 – Escola Superior de Ciências Empresariais e o Instituto Politécnico de Setúbal

A reforma da Contabilidade Pública em Portugal é uma realidade que ganhou força com a publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos planos sectoriais, para a Saúde, Autarquias Locais, Instituições de Solidariedade e Segurança Social e Educação. Por outro lado, a obrigatoriedade da contabilidade analítica na administração pública com diferentes soluções de implementação ao nível dos quatro planos sectoriais, apresentou-se como um desafio para as entidades contabilísticas, nomeadamente, no sector da educação.

Assim, no sentido de responder à nossa questão da investigação, começamos por enviar um inquérito às instituições de ensino superior público em Portugal, entre Março e Dezembro de 2006, cujos resultados não nos permitiram testar todas as hipóteses apresentadas, o que tornou necessário uma maior proximidade com a realidade estudada. Pelas razões apresentadas no capítulo sete, o nosso estudo de caso foi efectuado na Escola Superior de Ciências Empresariais do Instituto Politécnico de Setúbal.

²³⁴ Em consequência da aplicação da Lei Nº 62/2007 de 10 de Setembro. Esta lei estabelece o regime jurídico das instituições de ensino superior (RJIES), “regulando designadamente a sua constituição, atribuições e organização, o funcionamento e competência dos seus órgãos e ainda a tutela e fiscalização pública do Estado sobre as mesmas, no quadro da sua autonomia” (Artigo 1.º).

10.1.1 – O Instituto Politécnico de Setúbal

O Instituto Politécnico de Setúbal, criado em 1979, entrou em funcionamento no ano de 1981. Historicamente, o IPS, para além da actividade de ensino e formação, no sentido de colocar as suas competências ao serviço da comunidade, teve também como objectivos a realização de actividades de pesquisa, investigação aplicada e desenvolvimento experimental, cooperação em projectos nacionais e estrangeiros, e iniciativas de índole cultural. A criação de diferentes Escolas de Ensino Superior no Distrito de Setúbal, versando áreas distintas como a tecnologia, educação, ciências empresariais e saúde, justificou-se plenamente, face às carências identificadas na formação de profissionais altamente qualificados e com uma forte formação prática nos domínios referidos.

Assim, em Abril de 2009, o IPS, constituído pelos Serviços de Acção Social, pelos Serviços da Presidência e por cinco Escolas Superiores, a Escola Superior de Tecnologia de Setúbal (ESTSetúbal), a Escola Superior de Educação (ESE), a Escola Superior de Ciências Empresariais, a Escola Superior de Tecnologia do Barreiro (ESTBarreiro) e a Escola Superior de Saúde (ESS), oferece 32 Licenciaturas de Bolonha e 19 Mestrados e tem 6498 estudantes. 25% são trabalhadores estudantes.

Ainda no mesmo ano lectivo, relativamente à mobilidade Erasmus, o número de Estudantes do IPS em mobilidade é de 67. Os estudantes recebidos no IPS, são 60 e os Docentes IPS em mobilidade Erasmus, são 16. No que se refere ao pessoal, o IPS tem presentemente, 191 não docentes e 506 docentes, dos quais 17% são Doutorados. Quanto ao rácio estudantes/docentes nos cursos de licenciatura do IPS, o seu valor médio é de 12 estudantes por docente.

Relativamente ao ano lectivo 2007/2008, apresentamos, no quadro que se segue, o número de candidaturas e de estudantes inscrito pela primeira vez, em cada uma das unidades orgânicas do IPS:

Quadro 10.1 – Candidaturas, nº de estudantes inscritos pela 1ª vez e total de estudantes inscritos, por Escola, no ano lectivo 2007/2008

Escolas	Candidaturas (Concurso Nacional Acesso)	Nº de estudantes inscritos pela 1ª vez	Total de estudantes inscritos, por Escola
ESTSetúbal	1996	630	1888
ESE	1301	242	813
ESCE	3207	543	2180
ESTBarreiro	668	208	555
ESS	1716	131	515

Fonte: Elaboração própria.

No quadro da reforma global do regime jurídico das instituições de ensino superior, o IPS desenvolveu, no ano de 2008, o processo de revisão dos Estatutos que foram publicados no Diário da República, 2ª Série a 6 de Novembro de 2008, através do Despacho normativo nº 59/2008.

Actuando de modo privilegiado na região de Setúbal, o IPS, de acordo com os seus actuais Estatutos, é uma instituição orientada para a “criação, transmissão e difusão da cultura e do saber de natureza profissional, através da articulação do estudo, do ensino, da investigação orientada e do desenvolvimento experimental, desenvolvendo a sua actividade no âmbito do sistema superior público” (Introdução) e tem como missão, procurar permanentemente em articulação com os parceiros sociais “contribuir para valorização e o desenvolvimento da sociedade em geral, e da região de Setúbal, em particular, através de actividades de formação terciária, de investigação e de prestação de serviços, que concorram para a criação, desenvolvimento, difusão e transferência de conhecimento e para a promoção da ciência e da cultura” (Artigo 2º).

Em termos de organização interna, o desenvolvimento da actividade do IPS é efectuado através de unidades orgânicas que actuam no domínio do ensino, da investigação e da prestação de serviços, bem como de outros organismos internos ou de cooperação externa de âmbito específico nos domínios da ciência e tecnologia, da formação, da

cultura e da acção social escolar (Artigo 5º). É competência do IPS, a gestão do pessoal docente e não docente, a gestão financeira, o planeamento global e o apoio técnico, e ainda, a coordenação das actividades das unidades orgânicas e demais serviços e organismos internos, numa perspectiva de coerência, racionalização e optimização dos recursos (Artigo 6º).

Relativamente à estrutura orgânica, são órgãos do IPS (Artigo 12º), o Conselho Geral, composto por vinte e nove membros, o Presidente, que é o órgão superior de governo e de representação externa do IPS, o Conselho Académico, que é o órgão consultivo e de coordenação no âmbito técnico científico e no âmbito pedagógico, e o Conselho de Gestão que é designado e presidido pelo Presidente do IPS, sendo composto por um máximo de cinco membros, incluindo obrigatoriamente um Vice-presidente e o Administrador (que é livremente nomeado e exonerado pelo Presidente). No IPS existe também um Provedor do Estudante que é um órgão independente cuja acção se desenvolve em articulação com as Associações de Estudantes e com os órgãos e serviços do IPS, bem como com as suas unidades orgânicas.

No que se refere à estrutura interna do IPS, de acordo com o artigo 37º, dos seus Estatutos, o “IPS integra unidades orgânicas e outras, bem como serviços identificados, respectivamente, pelos objectivos que prosseguem e pelas funções que desempenham”, assumindo diferentes tipologias, como de seguida se apresenta:

- Unidades orgânicas de ensino e investigação, vocacionadas para projectos de ensino e formação, que são as escolas superiores com actividades de ensino, formação, investigação, prestação de serviços ao exterior e outras actividades no respectivo âmbito científico, pedagógico, técnico e artístico, bem como outras que venham a ser criadas para a prossecução dos objectivos do Instituto e que gozam de autonomia administrativa, científica e pedagógica;
- Serviços de Acção Social, para assegurar a acção social escolar, com autonomia administrativa e financeira e sendo as suas contas, consolidadas com as do Instituto;
- Estruturas que ajudem à concretização da missão do IPS, tais como, avaliação e qualidade, apoio à investigação e desenvolvimento, transferência e avaliação de conhecimentos, apoio ao empreendedorismo; apoio à inserção na vida activa e acompanhamento do percurso profissional dos diplomados, desenvolvimento,

reconhecimento e validação de competências, internacionalização e comunicação e relacionamento com o exterior.

De acordo com O artigo 38º dos Estatutos, as unidades orgânicas que integram o IPS e que gozam de autonomia administrativa, científica e pedagógica, são cinco:

- A Escola Superior de Tecnologia de Setúbal (ESTSetúbal/IPS), que iniciou o seu funcionamento em 1983;
- A Escola Superior de Educação (ESE/IPS), que iniciou o seu funcionamento em 1985;
- A Escola Superior de Ciências Empresariais (ESCE/IPS) que iniciou o seu funcionamento em 1994;
- A Escola Superior de Tecnologia do Barreiro (ESTBarreiro/IPS) que iniciou o seu funcionamento em 1999;
- A Escola Superior de Saúde (ESS/IPS), que iniciou o seu funcionamento em 2000.

A cada Escola cabe a definição, no respectivo estatuto, da sua organização por área de conhecimento, coordenação e orientação científica, técnica e pedagógica dos docentes²³⁵, bem como as funções e competências dos coordenadores de curso, enquanto responsáveis pela gestão de um ciclo de estudos, pelo bom funcionamento dos programas de formação, pela promoção de acções de melhoria, relativas ao seu desenvolvimento e interligação com a comunidade envolvente. De acordo Artigo 39º e seguintes, os órgãos de cada unidade orgânica de ensino e investigação são, para além de outros que venham a ser definidos nos respectivos estatutos, o:

- Conselho de Representantes, com a competência de eleger e apreciar os actos do Director, aprovar as propostas de alteração aos estatutos da unidade orgânica, propor e aprovar a suspensão e destituição do Director entre outras. Este órgão é composto por nove representantes dos docentes e investigadores, três representantes dos estudantes, um representante do pessoal não docente e não investigador e duas personalidades de reconhecido mérito não pertencentes à unidade orgânica, ou que não se encontrem ao seu serviço em tempo integral;
- Director, eleito de entre os professores ou investigadores de carreira da unidade orgânica, que exerce o cargo em regime de dedicação exclusiva e fica dispensado da

²³⁵ Sem prejuízo da existência de departamentos transversais ao nível do IPS, que futuramente venham a ser criados, como referido nos Estatutos do IPS.

prestação de serviço docente e actividades de investigação, sem prejuízo de, por sua iniciativa, o poder realizar. O Director não pode ser membro do Conselho de Representantes. As competências do Director estão descritas no Artigo 43º do Estatuto do IPS, salientando-se que “compete ao director elaborar o Plano de Actividades da unidade orgânica que deverá incluir a estimativa do orçamento necessário para o implementar, em articulação com o plano estratégico do IPS, bem como o respectivo Relatório de Actividades” (alínea j);

- Conselho Técnico-Científico, constituído no máximo por 25 membros, tem como competências, entre outras, apreciar a componente das actividades científicas do plano de actividades da unidade orgânica, deliberar sobre a distribuição de serviço docente, sujeitando-a à homologação do Director, pronunciar-se sobre a criação de ciclos de estudos e aprovar os planos de estudos dos ciclos de estudos, propor a composição dos júris de provas e de concursos académicos e praticar os outros actos previstos na lei relativos à carreira docente e de investigação e ao recrutamento de pessoal docente e de investigação;

- Conselho Pedagógico, constituído por igual número de representantes dos docentes e dos estudantes, eleitos pelos respectivos corpos, nos termos dos estatutos da unidade orgânica. O mandato do presidente e dos restantes docentes do Conselho Pedagógico é de quatro anos, enquanto que o dos representantes dos estudantes é no máximo de dois anos. Compete ao Conselho Pedagógico, entre outros, promover a realização de inquéritos regulares ao desempenho pedagógico da unidade orgânica e a sua análise e divulgação, bem como, promover a realização da avaliação do desempenho pedagógico dos docentes, por estes e pelos estudantes, bem como a sua análise e divulgação. Deve também pronunciar-se sobre o regime de prescrições, a criação de ciclos de estudo, o calendário lectivo e os mapas de exame da unidade orgânica.

Quanto aos Serviços de Acção Social (SAS)²³⁶, estão vocacionados para assegurar as funções de acção social, gozam de autonomia administrativa e financeira e dispõem de serviços administrativos próprios. O administrador dos SAS é livremente escolhido pelo Presidente do IPS e o seu estatuto é equiparado ao do administrador do IPS, sendo a

²³⁶ Capítulo II Artigos 51º a 56º dos Estatutos do IPS.

duração máxima do exercício de funções como dirigente deste serviço, dez anos. Compete ao administrador do SAS, a gestão corrente dos serviços, bem como as demais funções previstas na lei e no regulamento interno, devendo submeter à aprovação do Presidente do IPS o regulamento interno dos serviços, o plano e relatório de actividades dos serviços e a proposta de orçamento. Os SAS estão sujeitos à fiscalização exercida pelo fiscal único do IPS e as suas contas são consolidadas com as contas do Instituto.

De acordo com o Artigo 58º, os Serviços da Presidência são compostos por serviços cuja criação, fusão, subdivisão e extinção será decidida pelo Conselho de Gestão do IPS, sob proposta do Presidente, sendo que, os diferentes serviços podem ter uma estrutura centralizada ou descentralizada atendendo à melhor gestão dos recursos e à melhor funcionalidade. Compete ao Presidente do IPS, coadjuvado pelo Administrador, a direcção dos Serviços da Presidência do Instituto. As unidades orgânicas podem ter serviços específicos, cuja criação, fusão, subdivisão e extinção será decidida pelo Director, num quadro de articulação com os Serviços da Presidência do IPS.

A entrada em funcionamento do novo sistema de órgãos do IPS, de acordo com o Artigo 62º do seu Estatuto ocorrerá da seguinte forma:

- 1 - No prazo máximo de quatro meses, após a entrada em vigor dos Estatutos, deverão ser constituídos e entrar em funcionamento os órgãos previstos no seu Título II – Estrutura Orgânica, competindo ao Presidente do IPS promover a realização das necessárias eleições, ouvido o Conselho Geral em funções.
- 2 – Quanto à constituição do futuro Conselho Geral, compete ao actual Conselho Geral elaborar o regulamento, de acordo com a lei e os actuais Estatutos;
- 3 – “O actual Presidente do IPS manter-se-á em funções até ao termo do respectivo mandato, a não ser que decida renunciar ao seu cargo, situação em que se manterá em funções de gestão corrente até à posse do novo titular do cargo”.

O Presidente do IPS mantém-se em funções até ao termo do mandato para que foi eleito.

Relativamente aos novos estatutos das unidades orgânicas, de acordo com o Artigo 63º dos Estatutos do IPS, no prazo de seis meses a contar da sua entrada em vigor, as unidades orgânicas procedem à sua revisão. Os estatutos de cada unidade orgânica são aprovados por uma Assembleia Estatutária²³⁷. Três meses após a entrada em vigor dos estatutos das unidades orgânicas, deverão ser constituídos e entrar em funcionamento os órgãos neles previstos. Ou seja, presentemente as unidades orgânicas do IPS estão na fase de revisão e aprovação dos seus Estatutos e o IPS está no início da adequação da estrutura interna aos novos Estatutos.

Historicamente, o funcionamento, a estrutura organizativa e o sistema de informação contabilística do IPS, foram fortemente influenciados por três factores, a localização dos Serviços da Presidência e suas unidades orgânicas, o espaço privilegiado em cada Escola para funcionamento de Serviços de Apoio e ainda, pela diferença temporal entre a entrada em funcionamento de cada unidade orgânica, associada à autonomia que dispunham até 31 de Dezembro de 2008 e que exigia a prestação de contas por Escola. A influência ao nível da localização é resultado dos Serviços da Presidência, funcionarem num edifício histórico no centro das cidade de Setúbal com espaço restrito, a ESTBarreiro, funcionar em edifício próprio, primeiro no Barreiro e actualmente no Lavradio, enquanto que a ESTSetúbal, a ESE, a ESCE e a ESS, funcionam no Campus do IPS na região da Estefanilha, que dista dos Serviços da Presidência, cerca de 5 km. No Campus, a ESTSetúbal e a ESE, funcionam em edifício próprio e a ESS funciona provisoriamente no edifício da ESCE. Qualquer dos edifícios foi desenhado e construído com espaço próprio para o funcionamento autónomo de cada Escola.

Até Dezembro de 2008, à excepção da ESTBarreiro e da ESS que se encontravam em regime de instalação, todas as outras Escolas do IPS com respectivamente, 25 anos, (ESTSetúbal), 23 anos, (ESE) e 14 anos, (ESCE), por terem autonomia administrativa e financeira e obrigatoriedade de aplicar o POC-Educação, já tinham finalizado a

²³⁷ Composta por representantes, dos professores de carreira e doutores em regime de tempo integral (num total de sete), de outros docentes em regime de tempo integral (dois), representantes dos estudantes (dois) e uma personalidade de reconhecido mérito não pertencente à unidade orgânica ou que não se encontre ao seu serviço em tempo integral. Os estatutos são aprovados na especialidade e em votação final global por maioria absoluta dos membros da Assembleia, sendo submetidos para homologação do Presidente do IPS, pelo Presidente da Assembleia Estatutária.

implementação da contabilidade orçamental e patrimonial e estavam na fase inicial da organização da informação para implementação da contabilidade analítica. Assim, o IPS e as suas unidades orgânicas, dispunham de um sistema contabilístico orçamental e patrimonial adequado às necessidades internas de informação da Escola e das suas obrigações legais, quer perante a tutela, quer perante o IPS. Para isso contribuiu o grande empenhamento e esforço financeiro, quer em novos *softwares*, quer em formação do pessoal administrativo, nomeadamente dos serviços de contabilidade. Actualmente, ao nível do *software* disponível e do sistema de informação interno, é possível manter o acompanhamento e controlo da execução do orçamento de cada Escola e também do IPS.

Assim, perante o esforço já efectuado em termos de organização do sistema de informação contabilística, bem como do seu nível de detalhe, a perda de autonomia financeira por parte das unidades orgânicas, não implicou, por decisão do Presidente do IPS, perda de informação e controlo por unidade orgânica, cabendo, entre outros, a cada Director, como referido nos Estatutos, elaborar o plano de actividades da sua Escola, bem como a estimativa do orçamento necessário para o implementar, em articulação com o Plano Estratégico do IPS, bem como do seu Relatório de Actividades²³⁸.

Nesse sentido, embora as unidades orgânicas do IPS, tenham perdido a autonomia financeira, a gestão do Instituto, será efectuada mantendo o nível de detalhe da informação contabilística por Escola e por isso, o nosso estudo de caso na ESCE, ganhará se simultaneamente evidenciar a obtenção da informação na unidade orgânica e no Instituto.

10.1.2 – A Escola Superior de Ciências Empresariais

A Escola Superior de Ciências Empresariais, dotada de autonomia administrativa e financeira, até 31 de Dezembro de 2008, foi criada em Dezembro de 1994²³⁹ com a

²³⁸ Artigo 43º j) do Estatuto do IPS.

²³⁹ Decreto-Lei n.º 304/94 de 19 de Dezembro.

função principal de intervir nas áreas das ciências empresariais, complementando as vertentes de educação e de tecnologia apresentadas pelas duas primeiras Escolas do IPS. Tendo como missão, ensinar, investigar e desenvolver as ciências empresariais, dignificando o homem e promover o desenvolvimento da região de Setúbal e do país, a ESCE visa atingir os seguintes objectivos²⁴⁰:

- Formar quadros superiores com um elevado nível de preparação científica, técnica, profissional, cultural e humana, na área das ciências empresariais, correspondente aos graus conferidos;
- Contribuir para a melhoria do desempenho das organizações da região, através de formação contínua de elevada qualidade;
- Dinamizar os seus docentes para a realização de formação avançada e de trabalhos de investigação, no âmbito das ciências empresariais;
- Promover a divulgação das ciências empresariais, nomeadamente, os assuntos mais prementes, em cada momento;
- Favorecer um ensino integral, nomeadamente, científico, pragmático e humano;
- Estabelecer uma relação estreita com a comunidade envolvente, nomeadamente, através da prestação de serviços;
- Participar em projectos de cooperação nacional e internacional;
- Relacionar-se com instituições congéneres, promovendo o intercâmbio científico, pedagógico, técnico e cultural;
- Promover o desenvolvimento científico, técnico, cultural e humano de todos os seus membros;
- Proporcionar aos estudantes, docentes e colaboradores não docentes, uma boa qualidade de vida no trabalho.

É desde sempre objectivo da ESCE posicionar-se na sua área de actuação, não como mais uma escola do ensino superior, mas como um parceiro válido na actividade económica, especialmente na região de Setúbal, participando e influenciando de forma positiva na sua modernização e ainda, na internacionalização dos seus estudantes e docentes, através de protocolos e parcerias.

²⁴⁰ Estatutos da ESCE, Despacho nº 9190-A/98 de 29 de Maio.

Numa breve retrospectiva histórica verificamos que a ESCE iniciou a sua actividade com os cursos de Bacharelato (B) em Contabilidade e Finanças (CF) e em Gestão de Recursos Humanos (GRH), no ano lectivo de 1995/96. No ano seguinte, iniciou-se o Bacharelato em Marketing (MK), para no ano lectivo de 1997/98 se iniciar o curso de Bacharelato em Gestão da Distribuição e da Logística (GDL). A alteração da legislação relativamente à concessão de graus por parte dos Institutos Politécnicos, em 1998, impulsionou a ESCE para a criação de Licenciaturas bi-etápicas (BL), conducentes a concessão do grau de Bacharel, no primeiro ciclo, e de Licenciado no segundo ciclo.

Desta forma, o ano lectivo de 1998/99 marcou o arranque das Licenciaturas bi-etápicas em Contabilidade e Finanças e em Gestão de Recursos Humanos. No ano seguinte, registou-se a criação de um novo curso, a Licenciatura bi-etápica em Gestão de Sistemas de Informação (GSI), e a transformação dos Bacharelatos em Marketing e Gestão da Distribuição e da Logística em Licenciaturas bi-etápicas.

No quadro 10.2, é possível visualizar um registo sistematizado do que acabamos de referir:

Quadro 10.2 - Criação e funcionamento dos Cursos na ESCE

DESIGNAÇÃO DO CURSO	ANOS LECTIVOS					
	1995/96	1996/97	1997/98	1998/99	De 1999/00	Até 2006/07
Contabilidade e Finanças	B	B	B	BL	BL	BL
Gestão de Recursos Humanos	B	B	B	BL		
Marketing		B	B	B		
Gestão da Distribuição e da Logística			B	B		
Gestão de Sistemas de Informação						

Fonte: Adaptado do Relatório de Auto-Avaliação do Curso de Contabilidade e Finanças, da ESCE (2001).

Tendo em conta o desafio colocado ao ensino superior relativamente ao perfil de competências exigido a um jovem licenciado pelo ensino Politécnico, diferenciado do

Universitário²⁴¹, por conciliar a formação científica com a profissionalizante adequada às necessidades das organizações, as Licenciaturas ministradas na ESCE durante o período em análise, responderam a estas especificidades, através de estruturas curriculares orientadas para as aplicações da gestão, fundamentadas no conhecimento científico e articuladas com o pragmatismo, com uma forte ligação à vida activa através do estudo de casos e de trabalhos de campo, nas áreas de formação.

O grau de Bacharel, adquirido no final do 3º ano, era orientado para uma rápida inserção profissional, apresentando um perfil de formação flexível, mas com uma quantidade, cronologicamente crescente, das disciplinas da área de especialização; O grau de Licenciado, adquirido no final de 4 anos, apresentava uma estrutura curricular que aprofundava simultaneamente as competências gerais de gestão com a da especialização da área de formação, reforçando o domínio científico e garantindo uma maior abrangência de competências e flexibilidade profissional.

Para o objectivo de formar profissionais flexíveis e com uma visão global da organização, muito contribuiu a realização de um estágio curricular, no final da Licenciatura. No Curso de Contabilidade e Finanças, após a primeira reestruturação do curso, o estágio curricular deixou de ser obrigatório e em sua substituição passou a fazer parte da estrutura curricular a disciplina de Simulação Empresarial.

De seguida apresenta-se a evolução do número de alunos inscritos na ESCE, após o funcionamento de todas as Licenciaturas bi-etápicas:

Quadro 10.3 - Evolução do número de alunos da ESCE

Alunos	99/00	00/01	01/02	02/03	03/04	04/05	05/06	06/07
Nº Total	1394	1616	1844	2055	2134	2106	1928	1939

Fonte: Elaboração própria.

A maioria dos alunos da ESCE é proveniente do Distrito de Setúbal existindo uma preferência regional, fixada em 50% das vagas, para os estudantes das Escolas do Distrito e que o período em análise, se caracterizou por um aumento significativo da

²⁴¹ Citando o ponto 1 do Artigo 3º da Lei nº 62/2007 de 10 Setembro (RJIES), “o ensino superior organiza-se num sistema binário, devendo o ensino universitário orientar-se para a oferta de formações científicas sólidas, juntando esforços e competências de unidades de ensino e investigação, e o ensino politécnico concentrar-se especialmente em formações vocacionais e em formações técnicas avançadas, orientadas profissionalmente”.

concorrência no ensino superior, particularmente, público, assente no crescimento elevado do número de vagas disponibilizado pelas Universidades e pelos Politécnicos. Consequência da adesão dos alunos à evolução da oferta formativa da ESCE foi necessária a contratação de docentes, que evoluíram de quarenta e nove no ano lectivo de 1997/98 para noventa e quatro em Novembro de 2001 e para cento e dezasseis em Novembro de 2007. O vínculo contratual é o que de seguida se apresenta:

Quadro 10.4 - Número de docentes da ESCE e vínculo contratual

Docentes	Nº de docentes e vínculo contratual		
	Exclusividade	Tempo integral sem exclusividade	Tempo parcial ²⁴²
Total	79	7	30

Fonte: Elaboração própria.

Cerca de 64% dos docentes estão em regime de exclusividade e 25,9% exercem a actividade a tempo parcial. No quadro 10.5 apresentam-se os docentes por qualificação académica.

Quadro 10.5 – Qualificações académicas dos docentes da ESCE

Docentes	Qualificações académicas		
	Doutoramento	Mestrado	Licenciatura
Total	13	65	38

Fonte: Elaboração própria.

Em Novembro de 2007, encontravam-se nove docentes em formação avançada para a conclusão do grau de Mestre e vinte e seis, para concluir o Doutoramento.

O pessoal não docente afecto aos vários serviços, na mesma data, é constituído por 34 colaboradores, dos quais 38% tem qualificações académicas de nível superior.

²⁴² A relação percentual expressa em número inteiro de horas de acordo com os pontos 2 e 3 do Despacho 25/SEES/88-XI. do Gabinete do Secretário de Estado é a seguinte: 3 horas lectivas - 20% do vencimento, 4 horas lectivas - 30% do vencimento, 5 horas lectivas - 40% do vencimento, 6 horas lectivas - a 50% do vencimento e 8 horas lectivas - 60% do vencimento.

A organização interna da Escola que apresentamos de seguida é a prevista nos Estatutos que se encontram em revisão até Maio de 2009:

- Unidades Organizativas da ESCE: Assembleia de Representantes, Conselho Directivo Conselho Científico, Conselho Pedagógico, Conselho Administrativo e Conselho Consultivo;
- Unidades de Carácter Científico e/ou Pedagógico: Departamentos, Unidades de Formação, Centros de Recursos Educativos, Centro de Documentação, Centro de Informática, Audiovisuais e Multimédia e Núcleos;
- Dispõe ainda de um Centro de Investigação em Ciências Empresariais e para apoiar e dinamizar as ligações com a comunidade, tem o Núcleo de Relações Exteriores, ligado à organização de estágios, e o Núcleo de Projectos e Consultadoria.

Ao nível dos recursos materiais, a ESCE, dispõe de instalações novas, construídas especificamente para albergar as suas estruturas internas e actividades. O edifício, com uma área de 11.616 m² foi dimensionado para um total de 2000 estudantes. Salienta-se a existência de espaços pedagógicos que permitem a leccionação de aulas teóricas, práticas e laboratoriais, existindo o rácio de um computador por aluno. Realça-se também a existência de salas de estudo com computadores, destinadas exclusivamente à realização de trabalhos por parte dos alunos e acesso à Internet 24 horas por dia, durante 365 dias por ano. Todos os docentes têm um computador no seu gabinete e impressoras de uso comum, em cada bloco do edifício. Estas facilidades em *hardware* são complementadas com a existência de vários equipamentos audiovisuais que permitem uma diversificação das estratégias pedagógicas. Destacam-se nestes equipamentos, os retroprojectores, projectores de vídeo, televisores, datashows, projectores de opacos, gravadores de CD's, câmaras digitais e Kit vídeo-conferência. A existência, de vários programas informáticos quer genéricos, quer específicos, direccionados para áreas ou disciplinas específicas, completa a aposta da Escola nas tecnologias de informação. A ESCE, dispõe de um Centro de Documentação, com cerca de 6000243 títulos diferentes, repartidos pelas diferentes áreas de Classificação Decimal Universal. Para além dos

²⁴³ Valores referentes a Junho de 2007.

livros existentes, das revistas de divulgação e dos jornais, destacam-se diversas revistas científicas, das áreas dos Cursos leccionados e ainda de uma base de dados, a ProQuest.

Relativamente à concessão de graus e títulos académicos, a ESCE formou até 2006/2007, inclusive, 1942 bacharéis e 1080 licenciados. A análise por Cursos demonstra um peso mais significativo de diplomados em Contabilidade e Finanças e Gestão de Recursos Humanos, o que se explica por serem os mais antigos e os que primeiro se transformaram em licenciaturas bi-etápicas.

Quadro 10.6 – Total de diplomados da ESCE até ao ano lectivo de 2006/2007

	CF	GRH	Mk	GDL	GSI
Bacharéis	594	517	404	261	151
Licenciados	373	390	377	151	47

Fonte: Elaboração própria.

O sucesso da ESCE, como escola do ensino superior público em Portugal, pode ser aferido por três vias:

- À “entrada”, pelo número de candidatos, colocações efectivas, número de candidaturas dos maiores de 23 anos e ainda, pelo crescimento médio da média dos alunos colocados;
- Reconhecimento do tecido empresarial do Distrito de Setúbal quer pelo número de estágios concedidos, onde a oferta tem sido ao longo dos anos, muito superior ao número de alunos que necessitam de estágio, como pelas ofertas de emprego que frequentemente chegam à Escola através do Núcleo de Relações Exteriores;
- À “saída”, pelo grau de empregabilidade, adequação da formação ao posto de trabalho e grau de satisfação dos diplomados, como podemos verificar nas respostas obtidas ao inquérito efectuado no primeiro semestre do ano lectivo de 2006/2007, no âmbito das actividades do Conselho Pedagógico, a todos os Licenciados até 2005/2006.

O estudo referido teve como objectivo, caracterizar o processo da inserção profissional dos diplomados pela ESCE. A metodologia adoptada foi, um inquérito por questionário auto ministrado, estandardizando as respostas, para garantir a sua homogeneidade e

facilidade do posterior tratamento estatístico. A distribuição dos inquéritos enviados por curso é a seguinte:

Quadro 10.7 – Distribuição dos inquéritos por Curso (%)

CF	GRH	Mk	GDL	GSI
32,2	27,4	22,6	13,1	4,7

Fonte: Adaptado de Almeida *et al.* (2007).

Os anos lectivos considerados, no que respeita à distribuição das respostas por ano de conclusão, referem-se aos seguintes anos lectivos:

Quadro 10.8 – Anos lectivos por ano de conclusão do Curso dos respondentes (%)

99/00	00/01	01/02	02/03	03/04	04/05	05/06
10,1	18,7	14,5	16,3	15,6	20,3	4,4

Fonte: Adaptado de Almeida *et al.* (2007).

A análise das respostas obtidas quando inquiridos os diplomados relativamente à situação profissional, evidencia que apenas 5% estão à procura de emprego e que 89,3% são trabalhadores por conta de outrem (TPCO). Os trabalhadores por conta própria ou empresários (TPCP), totalizam 5,8%. No quadro 10.9 apresenta-se, em valores percentuais, a distribuição dos diplomados por situação na profissão:

Quadro 10.9 - Distribuição dos diplomados por situação na profissão (%)

Curso	TPCO	TPCP	Empresário	Desempregado à procura	
				1º emprego	novo emprego
CF	90,6	5,0	2,2	0,0	2,2
GRH	86,2	6,5	0,8	0,0	6,5
MK	90,2	4,9	0,0	2,0	2,9
GDL	88,5	3,3	0,0	1,6	6,6
GSI	95,5	0,0	0,0	0,0	4,5
Total	89,3	4,9	0,9	0,7	4,3

Fonte: Adaptado de Almeida *et al.* (2007:28).

Relativamente à inserção na vida activa dos diplomados da ESCE, que concluíram a licenciatura, verificou-se que 35,3% não procurou emprego, embora apenas 9,2% afirmassem que não o fizeram por continuarem no emprego que ocupavam durante a frequência do Curso. Os restantes, não o fazem ou porque continuam na empresa em que realizaram o estágio curricular/inserção na vida activa²⁴⁴ ou porque já tinham uma proposta de emprego.

Quando inquiridos os diplomados acerca da sua percepção quanto ao grau de adequação das funções que desempenham, com a área de formação do diploma obtido, os resultados revelam que globalmente existe uma relativa adequação sendo residual a percentagem de diplomados que afirmam que as suas funções são totalmente desadequadas face à área de formação do curso (3,9%). A análise por curso permite-nos contudo identificar pequenas diferenças face ao afirmado. Assim, é entre os diplomados em CF que encontramos o maior peso dos diplomados que percebem uma total adequação (56,3%) e em Marketing que encontramos o menor peso (39,8%).

Quadro 10.10 - Adequação das funções à área de formação por Curso

Curso	Totalmente adequadas	Parcialmente adequadas	Totalmente desadequadas
Contabilidade e Finanças	56,3	40,7	3,0
Gestão de Recursos Humanos	48,1	45,4	6,5
Marketing	39,8	54,8	5,4
Gestão Distribuição e da Logística	48,1	51,9	0,0
Gestão de Sistemas de Informação	42,1	57,9	0,0
Total	48,7	47,4	3,9

Fonte: Inquérito por Questionário de Almeida *et al.* (2007:32).

Apresentamos ainda os resultados obtidos quando os diplomados foram inquiridos relativamente à sua satisfação com os processos pedagógicos, o Curso e a Escola.

²⁴⁴ O estágio seja ele curricular ou de inserção na vida activa, surge como um elemento particularmente relevante na facilitação do acesso ao emprego por parte dos diplomados.

Quadro 10.11 - Grau de satisfação dos diplomados com os processos pedagógicos, o Curso e a Escola (%)

Variáveis	Totalmente Insatisfeito	Pouco Satisfeito	Satisfeito	Totalmente Satisfeito	NS/ NR
Relevância dos conhecimentos adquiridos para o exercício da actividade profissional	0,9	13,0	70,4	15,0	0,7
Oportunidade de participar em Programas Internacionais (ex: Erasmus)	4,5	26,7	45,2	11,0	12,6
Utilidade do Estágio Curricular	9,6	15,1	41,8	28,9	4,7
Preparação pedagógica dos docentes	1,8	12,8	70,6	14,4	0,4
Disponibilidade dos docentes para apoiar os alunos	0,4	6,0	51,4	41,9	0,2
Acessibilidade aos meios informáticos	0,6	6,6	46,5	46,2	0,0
Acessibilidade ao fundo documental	0,0	4,9	48,4	46,4	0,2
Preparação para a prossecução de estudos pós-graduados	3,4	21,3	47,1	5,0	23,3
Contributo do curso para o desenvolvimento do espírito crítico	0,2	11,6	62,7	24,2	1,3
Peso das disciplinas específicas e gerais	10,6	39,9	42,7	6,2	0,7
Satisfação com as classificações obtidas	1,1	24,2	69,8	4,6	0,2
Ligação do curso à vida profissional	2,0	16,1	63,4	18,3	0,2
Satisfação com a formação obtida	0,4	8,8	72,8	17,9	0,0
Satisfação geral com o curso	0,4	6,8	70,6	22,1	0,0
Satisfação geral com a Escola	0,2	2,2	57,7	39,9	0,0

Fonte: Inquérito por Questionário de Almeida *et al.* (2007:40).

Perante os resultados obtidos, salientamos o grau de satisfação evidenciado pelos diplomados verificado quando somados os valores referentes a “satisfeito” e “totalmente

satisfeito” que na formação obtida atinge 90,7%, no Curso 92,7% e por último, relativamente à Escola, o valor atinge os 97,6%.

No ano lectivo de 2007/2008, a ESCE entra num novo ciclo. Após adequação e aprovação dos seus cursos a Bolonha, a Escola efectua a transição implementando a nova estrutura curricular, mantendo em 3 anos as mesmas Licenciaturas: Contabilidade e Finanças, Gestão de Recursos Humanos, Marketing, Gestão da Distribuição e da Logística e Gestão de Sistemas de Informação. Qualquer dos Cursos actuais tem a sua estrutura curricular organizada por semestre, à imagem da estrutura anterior. Confirmando o percurso de afirmação da Escola neste ano lectivo, as suas vagas foram completamente preenchidas, tal como podemos verificar no quadro 10.12:

Quadro 10.12 – Vagas disponibilizadas e colocações efectuadas em 2007/2008

Cursos	Nº vagas abertas	Contingente normal		Maiores de 23 Anos	
		Colocados	Candidatos	Colocados	Candidatos
Licenciatura	441	387	2357	106	467

Fonte: Elaboração própria.

O total de alunos matriculados nos Cursos de Licenciatura atinge 2180 sendo a sua repartição por Curso, a que de seguida se apresenta:

Quadro 10.13 - Nº de alunos matriculados nos Cursos de Licenciatura em 2007/2008

CFd	CFn	GRH	MK	GDL	GSI	Total
412	336	390	377	309	295	2180

Fonte: Elaboração própria.

Estão aprovadas pelo Conselho Científico da Escola, oito Pós-Graduações, todas referentes a especializações dentro das áreas de formação das Licenciaturas. Em Dezembro de 2007, a ESCE viu aprovados os Mestrados em Contabilidade e Finanças e Sistemas de Informação.

No inquérito, quando confrontados os diplomados com a sua intenção de continuar a formação académica, 78,1% afirmam fazê-lo. A análise por Cursos evidencia realidades diferenciadas, onde o valor mais alto se situa nos 86,4% em Gestão de Sistemas de Informação e o mais baixo (73,2%) em Contabilidade e Finanças²⁴⁵.

Quadro 10.14 - Intenção de continuar formação académica por curso (%)

Curso	Sim	Não
Contabilidade e Finanças	73,2	26,8
Gestão de Recursos Humanos	80,3	19,7
Marketing	80,0	20,0
Gestão da Distribuição e da Logística	78,7	21,3
Gestão de Sistemas de Informação	86,4	13,6
Total	78,0	22,0

Fonte: Inquérito por Questionário de Almeida *et al.* (2007:38).

Quando inquiridos quanto à intenção de continuar a formação académica, e que gostariam de frequentar, obtiveram-se as seguintes respostas:

Quadro 10.15 - Intenção de continuar formação académica, por grau e por curso (%)

Curso	Pós-Graduação	Mestrado	Doutoramento
Contabilidade e Finanças	44,3	26,2	2,0
Gestão de Recursos Humanos	48,8	33,9	7,9
Marketing	37,1	41,9	5,7
Gestão da Distribuição e da Logística	41,0	37,7	4,9
Gestão de Sistemas de Informação	40,9	50,0	18,2
Total	43,3	34,5	5,6

Fonte: Inquérito por Questionário de Almeida *et al.* (2007:38).

²⁴⁵ Todavia, este valor é influenciado pelo funcionamento da Pós-Graduação em Fiscalidade, frequentada nas diferentes edições, por Diplomados de Contabilidade e Finanças.

No ano lectivo 2008/2009 todos os estudantes frequentam licenciaturas de Bolonha e entrou em funcionamento a primeira edição dos Mestrados em Contabilidade e Finanças e Sistemas de Informação.

10.2 – O Sistema de informação contabilística na ESCE e no IPS, antes e depois de 31 de Dezembro de 2008

Até 1 de Janeiro de 2009, a ESCE e todas as outras unidades orgânicas do IPS, com autonomia administrativa e financeira, nos termos da Lei nº 86/89 de 8 de Setembro²⁴⁶, estava sujeita à jurisdição do Tribunal de Contas, de acordo com a alínea a) do ponto 2 do Artigo 1º. Ainda na mesma lei, no Artigo 17º, relativo às entidades sujeitas a prestação de contas, é referido no nº 1 alínea c) que, ficam sujeitas a prestação de contas, “os serviços do Estado e das regiões autónomas, personalizadas ou não, dotados de autonomia administrativa e financeira, incluindo os fundos autónomos”.

Em 31 de Dezembro de 2008, consequência dos novos Estatutos do IPS, que surgem por aplicação do RJIES, todas as unidades orgânicas do Instituto Politécnico de Setúbal, perdem a autonomia financeira e por isso, a obrigatoriedade de fazer prestação de contas individuais, cabendo ao IPS, apresentar contas. No entanto, face à decisão do Presidente do Instituto, a informação contabilística por unidade orgânica, continua a ser obtida e disponibilizada aos órgão de gestão competentes e a ser avaliada pelo Conselho Geral do Instituto Politécnico de Setúbal. Ou seja, o estudo de caso na ESCE, cujo sistema de informação contabilística iremos apresentar, deverá simultaneamente evidenciar o seu enquadramento na prestação de contas do IPS.

Recorrendo a uma nova aplicação informática, a ESCE iniciou a implementação do POC-Educação, no ano de 2002. De uma forma gradual, sem recorrer à contratação de novos funcionários, mas fazendo um grande esforço financeiro em formação contínua, primeiro em contabilidade orçamental e patrimonial bem como específica do *software* e

²⁴⁶ Revogada pelo artigo 115º da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto.

depois em contabilidade analítica²⁴⁷, a Escola começou por implementar a contabilidade orçamental e patrimonial. Consequência dos problemas que ocorreram com a aplicação informática na implementação do POC-Educação, a empresa fornecedora do *software*, propôs o desenvolvimento de uma nova aplicação, que não resultou, tendo por esse motivo, a Escola optado por outro programa, que, após meses de testes, entrou em funcionamento em Janeiro de 2007. A falta de capacidade de resposta das aplicações informáticas adiou a estabilização dos dois sistemas contabilísticos referidos, podendo no entanto afirmar-se que já estão totalmente implementados, o mesmo não acontecendo com a contabilidade analítica.

Relativamente às dificuldades surgidas na implementação do POC -Educação, para além das já referidas ao nível da inadequação do *software*, o responsável pelo serviço de contabilidade salienta ainda a inventariação dos bens e a inadequação do sistema de informação interno.

Quanto à importância da informação obtida nos documentos retirados da contabilidade orçamental e patrimonial, para apoiar a gestão da organização, verificamos que os únicos documentos considerados muito importantes estão relacionados com o orçamento e o seu controlo, ou seja, o próprio orçamento, os mapas de execução orçamental da despesa e da receita e o balancete da contabilidade orçamental. O balanço e a demonstração dos resultados, ainda não são considerados muito importantes no apoio à gestão.

No que respeita à contabilidade analítica, em 2003 e 2004, foram efectuadas algumas tentativas de implementação que tiveram de ser adiadas, face aos problemas referidos no *software* e também, porque a organização interna da informação, não tinha capacidade para responder ao pretendido pelo POC-Educação, apurar o custo das actividades. Todavia, em Excel, foram aplicadas várias bases de repartição para imputar os custos indirectos e obter os custos dos centros de custo definidos. (Órgãos de Gestão, Serviços Recursos Humanos, Serviço Financeiro e Contabilidade, Serviços

²⁴⁷ O responsável pelo serviço de contabilidade da ESCE, tem formação superior em Gestão e os outros dois funcionários da secção, têm habilitações académicas ao nível do 12º Ano.

Académicos, Centro Imagem Audiovisuais e Multimédia, Centro de Documentação, Núcleo de Relações Exteriores, Manutenção, Logística e Património, Secretariado de Cursos, bem como os Departamentos de Contabilidade e Finanças, Organização Comportamental e Gestão de Recursos Humanos, Marketing e Logística, Sistemas de Informação e Gestão).

Na ESCE não são calculados indicadores com a informação disponibilizada pelo sistema contabilístico e também não existem *tableaux de bord*. No entanto, quer o responsável pela secção de contabilidade, quer o Presidente do Conselho Directivo, reconheceram a necessidade, vantagem e apoio à gestão, que daria o seu cálculo.

No que se refere à prestação de contas, a ESCE, no cumprimento da lei e tendo por base a Instrução nº 1 de 2004, do Tribunal de Contas, enviou na gerência de 2006, os seguintes documentos para prestação de contas: Balanço; Demonstração dos Resultados; Controlo Orçamental – Despesa; Controlo Orçamental – Receita; Fluxos de Caixa; Situação Financeira; Descontos e Retenções; Entrega de Descontos e Retenções; Desenvolvimento das Despesas com o Pessoal; Orçamento – Despesa; Orçamento – Receita; Decomposição das dívidas de terceiros; Orçamento Financeiro - Aplicação de Fundos Próprios; Orçamento Financeiro - Origem de Fundos Próprios; Orçamento Económico - Custos e perdas; Orçamento Económico - Proveitos e Ganhos; Caracterização da Entidade; Notas ao balanço e à demonstração de resultados por natureza; Alterações Orçamentais – Despesa; Alterações Orçamentais – Receita; Contratação administrativa - Situação dos contratos; Contratação administrativa - Formas de adjudicação; Execução de programas e projectos de investimento; Transferências correntes – Despesa; Transferências de capital – Despesa; Subsídios concedidos; Transferências correntes – Receita; Transferências de capital – Receita; Subsídios Obtidos; Activos de rendimento fixo; Activos de rendimento variável; Situação e evolução da dívida e juros; Relatório de gestão; Guia de remessa; Relação nominal dos responsáveis; Acta da reunião de apreciação das contas pelo órgão competente; Normas de controlo Interno incluindo as relativas ao Fundo Maneio; Relação dos documentos de receita e de despesa; Certidões ou extractos dos saldos bancários reportados ao fim do exercício; Certidões dos juros obtidos no exercício;

Certidões das verbas recebidas de outras entidades; Reconciliações bancárias; Síntese das reconciliações bancárias; Relação de acumulação de funções; Balancetes do Razão Geral, analíticos e sintéticos, antes e depois dos lançamentos de regularização e de apuramento dos resultados, devidamente identificados;

Não foi divulgada nenhuma informação relativa à contabilidade analítica nos anexos às demonstrações financeiras e no relatório de gestão, não foram incluídos indicadores de eficiência, eficácia e economia.

Relativamente à aplicação do POC-Educação, a realidade da ESCE é a verificada também ao nível das outras unidades orgânicas do IPS, com autonomia administrativa e financeira até Dezembro de 2008. No que se refere à contabilidade analítica, quer na ESCE, quer nas outras unidades orgânicas as tentativas de implementação efectuadas resumem-se à imputação dos custos de funcionamento às secções e departamentos, através de quotas de imputação, com base no total do pessoal docentes e não docente. Quanto à proposta de implementação apresentada no POC-Educação, consideram-na complexa e exigindo competências ao nível dos funcionários que ainda não foram atingidas, havendo necessidade de formação específica.

10.3 – Proposta de implementação da contabilidade analítica como resultado do estudo de caso

Tendo como referência Abril de 2009, da realidade observada e das dificuldades e necessidades evidenciadas em concluir a implementação do POC-Educação no que respeita à contabilidade analítica e prestação de contas, confirmadas pelos Presidentes do IPS e do Conselho Directivo da ESCE, apresentamos uma proposta que vai no sentido de preparar o sistema de informação contabilística para a implementação da contabilidade analítica²⁴⁸, de modo a que a prestação de contas do IPS cumpra

²⁴⁸ Contabilidade analítica ou de gestão (Carvalho *et al.*, 2007).

integralmente o previsto no POC – Educação, ao nível dos anexos às demonstrações financeiras e do relatório de gestão. Com a nossa proposta pretendemos:

- Face à inexistência de contabilidade analítica na ESCE e no IPS, propor uma metodologia e criar um plano de contas que permita a sua implementação;
- Apurar por unidade orgânica, o custo de cada actividade principal;
- Fornecer informação para na prestação de contas do IPS, se efectuar o preenchimento dos mapas modelos A1 a A8, nos anexos às demonstrações financeiras;
- Sugerir a apresentação no relatório de gestão, da bateria de indicadores propostos no capítulo anterior;
- E apresentar para o órgão de gestão da ESCE um conjunto de indicadores de gestão, reunidos no *tableau de bord*.

A necessidade de gerir adequadamente os recursos disponíveis, revela ser de extrema importância no contexto actual, a criação de um sistema de contabilidade analítica, tanto nas organizações privadas como nas públicas (Carvalho *et al.*, 2007).

Os trabalhos inerentes à definição e implementação da contabilidade analítica na ESCE e no IPS, assentam, na filosofia do esquema de implementação partir do geral para o particular, “pelo que qualquer acção sectorial pressupõe um plano geral que permita uma implantação sequencial sem pôr em causa a coerência do conjunto” (Caiado, 2002:479). A nossa proposta de implementação para a contabilidade analítica assenta nas seguintes etapas:

- a) – Adequação do sistema de informação contabilístico;
- b) - Definição das actividades auxiliares centralizadas e específicas de cada UO;
- c) - Definição das actividades principais;
- d) – Identificação dos custos directos, indirectos e comuns às actividades, de acordo com a sua classificação por funções;
- e) - Criação do plano de contas para a contabilidade analítica, na classe 9, articulando a contabilidade patrimonial com a contabilidade analítica, pelo método duplo contabilístico;
- f) - Apresentação do esquema da movimentação das contas, em partidas dobradas e standardização de procedimentos, de modo a, fornecer a informação necessária para o sistema informático responder adequadamente ao modelo contabilístico adoptado;

g) – Obtenção de informação da contabilidade analítica, ajustada à realidade da ESCE e do IPS, que permita a gestão das actividades por Escola e responda à necessidade de informação na prestação de contas, relativamente aos anexos às demonstrações financeiras e ao relatório de gestão;

h) Apresentar ao Conselho Directivo da ESCE, um *tableau de bord*.

Todavia, face à complexidade do modelo, ao dinamismo da Escola e do Instituto e ainda às características da contabilidade interna, que tem de reflectir o funcionamento da organização, após a implementação, através do acompanhamento e evolução, estamos convictos da necessidade de ajustamentos ao modelo, para o seu aperfeiçoamento.

10.3.1 – Propostas de adequação para a implementação da contabilidade analítica

Para a implementação da contabilidade analítica na ESCE e consequentemente no IPS, definiu-se o ano económico com início a 1 de Outubro e foram propostas as seguintes alterações e adequações aos procedimentos actuais:

- Elaborar o orçamento por actividades, de forma a ter informação que permita ao IPS e suas unidades orgânicas, nomeadamente, a ESCE, sem acréscimo de trabalho, obter os “custos previsionais”, que servirão de referência e controlo;
- Contabilizar mensalmente as amortizações;
- Efectuar, por unidade orgânica, o diferimento pelos doze meses, dos custos com o subsídio de férias e Natal;
- Calcular, com base no número de ETI's de cada unidade orgânica, o total de horas de actividade possíveis em cada Escola e por conseguinte, também o total de horas de actividade possíveis no IPS;
- Calcular, na ESCE (e nas outras unidades orgânicas do IPS), do total de horas de actividade possíveis, as que respeitam a cada uma das actividades principais.
- Calcular, por Curso, na ESCE (e nas outras unidades orgânicas do IPS) o número de horas leccionadas por cada departamento, com base na estrutura curricular e organização das turmas, de modo a conhecer o peso de cada departamento por Curso;

- Mensalmente, na ESCE (e nas outras unidades orgânicas do IPS) cada docente deverá entregar em formato electrónico, nos serviços de recursos humanos, uma *time sheet*, como se apresenta no quadro 10.16, referindo percentualmente, o tempo despendido por mês nas actividades, ensino, investigação, prestação de serviços e outras actividades, tendo como referência o total % de actividade possível. Essa informação permitirá calcular o valor médio, por actividade principal, em cada unidade orgânica e no IPS.

Cravo *et al.* (2001), referem ainda que, as entidades devem utilizar o sistema de inventário permanente para valorizar as existências e assim poder obter o valor das existências iniciais no início do ano económico, bem como a contabilização de outros custos materialmente relevantes. Na ESCE e no IPS, não foram identificados outros custos relevantes.

Quadro 10.16 – *Time Sheet* para a distribuição % por actividade do pessoal docente

Distribuição % do tempo total de Actividade, pelas Actividades do POC-E								
Docente: _____								
Departamento: _____								
Tempo integral (100%)						tempo parcial a ____%		
De 1 de Outubro de n a 30 de Setembro de n+1								
Mês	Órgão Gestão	Ensino	Investigação			Prestação Serviços Exterior	Outros	Total
			Doutoramento	Publicações/ Comunicações	Projectos Investigação			
Outubro/n								100%*
Novembro/n								
Dezembro/n								
Janeiro/n+1								
Fevereiro/n+1								
Março/n+1								
Abril/n+1								
Maió/n+1								
Junho/n+1								
Julho/n+1								
Agosto/n+1								
Setembro/n+1								

Fonte: Elaboração própria.

* O total é sempre 100% independentemente do vínculo contratual.

Notas complementares:

- Para a apresentação de uma comunicação, (com ou sem publicação), no documento de pedido de apoio financeiro à ESCE ou ao IPS, deve constar, por autor, o tempo do docente despendido nessa actividade de investigação;
- Sempre que se efectue uma prestação de serviços à comunidade, no documento de proposta para aprovação do projecto, deve constar, por docente participante, para além do período em que vai decorrer, a previsão de tempo a despende com a actividade.

10.3.2 – Identificação das actividades auxiliares e principais e respectivos custos

A proposta de implementação da contabilidade analítica na ESCE e consequentemente no IPS (com todas as suas unidades orgânicas), coincide com a estabilização do sistema contabilístico orçamental e patrimonial no novo *software* e o reconhecimento da necessidade de implementar a contabilidade analítica, quer ao nível da presidência do IPS como da ESCE. Pelo que, acreditamos estarem reunidas as condições para que um projecto de natureza tão complexa tenha sucesso, uma vez que, a sua validade dependerá do grau de consenso que for possível estabelecer, na aceitação dos critérios que lhe estão subjacentes (Carvalho *et al.*, 2007).

A metodologia proposta pelo POC – Educação para o sistema de contabilidade analítica e que está enunciada nos objectivos desse sistema contabilístico, passa por, após se ter reclassificado os custos por natureza, calcular os custos por actividades intermédias ou auxiliares e actividades finais ou principais, sendo então o modelo contabilístico previsto, o custeio baseado nas actividades.

No IPS e suas unidades orgânicas, nomeadamente na ESCE, a definição das actividades auxiliares e principais, teve em conta a realidade organizacional em 23 de Abril de 2009²⁴⁹. Na sequência, foram identificadas as seguintes actividades auxiliares:

²⁴⁹ Salienta-se que nessa data, quer o IPS, quer as unidades orgânicas, ainda se encontram em fase de ajustamento e adequação, aos novos Estatutos.

Quadro 10.17 - Identificação das actividades auxiliares

Actividades auxiliares centralizadas nos Serviços da Presidência do IPS	Actividades auxiliares específicas da unidade orgânica ESCE
Órgãos de Gestão do IPS	Órgãos de Gestão (OG)
Grupo de Apoio aos Recursos Documentais	Secretariado de Cursos (SC)
Gabinete de Imagem e Comunicação	Serviços Administrativos (SAd)
Centro para a Internacionalização e Mobilidade	Serviços Académicos (SA)
Centro Informático Central	Centro Imagem Audiovisuais e Multimédia (CIAM)
Oficina de Transferência de Tecnologia e Conhecimento	Centro de Documentação (CD)
Gabinete de Formação	Núcleo Relações Exteriores (NRE)
Unidade de Apoio à Investigação e Desenvolvimento	Manutenção (M)
Unidade de Desenvolvimento, Reconhecimento e Validação de Competências	
Unidade para a Avaliação e a Qualidade	
Serviços de Recursos Humanos	
Serviços Financeiros Comuns	
Serviço de Controlo Interno ²⁵⁰	

Fonte: Elaboração própria.

Relativamente às actividades principais, foram identificadas na ESCE (e nas outras UO do IPS), de acordo com as propostas pelo POC – Educação, as actividades de: Ensino; Investigação; Prestação de Serviços à Comunidade e Outras Actividades.

²⁵⁰ É uma actividade auxiliar que não existe no IPS, no entanto, dado que de acordo com o POC-Educação, é indispensável a qualquer entidade contabilística, um adequado sistema de controlo interno, é intenção do IPS criar oportunamente o Serviço de Controlo Interno para a implementação e manutenção, do Sistema de Controlo Interno.

De acordo com o POC-Educação, o sistema de custeio será o total e por isso, o custo dos bens ou serviços prestados correspondem aos custos directos e indirectos, incluindo os custos administrativos. O modelo de apuramento de custos, será o ABC. Serão apurados os custos directos das actividades auxiliares e principais, evidenciando-se ainda, os custos comuns e os custos das actividades auxiliares que serão atribuídos às actividades principais, dado que, os custos das actividades auxiliares, são considerados custos indirectos ou comuns às actividades finais²⁵¹ (Cravo *et al.*, 2001).

No que respeita à actividade principal, Ensino, serão apurados os custos de cada um dos Cursos ministrados nas Escolas, tanto ao nível das Licenciaturas, como das Pós-Graduações e dos Mestrado, bem como o custo por Aluno de cada Curso. No que respeita à Investigação, o apuramento de custos será efectuado por Projecto de Investigação²⁵², Doutoramentos e Comunicações e/ou Publicações. Na Prestação de Serviço à Comunidade serão calculados os custos por cada prestação de serviço, onde se destaca o aluguer de espaços e os projectos efectuados no âmbito do Núcleo de Projectos e Consultadoria. Nas Outras Actividades, serão calculados custos por cada actividade nacional e internacional dinamizada na ESCE (e nas outras UO), que não se incluam nas actividades finais já referidas.

Tendo presente que a contabilidade analítica efectua a reclassificação dos custos por natureza, nas funções, pessoal docente, pessoal não docente, funcionamento, amortizações e provisões e outros, a nossa metodologia de implementação passa por:

- Identificar a parte de cada um desses custos que é directa às actividades, sejam elas auxiliares ou principais;
- Identificar os custos que embora comuns aos objectos de custo, são inequivocamente custos dessa actividade. Exemplo, se o nosso objecto de custo é o Curso B pode haver um custo que seja inequivocamente da actividade Ensino, mas que seja comum aos diferentes cursos leccionados;

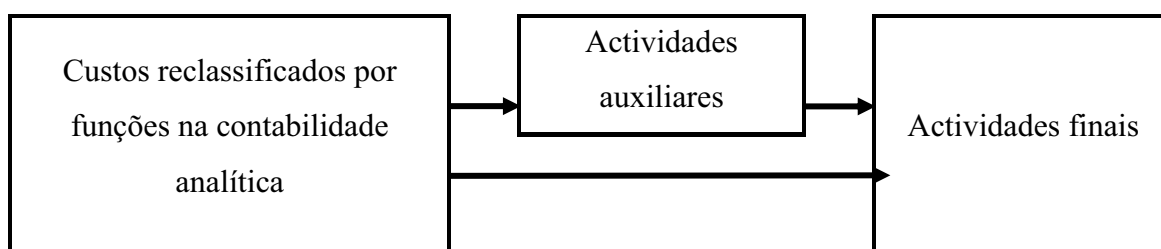
²⁵¹ Relembramos que quando caracterizadas, as actividades finais são todos os serviços, actividades ou tarefas que por regra têm receitas próprias ou das quais se obtém um “produto final”, enquanto que as actividades intermédias são actividades ou tarefas de apoio à concretização dos objectivos finais da entidade e normalmente não têm receitas próprias ou “produtos finais” (Cravo *et al.*, 2001).

²⁵² Nomeadamente no âmbito dos Centros de Investigação ou com qualquer entidade externa, desde que, seja financiado, no todo ou em parte, pela unidade orgânica.

- Atribuir os custos das actividades auxiliares às actividades finais de acordo com o coeficiente de imputação adequado. Face à dimensão das actividades auxiliares definidas e de acordo com as características do modelo ABC, o coeficiente de imputação referido, é o gerador de custo de cada actividade.

Ou seja, todos os custos passíveis de serem incorporados nas actividades, necessariamente, por classificação funcional, obedecem à sequência que apresentamos na figura 10.1:

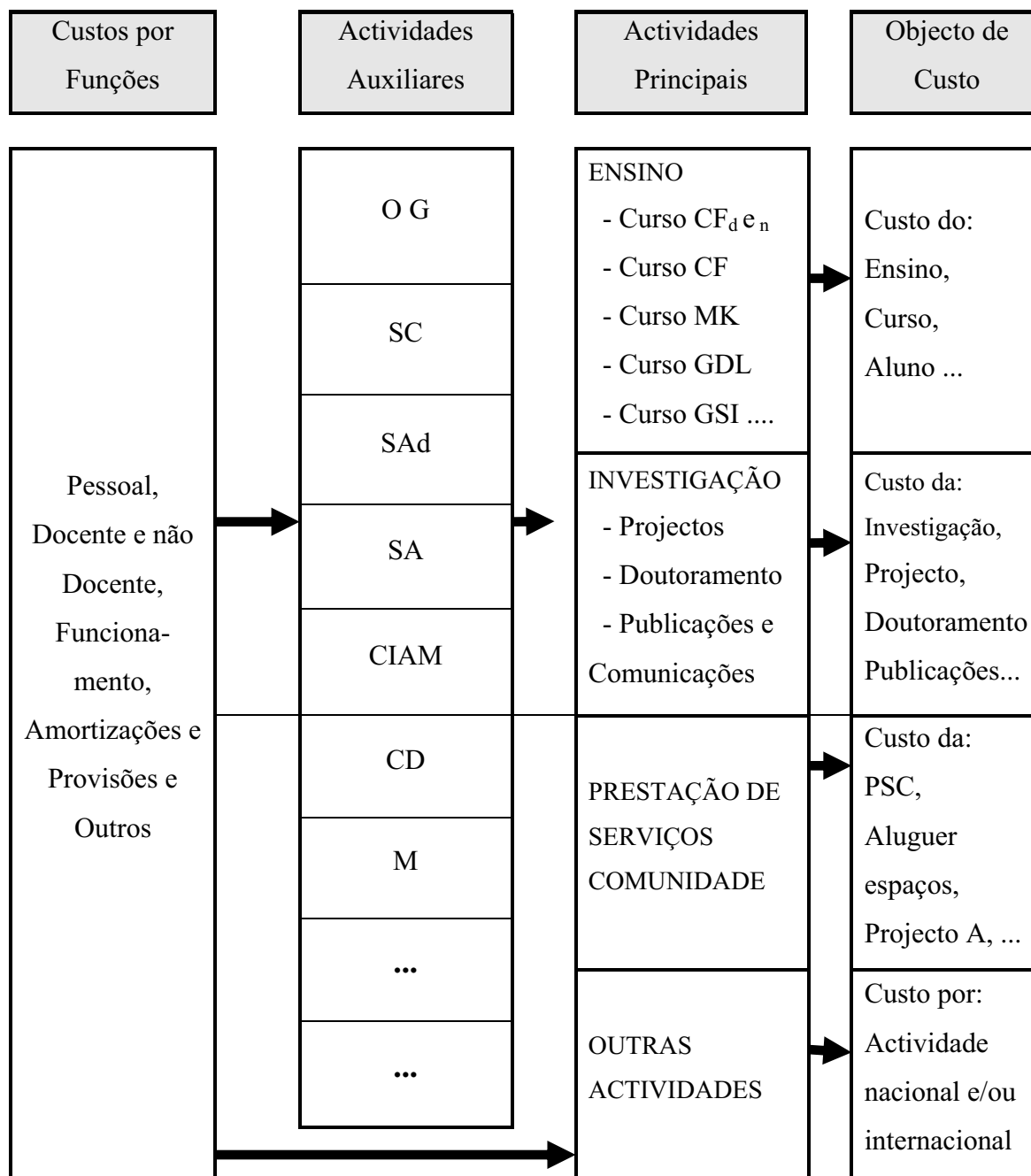
Figura 10.1 – Os custos na contabilidade analítica e as actividades auxiliares e principais



Fonte: Elaboração própria.

De seguida, na figura 10.2, apresenta-se esquematicamente a aplicação do modelo ABC na ESCE, idêntico ao seguido nas outras unidades orgânicas onde as actividades poderão ser ajustadas/adequadas quer pela dimensão, quer pelos próprios estatutos, agora em revisão.

Figura 10.2 – Aplicação do modelo ABC para o apuramento de custos na ESCE



Fonte: Elaboração própria.

Quanto aos custos com pessoal registados na contabilidade patrimonial e que terão de ser reclassificados em custos com pessoal docente e não docente, podemos verificar que, o custo com o pessoal não docente é um custo directo da actividade auxiliar onde cada funcionário desempenha funções e que o custo com o pessoal docente, pode ser um custo directo da actividade auxiliar Órgãos de Gestão, se o docente exercer cargos de

gestão na instituição e ou, das actividades principais, de acordo as horas despendidas pelos docentes em cada actividade principal. No quadro 10.18, apresentamos o esquema da movimentação dos custos com pessoal na ESCE:

Quadro 10.18 – Reclassificação e tratamento dos custos com pessoal

Contabilidade Patrimonial	Contabilidade Analítica			
Classificação por Natureza	Classificação Funcional	Actividades Auxiliares	Actividades Principais	Obtendo-se:
Custos Com Pessoal	Pessoal Docente	OG →	Ensino: CF; GRH; MK; GDL; GSI	Custo (directo e indirecto) com pessoal, por Curso e Ensino
		→		
		→	Investigação: Doutoramento Publicações /Comunicações Projectos	Custo (directo e indirecto) com pessoal, por: Doutoramento, Pub/Com, Proj, ...
		→	Prestação de Serviços à Comunidade	Custo (directo e indirecto) com pessoal por: Prestação de Serviço
		→	Outras Actividade	Custo(directo e indirecto) com pessoal por: O. Actividade
	Pessoal Não Docente	OG →	Estes custos vão ser repartidos pelas actividades principais onde são custos indirectos.	Os custos directos com pessoal de cada actividade Auxiliar
		SC →		
		SAd →		
		SA →		
		CIAM →		
		CD →		
		M →		

Fonte: Elaboração própria.

Armenteros (2006) salienta a relevância económica e funcional do custo com pessoal docente e investigador no exercício das funções inerentes ao ensino, investigação e direcção, fazendo com que os custos de uma escola, girem em função do seu custo.

Quanto aos custos de funcionamento, a quando da reclassificação dos custos por natureza da contabilidade patrimonial, foram identificados custos de funcionamento na conta 62 - Fornecimentos e Serviços Externos. Após análise detalhada às subcontas, da conta 62, apenas os “Outros Fornecimentos e Serviços”, não foram considerados custos de funcionamento, sendo incluídos na classificação “Outros” na contabilidade analítica.

Amortizações - De acordo com a forma como se efectua o controlo do imobilizado, há amortizações directas às actividades auxiliares e principais e outras que são comuns às actividades principais, embora algumas sejam comuns a todas as actividades e outras, que são específicas de uma actividade principal, tal como se refere de seguida:

- São custos directos às actividades auxiliares, as amortizações correspondentes a cada actividade identificada. Exemplo: são amortizações da actividade auxiliar serviços académicos, as que se referem ao mobiliário existente na secção, bem como as do equipamento informático e do *software* específico existente para o funcionamento dos serviços. (Estas amortizações transformam-se em custos indirectos das actividades principais, quando se efectua a repartição dos custos das actividades auxiliares pelas principais);
- São custos directos de uma actividade principal, as amortizações que se identificam exclusivamente com essa actividade. (Exemplo: a amortização do equipamento das salas de aula da unidade curricular de Simulação Empresarial, são custos directos dos Cursos de Contabilidade e Finanças diurno e nocturno, uma vez que essas salas são de uso exclusivo desses Cursos);
- São custos comuns, as amortizações que embora digam respeito à actividade Ensino, não se identificam especificamente com um Curso, como é o caso do mobiliário e equipamentos audiovisuais disponíveis nas salas de aulas que são utilizados por todos os Cursos.

Na classificação funcional “Outros”, deverão estar os custos das contas, 61 Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas, Outros Fornecimentos e Serviços da conta 62, tal como já referido, 63 Transferências Correntes Concedidas e Prestações Sociais e 65 Outros Custos e Perdas Operacionais. A conta 68, Custos e Perdas

Financeiras e a conta 69, da contabilidade patrimonial, onde são registados os “Custos e Perdas Extraordinárias”, serão na contabilidade analítica, custos não incorporados.

Continuando a identificação dos custos directos às actividades verificamos que:

- São custos directos às actividades auxiliares, para além dos custos com pessoal de acordo com o referido, o material de economato, a manutenção e as amortizações;
- São custos directos às actividades finais ou principais, para além dos custos com pessoal docente, o material de economato, a manutenção, amortizações e os custos referentes a apoios financeiros, específicos de uma actividade.

Existem custos que não são possíveis de identificar directamente a uma actividade final, sendo por isso custos comuns a essas actividades, devendo ser repartidos através da base de repartição seleccionada²⁵³. Poderão ser exemplo, a água, a luz e o telefone.

Após a identificação das actividades auxiliares e finais, bem como dos custos directos, indirectos e comuns, é fundamental a definição dos geradores de custo para atribuir os custos das actividades auxiliares às principais e dos coeficientes de imputação, para repartir custos comuns. Apresentamos, no quadro 10.19, os geradores de custo identificados por actividade auxiliar:

Quadro 10.19 – Identificação do gerador de custo por actividade auxiliar

Actividades Auxiliares	Gerador de Custo
Do IPS	
Actividades auxiliares do IPS	Nº de horas de actividade do IPS*
Da Unidade Orgânica (UO)	
Órgãos de Direcção	Nº de horas de actividade da UO**
Secretariado de Cursos	Nº de horas de actividade da UO **
Serviço Administrativos	Nº de horas de actividade da UO **
Serviços Académicos	Nº de Alunos da UO ***

²⁵³ A base a aplicar é a que se considerar ser a que melhor estabelece uma relação de causa-efeito entre o custo a repartir e o que é base de referência.

Quadro 10.19 – Identificação do gerador de custo por actividade auxiliar
(Continuação)

Actividades Auxiliares	Gerador de Custo
Da Unidade Orgânica (UO)	
Centro de Imagem Audiovisuais e Multimédia	Nº de horas de actividade da UO **
Centro de Documentação	Nº de horas de actividade da UO **
Manutenção	Área Ocupada da UO ****

Fonte: Elaboração própria.

* $\frac{\text{Horas de cada actividade principal}}{\text{Total de horas de actividade do IPS}}$

** $\frac{\text{Horas de cada actividade principal}}{\text{Total de horas de actividade da UO}}$

*** $\frac{\text{Número de Alunos inscritos no Curso}}{\text{Total de Alunos inscritos na UO}}$

**** $\frac{\text{M}^2 \text{ ocupados}}{\text{Área da UO}}$

Quanto ao coeficiente de imputação dos custos comuns, a sua obtenção resultará da utilização de diferentes bases de repartição, de modo a que, cada um tenha uma relação directa com o consumo desses custos pelas diferentes actividades. De seguida identificam-se as bases de repartição consideradas como adequadas:

Quadro 10.20 – Identificação dos coeficientes de imputação dos custos comuns às actividades principais

Custos Comuns	Coeficiente de imputação
De Funcionamento, Amortizações e Outros, para as Actividades Principais (Ensino e/ou Investigação e/ou Prestação de Serviços e/ou Outras Actividades), são repartidos em função do	Nº de horas de actividade
Do Ensino, para os Cursos, são repartidos em função do	Nº de Alunos
Da Investigação, para o Doutoramento, Comunicações/ Publicações e Projectos de Investigação são repartidos em função do	Nº de horas de actividade

Quadro 10.20 – Identificação dos coeficientes de imputação dos custos comuns às actividades principais

Custos Comuns	Coeficiente de imputação
Da Prestação de Serviços, para o Aluguer de espaço e os diferentes Projectos, são repartidos em função do	Nº de horas de actividade
De Outras Actividades para as Actividades desenvolvidas, são repartidos em função do	Nº de horas de actividade

Fonte: Elaboração própria.

10.3.3 – Pressupostos adoptados e cálculos justificativos

De acordo com a classificação de custos por funções preconizada no plano sectorial para a Educação e o peso percentual que o pessoal tem no total dos custos, um dos grandes, se não o maior problema com que nos deparamos na preparação da informação para a implementação da contabilidade analítica, prende-se com:

- O cálculo do total de horas possíveis de actividade na ESCE e no IPS;
- A afectação temporal da actividade dos docentes, às actividades principais;
- A afectação do tempo de actividade dedicado ao Ensino, a cada um dos Cursos leccionados;
- A afectação do tempo de actividade em Investigação, às actividades nela desenvolvidas, tais como projectos de investigação ou publicações e/ou comunicações. (Relativamente à actividade Doutoramento é mais fácil, sempre que exista uma redução ou dispensa de 100%).
- A afectação do tempo de actividade a qualquer das actividades inerentes à Prestação de Serviços à Comunidade ou às Outras Actividades.

No desenvolvimento da nossa proposta de implementação da contabilidade analítica, temo-nos deparado com várias dificuldades, no entanto, esses obstáculos terão de ser ultrapassados com base na realidade institucional, sensibilidade para a apresentação e

análise de soluções alternativas e adequação para a operacionalidade do modelo. Isto porque, em última instância, o êxito do sistema será condicionado pelo “grau de utilidade real da informação que proporciona e a eficiência com que opera, para a sua consecução” (Angulo *et al.*, 2006:5).

Relativamente à definição e cálculo do total de horas possíveis de actividade, alguns autores²⁵⁴ referem que se torna difícil calcular o nº de horas de trabalho do pessoal docente, na medida em que estes trabalhadores têm um horário flexível, sendo por isso difícil decidir se se deve considerar como horas de trabalho as 35 horas semanais ou as 12 que leccionam em média por ano, mais o horário de atendimento, tendo ainda em atenção, as horas de investigação e as horas de preparação de aulas.

A metodologia seguida na nossa proposta assenta:

Primeiro: Que o custo do pessoal docente, corresponde ao tempo que despende com o:

Órgãos de gestão + ensino + investigação + prestação de serviços + outras actividades

Segundo: que cada docente a tempo integral, de acordo com o ponto 4 do artigo 34º do Decreto-Lei nº 185/81 de 1 de Julho²⁵⁵, trabalha 35 horas semanais. Todavia, ao total anual, entendemos que devem ser retiradas as semanas de férias, dado que, nesse período, os docentes efectivamente, não estarão disponíveis para as actividades definidas. Na ESCE e no IPS, o mês de Agosto é o mês de férias dos docentes²⁵⁶.

Assim na ESCE, o cálculo do total de horas de actividade, durante o exercício económico (1 de Outubro a 30 de Setembro), considerando os efectivos a tempo integral (ETI) por Departamento, será:

²⁵⁴ Para Marques e Rodrigues (2006:37) “em primeiro lugar, há que definir a carga horária padrão de docência, as respectivas regras de afectação directa e as chaves de repartição dos serviços de apoio. Assim, o custo médio mensal de cada docente seria imputado por percentagem a licenciaturas, mestrados, órgão de gestão, investigação, etc.”.

²⁵⁵ O Decreto-Lei nº 185/81 de 1 de Julho, no artigo 34º no ponto 4, refere que se considera “regime de tempo integral o que corresponde ao horário semanal de trabalho da generalidade dos funcionários públicos, compreendendo um máximo de doze horas de aulas semanais e um mínimo de seis”.

²⁵⁶ Os dias por gozar, serão marcados nos períodos de férias de Natal ou em períodos de paragem lectiva, articulando os interesses da Escola com os dos docentes.

Quadro 10.21 – Cálculo do total de horas de actividade da ESCE

Departamento	ETI a)	Nº horas Semanais b)	Semanas possíveis c)	Total de horas de actividade* a) x b) x c)
Economia e Gestão	34,4	35	47	56.588
Contabilidade e Finanças	21,8			35.861
Comportamento Organizacional e GRH	13,2			21.714
Marketing e Logística	13,6			22.372
Sistemas de informação	15,2			25.004
Total	98,2			161.539

Fonte: Elaboração própria.

* Valores reportados a Novembro de 2007.

Assim, de acordo com o corpo docente em Novembro de 2007, o total de horas de actividade da ESCE, para o ano lectivo de 2007/2008 é de 161.539 horas. O somatório de procedimentos semelhantes, em todas as UO, dará o tempo de actividade do IPS.

- Desta forma a ESCE, no que se refere à afectação do tempo de actividade total às actividades principais, num total de 161.536 horas, face à indisponibilidade actual de informação que permita efectuar essa distribuição, a nossa proposta é que numa primeira fase ela resulte do peso percentual médio do tempo despendido em cada uma das actividades principais, pelos docentes da Escola. Essa informação resultou do pequeno questionário efectuado de modo directo a todos os docentes da ESCE, entre 23 e 30 de Novembro de 2007, tendo por referência o ano lectivo de 2006/2007 e as actividades principais:

- Ensino, que inclui as horas de contacto com os estudantes, a preparação das aulas, as avaliações e o apoio aos estudantes;
- Investigação, onde estão incluídos, os doutoramentos, os projectos de investigação e as publicações e/ou comunicações;
- Prestações de Serviços à Comunidade e
- Outras Actividades desenvolvidas pelos docentes da ESCE e não incluídas nas outras actividades principais.

Nesse questionário, era pedido a cada docente que, após identificar o vínculo contratual que tem com a Escola (tempo integral ou tempo parcial), bem como eventual dispensa de serviço, por fazer parte de órgãos de gestão, ou por se encontrar a fazer doutoramento com apoio da Escola, respondesse percentualmente, por actividade, sobre o tempo despendido, tendo por referência o ano lectivo 2006/2007, da seguinte forma:

Percentagem das horas despendidas por actividade:

Ensino (Leccionação, Avaliação, Apoio e Preparação) _____ %

Investigação:

Doutoramento _____ %

Comunicações e Publicações _____ %

Projectos de Investigação _____ %

Prestação de Serviços à Comunidade _____ %

Outras Actividades na ESCE (ex: Erasmus) _____ %

TOTAL **100 %**

Da leitura do questionário, como uma taxa de resposta de 66,7% ($68/102 \times 100$), foi possível calcular o valor médio percentual do tempo despendido pelos docentes, no ano lectivo 2006/2007, com as actividades principais. Esses valores vão servir de base à proposta que apresentamos, no quadro 10.22:

Quadro 10.22 - Peso percentual médio do tempo despendido pelos docentes da ESCE nas actividades principais

Ensino				Investigação				Prestação de Serviços à Comunidade	Outras Act. na ESCE (ex: Erasmus)	Total	
Leccionação	Licenciaturas	Avaliação e Apoio	Preparação	Sub total	Doutoramento	Comunicações e Pub	Projectos Invest.				Sub total
				75,4	8,3	7,4	5,2	20,9	1,9	1,8	100%

Fonte: Elaboração própria.

O que faz com que então se possa dizer que, das 161.539 horas totais de actividade já calculadas para a ESCE, 75,4% correspondam ao Ensino, 20,9% à Investigação, 1,9% à Prestação de Serviços e 1,8% a Outras Actividades.

Numa segunda fase e para obtenção desta média anual na ESCE e no IPS, a nossa proposta, é que cada docente, entregue mensalmente, nos Recursos Humanos, a *time sheet* preenchida, para informar sobre o tempo efectivamente gasto nas actividades principais. Deste modo, será possível ter mensalmente as horas efectivamente gastas por docente e por departamento, em cada uma das actividades das Escolas.

- O tempo dedicado ao Ensino, de acordo com os nossos pressupostos, é o somatório das horas de contacto, em sala e atendimento, mais as horas de preparação das actividades lectivas e mais as horas de avaliação. Quanto às parcelas desta soma, considerou-se que há uma relação directa entre o número de horas leccionadas a um Curso e o tempo despendido com a sua preparação e avaliação, bem como de apoio aos alunos. Pelo que, conhecendo-se, por Departamento, o número efectivo de horas leccionadas a cada Curso, é possível determinar o peso de cada Departamento no total das horas leccionadas. Considerando a relação directa referida entre o tempo de leccionação e o de preparação das aulas, bem como das horas de contacto e avaliações, então, a cada Curso deve ir, por Departamento, a percentagem de custos com pessoal docente, de acordo com o correspondente ao peso das horas leccionadas pelo Departamento, a cada Curso.

Exemplo: se o total de horas da Actividade Ensino totalizar 10.000, o Departamento de Economia e Gestão leccionar no total 2.000 horas das quais 1.000 são para o Curso de Contabilidade e Finanças diurno, então, esse Curso deve suportar do custo com o pessoal docente deste Departamento o valor resultante da fórmula:

$$(2.000/10.000) \times (1.000/2.000) \times (\text{custo médio do Pessoal Docente do Departamento de Economia e Gestão})$$

Na ESCE, o cálculo do número de horas leccionadas por Departamento, a cada Curso, teve em consideração a carga horária semanal das unidades curriculares²⁵⁷, o número de semanas lectivas e o número de turmas teóricas e práticas por Curso, nas actuais Licenciaturas.

A título de exemplo, apresenta-se, tendo sempre como base de cálculo apenas os cursos de licenciatura, o resultado do cálculo das horas leccionadas por ano e por Curso, pelo Departamento de Economia e Gestão:

Quadro 10.23 – Departamento de Economia e Gestão - horas leccionadas por Curso

Cursos	CFd	GRH	MK	Log.	GSI	CFn	Total	%
1º Ano	480,0	390,0	510,0	570,0	375,0	375,0	2700,0	43,4
2º Ano	420,0	810,0	210,0	345,0	420,0	225,0	2430,0	39,1
3º Ano	180,0	105,0	210,0	277,5	75,0	165,0	1012,5	16,3
4º Ano	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	75,0	75,0	1,2
Total	1080,0	1305,0	930,0	1192,5	870,0	840,0	6217,5	100,0
%	17,4	21,0	15,0	19,2	14,0	13,5	100,0	

Fonte: Elaboração própria.

Assim, para o total de horas leccionadas pelo Departamento de Economia e Gestão (6217,5 horas), 43,4%, são leccionadas ao 1º Ano dos diferentes Cursos. Por outro lado, 17,4%, do total de horas de leccionação, ocorrem no Curso de Contabilidade e Finanças diurno.

À semelhança do Departamento de Economia e Gestão, foram calculadas as horas leccionadas por Departamento, em cada Curso de Licenciatura. Os valores obtidos são os que se apresentam no quadro 10.24:

²⁵⁷ As aulas teóricas incluem a totalidade dos Alunos inscritos na disciplina e para as aulas práticas ou teórico-práticas, foram considerados em média 30 Alunos.

Quadro 10.24 - Horas leccionadas por Departamento, por Curso

Departamentos	CFd	GRH	MK	Dist. Log.	GSI	CFn	Total	%
Economia e Gestão	1080,0	1305,0	930,0	1192,5	870,0	840,0	6217,5	27,5
Contabilidade e Finanças	2985,0	240,0	270,0	210,0	90,0	2167,0	5962,0	26,4
Comportamento Org. GRH	105,0	2535,0	210,0	330,0	165,0	75,0	3420,0	15,1
Marketing e Logística	120,0	120,0	2055,0	1251,0	90,0	90,0	3726,0	16,5
Sistemas Informação	300,0	435,0	270,0	180,0	1875,0	210,0	3270,0	14,5
Total	4590,0	4635,0	3735,0	3163,5	3090,0	3382,0	22595,5	100,0
Total em %	20,3	20,5	16,5	14,0	13,7	15,0	100,0	

Fonte: Elaboração própria.

Ou seja, o total de horas leccionadas aos Cursos, pelos diferentes Departamentos, totalizam 22595,5 horas, das quais são leccionadas, 27,5% pelo Departamento de Economia e Gestão, 26,4% pelo Departamento de Contabilidade e Finanças, 15,1% pelo Departamento de Comportamento Organizacional e Gestão de Recursos Humanos, 16,5% pelo Departamento de Marketing e Logística e por fim, 14,5% pelo de Sistemas de Informação.

Por outro lado, o Curso de CFd totaliza 20,3% das horas leccionadas por todos os departamentos, enquanto que a, GRH, MK, Dist. Log., GSI e CFn correspondem respectivamente, 20,5%, 16,5%, 14,0%, 13,7% e 15,0%.

Partindo do pressuposto que há proporcionalidade directa entre as horas de leccionação e as outras actividades relativas ao Ensino e ainda, da informação do peso percentual de tempo médio dedicado em cada uma das actividades (apresentado no quadro 10.22), calcula-se, por actividade, as horas que lhe correspondem, como se apresenta no quadro a seguir:

Quadro 10.25 - Repartição das horas de actividade, pelas actividades principais

	Ensino	Investigação			Prest. Serv	Outras Activ.	Total
		Dout.	P/C	Proj			
% tempo Inquérito	75,4	8,3	7,4	5,2	1,9	1,8	100
Horas	121800,4	13407,7	11953,9	8400,0	3069,2	2907,7	161539

Fonte: Elaboração própria.

Completando a informação relativa ao Ensino e aplicando a proporcionalidade já referida entre as horas de leccionação e a actividade Ensino, verificamos que, as 121800,4 horas se distribuem pelos Cursos, da seguinte forma:

Quadro 10.26 - Horas da actividade Ensino, de cada Departamento por Curso

Departamentos	CFd	GRH	MK	Dist. Log.	GSI	CFn	Total	%
Economia e Gestão	5821,7	7034,6	5013,1	6428,1	4689,7	4528,0	33515,3	27,5
Contabilidade e Finanças	16090,6	1293,7	1455,4	1132,0	485,1	11681,2	32138,0	26,4
Comportamento Org. GRH	566,0	13664,8	1132,0	1778,9	889,4	404,3	18435,4	15,1
Marketing e Logística	646,9	646,9	11077,4	6743,5	485,1	485,1	20084,9	16,5
Sistemas Informação	1617,1	2344,9	1455,4	970,3	10107,1	1132,0	17626,8	14,5
Total	24742,3	24984,8	20133,4	17052,8	16656,6	18230,6	121800,4	100,0

Fonte: Elaboração própria.

Os dois quadros apresentados acima, permitem evidenciar a forma como a partir da afectação das horas totais de actividade, se obtém as horas em cada uma das actividades principais. Tendo em conta o peso percentual despendido por cada Departamento a cada Curso, obtém-se as horas do pessoal docente, por Departamento em cada Curso. O custo do pessoal docente por Curso é o somatório das parcelas resultantes da multiplicação do custo médio/hora de cada Departamento, pelo número de horas afectas a esse Curso.

Como já referido, para as outras Actividades Principais, o sistema de cálculo nesta fase experimental, será efectuada com base no valor percentual médio, obtido através do inquérito.

Se os cálculos efectuados para a ESCE relativamente às horas de actividade total da Escola, repartição percentual dessa actividade pelas actividades principais, peso das horas de leccionação por departamento e por curso, forem efectuados em todas as unidades orgânicas, teremos a informação necessária para a implementação da contabilidade analítica no IPS.

10.3.4 – Plano de contas na classe 9

Seguindo a proposta de Cravo *et al.* (2001), a articulação da contabilidade patrimonial com a contabilidade analítica proposta para a ESCE e consequentemente para o IPS

(Serviços da Presidência e unidades orgânicas), é efectuada em sistema dualista, reservando o plano de contas elaborado na classe 9 e que apresentamos no Anexo 1, a conta 90, para as contas reflectidas, desdobradas por unidade orgânica, identificada nos dois dígitos seguintes. Assim, ao nível destas contas foram criadas subcontas onde se reflectem as existências, os custos e os proveitos registados na contabilidade patrimonial da seguinte forma:

90XX3 – Existências Reflectidas

90XX6 – Custos e Perdas Reflectidas

90XX7 – Proveitos e Ganhos Reflectidos.

Salienta-se que estas subcontas são desdobradas de acordo com as contas de existências, custos e proveitos, tal como se refere a título exemplificativo, 90XX64 – Custos com Pessoal Reflectidos da unidade orgânica XX.

Assim, no nosso plano de contas na classe 9, (Anexo 4) estão previstos os custos e proveitos previsionais, por unidade orgânica, através das subcontas: 90XX8 – Custos Previsionais Reflectidos e 90XX9 – Proveitos Previsionais Reflectidos. Relativamente à necessidade de comparar custos reais com os custos previsionais e os proveitos reais com os proveitos previsionais, a nossa proposta é que os custos e proveitos previsionais, sejam os orçamentados para que não se dificulte ou aumente o volume de trabalho e ao mesmo tempo, dessa informação, resulte uma melhor gestão das actividades.

Continuando a detalhar a elaboração do plano de contas da contabilidade analítica, tomando como referência a unidade orgânica ESCE, para além das contas reflectidas, ao nível dos dois primeiros dígitos, ainda se identificam as Actividades Auxiliares e Principais, os Custos não Incorporados, os Proveitos e os Desvios, como de seguida se apresenta:

91 – Actividades Auxiliares

92 – Custos da Actividade - Ensino

93 – Custos da Actividade - Investigação

95 – Custos da Actividade - Prestação de Serviços à Comunidade

96 – Outras Actividades

97 – Custos não incorporados

98 – Proveitos

99 - Desvios

O desdobramento destas contas será efectuado tendo em conta a realidade organizacional, a informação a obter e a conformidade com o POC-Educação. Relativamente à ESCE, como unidade orgânica do IPS, a informação será organizada tendo em consideração que:

Quadro 10.27 - Estrutura orgânica do IPS

IPS ²⁵⁸						
Serviços da Presidência (SP) e Unidades Orgânicas (UO)						SAS
SP	ESTSetúbal	ESE	ESCE	ESTBarreiro	ESS

Fonte: Elaboração própria

Assim, a conta 91 terá de ser desdobrada de modo a obter-se informação pelas duas grandes áreas que compõem o IPS, os Serviços de Acção Social e as Unidades Orgânicas, e ainda, identificar as que correspondem a cada uma das unidades orgânicas ou aos Serviços da Presidência. Neste sentido, a nossa proposta de plano de contas será desagregado, na conta 91, da seguinte forma:

91 – Actividades Auxiliares do IPS

911 - Actividades Auxiliares dos Serviços da Presidência e das Unidades Orgânicas do IPS

²⁵⁸ Envolvendo o sector da Educação, múltiplas agregações e desagregações de entidades dentro de um mesmo espaço institucional de consagração legal e/ou estatutária, o POC-Educação, estabeleceu o princípio da consolidação de contas em cada grupo, desde que com expressão económica adequada. Contudo, entendeu-se prudente, nesta fase de implementação, não avançar com o processo de consolidação orçamental e normalizar apenas a consolidação da informação financeira patrimonial. Salienta-se que as demonstrações financeiras consolidadas constituem um complemento e não um substituto, das demonstrações financeiras individuais das entidades integradas num grupo (Cravo *et al.*, 2001). Os mesmos autores referem ainda que a meta de obter demonstrações consolidadas do Ministério da Educação, tem de ser entendidas como um desejo cujo cumprimento será realisticamente atingível, a médio ou longo prazo, tendo em conta as dificuldades de implementação que o próprio POC-Educação irá ter. O POC-Educação prevê três tipos de consolidação (método da simples agregação, consolidação integral e equivalência patrimonial) e a escolha dos métodos atende ao tipo de controlo exercido pela sociedade mãe (Caiado *et al.* 2007:580). Os autores dão como exemplo da escolha do método da simples agregação, a Universidade X e os Serviços de Acção Social.

9111 – Serviços da Presidência

9112 – ESTSetúbal

9113 – ESE

9114 – ESCE

9115 – ESTBarreiro

9116 – ESS

912 - Actividades Auxiliares dos Serviços de Acção Social

Ou seja, a associação do plano de contas na Classe 9, nas actividades auxiliares, com a estrutura orgânica do IPS, resumidamente será:

Quadro 10.28 - Plano de contas na classe 9 nas actividades auxiliares e estrutura orgânica do IPS

91 - IPS						
911 - Serviços da Presidência e Unidades Orgânicas						912 - SAS ²⁵⁹
9111 - SP	9112 - ESTSetúbal	9113 - ESE	9114 - ESCE	9115 - ESTBarreiro	9116 - ESS

Fonte: Elaboração própria

A identificação das diferentes actividades auxiliares, dentro de cada unidade orgânica, será efectuada através do acréscimo de mais dois dígitos, que na ESCE, face à sua realidade, ficará da seguinte forma:

911401 - Órgãos de Direcção

911402 – Secretariado de Cursos

911403 – Serviços Administrativos

911404 - Serviços Académicos

911405 – Centro de Imagem Audiovisuais e Multimédia

911406 - Centro de Documentação

911407 - Manutenção

911408 – ...

²⁵⁹ Os SAS nas Universidades e Politécnicos com autonomia administrativa e financeira deverão ter um sistema de contabilidade analítica similar à actividade Ensino e Investigação (Cravo *et al.*, 2001:352).

Ou seja, desdobrando estes seis dígitos teremos por exemplo:

911406 que corresponde: os dois primeiros, “91” a ser custos de uma actividade auxiliar do IPS, o 3º dígito “1” identifica um custo de uma actividade auxiliar dos Serviços da Presidência ou de uma unidade orgânica, o 4º dígito “4” identifica a unidade orgânica, ESCE e os dois últimos, “06” identificam a Actividade Auxiliar, que é o Centro de Documentação.

Porque o nosso estudo de caso na ESCE do IPS, não inclui os Serviços de Acção Social que têm autonomia administrativa e financeira e que por isso apresentam contas separadamente, iremos, no desenvolvimento da proposta, trabalhar com as contas 911X, que correspondem às actividades auxiliares dos Serviços da Presidência e das unidades orgânicas.

A necessidade de por unidade orgânicas e por actividade auxiliar se conhecer os custos directos com Pessoal Docente, Pessoal não Docente, Funcionamento, Amortizações e Provisões e Outros, do ano e de anos anteriores, fez com que, em cada actividade auxiliar, de cada unidade orgânica, se acrescentasse quatro dígitos, onde, o primeiro, igual a 1, identifica que o custo é directo, os dois seguintes, identificam o custo por função e o outro dígito, a acrescentar no final, que pode ser o zero ou o um, identifica respectivamente, se o custo é de anos anteriores (0), ou do próprio ano (1). Genericamente a apresentação será efectuada da seguinte forma:

91.1.X.XX.1.01.X – Pessoal Docente

91.1.X.XX.1.02.X – Pessoal não Docente

91.1.X.XX.1.03.X – Funcionamento

91.1.X.XX.1.04.X – Amortizações e Provisões

91.1.X.XX.1.05.X – Outros

Assim, quando temos o código: 9114041011 estamos perante um custo de uma Actividade Auxiliar (91), da unidade orgânica ESCE (14) designada de, Serviços Académicos (04), que é um custo directo (1) de Pessoal Docente (01), do ano (1). Ou seja, a codificação de um custo de uma actividade auxiliar é composto por dez dígitos que genericamente se podem sintetizar da seguinte forma:

Quadro 10.29 – Síntese do código das contas das actividades auxiliares

91	XX	XX	1	XX	X
Actividade Auxiliar	Identificação dos SP ou UO	Identificação da actividade dos SP ou UO	Custo directo	Custo por função	Ano a que pertence o custo

Fonte: Elaboração própria.

Relativamente às actividades principais, com a necessidade acrescida, face às actividades auxiliares, de identificar, por função, para além dos custos directos, os que são comuns e os indirectos, a estrutura das contas para estas actividades, genericamente semelhante à das actividades auxiliares, não fixa o segundo dígito, que diferencia a actividade principal e o sétimo dígito, dado que, os custos não são todos directos. De seguida evidencia-se genericamente o código das actividades principais:

Quadro 10.30 – Síntese do código das contas das actividades principais

9X	XX	XX	X	XX	X
Actividade Principal	Unidade orgânica	Actividades da Actividade Principal	Custo Comum, directo ou indirecto	Custo por função	Ano a que pertence

Fonte: Elaboração própria.

A identificação das actividades principais, será efectuada da seguinte forma:

92 – Ensino

93 – Investigação

95 – Prestação de Serviços à Comunidade

96 – Outras Actividades

Assim, nas actividades principais da ESCE, representadas pelos quatro primeiros dígitos do plano de contas na classe 9 identificam a actividade a que respeita, Ensino (9214), Investigação (9314), Prestação de Serviços à Comunidade (9514) e Outras Actividades

(9614). Quando a estes dígitos se acrescentam mais dois, estamos a identificar as actividades desenvolvidas dentro de cada uma das actividades principais, da unidade orgânica. Na ESCE, para o Ensino será:

921400 – Custos Comuns

921411 – Licenciatura em Contabilidade e Finanças (Curso Diurno)

921412 – Licenciatura em Gestão de Recursos Humanos

921413 – Licenciatura em Marketing

921414 – Licenciatura em Gestão da Distribuição e da Logística

921415 – Licenciatura em Gestão de Sistemas de Informação

921416 - Licenciatura em Contabilidade e Finanças (Curso Nocturno)

921441 – Pós-Graduação em Segurança e Higiene no Trabalho

921442 – Pós-Graduação em Fiscalidade

921443 – Pós-Graduação

921471 – Mestrado em

Relativamente às actividades desenvolvidas, na ESCE, ao nível da actividade principal, Investigação, foram identificadas as seguintes actividades e atribuídas as subcontas:

931400 – Custos Comuns

931411 – Doutoramento

931412 – Publicações e Comunicações

931413 – Projectos de Investigação

Na Actividade Prestação de Serviços à Comunidade, para além dos custos comuns, são identificados cada projecto da ESCE com a comunidade, para que se possa efectuar o seu acompanhamento em termos de custos e proveitos e ainda o Aluguer de espaços, da seguinte forma:

951411 – Aluguer de Espaços

951412 – Projecto A

.....

Relativamente às Outras Actividades identificadas na conta 9614, serão individualizadas todas as que não se incluam nas actividades, Ensino, Investigação e Prestação de Serviços à Comunidade, nas quais os docentes da ESCE desenvolvam actividades,

como é o caso dos Jogos de Gestão. De acordo com o Plano de contas definido, este exemplo teria a seguinte subconta: 961422 – Jogos de Gestão.

Quanto ao dígito que surge na sétima posição e que deverá evidenciar se o custo é comum, directo ou indirecto, será respectivamente 0, 1 ou 2, como se apresenta:

9X.1X.XX.0 – Custos Comuns

9X.1X.XX.1 – Custos Directos

9X.1X.XX.2 – Custos Indirectos

Reforça-se que, os custos por funções serão evidenciados em cada actividade principal, por custos comuns, custos directos e custos indirectos. Como exemplo apresentam-se as seguintes subcontas:

92.14.11.1.01.1 que corresponde a um custo da Actividade Ensino (92), da ESCE (14) do Curso de Contabilidade e Finanças (11), directo (1) de pessoal docente (01), do ano em análise (1).

93.14.11.2.02.1 que corresponde a um custo da Actividade Investigação (93), da ESCE (14), de Doutoramento (11), indirecto (2) de pessoal não docente (02), deste ano (1).

Relativamente aos proveitos, as contas apresentadas no plano de contas da ESCE, na conta 98 - Proveitos, tendo em consideração o proposto por Cravo *et al.* (2001), estão agrupados por directos e indirectos, acrescentando-se o número 1 quando os proveitos são directos e o número 2, se são indirectos, ou seja:

98.14.1 – Directos

98.14.2 – Indirectos ou Comuns

Os proveitos directos podem ter origem nas actividades, Ensino (92), Investigação (93), Prestação de Serviços à Comunidade (95) ou Outras Actividades (96), pelo que o sexto e o sétimo dígito informam qual a actividade que tem um proveito directo, sendo:

9814192 – Ensino

9814193 – Investigação

9814195 - Prestação de Serviços à Comunidade

9814196 – Outras Actividades.

O Acréscimo de mais dois dígitos informa, por actividade principal, dentro das actividades que desenvolve, onde teve origem o proveito directo. Ou seja, se por exemplo, o proveito directo teve origem no Ensino, no Curso de Licenciatura de Contabilidade e Finanças, então os dois dígitos a acrescentar terão de ser “11”.

Mas, tal como nos custos, também nos proveitos directos é necessário evidenciar o ano a que pertence e por isso, terá de se explicar, na subconta a movimentar, se o mesmo diz respeito a anos anteriores (e acrescenta um 0), ou ao ano em análise (e acrescenta um 1). Assim, um proveito da ESCE (9814), que seja directo (1) com origem num projecto de investigação (9314) deste ano (1), será no plano de contas representado pela subconta: 9814193131. No quadro 10.31 evidencia-se genericamente o código dos proveitos directos:

Quadro 10.31 – Síntese do código das contas dos proveitos directos

98	XX	1	XX	XX	X
Proveito	Unidade Orgânica	Directo (1)	Actividade Principal de origem	Actividade desenvolvida na Actividade Principal	Anos anteriores (0) e Ano n (1)

Fonte: Elaboração própria.

Quanto aos proveitos indirectos ou comuns de acordo com a realidade da ESCE, do IPS e a proposta de Cravo *et al.* (2001), é necessário identificar a situação interna e a sua fonte de financiamento, bem como de ser do próprio ano. Por isso, generalizando a construção de uma subconta de proveitos apresentamos a sua constituição:

Quadro 10.32 – Síntese do código das contas dos proveitos indirectos

98	XX	2	XX	XX	X
Proveito	Unidade Orgânica	Indirecto (2)	Identificação Serviço Interno (10 = SAS) (20 = ...)	Fonte Financiamento (10 = OE) (20 = RP)	Anos anteriores (0) e Ano n (1)

Fonte: Elaboração própria.

Ou seja, a subconta 9814210 identifica um proveito indirecto da ESCE com origem no Serviço de Acção Social.

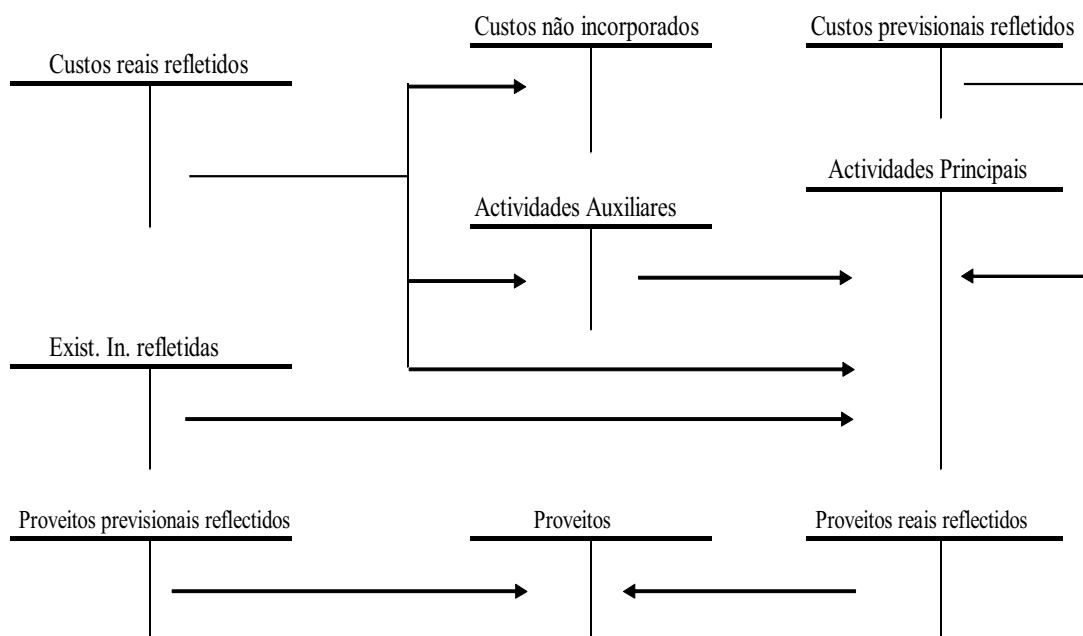
De acordo com o POC – Educação, o plano de contas na classe 9, destinado à contabilidade analítica, deve permitir entre outros, o registo dos desvios entre os custos previsionais e os custos reais, pelo que, no nosso plano de contas, a conta 99, denomina-se, “Desvios”. No entanto, dado que em cada conta de proveitos, também deverão ser registados no início do ano, através das contas reflectidas do orçamento por actividade, os proveitos previsionais, a nossa proposta é que, a movimentação dos desvios de efectue da seguinte forma: Os desvios de custos, através da conta, 991 – Desvios de Custos; Os desvios de proveitos, através da conta 992 – Desvios de Proveitos. As contas de desvios de custos e de desvios de proveitos, deverão ser saldadas pela conta 993 – Desvios de Resultados.

Citando Almeida (2005), o saldo de uma conta correspondente a uma actividade final torna-se útil para saber qual o valor do custo estimado que não foi utilizado. Se o estimado for o orçamento, então o saldo dessa conta, é um óptimo indicador de gestão, dá-nos o grau de realização do orçamento por actividade.

10.3.5 - Movimentação das contas

Apresentada a estrutura do plano de contas na classe 9, evidenciamos de forma esquemática, em partidas dobradas e pelo sistema dualista, a movimentação prevista para a contabilidade analítica na figura 10.3.

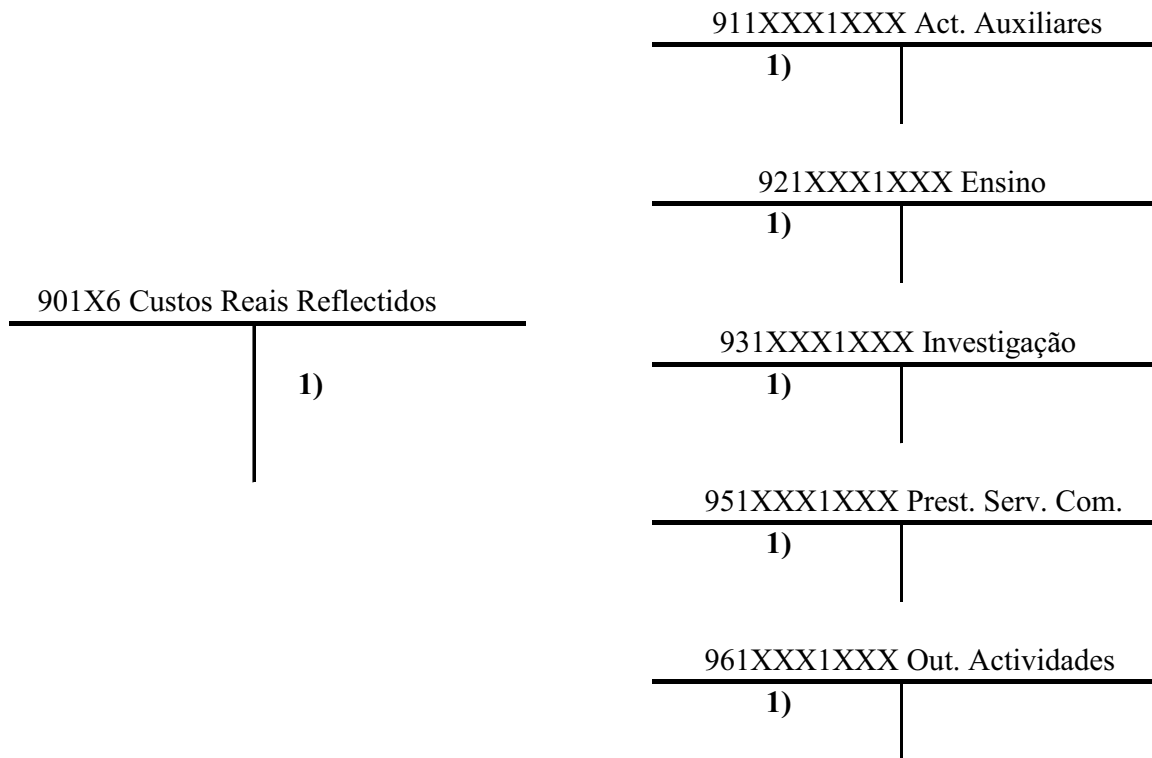
Figura 10.3 – Esquema da contabilização em sistema dualista



Fonte: Adaptado de Cravo *et al.* (2001:332).

Detalhando a movimentação das contas, o registo contabilístico dos custos reais directos às actividades auxiliares e principais, efectua-se movimentando a débito as contas da classe 9 que sejam representativas das actividades a quem devem ser alocados os custos directos identificados por função, por contrapartida dos respectivos custos reais reflectidos. De seguida, apresenta-se genericamente a movimentação das contas de acordo com o plano de contas definido:

Figura 10.4 – Esquema do registo contabilístico dos custos directos às actividades auxiliares e principais



Fonte: Elaboração própria.

1) Registo contabilístico dos custos directos às actividades auxiliares e principais.

Caso existam custos não incorporados, a conta com a mesma designação, será movimentada a débito por contrapartida da conta de custos reais reflectidos, pelo valor dos custos não incorporados.

A título de exemplo, de acordo com o plano de contas elaborado, apresentamos para a ESCE, o registo do Custo com Pessoal Docente nos Órgãos de Gestão e Secções Principais, Ensino, (Cursos de GRH e CFd), Investigação (Projecto de Investigação e Doutoramento) e Prestação de Serviços (Serviço A). Os custos registados são do ano.

Figura 10.5 – Exemplo do registo contabilístico dos custos directos às actividades auxiliares e principais da ESCE

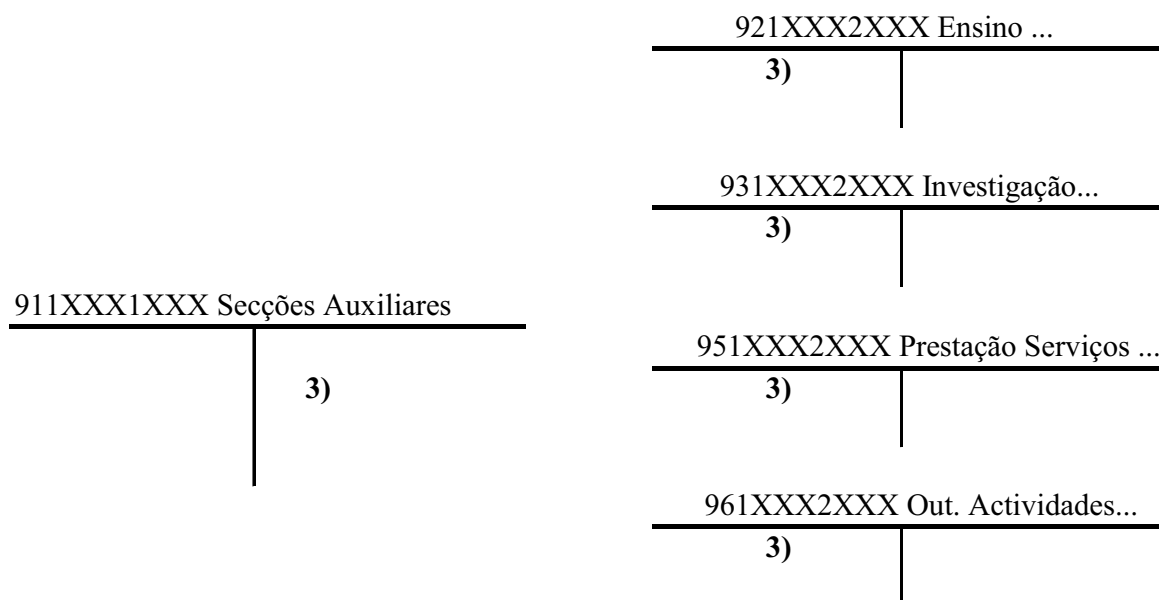
901464 Custos c/ Pessoal reflectidos	2)	9114011011 – Órgãos de Gestão
		2)
		9214111011 Curso CF (diurno)
		2)
		9214121011 Curso GRH
		2)
		9314111011 Doutoramento
		2)
		9314131011 Projectos Inv.
		2)
		9514111011 Prest. Serv. - Projecto A
		2)

Fonte: Elaboração própria.

2) Registo contabilístico dos custos Directos com Pessoal Docente da ESCE, à Actividade Auxiliar, Órgãos de Gestão da ESCE e às Actividades Principais: Ensino (Cursos de GRH e CFd), Investigação (Projecto de Investigação e Doutoramento) e Prestação de Serviços (Projecto A).

Continuando a detalhar os registos contabilísticos, previstos na contabilidade analítica, agora ao nível da repartição mensal dos custos das actividades auxiliares pelas principais, iremos de seguida apresentar a movimentação das contas adequadas:

Figura 10.6 – Esquema do registo contabilístico da repartição mensal dos custos das actividades auxiliares às principais nos Serviços da Presidência ou UO



Fonte: Elaboração própria.

3) Registo contabilístico da repartição dos custos das actividades auxiliares dos Serviços da Presidência ou de uma unidade orgânica pelas actividades principais.

De novo, a título de exemplo apresenta-se o registo contabilístico da repartição do custo com Pessoal Docente nos Órgãos de Gestão da ESCE, pelas actividades principais referenciadas. Os custos registados são do ano.

Figura 10.7 – Exemplo do registo contabilístico da repartição dos custos com pessoal docente de uma actividade auxiliar às principais na ESCE

<div>9114011011 – Órgãos de Gestão</div> <div>4)</div>	<div>9214112011 Curso GRH</div> <div>4)</div>
	<div>9214122011 Curso CF</div> <div>4)</div>
	<div>9314112011 Doutoramento</div> <div>4)</div>
	<div>9314132011 Projectos Inv.</div> <div>4)</div>
	<div>9514112011 Prest. Serv. - Projecto A</div> <div>4)</div>

Fonte: Elaboração própria.

4) Registo contabilístico da repartição do custo com pessoal docente dos Órgãos de Gestão da ESCE, pelos Cursos de GRH e CFd, Projecto de Investigação, Doutoramento e Projecto A da Prestação de Serviços ao Exterior, na Escola.

O registo Contabilístico da repartição das actividades auxiliares dos Serviços da Presidência pelas actividades principais de Ensino e Investigação, é idêntico ao apresentado, sendo o valor registado, nas unidades orgânicas, consequência da aplicação do coeficiente de imputação “horas de actividade”.

Figura 10.8 – Esquema do registo contabilístico da repartição mensal dos custos das actividades auxiliares às principais nos Serviços da Presidência ou UO

<div>9111XX1XXX Secções Auxiliares SP</div> <div>5)</div>	<div>9212XX2XXX Ensino ...ESTSetúbal</div> <div>5)</div>
	<div>9213XX2XXX Ensino ... ESE</div> <div>5)</div>
	<div>9214XX2XXX Ensino ... ESCE</div> <div>5)</div>
	<div>9215XX2XXX Ensino ...ESTBarreiro</div> <div>5)</div>
	<div>9216XX2XXX Ensino ESS</div> <div>5)</div>
	<div>9312XX2XXX Investigação... ESTSetúbal</div> <div>5)</div>
	<div>9313XX2XXX Investigação... ESE</div> <div>5)</div>
	<div>9314XX2XXX Investigação... ESCE</div> <div>5)</div>
	<div>9315XX2XXX Investigação... ESTBarreiro</div> <div>5)</div>
	<div>9316XX2XXX Investigação...ESS</div> <div>5)</div>

Fonte: Elaboração própria.

5) Registo contabilístico da repartição das actividades auxiliares dos Serviços da Presidência pelas actividades principais de Ensino e Investigação.

No exemplo, os custos das actividades auxiliares dos Serviços Centrais foram repartidas pelas actividades Ensino e Investigação. No entanto, a nossa proposta é que devam ser repartidos por todas as actividades principais e nesse caso, o registo contabilístico será em tudo semelhante, acrescentando-se as actividades em falta (as actividades 95 e 96).

10.4 - A contabilidade analítica e os anexos às demonstrações financeiras

Como referido no ponto do POC-Educação, nas notas sobre a contabilidade analítica, sempre que aplicável, devem ser preenchidos os quadros relativos aos modelos A1 a A8, num total de 27 quadros e um mapa de Demonstração de custos por funções. No IPS, face às actividades principais identificadas, os quadros que se devem apresentar, num total de 17, são:

- Nas actividades auxiliares, o quadro relativo aos custos directos a cada actividade auxiliar, (Quadro A11) bem como a repartição desses custos pelas actividades principais (Quadro A12);
- Nas actividades principais Ensino, Investigação e Prestação de Serviços, são respectivamente: os quadros referentes aos custos directos, comuns e indirectos (Quadros A21, A31 e A51), os custos totais do exercício económico (Quadros A22, A32 e A52), os custos totais de actividades concluídas, (Quadros A23, A33 e A53), os resultados das actividades concluídas (Quadros A24, A34 e A54) e os custos totais das actividades não concluídas (Quadros A25, A35 e A55);
- Na actividade principal, Outras Actividades, são necessários respectivamente, os quadros referentes aos custos totais (Quadro A62) e os resultados das actividades concluídas (Quadro A64).
- Ainda no mapa Modelo A8, Demonstração de custos por funções, evidenciam-se, por actividade principal, os custos por funções.

Genericamente, o preenchimento dos quadros modelo A1 a A8 deverá ser efectuado com recurso aos registos contabilísticos propostos para a contabilidade analítica. A nossa proposta para a ESCE (e para o IPS) assenta na conjugação do cumprimento da lei com necessidade de informação para a gestão, por unidade orgânica. De seguida,

apresentaremos as contas onde deve ser recolhida a informação para o preenchimento de cada quadro. Relativamente às actividades finais, face à semelhança de procedimentos, apenas apresentaremos os respeitantes à actividade Ensino.

No Quadro A11 do POC – Educação – Actividades Auxiliares, a par das contas onde se obtém a informação necessária para o seu preenchimento, deverá ser referido, por actividade auxiliar, o critério de repartição de custos pelas actividades principais. Assim, em cada coluna, por tipo de custo por função, deverá constar os débitos das contas que se apresentam no quadro 10.33:

Quadro 10.33 – Actividades auxiliares (custos directos) (Quadro A11 do POC – Educação)

De ____/____/____ a ____/____/____ (ano, mês, dia)

Unidades monetárias - Euros

Actividade ou Centro de Custo	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total de Custos	Critérios de repartição
Actividades Auxiliares dos Serviços da Presidência							
Órgãos de Gestão	911101101	911101102	911101103	911101104	911101105	911101	Nº horas
...							
Actividades Auxiliares da ESTSetúbal							
Órgãos de Gestão	911201101	911201102	911201103	911201104	911201105	911201	Nº horas
...							
Actividades Auxiliares da ESE							
Órgãos de Gestão (ESE)	911301101	911301102	911301103	911301104	911301105	911301	Nº horas
.....							
Actividades Auxiliares da ESCE							
Órgãos de Gestão	911401101	911401102	911401103	911401104	911401105	911401	Nº horas
Secretariado de Cursos	911402101	911402102	911402103	911402104	911402105	911402	Nº horas
Serviços Administrativos	911403101	911403102	911403103	911403104	911403105	911403	Nº horas
Serviços Académicos	911404101	911404102	911404103	911404104	911404105	911404	Nº Alunos
Centro Imagem Audiovisuais Multimédia	911405101	911405102	911405103	911405104	911405105	911405	Nº horas
Centro de Documentação	911406101	911406102	911406103	911406104	911406105	911406	Nº horas
Manutenção	911407101	911407102	911407103	911407104	911407105	911407	Área ocupada
Actividades Auxiliares da ESTBarreiro							
Órgãos de Gestão	911501101	911501102	911501103	911501104	911501105	911501	Nº horas
...							
Actividades Auxiliares da ESS							
Órgãos de Gestão	911601101	911601102	911601103	911601104	911601105	911601	Nº horas
...							
Total	911XXX101	911XXX102	911XXX103	911XXX104	911XXX105		

Fonte: Adaptado de Cravo *et al.* (2001:342).

A leitura em linha deste quadro permite, por actividade auxiliar, saber o total dos custos com pessoal docente e não docente, funcionamento, amortizações e provisões e outros custos, correspondendo o total dos custos, aos custos directos dessa actividade. Se a leitura do quadro se fizer por coluna, obtemos o total de cada um dos custos (pessoal docente, pessoal não docente, funcionamento, amortizações e provisões e outros custos), em todas as actividades auxiliares identificadas. No Quadro A12 do POC –Educação, apresentaremos de seguida as contas, cujos débitos permitem a sua elaboração:

Quadro 10.34 – Repartição pelas actividades finais dos custos directos de actividades internas de apoio (Quadro A12 do POC–Educação)

De ____/____/____ a ____/____/____ (ano, mês, dia)

Unidades monetárias - Euros

Actividade Final	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total 2
Ensino						
Ensino na ESTSetúbal						
Curso A	9212XX2011	9212XX2021	9212XX2031	9212XX2041	9212XX2051	9212XX2XX1
...						
Ensino na ESE						
Curso B	9213XX2011	9213XX2021	9213XX2031	9213XX2041	9213XX2051	9213XX2XX1
...						
Ensino na ESCE						
Contabilidade e Finanças (diurno)	9214112011	9214112021	9214112031	9214112041	9214112051	9214112XX1
Gestão de Recursos Humanos	9214122011	9214122021	9214122031	9214122041	9214122051	9214122XX1
Marketing	9214132011	9214132021	9214132031	9214132041	9214132051	9214132XX1
Gestão da Distribuição e da Logística	9214142011	9214142021	9214142031	9214142041	9214142051	9214142XX1
Gestão de Sistemas de Informação	9214152011	9214152021	9214152031	9214152041	9214152051	9214152XX1
Contabilidade e Finanças (nocturno)	9214162011	9214162021	9214162031	9214162041	9214162051	9214162XX1
Segurança e Higiene no Trabalho	9214512011	9214512021	9214512031	9214512041	9214312051	9214512XX1
Fiscalidade	9214522011	9214522021	9214522031	9214522041	9214322051	9214522XX1
...						
Ensino na ESTBarreiro						
Curso C	9215XX2011	9215XX2021	9215XX2031	9215XX2041	9215XX2051	9215XX2XX1
...						
Ensino na ESS						
Curso D	9216XX2011	9216XX2021	9216XX2031	9216XX2041	9216XX2051	9216XX2XX1
...						
Investigação						
Investigação na ESTSetúbal						
...	9312XX2011	9312XX2021	9312XX2031	9312XX2041	9312XX2051	9312XX2XX1
Investigação na ESE						
...	9313XX2011	9313XX2021	9313XX2031	9313XX2041	9313XX2051	9313XX2XX1
Investigação na ESCE						
Doutoramento	9314112011	9314112021	9314112031	9314112041	9314112051	9314112XX1
Publicações e Comunicações	9314122011	9314122021	9314122031	9314122041	9314122051	9314122XX1
Projectos de Investigação	9314132011	9314132021	9314132031	9314132041	9314132051	9314132XX1
...						
Investigação na ESTBarreiro						
...	9315XX2011	9315XX2021	9315XX2031	9315XX2041	9315XX2051	9315XX2XX1
Investigação na ESS						
...	9316XX2011	9316XX2021	9316XX2031	9316XX2041	9316XX2051	9316XX2XX1
Prestação de Serviços						
Prestação de Serviços na ESTSetúbal						
...	9512XX2011	9512XX2021	9512XX2031	9512XX2041	9512XX2051	9512XX2XX1
Prestação de Serviços na ESE						
...	9513XX2011	9513XX2021	9513XX2031	9513XX2041	9513XX2051	9513XX2XX1
Prestação de Serviços na ESCE						
Aluguer de Espaços	9514112011	9514112021	9514112031	9514112041	9514112051	9514112XX1
Projecto A	9514122011	9514122021	9514122031	9514122041	9514122051	9514122XX1
...						
Prestação de Serviços na ESTBarreiro						
...	9515XX2011	9515XX2021	9515XX2031	9515XX2041	9515XX2051	9515XX2XX1
Prestação de Serviços na ESS						
...	9516XX2011	9516XX2021	9516XX2031	9516XX2041	9516XX2051	9516XX2XX1
Outras Actividades						
Outras Actividades na ESTSetúbal						
...	9612XX2011	9612XX2021	9612XX2031	9612XX2041	9612XX2051	9612XX2XX1
Outras Actividades na ESE						
...	9613XX2011	9613XX2021	9613XX2031	9613XX2041	9613XX2051	9613XX2XX1
Outras Actividades na ESCE						
Business - Week	9614212011	9614212021	9614212031	9614212041	9614212051	9614212XX1
Jogos de Gestão	9614222011	9614222021	9614222031	9614222041	9614222051	9614222XX1
Erasmus	9614232011	9614232021	9614232031	9614232041	9614232051	9614232XX1
Outras Actividades na ESTBarreiro						
...	9615XX2011	9615XX2021	9615XX2031	9615XX2041	9615XX2051	9615XX2XX1
Outras Actividades na ESS						
...	9616XX2011	9616XX2021	9616XX2031	9616XX2041	9616XX2051	9616XX2XX1
Total 1 (igual ao Quadro A11)	9XXXXXX2011	9XXXXXX2021	9XXXXXX031	9XXXXXX041	9XXXXXX2051	

Fonte: Adaptado de Cravo *et al.* (2001:342).

O total de cada coluna, que representa o total dos custos por cada função, tem de coincidir com os que são evidenciados no quadro A11, dado que, no quadro A12, apenas se efectua a repartição dos custos das actividades auxiliares pelas principais, de acordo com o critério de repartição referido em cada actividade auxiliar. Por actividade principal, no respectivo mapa onde se evidenciam os custos indirectos, estarão os custos agora calculados.

O quadro A21 do POC – Educação, denominado Ensino, custos directos, comuns e indirectos, evidencia por Curso leccionado, os custos que são directos a cada Curso, os que são comuns aos Cursos, mas inequivocamente, custos do Ensino, e os custos indirectos, com origem nas actividades auxiliares. Os custos comuns terão de ser repartidos pelos diferentes Cursos de acordo com a chave de repartição seleccionada como adequada. Quanto à elaboração deste quadro, apresentaremos de seguida as contas, cujos débitos, permitem a sua elaboração:

Quadro 10.35 – Ensino – (custos directos, comuns e indirectos) (Quadro A21 do POC-Educação)

De ____/____/____ a ____/____/____ (ano, mês, dia)

Unidades monetárias - Euros

Curso, turma e/ou disciplina	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total de Custos
ESTSetúbal						
Curso A	9212XX1011	9212XX1021	9212XX1031	9212XX1041	9212XX1051	9212XX1XX1
...						
ESE						
Curso B	9213XX1011	9213XX1021	9213XX1031	9213XX1041	9213XX1051	9213XX1XX1
...						
ESCE						
Contabilidade e Finanças (diurno)	9214111011	9214111021	9214111031	9214111041	9214111051	9214111XX1
Gestão de Recursos Humanos	9214121011	9214121021	9214121031	9214121041	9214121051	9214121XX1
Marketing	9214131011	9214131021	9214131031	9214131041	9214131051	9214131XX1
Gestão da Distribuição e da Logística	9214141011	9214141021	9214141031	9214141041	9214141051	9214141XX1
Gestão de Sistemas de Informação	9214151011	9214151021	9214151031	9214151041	9214151051	9214151XX1
Contabilidade e Finanças (nocturno)	9214161011	9214161021	9214161031	9214161041	9214161051	9214161XX1
Segurança e Higiene no Trabalho	9214411011	9214411021	9214411031	9214411041	9214411051	9214411XX1
Fiscalidade	9214421011	9214421021	9214421031	9214421041	9214421051	9214421XX1
...						
ESTBarreiro						
Curso C	9215XX1011	9215XX1021	9215XX1031	9215XX1041	9215XX1051	9215XX1XX1
...						
ESS						
Curso D	9216XX1011	9216XX1021	9216XX1031	9216XX1041	9216XX1051	9216XX1XX1
...						
Custos Comuns	92XX000011	92XX000021	92XX000031	92XX000041	92XX000051	92XX000001
Total						
Custos Indirectos das Actividades Auxiliares						
ESTSetúbal						
Curso A	9212XX2011	9212XX2021	9212XX2031	9212XX2041	9212XX2051	9212XX2XX1
....						
ESE						
Curso B	9213XX2011	9213XX2021	9213XX2031	9213XX2041	9213XX2051	9213XX2XX1
...						
ESCE						
Contabilidade e Finanças (diurno)	9214112011	9214112021	9214112031	9214112041	9214112051	9214112XX1
Gestão de Recursos Humanos	9214122011	9214122021	9214122031	9214122041	9214122051	9214122XX1
Marketing	9214132011	9214132021	9214132031	9214132041	9214132051	9214132XX1
Gestão da Distribuição e da Logística	9214142011	9214142021	9214142031	9214142041	9214142051	9214142XX1
Gestão de Sistemas de Informação	9214152011	9214152021	9214152031	9214152041	9214152051	9214152XX1
Contabilidade e Finanças (nocturno)	9214162011	9214162021	9214162031	9214162041	9214162051	9214162XX1
Segurança e Higiene no Trabalho	9214412011	9214412021	9214412031	9214412041	9214412051	9214412XX1
Fiscalidade	9214422011	9214422021	9214422031	9214422041	9214422051	9214422XX1
...						
ESTBarreiro						
Curso C	9215XX2011	9215XX2021	9215XX2031	9215XX2041	9215XX2051	9215XX2XX1
...						
ESS						
Curso D	9216XX2011	9216XX2021	9216XX2031	9216XX2041	9216XX2051	9216XX2XX1
.....						

Fonte: Adaptado de Cravo *et al.* (2001:343).

O quadro A22 do POC-Educação, denominado Ensino, custos totais do exercício económico, resume, por cada uma das actividades do Ensino, os custos directos, indirectos e comuns, por classificação funcional dos custos, referentes ao exercício económico em análise. Logo, os débitos das contas da classe nove, do plano de contas

definido, fixam sempre os dois primeiros dígitos referentes ao Ensino (92) e o décimo, referente ao custo do ano (1).

Quanto à elaboração deste quadro, apresentaremos de seguida as contas, cujos débitos, permitem a sua elaboração:

Quadro 10.36 – Ensino – (custos totais do exercício económico) (Quadro A22 do POC-Educação)

Quadro A22 - Ensino (custos totais do exercício económico)

De ____/____/____ a ____/____/____ (ano, mês, dia)

Unidades monetárias - Euros

Curso, turma e/ou disciplina	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total	Nº de Alunos	Custo por Aluno
ESTSetúbal								
Curso A	9212XXX011	9212XXX021	9212XXX031	9212XXX041	921211X051	9212XXXXX1		
...								
ESE								
Curso B	9213XXX011	9213XXX021	9213XXX031	9213XXX041	9213XXX051	9213XXXXX1		
...								
ESCE								
Contabilidade e Finanças (diurno)	921411X011	921411X021	921411X031	921411X041	921411X051	921411XXX1		
Gestão de Recursos Humanos	921412X011	921412X021	921412X031	921412X041	921412X051	921412XXX1		
Marketing	921313X011	921413X021	921413X031	921413X041	921413X051	921413XXX1		
Gestão da Distribuição e da Logística	921414X011	921414X021	921414X031	921414X041	921414X051	921414XXX1		
Gestão de Sistemas de Informação	921415X011	921415X021	921415X031	921415X041	921415X051	921415XXX1		
Contabilidade e Finanças (noturno)	921416X011	921416X021	921416X031	921416X041	921416X051	921416XXX1		
Segurança e Higiene no Trabalho	921441X011	921441X021	921441X031	921431X041	921441X051	921441XXX1		
Fiscalidade	921442X011	921442X021	921442X031	921432X041	921442X051	921442XXX1		
...								
ESTBarreiro								
Curso C	9215XXX011	9215XXX021	9215XXX031	9215XXX041	9215XXX051	9215XXXXX1		
...								
ESS								
Curso D	9216XXX011	9216XXX021	9216XXX031	9216XXX041	9216XXX051	9216XXXXX1		
...								
Total	92XXXXX011	93XXXXX021	92XXXXX031	92XXXXX041	92XXXXX051			

Fonte: Adaptado de Cravo *et al.* (2001:343).

O quadro A23 do POC –Educação, denominado Ensino, custos totais de actividades concluídas, que tem como objectivo, evidenciar por custo por função, os custos totais das actividades concluídas. Por Curso leccionado, inclui todos os custos com pessoal docente e não docente, funcionamento, amortizações, outros, os custos do ano (1) e de anos anteriores (0), por actividade concluída.

Quanto à elaboração deste quadro, apresentaremos de seguida as contas, cujos débitos, permitem a sua elaboração:

Quadro 10.37 – Ensino – (custos totais de actividades concluídas) (Quadro A23 do POC-Educação)

Em ____/____/____ (ano, mês, dia)

Unidades monetárias - Euros

Curso, turma e/ou disciplina	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total	Nº de Alunos	Custo por Aluno
ESTSetúbal								
Curso A	9212XXX01	9212XXX02	9212XXX03	9212XXX04	9212XXX05	9212XXXXX		
...								
ESE								
Curso B	9213XXX01	9213XXX02	9213XXX03	9213XXX04	9213XXX05	9213XXXXX		
...								
ESCE								
Contabilidade e Finanças (diurno)	921411X01	921411X02	921411X03	921411X04	921411X05	921411XXX		
Gestão de Recursos Humanos	921412X01	921412X02	921412X03	921412X04	921412X05	921412XXX		
Marketing	921413X01	921413X02	921413X03	921413X04	921413X05	921413XXX		
Gestão da Distribuição e da Logística	921414X01	921414X02	921414X03	921414X04	921414X05	921414XXX		
Gestão de Sistemas de Informação	921415X01	921415X02	921415X03	921415X04	921415X05	921415XXX		
Contabilidade e Finanças (nocturno)	921416X01	921416X02	921416X03	921416X04	921416X05	921416XXX		
Segurança e Higiene no Trabalho	921441X01	921441X02	921441X03	921441X04	921441X05	921441XXX		
Fiscalidade	921442X01	921442X02	921442X03	921442X04	921442X05	921442XXX		
...								
ESTBarreiro								
Curso C	9215XXX01	9215XXX02	9215XXX03	9215XXX04	9215XXX05	9215XXXXX		
...								
ESS								
Curso D	9216XXX01	9216XXX02	9216XXX03	9216XXX04	9216XXX05	9216XXXXX		
...								
Total	92XXXXX01	92XXXXX02	92XXXXX03	92XXXXX04	93XXXXX05			

Fonte: Adaptado de Cravo *et al.* (2001:343).

O quadro A24 do POC – Educação, apresenta os resultados totais de actividades concluídas comparando os proveitos directos com os custos totais reais (do exercício e de exercícios anteriores) permitindo o cálculo do valor percentual da cobertura dos proveitos. Neste quadro, é ainda possível evidenciar-se, por actividade concluída, o desvio dos custos reais com os custos previstos em orçamento.

Para a elaboração deste quadro, salienta-se que: na coluna dos “Custos totais previstos” ficarão os valores previstos em orçamento. Na coluna dos “Proveitos Directos” constarão os créditos das subcontas adequadas dos proveitos directos registados.

Nas colunas referentes aos custos reais do exercício económico ou de exercícios anteriores, deverão ser os débitos das subcontas 92XXXXX1 ou 92XXXXX0 respectivamente, que deverão ser incluídas, tal como de seguida se refere:

Quadro 10.38 – Ensino (Resultados totais de actividades concluídas) (Quadro A24 do POC-Educação)

De ____/____/____ a ____/____/____ (ano, mês, dia)

Unidades monetárias - Euros

Curso, turma e/ou disciplina	Início	Fim	Custos totais previstos (S)	Custos reais de exercícios anteriores	Custos reais do exercício	Custos totais reais (E)	Proveitos directos (P)	% cobertura dos proveitos (P)/(E)	% de desvio dos custos (E/S)
ESTSetúbal									
Curso A			9212XXXXXX	9212XXXXX0	9212XXXXX1	9212XXXXX	9812192XX		
...									
ESE									
Curso B			9213XXXXXX	9213XXXXX0	9213XXXXX1	9213XXXXX	9813192XX		
...									
ESCE									
Contabilidade e Finanças (diurno)			921411XXXX	921411XXXX0	921411XXXX1	921411XXXX	981419211		
Gestão de Recursos Humanos			921412XXXX	921412XXXX0	921412XXXX1	921412XXXX	981419212		
Marketing			921413XXXX	921413XXXX0	921413XXXX1	921413XXXX	981419213		
Gestão da Distribuição e da Logística			921414XXXX	921414XXXX0	921414XXXX1	921414XXXX	981419214		
Gestão de Sistemas de Informação			921415XXXX	921415XXXX0	921415XXXX1	921415XXXX	981419215		
Contabilidade e Finanças (noturno)			921416XXXX	921416XXXX0	921416XXXX1	921416XXXX	981419216		
Segurança e Higiene no Trabalho			921441XXXX	921441XXXX0	921441XXXX1	921441XXXX	981419241		
Fiscalidade			921442XXXX	921442XXXX0	921442XXXX1	921442XXXX	981419242		
...									
ESTBarreiro									
Curso C			9215XXXXXX	9215XXXXX0	9215XXXXX1	9215XXXXX	9815192XX		
...									
ESS									
Curso D			9216XXXXXX	9216XXXXX0	9216XXXXX1	9216XXXXX	9816192XX		
...									
Total									

Fonte: Adaptado de Cravo *et al.* (2001:344).

O quadro A25 do POC – Educação, denominado Ensino, custos totais de actividades não concluídas, à semelhança do quadro anterior, evidencia custos por funções em cada um dos Cursos leccionados, correspondendo agora a actividades não concluídas. Os valores apresentados referem-se aos custos reais do exercício (1) e de exercícios anteriores (0) dessas actividades.

Quanto à elaboração deste quadro, apresentaremos de seguida as contas, cujos débitos, permitem a sua elaboração:

Quadro 10.39 – Ensino (Custos totais de actividades não concluídas) (Quadro A25 do POC-Educação)

De ____/____/____ a ____/____/____ (ano, mês, dia)

Unidades monetárias - Euros

Curso, turma e/ou disciplina	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total	Nº Alunos	Custo por Aluno
ESTSetúbal								
Curso A	9212XXX01	9212XXX02	9212XXX03	9212XXX04	9212XXX05	9212XXXXX		
...								
ESE								
Curso B	9213XXX01	9213XXX02	9213XXX03	9213XXX04	9213XXX05	9213XXXXX		
...								
ESCE								
Contabilidade e Finanças (diurno)	921411X01	921411X02	921411X03	921411X04	921411X05	921411XXX		
Gestão de Recursos Humanos	921412X01	921412X02	921412X03	921412X04	921412X05	921412XXX		
Marketing	921413X01	921413X02	921413X03	921413X04	921413X05	921413XXX		
Gestão da Distribuição e da Logística	921414X01	921414X02	921414X03	921414X04	921414X05	921414XXX		
Gestão de Sistemas de Informação	921415X01	921415X02	921415X03	921415X04	921415X05	921415XXX		
Contabilidade e Finanças (nocturno)	921416X01	921416X02	921416X03	921416X04	921416X05	921416XXX		
Segurança e Higiene no Trabalho	921441X01	921441X02	921441X03	921441X04	921441X05	921441XXX		
Fiscalidade	921442X01	921442X02	921442X03	921442X04	921442X05	921442XXX		
...								
ESTBarreiro								
Curso C	9215XXX01	9215XXX02	9215XXX03	9215XXX04	9215XXX05	9215XXXXX		
...								
ESS								
Curso D	9216XXX01	9216XXX02	9216XXX03	9216XXX04	9216XXX05	9216XXXXX		
...								
Total	92XXXXX01	92XXXXX02	92XXXXX03	92XXXXX04	92XXXXX05			

Fonte: Adaptado de Cravo *et al.* (2001:344).

Após a apresentação dos quadros A11 e A12 relativos às actividades auxiliares e os A21 a A25 respeitantes à actividade principal Ensino, iremos de seguida apresentar a estrutura e as contas, por actividade principal, que permite ao nível do IPS, obter a Demonstração de custos por funções.

Este mapa, evidencia por actividade principal e por classificação funcional, os custos reais do exercício, por unidade orgânica.

Quanto à elaboração deste quadro m modelo A8, apresentaremos de seguida as contas, cujos débitos, permitem a sua elaboração:

Quadro 10.40 – Modelo 8 - Demonstração de custos por funções

Em ____/____/____ (ano, mês, dia)

Unidades monetárias - Euros

Função ou actividades	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total de Custos
Ensino						
ESTSetúbal	9212XXX011	9212XXX021	9212XXX031	9212XXX041	9212XXX051	9212XXXXX1
ESE	9213XXX011	9213XXX021	9213XXX031	9213XXX041	9213XXX051	9213XXXXX1
ESCE	9214XXX011	9214XXX021	9214XXX031	9214XXX041	9214XXX051	9214XXXXX1
ESTBarreiro	9215XXX011	9215XXX021	9215XXX031	9215XXX041	9215XXX051	9215XXXXX1
ESS	9216XXX011	9216XXX021	9216XXX031	9216XXX041	9216XXX051	9216XXXXX1
Investigação						
ESTSetúbal	9312XXX011	9312XXX021	9312XXX031	9312XXX041	9312XXX051	9312XXXXX1
ESE	9313XXX011	9313XXX021	9313XXX031	9313XXX041	9313XXX051	9313XXXXX1
ESCE	9314XXX011	9314XXX021	9314XXX031	9314XXX041	9314XXX051	9314XXXXX1
ESTBarreiro	9315XXX011	9315XXX021	9315XXX031	9315XXX041	9315XXX051	9315XXXXX1
ESS	9316XXX011	9316XXX021	9316XXX031	9316XXX041	9316XXX051	9316XXXXX1
Prestação de Serviços						
ESTSetúbal	9512XXX011	9512XXX021	9512XXX031	9512XXX041	9512XXX051	9512XXXXX1
ESE	9513XXX011	9513XXX021	9513XXX031	9513XXX041	9513XXX051	9513XXXXX1
ESCE	9514XXX011	9514XXX021	9514XXX031	9514XXX041	9514XXX051	9514XXXXX1
ESTBarreiro	9515XXX011	9515XXX021	9515XXX031	9515XXX041	9515XXX051	9515XXXXX1
ESS	9516XXX011	9516XXX021	9516XXX031	9516XXX041	9516XXX051	9516XXXXX1
Outras Actividades						
ESTSetúbal	9612XXX011	9612XXX021	9612XXX031	9612XXX041	9612XXX051	9612XXXXX1
ESE	9613XXX011	9613XXX021	9613XXX031	9613XXX041	9613XXX051	9613XXXXX1
ESCE	9614XXX011	9614XXX021	9614XXX031	9614XXX041	9614XXX051	9614XXXXX1
ESTBarreiro	9615XXX011	9615XXX021	9615XXX031	9615XXX041	9615XXX051	9615XXXXX1
ESS	9616XXX011	9616XXX021	9616XXX031	9616XXX041	9616XXX051	9616XXXXX1
Total	9XXXXXX011	9XXXXXX021	9XXXXXX031	9XXXXXX041	9XXXXXX051	

Fonte: Adaptado de Cravo *et al.* (2001:344).

Sintetizado, a informação obtida através da contabilidade analítica, implementada de acordo com o POC – Educação, permite comparar custos reais com custos previsionais e em actividades com fins lucrativos, proveitos reais com previsionais.

Por outro lado, é também objectivo da contabilidade analítica, nas actividades finais, comparar os respectivos custos com os correspondentes proveitos directos e apurar o resultado por actividade.

Destas comparações, obtêm-se indicadores que não só permitem a análise da situação económica da entidade, como contribuem para a avaliação da eficácia, eficiência e economia da gestão.

10.5 – A contabilidade analítica e a informação de síntese, como requisito legal e de apoio à gestão

A informação contabilística só concretiza os seus objectivos, se responder às necessidades de informação dos seus diferentes utilizadores (Fernandes, 2005), tendo na administração pública²⁶⁰ que permitir, através da informação que disponibiliza, conjugar o cumprimento da legalidade com a análise e avaliação da eficácia, eficiência e economia, tendo em conta a escassez de recursos que caracteriza a sua gestão (Costa e Carvalho, 2005).

Nos últimos anos, a par do incremento da informação contabilística na administração pública, bem como do seu contributo para a avaliação da eficiência, eficácia e economia, o Governo fez sair um conjunto de diplomas enquadrados na temática da modernização administrativa, cuja sequência pretende consubstanciar um quadro articulado de medidas, nas quais se incluiu o sistema integrado de avaliação do desempenho da administração pública (lei nº 66-B/2007 de 28 de Dezembro). Este sistema diz-se integrado e propõe a avaliação dos funcionários, dos dirigentes e das próprias organizações, sendo os parâmetros de avaliação, a eficiência, a eficácia e a qualidade.

10.5.1 – O sistema de avaliação do desempenho dos serviços da administração pública e o Instituto Politécnico de Setúbal

O sistema integrado de gestão e avaliação de desempenho na administração pública visa contribuir para a melhoria do desempenho e qualidade dos seus serviços, bem como, para a coerência e harmonia da acção dos serviços, dirigentes e demais trabalhadores e ainda, para a promoção da sua motivação profissional e desenvolvimento de competências.

²⁶⁰ Citando Marques (2002), uma administração pública moderna exige cada vez mais informação contabilística útil para a tomada de decisões e para o controlo orçamental, bem como, maior rigor e transparência na utilização dos dinheiros públicos, simultaneamente com a modernização de procedimentos que facilite a consolidação de contas do Estado.

O SIADAP é de aplicação obrigatória, entre outros, aos serviços da administração directa e indirecta do Estado e quando aplicado à avaliação do desempenho dos serviços da administração pública, é designado por SIADAP 1. A avaliação de desempenho de cada serviço assenta num QUAR sujeito a avaliação permanente e actualizado a partir dos sistemas de informação do próprio serviço, devendo garantir-se a coerência entre ele e os documentos previsionais e de prestação de contas legalmente previstos. Os parâmetros de avaliação do desempenho dos serviços devem ser, objectivos de, eficácia, de eficiência e de qualidade. Em cada serviço são definidos indicadores de desempenho para cada objectivo e respectivas fontes de verificação e devem permitir, a mensuração dos desempenhos.

A avaliação dos serviços é efectuada através de auto-avaliação e hetero-avaliação. A primeira, com carácter obrigatório, realiza-se anualmente²⁶¹, articulando-se com o ciclo de gestão e deve evidenciar os resultados alcançados e os desvios verificados de acordo com o QUAR do serviço (artigo 14º e 15º ponto 1 da lei nº66/B/2007). Sempre que um serviço integre unidades homogêneas sobre as quais detenha o poder de direcção, é competência do dirigente máximo assegurar a concepção e monitorização de um sistema de indicadores de desempenho que permita a sua comparabilidade. Esse sistema de indicadores deve reflectir o conjunto de actividades prosseguidas e viabilizar a ordenação dessas unidades numa óptica de eficiência relativa, para cada grupo homogêneo, em cada serviço (artigo 16º ponto 1 e 2 da lei nº 66/B/2007). Assim, o Presidente do IPS terá de assegurar a concepção e monitorização de um sistema de indicadores de desempenho que permita a comparabilidade quando elaborar o QUAR do Instituto, o que de acordo com as previsões efectuadas, ocorrerá ainda no ano de 2009, com a nossa contribuição, após auscultação das diferentes unidades orgânicas.

Revendo-se na afirmação do Conselho Coordenador de Avaliação de Serviços (2009) que afirma que a evolução dos sistemas de informação irá permitir, a prazo, medir os custos dos serviços e dos produtos das acções da administração, mas que de momento, são poucos os serviços que têm contabilidade analítica ou outro modelo de custeio de

²⁶¹ Esta periodicidade não prejudica a realização de avaliação plurianual se o orçamento comportar essa dimensão temporal e para fundamentação de decisões relativas à pertinência da existência do serviço, das suas atribuições, organização e actividades (artigo 14º, ponto 3 da lei nº 66/B/2007).

actividade (ponto 24 das páginas 8 e 9), o IPS e a ESCE, apostam em força presentemente, na implementação do modelo de contabilidade analítica previsto no POC-Educação e na definição de documentos de síntese internos, que lhe permitam responder aos novos desafios. Nesse sentido, os primeiros passos foram dados na ESCE, como de seguida se apresenta, havendo também, ao nível do IPS, vários esforços no sentido de se definirem instrumentos de síntese de informação, assente em indicadores, com origem na informação contabilística.

10.5.2 – Proposta de um *tableau de bord* para o Conselho Directivo da ESCE

A contabilidade analítica, como já foi referido, deverá, para além da informação disponibilizada nos anexos às demonstrações financeiras, permitir o cálculo de indicadores para serem incluídos no relatório de gestão que contribuam para a análise e avaliação da eficiência, eficácia e economia²⁶². Por outro lado, este sistema contabilístico, permite ainda controlar e gerir os custos da entidade pública e suas actividades, ao nível da eficácia da gestão através dos desvios evidenciados entre o real e o previsto. Relativamente à gestão operacional, após a implementação integral do POC-Educação, o Conselho Directivo da ESCE, pode reunir mensalmente, num *tableau de bord* operacional, os indicadores de gestão relacionados não só com o grau de execução orçamental, como ainda dos custos por função e por actividade e também dos proveitos directos e indirectos por actividade. No entanto, perante a incapacidade do sistema contabilístico reflectir todos os factores que permitem avaliar a eficiência, eficácia e economia de cada instituição e ou unidade orgânica é ainda necessário calcular outros indicadores, ajustados às necessidades da instituição.

Nessa perspectiva, face à realidade da ESCE, propusemo-nos, de acordo com o interesse manifestado pelo Presidente do Conselho Directivo, apresentar um *tableau de bord* para apoiar a gestão da Escola. Os trabalhos preparativos para a sua elaboração, iniciaram-se

²⁶² Carvalho *et al.* (2005:34), referem a propósito das autarquias que “devia ser definido um conjunto de indicadores de eficiência, eficácia e economia e respectivos significados, para serem apresentados no Relatório de Gestão, com vista à avaliação da *performance* da autarquia e a prestação de responsabilidades”.

com uma entrevista ao Presidente do Conselho Directivo, onde verificámos que os objectivos estratégicos definidos para a ESCE se prendiam com, a qualidade do ensino e a interacção com a comunidade.

Seguindo a metodologia proposta por Corral e Urieta (2001), o passo seguinte é definir as variáveis que se consideram críticas para o êxito da organização a longo prazo. Ou seja, as variáveis que explicam o êxito ou o fracasso da organização, por terem impacto no seu funcionamento, serem representativas das alterações na envolvente, originarem acções imediatas na organização ante uma alteração nesse factor e serem mensuráveis ou quantificáveis, de forma directa ou indirecta, permitindo à Escola, aumentar e ou manter a sua vantagem competitiva. No quadro 10.41 que apresentamos de seguida, referimos, por objectivo estratégico, as variáveis chave, que se consideram adequadas à sua concretização:

Quadro 10.41 – Objectivos estratégicos e variáveis chave de actuação

Objectivos Estratégicos	Variáveis Chave
Qualidade do Ensino	Alunos
	Docentes
	Funcionamento e infra-estruturas
	Económico-financeiro
Interacção com a Comunidade	Conselho Estratégico
	Núcleo de Projectos e Consultadoria (NPC) a)
	Centro de Investigação em Ciências Empresariais (CICE) a)
	Núcleo de Relações Exteriores (NRE) a)
	Económico-financeiro

Fonte: Elaboração própria.

a) Após a entrada em pleno dos novos estatutos, poderão pertencer a serviços superiormente centralizados, mas com pólos nas unidades orgânicas.

Face a cada uma das variáveis chave, deparamo-nos com a necessidade de definir objectivos operacionais que permitam a sua concretização, sendo esse, o nosso passo

seguinte. Salienta-se a concordância do Presidente do Conselho Directivo da ESCE, com a nossa proposta. No quadro 10.42, apresentamos para o primeiro objectivo estratégico, os objectivos operacionais, por área chave de actuação:

Quadro 10.42 – Variáveis chave de actuação e objectivos operacionais do objectivo estratégico: qualidade do ensino

Objectivo estratégico: Qualidade do Ensino	
Variável Chave:	Objectivos Operacionais
Alunos	Reduzir em 10% o insucesso escolar
	5% dos Alunos participarem em Projectos de: Internacionalização ou Investigação ou Prestação de Serviços ou Organização de Eventos
	Feira Semestral de trabalhos e projectos
	Olimpíadas Científicas
Docentes	Reorganizar o apoio a doutoramento por área científica de modo a aproximar o peso percentual de Doutorados por área científica, com o peso percentual dessa área científica nos Cursos leccionados
	Fixar o apoio financeiro por comunicação e por área científica
	Controlar a assiduidade
	Aumentar em 20% o número de Docentes com formação Pedagógica, por Departamento
Funcionamento	Ter turmas práticas com 30 Alunos
	Aumentar o número de Cursos em horário pós laboral
	Manutenção do rácio 1 computador por Aluno em aulas laboratoriais
	O horário de funcionamento dos serviços (CIAM, Biblioteca, Serviços Académicos e Secretariado) assegurar a cobertura de 50% do horário de funcionamento dos Cursos

Quadro 10.42 – Variáveis chave de actuação e objectivos operacionais do objectivo estratégico: qualidade do ensino (Continuação)

Objectivo estratégico: Qualidade do Ensino	
Variável Chave:	Objectivos Operacionais
Económico-financeiro	Diminuir anualmente em 5%, o rácio Despesas Correntes/Nº de Alunos matriculados
	Aumentar anualmente em 5%, o rácio Despesas de Investimento/ Nº Alunos matriculados
	Manter o rácio Propina/Custo por Aluno * 100

Fonte: Elaboração própria.

No quadro 10.43 apresenta-se o mesmo procedimento para o outro objectivo estratégico definido, a interacção com a comunidade:

Quadro 10.43 - Variáveis chave de actuação e objectivos operacionais do objectivo estratégico: interacção com a comunidade

Objectivo estratégico: Interacção com a Comunidade	
Variável Chave:	Objectivos Operacionais
Conselho Estratégico	Dinamizar eventos com os membros do Conselho Estratégico “Passado, Presente, Futuro” e/ou “Ensino e Profissão”
Núcleo de Projectos e Consultadoria	Aumentar 10% (ano) o número de prestações de serviço à comunidade
	Apresentação à comunidade e à ESCE, os projectos e parcerias com a colaboração dos parceiros na semana da comunidade
	Publicação de “estudo de casos” resultantes das prestações de serviço à comunidade, com a colaboração/patrocínio da organização

Quadro 10.43 - Variáveis chave de actuação e objectivos operacionais do objectivo estratégico: interacção com a comunidade (Continuação)

Objectivo estratégico: Interacção com a Comunidade	
Variável Chave:	Objectivos Operacionais
Centro de Investigação em Ciências Empresariais	Acréscimo de 20% no financiamento anual definido para financiar projectos de investigação, em projectos de investigação que envolvam entidades externas ao Instituto Politécnico de Setúbal
	Apresentação à comunidade e à ESCE, dos projectos de investigação e linhas de investigação futura, com a colaboração de investigadores externos, na semana da investigação
	Publicação de “estudo de casos” resultantes dos projectos de investigação
Núcleo de Relações Exteriores	Organização de eventos (feira anual de trabalhos e projectos, encontro de organizações propondo a discussão de temas a serem “estudo de caso” pelos Alunos/ Docentes investigadores....)
	Medir o grau de empregabilidade e satisfação com o Curso dos Diplomados através de inquéritos Inquérito aos Diplomados
	Medir o grau de satisfação das organizações que oferecem estágios através de inquéritos às organizações que oferecem estágios
Económico-financeiro	Apurar resultados por prestação de serviços à comunidade
	Aumentar em 10% as receitas próprias em projectos/prestações de serviço à comunidade
	Diminuir em 10% o custo por participante em eventos

Fonte: Elaboração própria.

Continuando o nosso objectivo de definir os indicadores para o *tableau de bord* para o Conselho Directivo, iremos de seguida, nos quadros 10.44 a 10.72, por objectivo operacional, de cada variável chave, evidenciar o indicador que permite medir esse objectivo e a formula de o calcular.

Quadro 10.44 – Indicador 1

Área chave: Alunos	
Objectivo operacional: Reduzir em 10% o insucesso escolar	
Indicador:	% de Alunos que finalizam o Curso nos anos previstos
Formula de cálculo	Nº alunos que finalizam os estudos nos anos previstos de duração do curso / nº total de alunos matriculados * 100
Referência:	Ano anterior
Tolerância:	2%
Fonte de informação:	Serviços Académicos
Periodicidade:	Anual

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.45 – Indicador 2

Área chave: Alunos	
Objectivo operacional: Reduzir em 10% o insucesso escolar	
Indicador:	% de Alunos repetentes inscritos
Formula de cálculo:	Nº de alunos repetentes / nº de alunos matriculados * 100
Referência:	Ano anterior
Tolerância:	2 %
Fonte de informação:	Serviços académicos
Periodicidade:	Semestral

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.46 – Indicador 3

Área chave: Alunos	
Objectivo operacional: 5% dos Alunos participarem em Projectos de: Internacionalização ou Investigação ou Prestação de Serviços ou Organização de Eventos	
Indicador:	% de Alunos que participam em Projectos da Escola
Formula de cálculo:	$\frac{\text{Nº de Alunos que participam em projectos da ESCE}}{\text{nº de Alunos matriculados na ESCE}} * 100$
Referência:	Ano Anterior
Tolerância:	1 %
Fonte de informação:	NRE e ou NPC e ou CICE e Serviços Académicos
Periodicidade:	Trimestral

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.47 – Indicador 4

Área chave: Alunos	
Objectivo operacional: Feira semestral de trabalhos e projectos na ESCE	
Indicador:	Dimensão do mérito científico da feira semestral de trabalhos e projectos propostos pelos Responsáveis das Unidades Curriculares
Formula de cálculo:	$\frac{\text{Número de trabalhos e projectos com nota superior ou igual a 16 valores apresentados na Feira}}{\text{Número Total de trabalhos e projectos apresentados na Feira}}$
Referência:	Valor definido
Tolerância:	5%
Fonte de informação:	Responsáveis das Unidades Curriculares e NRE
Periodicidade:	Semestral

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.48 – Indicador 5

Área chave: Alunos	
Objectivo operacional: Semana das Olimpíadas Científicas	
Indicador:	Participação nas áreas temáticas das olimpíadas científicas
Formula de cálculo:	Número de Participantes por área temática
Referência:	Valor definido
Tolerância:	5%
Fonte de informação:	NRE e Departamentos
Periodicidade:	Anual

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.49 – Indicador 6

Área chave: Docentes	
Objectivo operacional: Reorganizar o apoio a doutoramento por área científica de modo a aproximar o peso percentual de Doutorados por área científica, com o peso percentual dessa área científica nos Cursos leccionados	
Indicador:	Estrutura dos graus académicos por área científica
Formula de cálculo:	$((\text{Doutorandos por área científica} + \text{Doutorados por área científica}) / \text{n}^\circ \text{ ETI's por área científica}) * 100$
Referência:	$((\text{Doutorandos por área científica} + \text{Doutorados por área científica}) / \text{n}^\circ \text{ ETI's por área científica}) * 100 = \text{ou} > \text{a } 30\%$
Tolerância:	5%
Fonte de informação:	Conselho Científico
Periodicidade:	Semestral

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.50 – Indicador 7

Área chave: Docentes	
Objectivo operacional: Fixar o apoio financeiro máximo por comunicação e o número mínimo de comunicações financiadas por área científica	
Indicador:	Valor médio do financiamento por comunicação, por área científica
Formula de cálculo:	Financiamento concedido por área científica / nº de comunicações por área científica
Referência:	Valor definido
Tolerância:	0
Fonte de informação:	Contabilidade
Periodicidade:	Mensal

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.51 – Indicador 8

Área chave: Docentes	
Objectivo operacional: Controlar a assiduidade	
Indicador:	Assiduidade
Formula de cálculo:	Nº de horas leccionadas / nº de horas possíveis * 100
Referência:	100%
Tolerância:	0
Fonte de informação:	Recursos Humanos
Periodicidade:	Mensal

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.52 – Indicador 9

Área chave: Docentes	
Objectivo operacional: Aumentar em 20% o número de Docentes com formação Pedagógica, por Departamento	
Indicador:	Aumento percentual do Número de Docentes com formação pedagógica
Formula de cálculo:	$\frac{(\text{N}^\circ \text{ de Docentes com formação pedagógica no final do período} - \text{N}^\circ \text{ de Docentes com formação Pedagógica no início do período})}{\text{N}^\circ \text{ de Docentes com formação Pedagógica no início do período}} * 100$
Referência:	O número de Docentes com formação pedagógica no início do período
Tolerância:	2%
Fonte de informação:	Secção de Recursos Humanos e Departamentos
Periodicidade:	Semestral

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.53 – Indicador 10

Área chave: Funcionamento	
Objectivo operacional: Ter turmas práticas com 30 Alunos	
Indicador:	Dimensão das turmas práticas
Formula de cálculo:	Nº Alunos por turma prática
Referência:	30
Tolerância:	5
Fonte de informação:	Serviços Académicos
Periodicidade:	Semestral

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.54 – Indicador 11

Área chave: Funcionamento	
Objectivo operacional: Aumentar o número de Cursos em horário pós laboral	
Indicador:	Aumentar em 25% o número de Cursos em horário pós laboral
Formula de cálculo:	$((\text{Número de Curso em horário pós laboral no ano } n / \text{número de Cursos em horário pós laboral}) - 1) * 100$
Referência:	Definido
Tolerância:	0
Fonte de informação:	Conselho Directivo
Periodicidade:	Semestral

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.55 – Indicador 12

Área chave: Funcionamento	
Objectivo operacional: Manutenção do rácio 1 computador por Aluno em aulas práticas laboratoriais	
Indicador:	Número de Alunos por computador em aulas Laboratoriais
Formula de cálculo:	$\text{N}^{\circ} \text{ Alunos em aulas laboratoriais} / \text{n}^{\circ} \text{ de computadores no laboratório}$
Referência:	1 Aluno um computador
Tolerância:	1 Aluno
Fonte de informação:	Serviços Académicos e CIAM
Periodicidade:	Semestral

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.56 – Indicador 13

Área chave: Funcionamento	
Objectivo operacional: O horário de funcionamento dos serviços de apoio aos Alunos (CIAM, Biblioteca, Serviços Académicos e Secretariado) assegurar a cobertura de 50% do horário de funcionamento dos Cursos nocturnos.	
Indicador:	Grau de cobertura do horário de funcionamento dos Cursos nocturnos, pelos serviços
Formula de cálculo:	Número de horas de aulas nocturnas semanais / nº de horas de funcionamento nocturno semanal dos serviços * 100
Referência:	50%
Tolerância:	10%
Fonte de informação:	Serviços Académicos e Serviço de Recursos humanos
Periodicidade:	Semestral

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.57 – Indicador 14

Área chave: Económico-financeiro	
Objectivo operacional: Diminuir anualmente, em 5% o rácio, Despesas correntes /Nº de Alunos matriculados	
Indicador:	Despesa Corrente por Aluno matriculado
Formula de cálculo:	Total das Despesas Correntes / Número de Alunos inscritos
Referência:	Despesa Corrente por Aluno no início do período
Tolerância:	0
Fonte de informação:	Serviço de Contabilidade e Serviços Académicos
Periodicidade:	Trimestral

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.58 – Indicador 15

Área chave: Económico-financeiro	
Objectivo operacional: Aumentar em 5% o rácio Despesas de Investimento/nº de Alunos matriculados	
Indicador:	Despesa de Investimento por Aluno matriculado
Formula de cálculo:	Total das Despesas de Investimento/nº de Alunos matriculados
Referência:	Despesa de Investimento por Aluno no início do período
Tolerância:	0
Fonte de informação:	Serviço de Contabilidade e Serviços Académicos
Periodicidade:	Trimestral

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.59 – Indicador 16

Área chave: Económico-financeiro	
Objectivo operacional: Manter o rácio Propina/Custo por Aluno * 100	
Indicador:	Grau de cobertura do custo do Aluno pela propina
Formula de cálculo:	Propina/Custo por Aluno * 100
Referência:	Ano anterior
Tolerância:	1%
Fonte de informação:	Serviço de Contabilidade e Serviços Académicos
Periodicidade:	Anual

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.60 – Indicador 17

Área chave: Conselho Estratégico	
Objectivo operacional: Eventos com os membros do Conselho Estratégico “Passado, Presente, Futuro” e/ou “Ensino e Profissão”	
Indicador:	Eventos com a participação do Conselho Estratégico
Formula de cálculo:	Número de Eventos com a participação do Conselho Estratégico
Referência:	2
Tolerância:	0
Fonte de informação:	Conselho Directivo e NRE
Periodicidade:	Anual

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.61 – Indicador 18

Área chave: Núcleo de Projectos e Consultadoria	
Objectivo operacional: Aumentar 10% (ano) o número de prestações de serviço à comunidade	
Indicador:	Aumento no número de prestações de serviço à comunidade
Formula de cálculo:	$\frac{(\text{N}^\circ \text{ de prestações de serviço à comunidade ano } n - \text{N}^\circ \text{ prestações de serviço à comunidade no ano } n-1)}{\text{N}^\circ \text{ prestações de serviço à comunidade no ano } n-1} * 100$
Referência:	Ano anterior
Tolerância:	- 2%
Fonte de informação:	NPC
Periodicidade:	Trimestral

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.62 – Indicador 19

Área chave: Núcleo de Projectos e Consultadoria	
Objectivo operacional: Apresentação à comunidade e à ESCE, dos projectos de prestação de serviços e parcerias com a colaboração dos parceiros.	
Indicador:	% do N° de projectos de prestação de serviços e parcerias divulgados em eventos na ESCE com a colaboração dos parceiros
Formula de cálculo:	$\frac{\text{N° projectos de prestação de serviços e parcerias divulgados em eventos na ESCE com a colaboração dos parceiros}}{\text{N° projectos de prestação de serviços e parcerias divulgados em eventos na ESCE}} * 100$
Referência:	Definido
Tolerância:	5%
Fonte de informação:	NPC e NRE
Periodicidade:	Anual

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.63 – Indicador 20

Área chave: Núcleo de Projectos e Consultadoria	
Objectivo operacional: Publicação de colectânea de “estudo de casos” resultantes das prestações de serviço à comunidade, com a colaboração/patrocinio da organização	
Indicador:	Número de estudos de casos publicados resultante das prestações de serviço à comunidade
Formula de cálculo:	$\frac{\text{Número de estudos de casos publicados resultante das prestações de serviço à comunidade}}{\text{N° de estudos de caso publicados}}$
Referência:	Definido
Tolerância:	5%
Fonte informação:	NPC
Periodicidade:	Anual

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.64 – Indicador 21

Área chave: Centro de Investigação em Ciências Empresariais	
Objectivo operacional: Incentivo de 20% no financiamento anual definido para os projectos de investigação, em projectos de investigação que envolvam entidades externas ao Instituto Politécnico de Setúbal	
Indicador:	Acréscimo de financiamento nos projectos de investigação que envolvem entidades externas
Formula de cálculo:	$\frac{((\text{Financiamento de projectos de investigação com entidades externas} / \text{n}^\circ \text{ de projectos de investigação com entidades externas}) - (\text{Financiamento de outros projectos} / \text{n}^\circ \text{ de outros projectos}))}{(\text{Financiamento de outros projectos} / \text{n}^\circ \text{ de outros projectos})} * 100$
Referência:	20%
Tolerância:	0
Fonte de informação:	CICE
Periodicidade:	Trimestral

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.65 – Indicador 22

Área chave: Centro de Investigação em Ciências Empresariais	
Objectivo operacional: Apresentação à comunidade e à ESCE, dos projectos de investigação e linhas de investigação futura, com a colaboração de investigadores externos	
Indicador:	% de projectos de investigação e linhas de investigação futura divulgados em eventos na ESCE com colaboração de investigadores externos
Formula de cálculo:	$\frac{\text{Nº projectos de investigação e linhas de investigação futura divulgados em eventos com colaboração de investigadores externos}}{\text{Nº projectos de investigação e linhas de investigação futura divulgados em eventos efectuados na ESCE}} * 100$
Referência:	Valores definidos
Tolerância:	5%
Fonte de informação:	CICE
Periodicidade:	Semestral

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.66 – Indicador 23

Área chave: Centro de Investigação em Ciências Empresariais	
Objectivo operacional: Publicação de colectânea com “estudo de casos” resultantes dos projectos de investigação	
Indicador:	% do número de estudos de casos publicados resultante de projectos de investigação
Formula de cálculo:	$\frac{\text{Número de estudos de casos publicados resultante de projectos de investigação}}{\text{Nº de estudos de caso publicados}} * 100$
Referência:	Valor a definir
Tolerância:	5%
Fonte de informação:	CICE
Periodicidade:	Semestral

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.67 – Indicador 24

Área chave: Núcleo de Relações Exteriores	
Objectivo operacional: Organização de eventos (feira anual de trabalhos e projectos, encontro de organizações propondo a discussão de temas a serem “estudo de caso” pelos Alunos/ Docentes investigadores....	
Indicador:	Eventos organizados
Formula de cálculo:	Nº de eventos organizados
Referência:	Valor previsto
Tolerância:	10%
Fonte de informação:	Órgão de gestão/CICE/NRE/Departamentos/Unidades de Formação ...
Periodicidade:	Trimestral

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.68 – Indicador 25

Área chave: Núcleo de Relações Exteriores	
Objectivo operacional: Medir o grau de empregabilidade e satisfação com o Curso dos Diplomados através de inquéritos Inquérito aos Diplomados	
Indicador:	Grau de satisfação dos Diplomados
Formula de cálculo:	$\frac{\text{Nº Inquéritos aos Diplomados com empregabilidade e grau de satisfação com o Curso, elevado ou muito elevado}}{\text{nº de inquéritos recebidos}} * 100$
Referência:	Valor definido
Tolerância:	5%
Fonte de informação:	Serviços Académicos e NRE
Periodicidade:	Anual

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.69 – Indicador 26

Área chave: Núcleo de Relações Exteriores	
Objectivo operacional: Medir o grau de satisfação das organizações que oferecem estágios através de inquéritos	
Indicador:	Grau de satisfação das organizações que oferecem estágios
Formula de cálculo:	$\frac{\text{Nº Inquéritos às organizações com grau de satisfação elevado ou muito elevado}}{\text{nº de inquéritos recebidos}} * 100$
Referência:	Valor definido
Tolerância:	5%
Fonte de informação:	NRE
Periodicidade:	Anual

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.70 – Indicador 27

Área chave: Económico-financeiro	
Objectivo operacional: Apurar resultados por projecto	
Indicador:	Resultado por projecto
Formula de cálculo:	$\text{Proveito do projecto} - \text{Custos do projecto}$
Referência:	Valor definido
Tolerância:	10%
Fonte de informação:	Serviço de Contabilidade
Periodicidade:	Mensal

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.71 – Indicador 28

Área chave: Económico-financeiro	
Objectivo operacional: Aumentar (anualmente) em 10% as receitas próprias em projectos/prestações de serviço à comunidade	
Indicador:	Aumento das receitas próprias em projectos/prestações de serviço à comunidade
Formula de cálculo:	Receitas próprias (período n) /Receitas próprias (ano n-1)
Referência:	Ano Anterior
Tolerância:	- 2%
Fonte de informação:	Serviço de contabilidade
Periodicidade:	Mensal

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 10.72 – Indicador 29

Área chave: Económico-financeiro	
Objectivo operacional: Diminuir em 10% o custo por participante em eventos	
Indicador:	Custo unitário de participação em evento
Formula de cálculo:	Custos do Evento / nº de participantes
Referência:	Valor estimado
Tolerância:	+ 2%
Fonte de informação:	NRE
Periodicidade:	Mensal

Fonte: Elaboração própria.

De seguida apresentamos o *tableau de bord*, onde se evidenciam os indicadores por objectivo estratégico. Quadros 10.73 e 10.74.

Quadro 10.73 - *Tableau de bord* do objectivo estratégico: Qualidade do ensino

<p><i>Tableau de Bord</i> – Conselho Directivo</p> <p>Objectivo estratégico: Qualidade do Ensino</p>	<p>Período _____</p> <p>Ano _____</p>
--	---------------------------------------

	Mês/Trim./Sem			Acumulado			Período homologado		Orç.	Re – previsão Orç.
	R	Previsto	Dv	R	Previsto	Dv	M/T/S	Acum.	Anual	
Indicador 1										
Indicador 2										
Indicador 3										
....										
Indicador 10										
.....										
Indicador 16										

1 . Análise dos desvios _____

2 . Propostas de medidas correctivas: _____

Responsável: _____ Data: _____

Fonte: Adaptado de Jordan *et al.* (2003:255) e AECA (1998b:104).

(R= Real; Dv = Desvio; Acum.= Acumulado; Trim.= Trimestre(T); Sem.= Semestre(S))

Quadro 10.74 - *Tableau de bord* do objectivo estratégico: Interacção com a comunidade

<i>Tableau de Bord – Conselho Directivo</i> Objectivo estratégico: Interacção com a Comunidade	Período _____ Ano _____
---	----------------------------

	Mês/Trim./Sem			Acumulado			Período homologado		Orç.	Re – previsão Orç.
	R	Previsto	Dv	R	Previsto	Dv	M/T/S	Acum.	Anual	
Indicador 17										
Indicador 18										
Indicador 19										
....										
Indicador 23										
.....										
Indicador 29										

1 . Análise dos desvios _____

2 . Propostas de medidas correctivas: _____

Responsável: _____ Data: _____

Fonte: Adaptado de Jordan *et al.* (2003:255) e AECA (1998b:104).

(R= Real; Dv = Desvio; Acum.= Acumulado; Trim.= Trimestre(T); Sem.= Semestre(S))

10.6 - Conclusão do estudo de caso

Neste estudo de caso, a análise da realidade organizativa, à semelhança do observado pelo estudo efectuado por Dopico e Guzmán (2003), não se limitou a uma simples descrição da instituição objecto de estudo, baseou-se no desenvolvimento conceptual prévio e procurou a verificação das propostas em premissas teóricas de partida.

No início começou por ser um estudo de caso descritivo, dado que o seu objectivo era descrever os sistemas, técnicas e procedimentos contabilísticos relativamente ao POC-Educação, com especial ênfase na contabilidade analítica, efectuados na ESCE do IPS. Acabou por ser um estudo de caso experimental, dado que, após a observação das técnicas e procedimentos contabilísticos, se levou a cabo uma proposta de solução para as dificuldades encontradas na aplicação integral do POC-Educação, ao nível da implementação da contabilidade analítica e da construção de indicadores que permitam apoiar a gestão. Esses indicadores foram apresentados num *tableau de bord*.

Assim, examinamos as dificuldades e vantagens associadas à implementação dos novos procedimentos contabilísticos e de gestão na ESCE do IPS (Scapens, 1990). Os resultados da investigação foram apresentados recorrendo ao modelo prescritivo (Lukka e Kasanen, 1995), oferecendo-se guias de actuação, relativamente à implementação da contabilidade analítica e elaborando-se um *tableau de bord* para o Conselho Directivo da ESCE, a partir dos objectivos estratégicos definidos para o seu mandato. Como objecto de investigação futura, propomo-nos apresentar *tableaux de bord* para as restantes unidades orgânicas, de modo a que, da sua articulação, resulte um sistema de informação de apoio e avaliação da gestão do IPS e que simultaneamente se articule com o QUAR do Instituto, para o qual contribuiremos futuramente com uma proposta.

Associando a reforma do sector público administrativo com o desafio do espaço europeu de ensino superior e o aumento da escassez de recursos disponíveis, tornou-se urgente que em simultâneo com o novo modelo educativo do ensino superior, se criassem estruturas mais eficientes, com modelos de gestão organizados segundo uma perspectiva de reorientação económica, com propostas que não assentem exclusivamente no estrito cumprimento da legalidade e permitam efectivamente aferir a

eficácia, eficiência e economia das actividades desenvolvidas e a aplicação de recursos (Díaz *et al.*, 2007).

Em Portugal, o POC-Educação é a resposta ao desafio proposto para o Ensino, ao nível da Contabilidade Pública, mas a sua implementação tem-se revelado complexa e sido efectuada de uma forma gradual.

O nosso estudo de caso efectuado na Escola Superior de Ciências Empresariais e consequentemente no Instituto Politécnico de Setúbal e cujos objectivos foram inicialmente apresentados, concluiu-se com uma proposta para:

1 - Implementar a contabilidade analítica, sendo para isso necessário ultrapassar algumas dificuldades, nomeadamente clarificar/definir:

- A organização do sistema de informação interna;
- As actividades auxiliares e principais das unidades orgânicas e as actividades centralizadas nos serviços da presidência;
- A fórmula de cálculo do número total de horas de actividade da ESCE e do IPS;
- A forma de calcular o peso de cada actividade principal, no total da actividade possível;
- As bases de imputação adequadas para repartir custos comuns;
- Os geradores de custo das actividades auxiliares e principais;
- Plano de contas na classe 9;
- A forma como deveria ser obtida a informação previsional.

Assim, ultrapassadas as dificuldades enunciadas e após conhecer a organização interna da informação contabilística, criamos um plano de contas na classe 9 em sistema dualista para articulação da contabilidade patrimonial com a analítica e identificamos as contas e respectiva movimentação, de modo a elaborar os mapas modelo A1 a A8, a apresentar nos anexos às demonstrações financeiras;

2 – A forma de garantir, ao nível das instituições de ensino superior público, a comparabilidade da informação contabilística obtida na contabilidade analítica, propondo modelos de actuação idênticos, ao nível das dificuldades enunciadas;

3 – A proposta de divulgação, no Relatório de gestão, da bateria de rácios calculados com base na informação da contabilidade analítica, apresentada no ponto 9;

4 - Seleccionar, de acordo com os objectivos estratégicos definidos para o mandato do Conselho Directivo da ESCE, os indicadores a apresentar no *tableau de bord*²⁶³, para apoiar a gestão da Escola;

Cumprindo diferentes requisitos legais, uma instituição do ensino superior público, em Portugal, tem presentemente que divulgar indicadores de avaliação de desempenho. Ao nível do POC-Educação, deverá divulgar indicadores de eficiência, eficácia e economia, no Relatório de gestão e, para os quais, a contabilidade analítica deve fornecer informação que auxilie o seu cálculo. Consequência do pretendido pelo SIAPAD 1 deverá, face aos objectivos apresentados e aprovados superiormente, divulgar indicadores de eficiência, eficácia e qualidade, no quadro de avaliação e desempenho.

Com este tipo de solicitações, será que estamos perante o mesmo tipo de objectivos? Pensamos que são divulgações com objectivos distintos.

No primeiro, dado que para além da avaliação da instituição, está ainda a comparabilidade da informação no sector da educação, consideramos que se deveria salvaguardar essa comparabilidade, através da definição superior, de um conjunto de indicadores de eficiência, eficácia e economia, calculados com base na informação contabilística, garantindo a similitude da sua fórmula de cálculo e assente na uniformização da forma de cálculo das horas de actividade total e horas por actividade principal, bem como, a fixação das bases de repartição para custos comuns e geradores de custo das actividades auxiliares.

Relembramos que a análise e avaliação da eficiência, eficácia e economia, não se faz exclusivamente por indicadores quantitativos e com base na informação contabilística, todavia, articulando os objectivos do relatório de gestão, com os da prestação de contas previsto no POC-Educação, mantemos a pertinência da divulgação da bateria de rácios apresentados no ponto 9. Esse procedimento, não é impeditivo da divulgação de outros

²⁶³ Com os indicadores seleccionados consideramos fundamental que sejam respondidas afirmativamente perguntas como as apresentadas por Marques e Almeida (2005) e das quais salientamos se os indicadores medem o que devem e se medem a missão da organização ou apenas uma parte, bem como se depois são efectivamente utilizados na gestão da Escola.

indicadores considerados representativos e diferenciadores, pela instituição. O cálculo por parte do IPS desses indicadores, permitirá informar internamente sobre os desvios obtidos, relativamente a referenciais da instituição. A divulgação desses indicadores no relatório de gestão, para além de informar os utilizadores externos da eficiência, eficácia e economia com que o Instituto geriu os dinheiros públicos, permitirá também, efectuar uma análise comparativa dentro do sector da educação, quer relativamente a outras instituições, quer face a objectivos que tenham sido superiormente definidos.

A divulgação da avaliação da eficiência, eficácia e qualidade, no QUAR, proposta pelo SIADAP 1, tem objectivos diferentes, dado que se referem à avaliação do atingimento ou não, de objectivos definidos pela instituição e aprovados superiormente onde os indicadores definidos por parâmetros de eficiência, eficácia e qualidade, têm de estar relacionados com o funcionamento e ou posicionamento da instituição. Por esse motivo, naturalmente diferem de instituição para instituição e são específicos da gestão de uma instituição. O SIADAP 1 refere a necessidade da coerência desses indicadores com os documentos previsionais e os de prestação de contas. A não imposição à partida dos objectivos, indicadores ou ponderação de cada um no total de cada grandeza a avaliar, permite responsabilizar a gestão da instituição, pelo incumprimento ou não atingimento dos valores propostos.

Todavia, a relevância dos indicadores na gestão das instituições de ensino superior público, não se pode limitar à divulgação anual obrigatória. Os resultados obtidos no final do período da gestão (normalmente um ano), são consequência de muitas decisões intermédias, daí a necessidade do gestor ter informação frequente que lhe permita tomar medidas correctivas e apoiar decisões futuras. Essa informação, só pode ser efectuada através da divulgação internamente de indicadores em tempo oportuno (mês, trimestre, semestre). Nesse sentido, a título de exemplo, apresentámos dois *tableaux de bord*, para o Conselho Directivo da ESCE. O IPS e as suas unidades orgânicas, ainda têm um longo caminho a percorrer, quer pela incompleta implementação do POC-Educação, quer pela necessidade de definir exactamente o que quer avaliar e que informação necessita. Pretendemos, com as nossas propostas, contribuir para um sistema de informação de excelência no ensino superior público.

RESUMO, CONCLUSÕES E LINHAS DE INVESTIGAÇÃO FUTURAS

Na actual gestão pública, a contabilidade, como sistema de informação, no contexto do paradigma da utilidade, terá de vencer o desafio que constitui a exigência de capacidade de resposta às necessidades dos diferentes utilizadores da informação contabilística, para além do cumprimento dos requisitos legais.

A reforma da contabilidade pública iniciada nos anos 80 do século passado, só com a revisão da Constituição da República Portuguesa efectuada em 1989, é que, concretizou os seus primeiros passos legislativos, tal como referem Almeida e Marques (2002) e Caiado e Pinto (2001), o que provocou alterações estruturais no sistema contabilístico que culminou com a aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e seus planos sectoriais para as Autarquias Locais, Educação, Saúde e Instituições de Solidariedade e Segurança Social.

Associando a reforma do sector público administrativo, com o desafio do espaço europeu de ensino superior e o aumento da escassez de recursos disponíveis, tornou-se urgente que em simultâneo com o novo modelo educativo, se criem estruturas mais eficientes, com modelos de gestão organizados segundo uma perspectiva de reorientação económica, com propostas que não assentem exclusivamente no estrito cumprimento da legalidade e permitam efectivamente aferir a eficácia, eficiência e economia das actividades desenvolvidas, para a aplicação dos recursos (Díaz *et al.*, 2007).

RESUMO

O presente trabalho está estruturado em duas partes, que estão divididas em capítulos, pontos e sub pontos. A primeira parte, que inclui os primeiros seis capítulos, é dedicada ao enquadramento teórico e a segunda aos estudos empíricos realizados.

Assim, o primeiro capítulo com que iniciámos este trabalho, apresenta a fundamentação do enquadramento teórico em que realçamos a importância da informação contabilística na nova gestão pública em Portugal, com particular ênfase, no sector da educação, bem como, o contributo da contabilidade analítica na análise, avaliação e comparação da eficiência, eficácia e economia e a necessidade de disponibilizar instrumentos de gestão que sintetizem a informação e permitam apoiar e simultaneamente avaliar a gestão.

No capítulo 2, denominado, o sistema de informação contabilística e a normalização contabilística do sector público administrativo, começamos por referir a importância do sistema de informação contabilística nas organizações, apresentando de seguida, os organismos de normalização contabilística em Portugal, salientando a normalização contabilística do sector público administrativo, resultado da publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos seus planos sectoriais. Por último, salientamos o contributo do IFAC e das IPSAS, no processo de normalização internacional para o sector público.

No capítulo 3, estrutura do POCP e comparação com o POC, após o enquadramento do POCP no sector público em Portugal, efectuamos a caracterização do POCP e a comparação deste plano com o POC, destacando a semelhança na estrutura dos dois planos e a especificidade e adequação do primeiro, às necessidades do sector público administrativo, justificando a existências dos dois sistemas contabilísticos propostos para o país. Para terminar este capítulo, evidenciamos a forma como a contabilidade orçamental, cumprindo a legalidade, disponibiliza aos gestores informação sobre a abertura, execução e modificações do orçamento, permitindo simultaneamente a sua gestão e a tomada de medidas correctivas, se necessário.

No capítulo 4, a contabilidade analítica no sector público administrativo, efectuamos uma análise comparativa dos planos sectoriais do POCP, orientados especificamente para responder às necessidades do sector a que se destinam, sendo de seguida evidenciado, genericamente, por plano sectorial, a implementação proposta para a contabilidade analítica ou de custos, nos sectores da saúde, autarquias locais, instituições do sistema de solidariedade e de segurança social e ainda da educação.

O capítulo 5, dedicado aos indicadores de gestão do sector público, inicia-se com a caracterização da gestão pública bem como da sua avaliação e técnicas de controlo. De seguida referimos os indicadores como ferramenta de gestão nas entidades contabilísticas e apresentamos o conceito, características, destinatários e utilizadores bem como as diferentes classificações e metodologias para a construção de indicadores. Por fim, relacionamos os indicadores e a eficiência, eficácia e economia e salientamos, as dificuldades para definição e implementação de indicadores.

Por último, no capítulo 6, denominado, a divulgação dos indicadores de gestão, efectuamos a caracterização do *tableau de bord* e do *balanced scorecard*, bem como, uma análise comparativa das suas características. De seguida desenvolvemos a temática, o *balanced scorecard* e o *tableau de bord* como ferramentas da gestão pública. E por fim, efectuamos a apresentação e bases de construção do quadro de avaliação e responsabilização exigido pelo subsistema de avaliação do desempenho dos serviços da administração pública, designado por SIADAP 1, que faz parte do sistema integrado de gestão e avaliação do desempenho na administração pública em Portugal.

Na segunda parte, o capítulo 7 é dedicado ao desenho da investigação. Começamos com a definição das hipóteses de investigação a testar e depois, apresentamos a metodologia de investigação que consiste: num inquérito efectuado às instituições de ensino superior público, entre Março e Dezembro de 2006; na apresentação da obtenção de informação harmonizada relativamente à contabilidade analítica a divulgar nos anexos às demonstrações financeiras e na proposta de uma bateria de indicadores a divulgar no relatório de gestão e calculados a partir da informação obtida na contabilidade analítica; e por último, o estudo de caso efectuado na Escola Superior de Ciências Empresariais do Instituto Politécnico de Setúbal.

Reconhecendo-se a importância do POC-Educação na efectiva reforma da administração pública, desenvolvemos no capítulo 8, um estudo, através de um inquérito, com o objectivo de conhecer o grau de implementação desse plano sectorial, as dificuldades sentidas na sua implementação, a importância atribuída à informação contabilística no apoio à tomada de decisão, o cumprimento dos objectivos da

contabilidade analítica, a fase em que se encontra o apuramento de custos por actividades e ainda, quais os indicadores calculados bem como o grau de importância atribuída à informação por eles disponibilizada para apoiar a gestão e efectuar a análise e avaliação da eficiência, eficácia e economia. Nesse sentido, após uma breve introdução, efectuamos uma análise descritiva onde consideramos a caracterização dos estabelecimentos de ensino e serviço de contabilidade, bem como, a contabilidade e o POC-Educação e mais especificamente, a contabilidade analítica e os indicadores calculados e importância atribuída à sua informação. De seguida, efectuamos uma caracterização apenas dos estabelecimentos de ensino e dos serviços de contabilidade que implementaram a contabilidade analítica, bem como dos indicadores calculados e importância atribuída à sua informação.

No capítulo 9, denominado, o contributo da contabilidade analítica na análise comparativa da avaliação da eficiência, eficácia e economia nas entidades do regime geral do POC – Educação, detalhamos os pressupostos para a implementação da contabilidade analítica no sector da educação, bem como, a articulação deste sistema contabilístico com a contabilidade patrimonial partindo da proposta de Cravo *et al.* (2001). Evidenciamos ainda a importância e contributo da contabilidade analítica, na prestação de contas, para a análise da eficiência, eficácia e economia, através da informação divulgada nos anexos às demonstrações financeiras e no relatório de gestão. Na sequência, propusemos uma bateria de indicadores construídos a partir da informação proporcionada pelo sistema de contabilidade analítica, para ser divulgado no relatório de gestão.

No capítulo 10, efectuamos um estudo de caso numa unidade orgânica do Instituto Politécnico de Setúbal, a Escola Superior de Ciências Empresariais. Após a apresentação da missão e objectivos, enquadrados no novo Regime Jurídico das Instituições do Ensino Superior Público, efectuamos uma retrospectiva histórica das instituições e contextualizamos o sistema de informação contabilística no POC-Educação. De seguida, efectuamos uma proposta para a implementação da contabilidade analítica, apresentando para além de um plano de contas na classe 9, a movimentação

contabilística, em sistema dualista, para o cálculo dos custos e dos proveitos das actividades identificadas.

Nesse sentido, efectuamos uma proposta para a implementação da contabilidade analítica ajustada à realidade institucional, apresentando um plano de contas na classe 9 e soluções para as dificuldades e eventuais indefinições encontradas nas diferentes etapas da implementação do custeio baseado nas actividades. As soluções propostas permitem simultaneamente a comparabilidade no sector da educação, quer entre instituições do ensino superior público, quer com padrões que tenham sido anteriormente definidos. Identificamos actividades auxiliares e principais, custos directos, indirectos e comuns às actividades e apresentamos ainda a movimentação das contas e harmonização de procedimentos. De seguida, articulamos o preenchimento automático dos mapas modelos A1 a A8, dos anexos às demonstrações financeiras, a partir do total dos movimentos efectuados a débito e a crédito das contas, das respectivas actividades. Por fim, recomendamos ao Instituto Politécnico de Setúbal, a divulgação, no relatório de gestão, da bateria de indicadores proposta no capítulo 9 e apresentamos ao Conselho Directivo da ESCE uma proposta de *tableau de bord* para apoiar a gestão a alcançar os objectivos definidos para o seu mandato.

CONCLUSÕES

Da revisão de literatura que efectuámos, constatámos que existe enquadramento legislativo para a reforma da contabilidade pública, levada a cabo nos anos 90 do século passado, mas reconhecemos que, em geral, da parte das instituições públicas e no sector da educação em particular, existe um adiamento da implementação de um dos três sistemas contabilísticos previstos no POCP e no POC-Educação, a contabilidade analítica e por parte dos órgãos reguladores e ou decisores, insuficiência de harmonização, para a sua concretização e comparação.

A partir do enquadramento teórico foi possível retirar as seguintes conclusões:

- A apresentação e caracterização do POCP e a sua comparação com o POC, evidenciou a proximidade do primeiro face ao segundo e, simultaneamente justificou, pelas diferenças apresentadas, a existência de dois sistemas contabilísticos em Portugal, nomeadamente, ao nível da contabilidade orçamental, onde o POCP, através do registo contabilístico em partidas dobradas, disponibiliza informação sobre o orçamento e sua execução, bem como das modificações efectuadas. Com isso, para além de evidenciar o cumprimento da legalidade, permite a gestão do orçamento e tomar medidas correctivas, se necessárias.
- O POCP obriga a articulação de três sistemas contabilísticos, mas apenas apresenta a forma de implementar a contabilidade orçamental e patrimonial. As regras de implementação da contabilidade analítica têm lugar nos planos sectoriais para a saúde, autarquias locais, instituições de solidariedade social e segurança social e educação, consequência das necessidades de informação próprias do sector onde vai ser aplicada. Por outro lado, a contabilidade analítica que é um sistema contabilístico vocacionado para o utilizador interno, na administração pública, privilegia também o utilizador externo, prevendo-se harmonização na forma como é obtida e divulgada a sua informação, nos documentos de prestação de contas.
- A evolução da contabilidade no sector público administrativo em Portugal nestas últimas décadas, contribuiu decisivamente para o aperfeiçoamento das técnicas orçamentais e contabilísticas, bem como a introdução de modelos de autoavaliação evidenciando a necessidade de ferramentas informativas, como os indicadores de gestão. A elaboração de um sistema de indicadores de gestão exige, para além da identificação e selecção do que queremos avaliar e qual a medida adequada, a identificação das técnicas apropriadas e a criação de um documento onde se sintetize a informação a disponibilizar.

– A definição e selecção de indicadores para apoiar a gestão, mesmo por sector de actividade, têm de ser efectuadas por entidade, para avaliarem o cumprimento dos objectivos definidos e que se adequem ao cumprimento da missão da instituição. A divulgação desses indicadores aos gestores deve ser efectuada em documentos de síntese, como o *tableau de bord* e o *balanced scorecard*. O SIADAP 1, prevê a elaboração e divulgação do QUAR, onde os parâmetros de avaliação são a eficiência, a eficácia e a qualidade. Salientamos a necessidade e obrigatoriedade legal de haver concordância entre o QUAR e a informação divulgada nos documentos de prestação de contas.

- A análise e avaliação da eficiência, eficácia e economia das entidades contabilísticas, face à diversidade de actuações, complexidade, necessidades de informação e especificidades das organizações de cada sector, só pode ser efectuada através de indicadores definidos por sector de actividade, nomeadamente, saúde, educação, segurança social e solidariedade social e autarquias locais. A comparabilidade dessa informação, por sector de actividade, só fica garantida se a bateria de indicadores a divulgar, para além de ser igual por sector, tiver harmonizado a informação de base para o seu cálculo, bem como a sua forma de cálculo.

Relativamente à componente empírica desenvolvida e da revisão de literatura efectuada a propósito, salientamos, primeiro, no inquérito efectuado às instituições de ensino superior público, entre Março e Dezembro de 2006, depois no contributo da contabilidade analítica na análise comparativa da avaliação da eficiência, eficácia e economia nas entidades do regime geral do POC – Educação e por último, no estudo de caso da unidade orgânica do Instituto Politécnico de Setúbal, a Escola Superior de Ciências Empresariais, as seguintes conclusões:

1 - A análise do inquérito aplicado às instituições de ensino superior público em Portugal, entre Março e Dezembro de 2006, tendo como referência o ano lectivo 2005/2006, foi efectuada em SPSS. Face aos objectivos inicialmente definidos e as respostas obtidas, concluímos, que:

– A implementação do POC-Educação nas instituições de ensino superior público, que responderam ao inquérito, ainda não está completa, pois embora a contabilidade orçamental já se encontre totalmente implementada e a patrimonial também se encontre ao nível dos 98%, o mesmo já não acontece com a contabilidade analítica, uma vez que apenas 25% das instituições, afirmaram que o fizeram.

– Quanto às dificuldades sentidas na implementação do POC-Educação, destacam-se a inventariação e valorização dos bens. As restrições financeiras, a interpretação do POC-Educação, a qualificação insuficiente dos recursos humanos e a inadequação do *software*, não foram consideradas dificuldades muito grandes. 70,5% das instituições afirmaram que para implementar o POC-Educação, foi adquirido um *software* novo e não foi necessário contratar novos funcionários. Verificamos ainda, nas respostas obtidas que, há semelhança entre os níveis de implementação dos sistemas contabilísticos e o esforço efectuado pelas instituições em formação. Dos estabelecimentos de ensino que responderam, a pelo menos um item desta questão, 96,3% referiram a contabilidade orçamental, como uma área de formação dos funcionários; 81,5%, referiram a contabilidade patrimonial, enquanto que, para a contabilidade analítica essa percentagem se situou nos 37,5%.

– Relativamente à importância atribuída, para a tomada de decisão, à informação proporcionada pelos diferentes mapas obtidos do sistema de informação contabilística, efectuámos a sua análise separando os documentos consolidados. Vinte entidades afirmaram, para o relatório de gestão consolidado, no grau mais elevado de importância, (5), o mesmo valor que no mais baixo (1), 10,0% e todos os outros documentos, apresentam taxas de respostas no grau de muito importante, bastante baixas, com valores compreendidos entre 5,6% e 5,9%. Quanto aos outros documentos, a importância atribuída à informação por eles proporcionada na tomada de decisão, é consistente com o grau de implementação dos três sistemas contabilísticos. Os documentos ligados ao acompanhamento e controlo da execução orçamental (na contabilidade orçamental), distanciam-se claramente dos outros, nos valores atribuídos, no grau de muito importante. São eles, os mapas da execução orçamental da despesa e da receita (ambos com 72,9%), o orçamento (58,6%) e o balancete da contabilidade

patrimonial (57,6%). O valor atribuído a este último documento é superior, em mais de vinte pontos percentuais, ao do documento que surge em 5º lugar, que é o relatório de gestão (34,0%). No conjunto destes documentos, apenas os anexos às demonstrações financeiras apresentam valores mais baixos no grau de importância 5, que o balancete da contabilidade analítica e da demonstração dos resultados, para apoiar a tomada de decisão na gestão organizacional.

– Procurámos averiguar, se o sistema contabilístico da instituição contribuía para o cumprimento dos diferentes objectivos da contabilidade analítica, bem como o seu nível de implementação e divulgação. Verificámos, nas instituições que afirmaram ter este sistema contabilístico, relativamente à adequação do sistema contabilístico implementado, para o cumprimento dos objectivos que, o mais conseguido, pela atribuição de 46,7%, no grau de muito importante, é o que corresponde à obtenção e justificação do custo das actividades intermédias, que é a fase onde apenas se atribuem custos directos. Este grau de importância distancia-se em 20% do objectivo que tem a segunda melhor pontuação nesse grau de importância, “a obtenção e justificação do custo por actividades finais”, com 26,7%. Salienta-se também a taxa de respostas no nível cinco, de 23,1%, no objectivo que refere proporcionar ao gestor do ente público informação adequada que permita elaborar indicadores de eficiência, eficácia e economia, a incluir no relatório de gestão. A atribuição deste último grau de importância é consistente com a importância atribuída à informação obtida no relatório de gestão, para apoiar a tomada de decisão na gestão da organização. Todos os outros objectivos apresentam valores baixos, variando entre 14,3% e 7,1%, no grau cinco.

- Reforçando o sentido das respostas obtidas, relativamente aos objectivos da contabilidade analítica, das quinze instituições que afirmam ter implementado este sistema contabilístico, apenas cinco, afirmam calcular custos por actividade, das quais, quatro dizem utilizar bases de repartição para os custos indirectos, e também quatro identificam as bases utilizadas. Duas das instituições que repartem custos indirectos, afirmam utilizar uma base única e as outras duas, bases múltiplas. À questão sobre a identificação das bases utilizadas verificámos que, responderam também quatro instituições, sendo que, uma das que identificou as bases, não tinha respondido se

utilizava uma base única ou múltipla, e uma que afirmou utilizar uma base única, não a identificou. Só duas instituições foram consistentes respondendo simultaneamente à repartição de custos por uma base (única ou múltipla) e, à identificação das bases. A que afirmou utilizar bases múltiplas, identifica 2 bases de repartição e a que utiliza uma base única, identifica como base de repartição, as horas de actividade, o que vai de encontro ao recomendado pelo POC-Educação, quando se tem apenas uma base para repartir os custos indirectos. Assim, a maioria das instituições que afirmaram ter implementado a contabilidade analítica, estão ainda numa fase inicial ou intermédia, dado que, apenas 73,3%, $(11/15 \times 100)$ atribuem custos directos às actividades. Apenas uma instituição afirma apresentar nos Anexos às demonstrações financeiras, os mapas Modelo A1 a A8 e só o faz relativamente às actividades intermédias e às actividades finais Ensino, Investigação e Prestação de Serviços. Não elabora a Demonstração de custos por funções e por isso, nem nesta instituição, se pode afirmar que a implementação da contabilidade analítica está concluída.

Pode ainda verificar-se, pelas leituras das respostas obtidas, que há um forte pendore para o cumprimento da legalidade, pois quando se questiona a forma como as instituições avaliam o grau de adequação da informação extraída da contabilidade analítica, a atribuição de 41,7% no grau de maior importância à opção, cumprimento da legalidade, distancia-se do atribuído às opções, ser instrumento essencial para a tomada de decisão, ou para medir a eficiência, eficácia ou economia, onde esse valor, para ambas, se situa nos 25%.

- No último ponto do inquérito, a partir de um conjunto de indicadores apresentados, foi questionado, para além de, quais os indicadores que calculavam, também, o grau de importância que atribuíam à informação deles obtida para apoiar a gestão e avaliar a eficiência, eficácia e economia e ainda, se tinham *tableau de bord* para divulgar internamente os indicadores. 60,7% dos inquiridos afirmam calcular indicadores com a informação retirada do sistema contabilístico. A periodicidade mais frequente com que efectuam esse cálculo é o mês. Dos 37 inquiridos que calculam indicadores, 32 efectuam comparação dos valores obtidos, com referenciais. Uma instituição refere ter *tableau de bord*. Quanto aos vinte e oito indicadores apresentados no inquérito e, sobre os quais se inquiriu simultaneamente, os que eram calculados e qual o grau de

importância que atribuíam à informação deles obtida para apoiar a gestão e avaliar a eficiência, eficácia e economia, verificou-se que apenas 8 apresentam a mesma posição quando ordenados pelo grau de importância atribuída e a frequência do seu cálculo. Nessa coincidência, encontram-se os quatro primeiros (Grau de execução do orçamento, Custo com pessoal, Transferências do OE/ total das receitas e N° Alunos/N° Docentes) e os dois últimos, (Momentos de Avaliação por ano lectivo e N° de trabalhos de grupo por curso). Nessa comparação, destaca-se ainda o indicador Fundo de manuseio, que quando ordenado pela frequência de cálculo, se situa em 6º lugar e que, quando ordenado pela importância média que lhe é atribuída, se encontra em 24º lugar.

Quanto aos 13 indicadores que em média as instituições calculam, quando analisamos os que apresentam maior grau de importância (4+5) na totalidade das respostas obtidas, verificamos que cerca de 61% são retirados da informação contabilística. Esse valor percentual aumenta para 76,9% quando se analisam as respostas das instituições que já implementaram a contabilidade analítica. Se compararmos os 13 indicadores que em média as instituições calculam, entre o total de respostas ao inquérito e as que disseram ter contabilidade analítica, verificamos que nove são comuns aos dois grupos analisados, embora não sejam coincidentes na posição ordenada pelo grau de importância atribuído à informação obtida nos indicadores para apoiar a gestão e avaliar a eficiência, eficácia e economia. Os nove indicadores, são: Grau de execução do orçamento, Custos com pessoal, N° alunos/n° docentes, Transferências OE/Total receitas, Custos Fixos/Transferências OE, N° diplomados empregados, Auto financiamento, Resultados por serviços prestados, Comparação dos custos fixos com os custos variáveis.

- Sintetizando, de acordo com as respostas obtidas, ainda que o POC-Educação esteja aprovado desde Setembro de 2000, a sua implementação e aplicação, nas instituições que responderam ao inquérito, ainda não se faz integralmente, sendo ao nível da contabilidade analítica que se verifica o maior atraso. Como consequência, na maioria das instituições ainda não é possível conhecer os custos das actividades finais e em todas, a prestação de contas não inclui a Demonstração de custos por funções. A maior dificuldade sentida na implementação deste plano sectorial situa-se ao nível da inventariação dos bens e genericamente foi afirmada a necessidade de formação

específica e um novo *software* ou adaptação do existente. O sistema contabilístico totalmente implementado é o que tem maior percentagem de formação e a maior dificuldade referida, situa-se, pela temática que envolve, ao nível da implementação da contabilidade patrimonial. O sistema contabilístico menos implementado tem menor percentagem de formação e, pela ausência e ou falta de consistência nas respostas relativas à utilização bases de repartição dos custos indirectos, ainda se encontra numa fase inicial de apuramento de custos directos. Por outro lado, na obtenção e utilização da informação contabilística verifica-se que a legalidade se sobrepõe ao apoio à gestão. Quanto ao cálculo de indicadores e importância atribuída à informação neles obtida para apoiar a gestão a avaliar a eficiência, eficácia e economia do estabelecimento de ensino, não existe uma total coincidência na sua hierarquização, sendo apenas coincidente a frequência do cálculo e o nível de importância em seis dos vinte e oito indicadores propostos. Em média, as instituições calculam treze indicadores.

Perante a necessidade de uma gestão pública eficiente, eficaz e económica, a informação proporcionada pela contabilidade analítica é determinante, quer como medida de análise e controlo de custos como de apoio ao processo de planificação e tomada de decisão tornando-se por isso urgente, identificar e ultrapassar as dificuldades que têm adiado a sua implementação. Nesse sentido, partindo da proposta de Cravo *et al.* (2001), efectuámos a análise de como é que a contabilidade analítica, em partidas dobradas, pode efectuar o apuramento do custo das actividades auxiliares e principais e obter os mapas modelo A1 a A8. De seguida, com base na informação disponibilizada por este sistema contabilístico, propusemos uma bateria de indicadores para incluir no Relatório de gestão de modo a permitir a análise, avaliação e comparação da eficiência, eficácia e economia. Para completar a metodologia definida no capítulo sete, efectuámos um estudo de caso, na unidade orgânica do Instituto Politécnico de Setúbal, a Escola Superior de Ciências Empresariais.

2 – O contributo da contabilidade analítica na análise comparativa da avaliação da eficiência, eficácia e economia nas entidades do regime geral do POC – Educação

- O POCP, relativamente à contabilidade analítica, apenas atribui a classe nove para registo dos factos, remetendo para os planos sectoriais as suas regras de implementação. Os planos sectoriais para a saúde, instituições de solidariedade social e segurança social, autarquias locais e educação, não apresentaram o mesmo modelo para este sistema contabilístico.

– O POC-Educação, quando apresenta as regras de implementação da contabilidade analítica, efectua uma rutura com a visão tradicional desse sistema contabilístico que historicamente se organiza para responder às necessidades do utilizador interno não estando associado à obrigatoriedade de divulgação externa ou à comparabilidade entre organizações. Este plano sectorial harmoniza e impõe, por actividades definidas, a informação a obter e a divulgar, nos anexos às demonstrações financeiras, no que se refere a este sistema contabilístico. Ou seja, deixa de ser uma contabilidade de cariz exclusivamente interna e ajustada à organização, reconhecendo-se a sua utilidade para utilizadores externos, nomeadamente, os cidadãos, contribuintes e utentes, para avaliarem se os recursos foram aplicados de forma eficaz e eficiente e económica.

– Ainda contrariando outras características tradicionais deste sistema contabilístico, a flexibilidade da escolha do modelo de apuramento de custos e a classificação funcional de custos, o POC-Educação define o modelo de custeio, ao dar ênfase à informação por actividades auxiliares e principais e classifica os custos em, pessoal docente, pessoal não docente, funcionamento, amortizações e provisões e outros custos. Obriga também a utilização de partidas dobradas e define como ano económico, o ano escolar, o que gera desfasamento entre o ano económico dos três sistemas contabilísticos obrigatórios. Prevê ainda, em simultâneo com o custeio real total, o custeio padrão.

- A publicação, nos anexos às demonstrações financeiras, dos mapas modelo A1 a A8, vai informar de forma exhaustiva, a formação dos custos e proveitos das actividades, bem como os desvios verificados, num total de vinte e oito quadros. Assim, por um lado, torna-se mais transparente a forma como foram aplicados os recursos e por outro, evidencia-se a necessidade e importância de no relatório de gestão se apresentar uma bateria de indicadores de gestão que, estandardizados a nível nacional, permitam

efectuar análises comparativas de síntese, no sector. Salientamos todavia que, a análise e a avaliação da eficiência, eficácia e economia, de uma instituição, não pode ser efectuada exclusivamente através de indicadores cuja fonte seja o sistema contabilístico.

- A validade e viabilidade prática de uma bateria de indicadores para o sector do ensino, para divulgação no relatório de gestão, requer, por um lado, que a mesma seja aceite pelas instituições, por reconhecerem nela capacidade de avaliar a eficiência, eficácia e economia e, por outro, que se possa manter no tempo o seu uso, para que haja consistência numa análise comparativa. Tendo em conta a capacidade do indicador para reflectir a realidade que está a ser objecto de medição e a facilidade do seu cálculo com a informação disponível na contabilidade analítica, propusemos, uma bateria de indicadores, a incluir no Relatório de gestão, por instituição e por actividade final. A sua aplicação consistente permitirá, numa primeira fase, enriquecer e reforçar a comparabilidade da prestação de contas no sector da educação e, numa segunda fase, optimizar a bateria proposta.

3 – Estudo de caso na Escola Superior de Ciências Empresariais

O estudo de caso, efectuado na unidade orgânica do Instituto Politécnico de Setúbal, a Escola Superior de Ciências Empresariais, não se limitou à descrição da Escola, objecto de estudo e do grau de implementação do POC-Educação na instituição, baseou-se no desenvolvimento conceptual prévio e procurou a verificação das propostas, em premissas teóricas de partida. Este estudo de caso começou por ser descritivo, dado que o seu objectivo era descrever o sistema de informação contabilístico e os procedimentos contabilísticos relativamente ao POC-Educação, com especial ênfase na contabilidade analítica e acabou por ser, um estudo de caso exploratório, dado que, após a observação da realidade organizacional, se apresentou uma proposta de implementação para a contabilidade analítica na Escola e no Instituto, como consequência da aplicação do RJIES, bem como, da apresentação de *tableaux de bord*, para apoiar o Conselho Directivo da Escola, a atingir os objectivos do seu mandato. O nosso estudo de caso apresenta as seguintes conclusões:

- A ESCE do IPS teve até 31 de Dezembro de 2008, autonomia administrativa e financeira. Ao nível da implementação do POC-Educação, a Escola já tinha completamente implementadas, a contabilidade orçamental e a contabilidade patrimonial. Relativamente à contabilidade analítica, ainda não tinha conseguido organizar internamente a informação, de forma a iniciar a sua implementação. Actualmente, face ao novo regime jurídico das instituições de ensino superior, a ESCE, bem como todas as outras unidades orgânicas do IPS, apenas tem autonomia administrativa. No entanto, o IPS, face à organização da informação que já dispõe, vai manter a informação contabilística por Escola, o que influenciou determinantemente a nossa proposta de implementação para a contabilidade analítica.

- Para efectuar a proposta de implementação da contabilidade analítica, foi necessário definir: A organização do sistema de informação interna; As actividades auxiliares e principais da unidade orgânica ESCE e as actividades auxiliares centralizadas nos serviços da presidência; A fórmula de cálculo do número total de horas de actividade da ESCE, das outras Escolas do Instituto e logo, as horas de actividade do IPS; A forma de obter o peso de cada actividade principal, no total da actividade possível; As bases de imputação adequadas para repartir custos comuns; Os geradores de custo das actividades auxiliares e principais; e A forma como deve ser obtida a informação previsional.

- Para efectuar a proposta de implementação da contabilidade analítica, foi necessário elaborar um plano de contas na classe 9 adequado à realidade institucional, em sistema dualista para articulação da contabilidade patrimonial com a analítica e identificação das contas e respectiva movimentação, de modo a elaborar, com a informação obtida no sistema contabilístico, os mapas modelo A1 a A8, a apresentar nos anexos às demonstrações financeiras;

- Para efectuar a proposta de implementação da contabilidade analítica, foi necessário identificar: as actividades finais da Escola e do IPS, os custos directos, indirectos e comuns, as bases de repartição adequadas para repartir os custos indirectos e ou

comuns, a informação dos custos por função, pessoal docente, pessoal não docente, funcionamento, amortizações e provisões e outros custos.

- Para completar a proposta de implementação da contabilidade analítica, foi necessário alertar para a necessidade do orçamento ser efectuado por actividade e por unidade orgânica. Só dessa forma poderá, sem acréscimo de custo, efectuar-se, a comparação entre o real e o previsional.

– Para garantir, ao nível das instituições de ensino superior público, a comparabilidade da informação contabilística obtida na contabilidade analítica, propusemos a harmonização a nível nacional da forma de cálculo das horas de actividade total e de cada uma das actividades principais, bem como da fixação das bases de repartição dos custos indirectos/comuns e definição do gerador de custo de cada actividade.

- No sentido de apoiar a gestão da Escola, apresentámos dois *tableaux de bord*, ao Presidente do conselho directivo da ESCE. Os indicadores foram organizados por indicadores de eficiência, eficácia e economia. Para elaborar a proposta identificámos, com o Presidente do conselho directivo da Escola, os objectivos estratégicos e as variáveis chave de acção e de seguida, por cada variável chave de acção, definimos os objectivos operacionais, para os quais seleccionámos os indicadores considerados adequados ao que se pretendia avaliar. Relativamente a cada indicador, foi apresentada a fórmula de cálculo, o valor de referência, a tolerância, a fonte de informação e a periodicidade.

LINHAS DE INVESTIGAÇÃO FUTURA

Tal como Corral e Urieta (2001) citando Azúa (1998), consideramos que o *balanced scorecard*, à parte das vantagens que supõe a sua utilização numa organização, no caso da administração pública, ainda apresenta mais três vantagens: favorece a transparência da gestão, desenvolve uma cultura mais empreendedora e balanceia a gestão entre a acção imediata e a preparação do futuro.

Porém, conjugando a necessidade de adaptação da estrutura original do modelo de Kaplan e Norton, quando aplicada em entidades públicas (Urdaneta, 2007) e a característica do *balanced scorecard* ser um documento flexível, que não pode ser copiado de organização para organização, dadas as especificidades e características distintas de cada uma delas (Quesado e Rodrigues, 2007a), consideramos que uma posterior linha de investigação poderá consistir na proposta de um *balanced scorecard* para a Escola Superior de Ciências Empresariais e para o Instituto Politécnico de Setúbal, alinhado com as exigências do SIADAP 1, ao nível do Quadro de Avaliação de Desempenho do IPS. Segundo Pinto (2008), a integração e articulação entre o BSC e o SIADAP, são factores cruciais que podem fazer a diferença no sucesso futuro da mudança.

Numa outra perspectiva, o estudo que nos propomos efectuar poderá ainda ser alargado e incluir uma proposta, para na prestação de contas, tal como refere Colomina *et al.*, (2007), na informação a divulgar no relatório de gestão, a bateria de indicadores a apresentar, para além dos indicadores de custos, de proveitos e de resultados, ainda: Indicadores do meio envolvente, que representam as variáveis explicativas do contexto social e económico; Indicadores de orçamento, que reflectem a despesa efectuada por actividade e classificação económica; E indicadores de actividade, que meçam e avaliem para além das prestações e actividades, a qualidade dos serviços. Estes indicadores representariam o tronco comum de informação de todas as instituições do ensino superior público em Portugal, sendo base de comparação das mesmas, representando um marco de comparabilidade na nova gestão pública.

BIBLIOGRAFIA

- AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 2001a, Documento 12, *Los Sistemas de Información en la Empresa*, Ortega Ediciones Gráficas, 1ª Edición, Madrid.
- AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 2001b, Documento 1, *Marco Conceptual para la Información Financiera de las Entidades Públicas*, Ortega Ediciones Gráficas, 1ª Edición, Madrid.
- AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 2001c, Documento 23, *Gestión Estratégica de Costes*, Ortega Ediciones Gráficas, 1ª Edición, Madrid.
- AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 2001d, Documento 15, *La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas*, Ortega Ediciones Gráficas, 2ª Edición, Madrid.
- AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 2000, Documento 16, *Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas*, Ortega Ediciones Gráficas, 2ª Edición, Madrid.
- AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 1999, Documento 19, *La Contabilidad de Gestión en las Empresas Vitivinícolas*, Ortega Ediciones Gráficas, 1ª Edición, Madrid.
- AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 1998a, Documento 18, *El Sistema de Costes basado en las Actividades*, Ortega Ediciones Gráficas, 1ª Edición, Madrid.
- AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 1998b, Documento 17, *Indicadores para la Gestión Empresarial*, Ortega Ediciones Gráficas, 1ª Edición, Madrid.
- AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 1997a, Documento 14, *La Contabilidad de Gestión en los Centros Sanitarios*, Ortega Ediciones Gráficas, 1ª Edición, Madrid.
- AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 1997b, Documento 4, *El proceso Presupuestario en la Empresa*, Ediciones Gráficas Ortega, 4ª Edición, Madrid.
- ALBI, E., CONTRERAS, C., GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. S. e ZUBIRI I., 2000, *Economía Pública I – Fundamentos, presupuesto y gasto, aspectos macroeconómicos*, Editorial Ariel SA, Barcelona.
- ALMEIDA, José António, VAZ, Isabel Faria, MARQUES, Maria Amélia, DOMINGUINHOS, Pedro, 2007, *Inserção Profissional dos Licenciados pela ESCE*, Relatório do Inquérito, ESCE – IPS, Setúbal.
- ALMEIDA, José Joaquim Marques, MARQUES, Maria da Conceição, 2003, *A Contabilidade Pública e o Sector da Educação em Portugal: do pressuposto legal à economia, eficiência e eficácia*. Education Policy Analysis Archives, v. 11, nº 42, disponível em <http://epaa.asu.edu/epaa/v11n42> em 24 Maio de 2009.
- ALMEIDA, José Joaquim Marques, MARQUES, Maria da Conceição, 2002, *Public Accounting in Portugal: From the Monarchy 1761 to the II Republic*, Disponível em: <http://www.deakin.edu.com>.

- ALMEIDA, José Rui, 2005, *Contabilidade de Custos para Autarquias Locais, Modelo para o Sector Público Administrativo*, 2ª Edição, Vida Económica, Porto.
- ALVAREZ, Jesús Lizcano (Coordinador), 2000, *Glosario Iberoamericano de Contabilidad de Gestión*, Ediciones Gráficas Ortega, Madrid.
- ALVES, Teresa e TEIXEIRA, Ana Bela, 2003, *A Contabilidade e o Valor na Perspectiva dos Utilizadores da Informação Financeira*, XV Encontro da ADCES, Leiria.
- ALVES, Maria do Céu Gaspar, 2007, *Novas Tecnologias e Utilização de Informação Contabilística – Um Estudo Empírico*, X Congresso do Instituto Internacional de Custos, “Gestão de Custos, Controladoria e Mundialização” e 1st Transatlantic Congress “Accounting, Auditing, Control, Cost Management and Worldwide Competition”, Vol. 1, p. 735-751, Lyon.
- AMAT, Salas Oriol, HERNÁNDEZ, Joan Miquel, FONTRDONA, Jordi FONTANA, Isabel, 2001, *El Quadro de Mando Integral y los Inductores del crecimiento empresarial*, XI Congreso AECA – Empresa, Euro y Nueva Economía, Madrid.
- AMAT, Salas Oriol e DOWDS, J., 1998, Que es y Cómo se Construye El Quadro de Mando Integral, *Harvard-Deusto, Finanzas y Contabilid*, nº 22, p. 22-26.
- ANGULO, José, DÍAZ, Daniel, CAPARRÓS, M. Jesús, TOLEDANO, Daniel, 2006, *Hacia la Formulación de un Sistema de Contabilidad Analítica para las Universidades Públicas Españolas: Una Propuesta para su Adaptación a las Necesidades Informativas reales del usuario a través de un estudio empírico*, XII Encuentro ASEPUC – El reto del a evolución, Burgos.
- ANTHONY, R. e YOUNG, D. 1994, *Management Control in Nonprofit Organizations*, Irwin. 5th Edition.
- ANTHONY, Robert. e GOVINDARASAN, Vijav, 2001, *Management Control Systems*, 10ª Edição, McGraw-Hill.
- ARMENTEROS, Juan, 2006, La Contabilidad de costes en la universidad pública española como herramienta de cambio en sus estructuras productivas y organizativas, *Auditoria Pública*, nº 38, Abril, p.85-98.
- Aviso nº 7466/2001 de 30 de Maio - Norma Interpretativa nº 1 da CNCAP.
- Aviso nº 7467/2001.de 30 de Maio - Norma Interpretativa nº 2 da CNCAP.
- BARAÑANO, Ana Maria, 2004, *Mestrado e Técnicas de Investigação em Gestão – Manual de Apoio à Realização de trabalhos de Investigação*; Edições Silabo.
- BARBOSA, M. Isabel, 2005, *Gestão estratégica de custos nos estabelecimentos de ensino superior*, IX Congresso Internacional de Custos – A gestão de custos na era da gestão do conhecimento, Florianópolis.
- BARRINGTON, Brian e CORRELL, Robert, 2009, Future of financial reporting, *CA Magazine*, 142-3; p.39-41.
- BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, Ana J., 1997, *La Herramienta de Normalización Contable del Siglo XXI: El Marco Conceptual en España*, ICAC, Madrid.
- BORGES, António, RODRIGUES, Azevedo, MORGADO, José, 2002, *Contabilidade e Finanças para a gestão*, Áreas Editora, Lisboa.
- BORGES António, RODRIGUES, Azevedo, RODRIGUES, Rogério, 1992, *Elementos de Contabilidade Geral*, Editora Reis dos Livros, Lisboa, 12ª Edição.

- BRIGHT J., 1996, The Information Dilemma: finding the nuggets, *Australian Accountant*, Vol. 66, nº3 p. 30, Melbourne. (<http://proquest.umi.com/>).
- BRUSCA Alijarde, I., 2000, *La diversidad de los sistemas contables públicos en el contexto internacional*, VI Jornadas de Trabajo de Contabilidad Pública, Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, Oviedo.
- BUSCH, Gomes, E. J. e CABALEIRO Casal, R., 2006, *La información externa de las administraciones locales españolas ante los pronunciamientos del IPSASB*, IX Jornadas de Contabilidad Publica da ASEPUC, Fevereiro, La Rioja.
- CAIADO, António C. Pires, CARVALHO, João Baptista da Costa, SILVEIRA, Olga Cristina Pacheco, 2007, *Contabilidade Pública Casos Práticos*, Áreas Editora, Lisboa.
- CAIADO, António C. Pires, CARVALHO, João Baptista da Costa, SILVEIRA, Olga Cristina Pacheco, 2006, *Contabilidade Pública Legislação*, Áreas Editora, Lisboa.
- CAIADO, António C. Pires, 2006a, *Os movimentos da conta 25 do POCP e a normalização contabilística*, <http://www.min-financas.pt/cncap/index.htm> em 01/07/2006.
- CAIADO, António C. Pires, 2006b, *O POCP e a estrutura conceptual*, <http://www.min-financas.pt/cncap/index.htm> em 01/07/2006.
- CAIADO, António C. Pires, 2006c, *A Contabilidade Pública: Novos desafios*, <http://www.min-financas.pt/cncap/index.htm> em 01/07/2006.
- CAIADO, António C. Pires e GIL, Primavera Martins Daniel, 2004, *Metodologias de Elaboração dos Fluxos de Caixa*, Áreas Editora, Lisboa.
- CAIADO, António C. Pires, 2004, A Contabilidade Pública em Portugal e as Normas do IFAC, *Revista Revisores e Empresas nº 24, da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, p. 9 a 11.
- CAIADO, António C. Pires, 2002, *Contabilidade de Gestão*, Áreas Editora, 2ª Edição, Lisboa.
- CAIADO, António C. Pires, PINTO, Ana C., 2001, *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*, Áreas Editora, 2ª Edição, Lisboa.
- CAIADO, António C. Pires, 1999, *Modelo de classificação racional das operações Empresariais*, Vislis Editores, Lda. Lisboa.
- Candidatura ao Ensino Superior Público, 2005, Guias do Ensino Superior, nº 57, Direcção Geral do Ensino Superior, Editorial do Ministério da Educação.
- CAÑIBANO, Leandro, 1995, *Contabilidad – Análisis Contable de la Realidad Económica*, Ediciones Pirámide, 7ª Edición.
- CARVALHO, João Baptista C. e SILVEIRA, Olga Pacheco, 2008, *Prestação de Contas na Administração Pública*, Formação Eventual 0308, p. 107-480, CTOC.
- CARVALHO, João Baptista C., COSTA, Teresa Carmo, MACEDO, Natália, 2007, *A Contabilidade Analítica ou de Custos no Sector Público Administrativo*, X Congresso do Instituto Internacional de Custos, “Gestão de Custos, Controladoria e Mundialização” e 1st Transatlantic Congress “Accounting, Auditing, Control, Cost Management and Worldwide Competition”, Vol. 1, p. 735-751, Lyon.
- CARVALHO, João Baptista C., CAIADO, António C. Pires, SILVEIRA, Olga Pacheco, 2006, *Contabilidade Orçamental na Administração Pública*, Formação

Eventual 0306 da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, CTOC, realizada a nível nacional entre 02/10 e 20/10 de 2006, p. 9 à 123.

- CARVALHO, João Baptista C., JORGE, Susana, FERNANDES, Maria José, CAMÕES, Pedro, 2005, Implementação do novo sistema de Contabilidade Autárquica - Conformidade e Fiabilidade da Informação Relatada, *Revista nº 65 da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, p. 26 - 35.
- CARVALHO, João Baptista C., 2004, *Contabilidade Pública Importância e Situação Actual*, Jornadas de Ciências Empresariais, Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Portalegre.
- CARVALHO, João Baptista C., 2004, *Controlo Interno na Administração Pública*, Formação eventual dos TOC's, (jcarvalho@eeg.uminho.pt).
- CARVALHO, João Baptista C., RIBEIRO, Verónica, 2004, Os Planos Sectoriais Decorrentes do Plano Oficial de Contabilidade Pública, *Revista nº 56 da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, p. 20 - 31.
- CARVALHO, João Baptista C., 2002, Contabilidade Pública com falta de formação, *Revista nº 31 dos Técnicos Oficiais de Contas*, p. 6 - 11.
- CARVALHO, João Baptista C., CRAVO, Domingos J. S., FERNANDES, Orlando F. B e SILVA, Susana M. O., 2000, *Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação*, Edição APAPP – Associação Portuguesa de Administração e Políticas Públicas, Braga.
- CARVALHO, João Baptista, 2000, *10 Anos de Reforma da Contabilidade Pública em Portugal*, II Encontro Nacional do INA, Lisboa.
- CARVALHO, João Baptista C., MARTINEZ, Vicente Pina e PRADAS, Lourdes Torres, 1999, *Temas de Contabilidade Pública*, Rei dos Livros, Lisboa.
- CARVALHO, José Manuel de Matos e ALMEIDA, José Joaquim Marques, 1995, Estrutura Básica da Contabilidade Pública em Portugal, *Jornal Técnico de Contas e da Empresa nº 352*, p 6-11.
- CHIAS, J., 1996, *Marketing público: por un gobierno y una administración al servicio del público*, McGraw-Hill, Madrid.
- CIPRIANO, João Amaro Santos, 2007, SNC - Sistema de Normalização Contabilística, *Manual de apoio a acção de formação eventual dos Técnicos Oficiais de Contas 0207*, realizados entre 15/10/07 e 02/11/07, p. 169 - 274.
- COLOMINA, Clara Isabel Muñoz, FERNÁNDEZ Maria Campos, GRANDE, Elena Urquía e MONTERO, Elisa Isabel Cano, 2007, *Información Pública comparable: caso de las entidades locales*, X Congresso do Instituto Internacional de Custos, “Gestão de Custos, Controladoria e Mundialização” e 1st Transatlantic Congress “Accounting, Auditing, Control, Cost Management and Worldwide Competition”, incluído no CD-Rom, Lyon.
- Comissão de Normalização Contabilística, 2007, *Projecto do novo modelo contabilístico* retirado: http://www.cnc.min-financas.pt/sitecnc_divulg_SNC.htm em 03/09/2007.
- Comissão de Normalização Contabilística, 2003, *Projecto de linhas de orientação para um novo modelo de normalização contabilística*, retirado de: <http://www.cnc.min-financas.pt/sitecnc-novidades.htm>, em 03/09/2007.
- Conselho Coordenador de Avaliação de Serviços, *SIASAP 1 Sistema de avaliação do desempenho dos serviços da Administração Pública, Construção do QUAR*,

linhas de Orientação, <http://www.ccas.min-financas.pt/documentacao>, em 23/04/2009.

- Constituição da República Portuguesa, 2000, actualizada de acordo com a lei constitucional nº 1/97 de 20 de Setembro, Almedina, Coimbra.
- CORRAL, António J. Mora, URIETA, Carlos Vivas, 2001, *Nuevas Herramientas de Gestión Pública: El Quadro de Mando Integral*, AECA Monografias, Ediciones Gráficas Ortega, Madrid.
- COSTA, Teresa Carmo, SILVA, Cláudio, 2007, *A Contabilidade Analítica no Sector da Educação: Os mapas necessários para o apuramento dos custos e dos proveitos*, X Congresso do Instituto Internacional de Custos, “Gestão de Custos, Controladoria e Mundialização” e 1st Transatlantic Congress “Accounting, Auditing, Control, Cost Management and Worldwide Competition”, incluído no CD-Rom, Lyon.
- COSTA, Teresa Carmo, CARVALHO, João, Baptista da Costa, 2005, *O contributo da Contabilidade de Custos para a fixação das tarifas e preços na Administração Local em Portugal*, IX Congresso Internacional de Custos, Florianópolis.
- CRAVO, Domingos J. Silva, SILVA, Isabel C., COLAÇO, Pedro e PONTES, Sérgio, 2009, Novo Sistema de Normalização Contabilística – alterações introduzidas após o processo de audição pública, *Revista TOC nº 110*, p. 38-44.
- CRAVO, Domingos J. Silva, 1991, *Considerações em torno do Paradigma da Utilidade*, Actas das IV Jornadas de Contabilidade, ISCAA, Aveiro.
- CRAVO, Domingos, CARVALHO, João Baptista C., FERNANDES, Orlando, SILVA, Susana, 2001, *POCE Explicado – Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação*, Editora Rei dos Livros, Lisboa.
- CRESPO, Miguel Ángel, 1995, *Contabilidad Pública*, Mc Graw-Hill, Madrid.
- CRUZ, Manuel Mendes, 2006, A Propósito da Estratégia Contabilística em Portugal, *Revista de Contabilidade e Finanças nº 84* p. 4-7.
- CUNHA, C., 2002, O Custeio Baseado nas Actividades, *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas nº 28*, p. 33, Lisboa.
- DÁVILA, A., 1999, El Quadro de Mando Integral, *Revista de antiguos alumnos IESE, Septiembre*.
- Decreto – Lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro.
- Decreto - Lei nº 26/2002, de 14 de Fevereiro.
- Decreto – Lei nº 12/2002 de 25 de Janeiro.
- Decreto – Lei nº 367/99, de 18 de Setembro.
- Decreto – Lei nº 54 - A99, de 22 de Fevereiro.
- Decreto – Lei nº44/99, de 12 de Fevereiro.
- Decreto – Lei nº68/98, de 20 de Março.
- Decreto - Lei nº 232/97, de 3 de Setembro.
- Decreto – Lei nº 147/94, de 25 de Maio.
- Decreto - Lei nº 304/94, de 19 de Dezembro.
- Decreto - Lei nº 155/92, de 28 de Julho.
- Decreto – Lei nº 36/92, de 2 de Março.
- Decreto – Lei nº 238/91 de 2 de Julho.
- Decreto - Lei nº 410/89, de 21 de Novembro.
- Decreto - Lei nº 185/81, de 1 de Julho.

- Decreto-Lei nº 513-T/79, de 26 de Dezembro.
- Decreto – Lei nº 47/77, de 7 de Fevereiro.
- Despacho normativo nº 59/2008 de 6 de Novembro.
- Despacho normativo nº 9190-A/98, de 29 de Maio.
- Despacho 25/SEES/88-XI – Publicado na IIª Série do Diário da República, nº 76 de 31-03-1988.
- DÍAZ, Daniel Carrasco, CAPARRÓS, Jesus Morales, TOLEDANO, Daniel Sánchez, 2007, *El libro blanco de los costes en las Universidades: Una propuesta de modelo de Contabilidad Analítica para la gestión económica universitaria*, X Congresso do Instituto Internacional de Custos, “Gestão de Custos, Controladoria e Mundialização” e 1st Transatlantic Congress “Accounting, Auditing, Control, Cost Management and Worldwide Competition”, Lyon.
- DÍAZ, Daniel Carrasco, CARRILO, Dionísio Buendía, GALERA, Andrés Navarro, MUÑOZ Virgínia L. e QUINTERO, Maria José Valencia, 2005, *La evaluación de la eficiencia de los servicios públicos desportivos a través de modelos de cálculo de costes e indicadores de gestión*, IX Congresso Internacional de Custos, Brasil.
- Dicionário de Língua Portuguesa, 8ª Edição, Porto Editora.
- Dicionário Jurídico da Administração Pública, Almedina.
- DOLGNER, Alexandra e MARTINS, António, 2004, O Balanced Scorecard: Uma nota sobre a sua aplicação, *Jornal de Contabilidade* nº 332, p. 378-384.
- DOPICO, Maria Isabel: Blanco e GUZMÁN Beatriz Aibar; 2003, *Algunas reflexiones acerca del papel y las características de los estudios de casos en la investigación en contabilidad de gestión*, XII Congreso AECA – Transparencia Empresarial y Sociedad del Conocimiento, Cádiz.
- DOPICO, Maria Isabel: Blanco, FORNOS, F., AGRA, S. Cantorna e GUZMÁN B. Aibar; 2001, *Diseño de un esquema de información para la gestión estratégica de entidades camerales en el contexto de la globalización y el conocimiento*, XI Congreso AECA - Empresa, Euro y Nueva Economía, Madrid.
- EPSTEIN, M. J., MANZONI, J. F., 1997, The Balanced Scorecard and Tableau de Bord, Translating Strategy into Action, *Management Accounting*, Agosto.
- FAHY, M. e MURPHY, C., 1996, Accounting information systems, The Role of Management Developed Systems, *Irish Accounting Review*, Vol. 3, nº 2, Autumn, p. 41-66.
- FARDILHA, Manuel Pinto, 2004, Os Novos caminhos da Contabilidade e da Auditoria Pública, *Revista Revisores e Empresas* nº 27, p. 36-44.
- FERNANDES, Maria José, 2005, Os Recentes Desenvolvimentos da Contabilidade Pública em Portugal: A Utilidade da Informação Económica e Financeira, *Jornal de Contabilidade, APOTEC*, nº 341, p. 301-313.
- FERNANDES, Maria José da Silva, GUZMÁN, Cristina Aibar, 2003, *Estudio Empírico del Grado de Implantación y Utilización de los Indicadores de Gestión Pública en los Ayuntamientos Portugueses*; XII Congreso AECA – Transparencia Empresarial y Sociedad del Conocimiento, Cádiz.
- FERNANDES, Maria José, 2000, *A Reforma dos Sistemas de Informação e Controlo derivados da nova gestão pública*, Comunicação do II Encontro Nacional do INA, Lisboa.

- FERNÁNDEZ Alain, 2003, *Les Nouveaux Tableaux de Bord des managers*, Edition d'Organisation, 3ª Edição, disponível em <http://www.nodesway.com>.
- FERNÁNDEZ-FEIJÓO, Belén Souto, 2007, *El Quadro de Mando Intergral, Herramienta de Gestión en el Ámbito Gerontológico*, X Congresso do Instituto Internacional de Custos, “Gestão de Custos, Controladoria e Mundialização” e 1st Transatlantic Congress “Accounting, Auditing, Control, Cost Management and Worldwide Competition”, Vol. 2, p. 865-876, Lyon.
- FERNÁNDEZ, J. Onrubia, 1995, *El modelo organizativo-institucional del sector público, la necesaria compatibilidad de los aspectos micro y macroeconómicos*, V Congreso Nacional de Economía, Economía dos Serviços, Economía y Gestión de las Administraciones Públicas, Las Palmas de Gran Canaria.
- FERRARI, Ariel Horacio e ESCUDERO, Alexandro Justo González, 2007, *El presupuesto como herramienta de control de gestión, su evolución y estado actual*, X Congresso do Instituto Internacional de Custos, “Gestão de Custos, Controladoria e Mundialização” e 1st Transatlantic Congress “Accounting, Auditing, Control, Cost Management and Worldwide Competition”, Lyon.
- FERREIRA, Rogério Fernandes, 2006, Da Normalização Contabilística Nacional à Internacional, *Revista dos Revisores Oficiais de Contas*, nº 33, p. 19-24.
- FERREIRA, Rogério Fernandes, 2005, A propósito da Normalização Contabilística Internacional, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, nº 62, p. 34-38.
- FERREIRA, Rogério Fernandes, 1984, *Normalização Contabilística*, Livraria Arnado, Lda., Coimbra.
- FERREIRA, Rogério Fernandes, 1977, *Iniciação à Técnica Contabilística*, Minerva, 2ª Edição, Lisboa.
- FRADE, Carlos M., 2003, *Gestão das Organizações Públicas e Controlo do Imobilizado*, Áreas Editora SA, Lisboa.
- FRANCO, António, 1992, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Coimbra, Almedina.
- FRANCO, Vítor Domingos Seabra, 1999, Sobre o Relatório de Gestão, *Revista Revisores & Empresas*, p. 41-52, Abril/Junho.
- FREITAS, Guilhermina, 2000, *Os elementos das demonstrações financeiras públicas. Algumas particularidades*, VIII Congresso de Contabilidade e Auditoria, Aveiro.
- GALLAN, Patrick, 2008, *Northern Ireland's Public Sector: Prepares for IFRS*, Accountancy Ireland; Oct 2008; 40, 5; ABI/INFORM Global pag.20-22, em http://www.accountancyireland.ie/dsp_articles.cfm/goto/1652/page/Public_Sector_in_Northern_Ireland_Prepares_for_Introduction_of_IFRS.htm a 24/05/09
- GANGOLLY, Jagdish, 2002, *Lecture Notes on Analysis & Design of Accounting Information Systems*, disponível em 10 de Janeiro de 2004 em www.albany.edu/acc/courses/acc681.fall100/681book/node3.html.
- GARCIA, José F., LÓPEZ, Isidro, 1998, *Los Sistemas de Información en la Empresa*, VIII Encontro AECA – Impacto del Euro en la empresa española, Menorca.
- GARCIA, Francisco Javier Martinez, 1995, *Análisis de Estados Contables Comentários y Exercícios*, Ediciones Pirâmide, Madrid.

- Governmental Accounting Standards Board, 1987, *Concepts Statement n° 1 – Objectives of financial reports*.
- GUIMARÃES, J. F. Cunha, 2007a, 30º aniversário (1977-2007) do primeiro POC – o sistema de normalização contabilística, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas n° 84*, p. 46-51.
- GUIMARÃES, J. F. Cunha, 2007b, A estrutura conceptual da Contabilidade – do POC ao SNC, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas n° 91*, p. 42-56.
- GUSMÁN, Cristina Aibar, 2003, *Algunas Reflexiones acerca de la Reforma del Presupuesto y del proceso de presupuestación ante la Nueva Gestión Pública*, VIII Congreso del Instituto Internacional de Costos, Uruguay.
- GUSMÁN, Cristina Aibar, 2002, La respuesta de las entidades públicas al desafío del desarrollo sostenible: el papel de los indicadores de gestión ambiental, *Revista Galega de Economía*, vol. 11, n° 2, p. 1-11.
- HOLLANDER, Anita Sawyer, DENNA Eric, CHERRINGTON, J. Owen, 1996, *Accounting, Information Technology and Business Solutions*, EUA, 2nd Edition.
- HORNGREN, Charles, DATAR Srikant M. e FOSTER, George, 1996, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice Hall International.
- http://www.dgap.gov.pt/upload/CCAS_orientacao_tecnica.pdf 27/05/2009.
- <http://www.ccas.min-financas.pt/documentacao>, em 23/04/2009.
- <http://www.ips.pt>, 14/04/2009.
- http://www.cnc.min-financas.pt/sitecncNormOrg_Polit_inform.htm, 17/01/2008.
- http://www.cnc.min-financas.pt/sitecncNormOrg_LO.htm, 17/01/2008.
- http://www.cnc.min-financas.pt/SNC_projecto/DL_SNC_articulado.pdf, 17/01/2008.
- http://www.cnc.min-financas.pt/sitecnc_divulg_SNC.htm, 17/01/2008.
- <http://www.min-financas.pt/cncap/identificacao.htm>, 03/09/2007.
- http://www.min-financas.pt/cncap/legislacao_CNCAP.htm, 03/09/2007.
- http://www.min-financas.pt/cncap/Legislacao_orientacoes_CNCAP.htm, 03/09/2007.
- <http://www.cnc.min-financas.pt/sitecnc3.htm>, 23/03/2007.
- <http://www.cnc.min-financas.pt/sitecnc5.htm>, 23/03/2007.
- <http://www.cnc.min-financas.pt/sitecnc6.htm>, 23/03/2007.
- http://www.min-financas.pt/cncap/Legislacao_orientacoes_CNCAP.htm, 19/3/2007.
- INNES, John, MITCHELL, Falconer, SINCLAIR, Donald, 2000, Activity-based costing in the UK's largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results, *Management Accounting Research*, Vol. 11, No 3, p. 349-362.
- Instruções n° 1/2004 – 2ª Série, do Tribunal de Contas.
- International Federation of Accountants, 2007, IPSAS Adoption by Governments - http://www.ifac.org/PublicSector/Downloads/IPSAS_Adoption_Governments.pdf em 23/05/2009
- International Federation of Accounting, 2001, IPSAS 1, Presentation of Financial Statements, Londres.
- International Federation of Accounting, 2001, IPSAS 17, Presentation of Financial Statements, Londres.

- Intervención General de la Administración del Estado, IGAE, 1997, *El establecimiento de Objetivos y la Medición de Resultados en el Ámbito Público*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- JORDAN, Hugues, NEVES, João Carvalho, RODRIGUES, José Azevedo, 2003, *O Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e dos gestores*, Áreas Editora, 5ª Edição, Lisboa.
- JOHNSON, H. T., KAPLAN, R.S., 1987, Relevance Lost, The Rise and Fall of Management Accounting, *Harvard Business School Press*.
- JULVE, V. Montesinos e BRUSCA, I., 2006, *La armonización de la contabilidad pública en el contexto internacional*, IX Jornada de Contabilidad Pública. Universidad de la Rioja, ASEPUC, La Rioja.
- JULVE, V. Montesinos, 1999, *Los Órganos de Control del a Actividad Económico-Financiera del Sector Público*, Revista Especial do X Congreso AECA, La Empresa Española ante et Siglo XXI, p. 38-39, Zaragoza.
- JULVE, V. Montesinos, 1998, *Análisis contable de entidades públicas*, IV Jornadas de trabajo sobre análisis contable, ASEPUC, p. 185-224, Palma de Maiorca.
- JULVE, V. Montesinos, 1996, La Introducción del criterio de devengo en los presupuestos públicos: consideraciones generales, *Revista Presupuesto e Gasto Público*, p. 61-75.
- JULVE, V. Montesinos, 1993, Análisis de la Información Contable Pública, *Revista Española de Financiación e Contabilidad*, Vol. XXII, nº 76, p. 683-722.
- KAPLAN, Robert e NORTON, David 2000, *El Quadro de Mando Integral*, Ediciones Gestión 2000, 2ª Edición, Barcelona.
- KAPLAN, R. S., NORTON, D. P., 1996, *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Boston, Massachusetts, Harvard Business School Press.
- KAPLAN, R. S., NORTON, D. P., 1992, The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance, *Harvard Business Review*, Janeiro - Fevereiro.
- KOTHARI S. P., 2003, *Capital Markets Research in Accounting* – <http://www.ssrnonline.ssrn.com>.
- Lei nº 66-B/2007, de 28 de Dezembro.
- Lei nº 62/2007, de 10 de Setembro.
- Lei nº 48/2004, de 24 de Agosto.
- Lei nº 91/2001, de 20 de Agosto.
- Lei nº 48/98, de 11 de Agosto.
- Lei nº 98/97, de 26 de Agosto.
- Lei nº 6/91, de 20 de Fevereiro.
- Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro.
- Lei nº 86/89, de 8 de Setembro.
- Lei nº 47/77, de 5 de Fevereiro.
- Livro Verde para a Sociedade da Informação em Portugal, 1997, Portugal.
- LIZCANO, Jesús Álvarez, 2002, *La Contabilidad de Gestión en los 90*, 50 Artículos Divulgativos, AECA, Madrid.
- LÓPEZ, Isidro Pablo, PUERTAS, Fermín García, 2001, *Los Sistemas de Información en la Empresa*, AECA, Madrid.

- LUKKA, K. e KASANEN, E., 1995, The problem of generalizability: anecdotes and evidence in accounting research” *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 8, nº 5.
- LOZANO, Mercedes Ruiz, VALÊNCIA, Pilar Tirado, 2003, *El presupuesto como Instrumento de Planificación y Control de las Entidades No Lucrativas*, XII Congreso AECA – Transparencia Empresarial y Sociedad del Conocimiento, Cádiz.
- MACEDO, Natália e MACEDO Vítor, 2005, *Gestão Hospitalar – Manual Prático*, Lidel, Lisboa.
- MADAIL, Ricardo, e FERREIRA, Augusta, 2008, *Evolução da Contabilidade Pública: As origens e a situação actual*, XII Congresso de Contabilidade e Auditoria, Aveiro.
- MALLO, Carlos, KAPLAN, Robert, MELJEM, Sylvia, GIMÉNEZ, Carlos, 2000, *Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión*, Prentice Hall, Madrid.
- MARCOS, Jorge São, NAIA, Paulo, 2001, A Contabilidade Analítica – estudos previsionais e formação no século XXI, *Revista Técnicos Oficiais de Contas*, nº 10, p. 26-37.
- MARQUES, Maria da Conceição da Costa, RODRIGUES, Paula, 2006, Optimização da performance universitária, o contributo da Contabilidade Analítica, *Revista da Câmara dos Técnicos oficiais de Contas*, nº 79, p. 33-40.
- MARQUES, Maria da Conceição da Costa, ALMEIDA, José Joaquim Marques de, 2005, *Os Indicadores de Gestão nas Universidades Públicas Portuguesas*, XVI Encontro Nacional da ADECES, Beja.
- MARQUES, Maria da Conceição da Costa, 2003, *Reforçar a eficiência das políticas educativas, o contributo do Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC-Educação)*, XII Congresso AECA – Transparencia Empresarial y Sociedad del Conocimiento, Cádiz.
- MARQUES, Maria da Conceição da Costa, 2002, *Tendências Recentes de Abordagem à Contabilidade, à Gestão e à Administração Pública*, AECA, Madrid.
- MARTINS, Marta A. Barbosa e RODRIGUES, Lúcia Lima, 2004, *O Custeio Baseado nas Actividades, Implementação em PME*, Publisher Team, Lisboa.
- MEIGS, Robert F. MEIGS, Mary, BETTNERM Mark, WHITTINGTON, Ray, 1996, *Accounting, The Basis for Business Decisions*, Mc-Graw-Hill, 10th Edition.
- MELLA, María Salomé Taboada, 2003, *Análisis Empírico de los Outputs intermedios de las Confradías de Pescadores Gallegas. Propuesta de un Sistema de Indicadores de Gestión*, VIII Congresso Internacional de Custos, Uruguai.
- METCALFE, L. e RICHARDS, S., 1989, *La modernización del a gestión pública*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid.
- MINTZBERG, Henry, 1996, Managing Government, Governing Management, *Harvard Business Review*, Volume 74, nº 3, p.281.
- MORAIS, Ana Isabel e LOURENÇO, Isabel Maria, 2004, Normas Internacionais de Contabilidade – que implicações na apresentação das Demonstrações Financeiras?, *Revisores e Empresas* nº 26, *Revista dos Revisores Oficiais de Contas*, p. 12-21.
- MOREAU, Franck (Coordenador), 2003, *Compreender e Gerir os Riscos*, Bertrand Editora.

- MOREIRA, Manuel, 2000, O movimento cooperativo no contexto da globalização: particularidades do cooperativismo agrícola, *Pensamento Cooperativo*, 2º Volume, p. 7-30, Outubro, Lisboa.
- MUSGRAVE, R. A. e MUSGRAVE, P. B., 1992, *Hacienda Pública. Teórica y Aplicada*. Mc-Graw-Hill, Madrid.
- NETO, Aurora Silva, 2007, *Legislação Comercial*, Editorial Minerva, 22ª Edição, Lisboa.
- NEVES, João Carvalho das, 1992, *Análise Financeira, Métodos e Técnicas*, Texto Editora, 6ª Edição.
- NEWING, R., 1995, *Wake up to the Balanced Scorecard*, Management Accounting.
- OLVE N., ROY J., WETTER M., 1999, *Performance Drivers: A Practical Guide to using the Balanced Scorecard*, John Wiley & Sons, New York.
- PABLOS, J. L., 1997, *Gestión e información contable en las entidades locales*, Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, Madrid.
- PALENZUELA, Valentín Azofra e Moreno, PIETRO, Maria Begoña, 1996, *La Teoría Positiva de La Contabilidad en los sistemas de información Contable Internos*, ICAC, Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, Madrid.
- PEÑA, Domingo Nevado, 1999, *El Control de Gestión Renovado, Factor humano y nuevos instrumentos de gestión empresarial*, AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Ortega Ediciones Gráficas, Madrid.
- PEREIRA, Carlos Caiano, FRANCO Victor Seabra, 2001, *Contabilidade Analítica*, Editora Rei dos Livros, Lisboa.
- PINA MARTINEZ, V, 1994, Principios de Análisis Contable en la administración publica, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 79.
- PINTO, Francisco, 2008, *Balanced Scorecard e SIADAP: Articulação, Integração e Desenvolvimento*, Interface, Administração Pública, Algébrica, Edição 41, disponível em http://www.franciscojspinto.com/pdf/siadap_BSC_publ.pdf, 23/04/2009.
- PINTO, Francisco, 2007, *Balanced Scorecard – Alinhar Mudanças, Estratégias e Performance nos Serviços Públicos*, Edições Sílabo.
- Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH) – 3ª Edição, 2007, IGIF – Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde, http://www.acss.min-saude.pt/Downloads_ACSS/contabilidade_analitica/PCAH_3Edicao.pdf, 02/11/07.
- Portaria nº 732/2005, de 16 de Maio.
- Portaria nº 601/2001, de 11 de Junho.
- Portaria nº 1294/2001, de 28 de Julho.
- Portaria nº 898/2000, de 28 de Setembro.
- Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro.
- Portaria nº 42/2001, de 19 de Janeiro.
- Portaria nº 671/2000 de 17 de Abril.
- Portaria nº 116/99, de 10 de Fevereiro.
- Portaria nº 262/97 de 3 de Abril.
- Portaria nº 819/80 de 13 de Outubro.
- PORTER, M.E., 1992, Capital disadvantage: America's failing capital investment system, *Harvard Business Review*, Set.-Out.

- PRADAS, Lourdes Torres, 2002, *La Auditoría Operativa, un instrumento para la mejora de la Gestión Pública*, AECA Monografías, Gráficas ORMAG, Madrid.
- QUESADO, Patrícia Rodrigues, RODRIGUES, Lúcia Lima, 2007a, *Estudo sobre a Aplicação do Balanced Scorecard em Distintos Países*, X Congresso do Instituto Internacional de Custos, “Gestão de Custos, Controladoria e Mundialização” e 1st Transatlantic Congress “Accounting, Auditing, Control, Cost Management and Worldwide Competition”, incluído no CD-Rom, Lyon.
- QUESADO, Patrícia Rodrigues, RODRIGUES, Lúcia Lima, 2007b, *A Influência das perspectivas do Balanced Scorecard sobre a Gestão Estratégica de Custos em Grandes Empresas Portuguesas*, X Congresso do Instituto Internacional de Custos, “Gestão de Custos, Controladoria e Mundialização” e 1st Transatlantic Congress “Accounting, Auditing, Control, Cost Management and Worldwide Competition”, Vol. 3, p. 1915-1932, Lyon.
- Relatório de Auto-Avaliação do Curso de Contabilidade e Finanças da Escola Superior de Ciências Empresariais do Instituto Politécnico de Setúbal, 2001, ESCE – Setúbal.
- Resolução nº 1/93, de 21 de Janeiro.
- Resolução nº 23/95, de 13 de Dezembro.
- RIVERA, Olga, SÁENZ, Josune, 2001, *El Quadro de Mando Integral en Instituciones Públicas, Experiencia Práctica de Aplicación a un Departamento de Servicios Sociales*, XI Congreso AECA – Empresa, Euro y Nueva Economía, Madrid.
- RIVERA, Marco António Machado 2003, *Tableros de Control de la Gestión Basada en Actividades*, VIII Congresso Internacional de Custos, Uruguai.
- RODRIGUES, José Azevedo, 1992, *Custeio Baseado nas Actividades*, *Revista Portuguesa de Gestão*, p. 29-38.
- ROSS, Stephen A., 1977, The Determination of Financial Structure: The Incentive-Signalling Approach, *Bell Journal of Economics*, Spring, Vol. 8 nº1.
- SALVADOR, Rui, 2007, Contabilidade Analítica na Administração Pública, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, Fevereiro.
- SÁNCHEZ, Beatriz González, ALONSO, Félix Sánchez, 2003, *Indicadores de Gestión en la Administración Pública. Especial Referencia al Servicio de Ayuda de la Agencia Tributaria*, XII Congreso AECA – Transparencia Empresarial y Sociedad del Conocimiento, Cádiz.
- SÁENZ Josune, 2003, *La Aplicación del Quadro de Mando Integral en Instituciones Públicas*, XII Congreso AECA – Transparencia Empresarial y Sociedad del Conocimiento, Cádiz.
- SANTOS, Yolanda Fernández, FERNÁNDEZ, José Miguel Fernández, PÉREZ, Alicia Rodríguez, (2007), *Necesidad de evaluación de las «6ES» en las entidades públicas locales dentro de la nueva gestión pública*, X Congresso do Instituto Internacional de Custos, “Gestão de Custos, Controladoria e Mundialização” e 1st Transatlantic Congress “Accounting, Auditing, Control, Cost Management and Worldwide Competition”, incluído no CD-Rom, Lyon.
- SANTOS, Yolanda Fernández, LÓPEZ, Cristina Gutiérrez, LÓPEZ, Raquel Flórez, 2002, *Indicadores de Gestão e sua Utilização nas Entidades Públicas*, III Encontro Ibero-americano de Finanças e Sistemas de Informação, Setúbal.

- SCAPENS, R.W., 1990, Researching management accounting practice: the role of case study methods, *British Accounting Review*, vol. 22, p. 259-281.
- SERRA, Sara Alexandra E., CARVALHO, João Baptista C. e COSTA, Armindo F., 2007, *A Demonstração dos Resultados por Funções no Sector Público em Portugal*, Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337, Blumenau, v. 3, n. 2, p.87-100, em <http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/viewFile/220/195>
- SIEGEL, Joe G., SHIM, Jae K., 2000, *Accounting Handbook*, N.Y. Barron's Educational Series, 3rd Edition.
- SILVA, Amélia Ferreira, SILVA, Anabela Martins e MACEDO Natália Pereira, 2006, Breve Reflexão sobre a implementação do Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde, *Revista de Contabilidade e Finanças* n° 84.
- SILVA, António Manuel Barbosa, 2002, *Gestão Financeira da Administração Pública Central*, I.E.S.C. – Instituto de Estudos Superiores de Contabilidade, Áreas Editora SA, Lisboa.
- SILVA, Fernando V. Gonçalves, 1979, *Contabilidade Industrial*, Livraria Sá da Costa, 8ª Edição, Lisboa.
- SILVA, Fernando V. Gonçalves, 1978, *Contabilidade Geral*, Livraria Sá da Costa, 4ª Edição, 1º Volume, Lisboa.
- SIMÕES, Victor Manuel Lopes, 1998, O Plano Oficial de Contabilidade Pública, *Revista Revisores & Empresas*, p. 55 - 61.
- SIMÓN, Maria Cristina Camaleno, 1997, Deficiencia e Imperfecciones del Modelo ABC, Técnica Contable – *La Revista del Profesional de la Contabilidad*, p. 91 - 108.
- SMITH, M., 2000, *Strategic Management Accounting – The Public Sector Challenge*, Management Accounting.
- SOUSA, Gabriela, RODRIGUES, Lúcia, 2002, *Balanced Scorecard: Um Instrumento de Gestão Estratégica para o Século XXI*, Rei dos Livros, 1ª Edição, Porto.
- SOUSA, Sérgio, 1997, *Tecnologias de Informação – Para que são? E para quem?*, FCA, Editora de Informática, Lisboa.
- STAKE, Robert, 1995, *The Art of Case Study*, SAGE Publications Inc.
- TALIANI, Emma Castelló, 2000, *El Sistema de Costes Basado en las Actividades*, IX Encuentro AECA, Gestión de la Información en la Sociedad del Conocimiento y la Globalización, p. 38-40, Ibiza.
- TEIXEIRA, Ana Bela e PICOITO Célia, 2007, *A Contabilidade Analítica no Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde em Portugal*, XIV Congresso AECA: Empresa y sociedad: respondiendo al cambio, Valência.
- TEIXEIRA, Ana Bela, PARDAL Pedro, TEIXEIRA Nuno, 2007b, *O Controlo de Gestão e a Avaliação de Desempenho*, X Congresso do Instituto Internacional de Custos e Congresso Transatlântico de Contabilidade, Auditoria e Controlo de Gestão, Lyon.
- TEIXEIRA, Ana Bela, PARDAL Pedro, TEIXEIRA Nuno, 2007a, “*O Orçamento e o Plano Oficial de Contabilidade Pública*”, XVII Jornadas Hispano-Lusas de Gestión cinetífica: Conocimiento, innovación y Empreendedores, camino al futuro; Logroño, La Rioja.

- TEIXEIRA, Ana Bela, 2006, Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Escola Superior de Ciências Empresariais, Setúbal.
- TEIXEIRA, Ana Bela, RITA, Rui Rita, GONÇALVES, Sidalina, MATA, Carlos, ROSÁRIO, Carla, 2005, *Da implementação da Contabilidade Analítica à informação relevante para a gestão: Uma abordagem comparativa dos objectivos do POC e do POCP*, Projecto de investigação do 2º Concurso do Instituto Politécnico de Setúbal, Setúbal.
- TEIXEIRA, Ana Bela, GONÇALVES, Sidalina, ROSÁRIO, Carla, 2004, *Análise Comparativa entre o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) em Portugal*, XVII Congresso Brasileiro de Contabilidade, Santos.
- TEIXEIRA, Ana Bela e ALVES, Teresa, 2004, *A importância da Contabilidade como Sistema de Informação*, XVIII Congresso anual e XIV Congresso Hispano-Francês da AEDEM Associação Europeia de Direcção e Economia de Empresas, Vigo.
- TEIXEIRA, Ana Bela, 1997, *A Avaliação de Performance de Segmentos*, Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa.
- URDANETA, Glória M. Torrealba, 2007, *Quadro de Mando Integral, Economia Social y Pluralidad de Identidades: Uma Perspectiva de las Cajas de Ahorro Venezolanas*, X Congresso do Instituto Internacional de Custos, “Gestão de Custos, Controladoria e Mundialização” e 1st Transatlantic Congress “Accounting, Auditing, Control, Cost Management and Worldwide Competition”, Lyon.
- VELA Bargues, José Manuel, 1992, *Concepto y Principios de Contabilidad Pública*, Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, Ministério de Economia e Hacienda, Madrid.
- WEETMAN, Pauline, 1996, *Financial & Management Accounting*, Pitman Publishing, Londres.
- YIN, Robert, 2002, *Case Study Research – Design and Methods*, 3ª Edição, SAGE Publications Inc.
- ZORRINHO, Carlos, 1991, *Gestão da Informação*, Editorial Presença, Lisboa.

ANEXOS

ANEXO 1 – Inquérito

INQUÉRITO

1 CARACTERIZAÇÃO DO ESTABELECIMENTO DE ENSINO - Ano lectivo 2005/2006

1.1. Ensino Superior Público em Portugal:

Politécnico

☐

Universitário

☐

1.2. Ano de fundação :

1.3. Considerando os graus conferidos, qual o número de Cursos leccionados e o número de Alunos inscritos:

	Nº de Cursos Leccionados	Nº de Alunos inscritos				
		até 400	De 401 a 800	De 801 a 1200	De 1201 a 1600	De 1601 a 2000
Bacharelato						
Licenciatura						

	Nº de Cursos Leccionados	Nº de Alunos inscritos				
		até 30	De 31 a 60	De 61 a 90	De 91 a 120	De 121 a 150
Mestrado						
Doutoramento						

1.4. Número de Docentes :

1.5. Número de Funcionários:

1.6. Número de Departamentos:

2 CARACTERIZAÇÃO DO SERVIÇO DE CONTABILIDADE

2.1. O responsável pelo Serviço de Contabilidade tem formação superior na área da Contabilidade Pública?

Sim

☐

Não

☐

2.2. Habilitações escolares dos funcionários que trabalham no Serviço de Contabilidade:

	até 9º Ano	11º Ano	12º Ano	Nível Superior
Nº Funcionários no Serviço de Contabilidade				

2.3. Áreas de formação contínua dos funcionários que trabalham no Serviço de Contabilidade:

Contabilidade Orçamental

Contabilidade Patrimonial

Contabilidade Analítica

Fiscalidade

Outras

Não efectuam

2.4. Para implementar o POC-Educação foi necessário contratar novos profissionais para o Serviço de Contabilidade?

Sim

☐

Não

☐

Se sim, quantos ?

2.5. Relativamente à aplicação informática que apoiou a implementação do POC-Educação, no seu Estabelecimento de Ensino, ela:

- Já existia e não necessitou de alterações/adaptações

- É uma adaptação da aplicação que já existia

- É uma aplicação nova

- Outra:

2.6. Para a implementação do POC-Educação foi efectuada formação?

Sim

☐

Não

☐

(passe para a questão 2.8.)

Se sim, essa formação foi em:

Contabilidade

☐

Específica do Software

☐

2.7. Quem forneceu a formação:

- A empresa fornecedora do software
- O seu Estabelecimento
- Uma entidade externa (ex.: INA)

☐
☐
☐

2.8. Numa escala de importância, refira, assinalando com um X, considerando a escala apresentada, as dificuldades surgidas na implementação do POC-Educação na sua organização:

	1	2	3	4	5	não aplic.
	Nada				Muito	
Qualificação insuficiente dos Recursos Humanos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Insuficiência de Recursos Humanos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ausência de definição do sistema de informação interno	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Inadequação do sistema de informação interno	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Inventariação dos bens	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Valorização dos bens	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Software inadequado	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Restrições financeiras	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Interpretação do POC-Educação	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Outros: _____	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Outros: _____	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Outros: _____	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

3 A CONTABILIDADE E O POC - EDUCAÇÃO

3.1. Em que ano iniciou a implementação do POC-Educação no seu Estabelecimento de Ensino:

3.2. Para apoiar a tomada de decisão na gestão da sua organização, refira assinalando com um X, considerando a escala apresentada, a importância da informação obtida no(s):

	1	2	3	4	5	não aplic.
	Nada				Muito	
Balancete da Contabilidade Orçamental	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Balancete da Contabilidade Patrimonial	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Balancetes da Contabilidade Analítica	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Mapa de Execução Orçamental da Despesa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Mapa de Execução Orçamental da Receita	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Mapa de Fluxos de Caixa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Orçamento	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Balanço	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

(Continuação questão 3.2)

	1	2	3	4	5	não aplic.
	Nada				Muito	
Demonstração dos Resultados						
Mapa da Situação Financeira						
Anexos às Demonstrações Financeiras						
Relatório de Gestão						
Relatórios de Gestão Consolidados						
Balanço Consolidado						
Demonstração dos Resultados por Natureza Consolidados						
Anexos às Demonstrações Financeiras Consolidadas						

3.3. Relativamente aos Sistemas Contabilísticos previstos nos POC-Educação, no seu Estabelecimento de Ensino já estão implementados:

3.3.1. Contabilidade Orçamental Sim ☐ Não ☐ (passe para o ponto 3.3.2.)

Se sim: A gestão orçamental é efectuada com base na informação contabilística disponibilizada?

Sim ☐ Não ☐

3.3.2. Contabilidade Patrimonial Sim ☐ Não ☐ (passe para o ponto 3.3.3.)

Se sim: O apuramento de resultados, bem como a elaboração do balanço e da demonstração dos resultados é efectuado automaticamente pela aplicação informática?

Sim ☐ Não ☐

3.3.3. Contabilidade Analítica Sim ☐ Não ☐ (passe para o ponto 5.)

4 CONTABILIDADE ANALÍTICA - ANO LECTIVO 2005/2006

4.1. Utilizando a escala proposta, indique, de que forma o Sistema Contabilístico implementado no seu Estabelecimento de Ensino, contribui para o cumprimento dos objectivos da Contabilidade Analítica previstos no POC-Educação e que a seguir enunciamos:

	1	2	3	4	5	não aplic.
	Nada				Muito	
"A obtenção e justificação do custo por actividades intermédias"; ex.: Centros Auxiliares, Serviços Administrativos e Financeiros, Órgãos de Gestão.						
"Obtenção e justificação do custo por actividades finais"; ex.: custo por disciplina, aluno, projecto de investigação, prestação de serviços à comunidade, refeição.						
"Obter informação do valor dos custos dos serviços públicos que têm como contraprestação um preço, uma taxa ou uma propina, de forma a fundamentar esse valor exigido".						
Obter os custos dos serviços prestados de forma a obter a contribuição (em%) do valor exigido ao utilizador desse serviço; ex.: propinas/custo por aluno						
"Calcular os custos, proveitos e resultados de actividades, produtos ou serviços suportados integralmente pelo comprador"; ex.: "Serviço especializado à comunidade externa da entidade".						
"Apoiar a adopção de decisões sobre a entrega a unidades externas da produção de bens ou prestação de serviços"; ex.: entrega ou não do serviço de limpeza a uma empresa externa.						
"Justificar a aplicação de receitas provenientes de actividades externas e destinadas a uma actividade específica"; ex.: financiamentos de estágios de alunos.						

(Continuação questão 4.1)

"Valorizar os activos circulantes destinados à venda e os activos fixos produzidos pela entidade, para efeitos de registo na contabilidade patrimonial"; ex.: publicações para venda.

"Analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos, obtendo-se informação se os objectivos previstos foram alcançados e quais os desvios entre os custos previsionais e os custos reais, bem como entre os proveitos previsionais e os proveitos reais" para o caso de actividades, produtos ou serviços suportados integralmente pelo comprador.

"Proporcionar ao gestor do ente público informação adequada que permita elaborar indicadores de eficiência, eficácia e economia, a incluir no relatório de gestão".

"Proporcionar informação adequada que permita a elaboração do mapa de demonstração de custos por funções ou actividades, bem como os outros quadros apresentados no ponto 8.4 "notas sobre a contabilidade analítica" do anexo às demonstrações financeiras".

1	2	3	4	5	não aplic.
Nada				Muito	

4.2. Calcula Custos por Actividade de acordo com o previsto no POC-Educação, nos Anexos às Demonstrações Financeiras nas notas sobre a Contabilidade Analítica?

Sim ☐ Não ☐ (passe para a questão 4.6.)

4.3. No apuramento do Custo por Actividades, reparte os Custos Indirectos por uma:

Base única ☐ Base múltipla ☐

4.4. Assinale a(s) base(s) utilizada(s) para repartir os Custos Indirectos:

Horas de actividade ☐ Número de alunos ☐ Número de cursos ☐
 Número de projectos ☐ Outras: Outras:

4.5. Nos Anexos às Demonstrações Financeiras, nas notas sobre a Contabilidade Analítica, quais os mapas da Demonstração dos Resultados por Actividades ou Centros de Custo, previstos no POC-Educação, que vão ser preenchidos?

Modelo A1 – custos de actividades ou serviços internos de apoio
 Modelo A2 – custos da actividade ensino
 Modelo A3 – custos da actividade investigação
 Modelo A4 – custos da actividade de apoio a utentes
 Modelo A5 – custos da actividade prestação de serviços
 Modelo A6 – custo de outras actividades
 Modelo A7 – custos de produção para a própria entidade
 Modelo A8 – "Mapa de demonstração de custos por funções"

Sim	Não	não aplic.

4.6. Como avalia o grau de adequação da informação extraída da Contabilidade Analítica, no seu Estabelecimento de Ensino, relativamente a :

Cumprimento da legalidade
 Instrumento essencial para a tomada de decisão
 Medir a eficácia, eficiência e economia

1	2	3	4	5	não aplic.
Nada				Muito	

5 INDICADORES

5.1. Calcula indicadores com a informação retirada do Sistema Contabilístico implementado no seu Estabelecimento de Ensino?

Sim ☐ Não ☐ (passe para a questão 5.3.)

Se sim, com que periodicidade:

Mensal ☐ Trimestral ☐ Semestral ☐ Anual ☐

5.2. É feita comparação dos valores obtidos nos indicadores?

Sim ☐ Não ☐ (passe para a questão 5.3.)

Se sim, essa comparação é feita com o:

Mês anterior ☐ Período homolog ☐ Padrão ☐

Outros: _____

5.3. Existe Tableau de Bord na sua Organização?

Sim ☐ Não ☐ (passe para a questão 5.4.)

Se sim é:

- Global ☐ • Por Actividade ☐
- Por Curso ☐ • Por Departamento ☐

Por outras actividades definidas: _____

5.4. Dos indicadores abaixo apresentados, refira os que calcula, bem como, a importância atribuída à informação deles obtida para apoiar a gestão e avaliar a eficiência, eficácia e economia, do seu Estabelecimento de Ensino.

	Calcula		Importância				
	sim	não	1 Nada	2	3	4	5 Muito
Fundo de Maneio	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Necessidades de Fundo de Maneio	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Prazo médio de pagamentos e recebimentos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Níveis de Resultados (operacionais, correntes, financeiro, extraordinários)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Autofinanciamento	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Grau de execução do orçamento	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Custos com pessoal	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Nº de reclamações	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Comparação dos custos fixos com os custos variáveis	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Nº alunos / Nº docentes	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Custos de Funcionamento / nº Alunos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Custo por Departamento	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Custo por Actividade	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Custo por Curso	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Custo por Aluno	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Nº Docentes em formação	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Taxas de participação em projectos de investigação	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

(Continuação questão 5.4)

	Calcula		Importância				
	sim	não	1 Nada	2	3	4	5 Muito
Resultados por Serviços Prestados							
Nº Comunicações e Publicações							
Qualificações académicas do colaboradores							
Duração média dos cursos							
Taxas de abandono							
Taxas de graduação							
Nº Diplomados empregados							
Transferências do OE/total das receitas							
Custos Fixos/Transferências do OE							
Nº Trabalhos de grupo por curso							
Momentos de avaliação por ano lectivo							

Obrigado !

Exmo. Sr. Reitor/Presidente do Conselho Directivo

Assunto: Inquérito no âmbito da Tese de Doutoramento

O meu nome é Ana Bela de Sousa Delicado Teixeira, sou Professora Adjunta na Escola Superior de Ciências Empresariais do Instituto Politécnico de Setúbal e estou a elaborar a Tese de Doutoramento na Universidade Aberta, subordinada ao tema “ A Contabilidade como Sistema de Informação no Sector Público”.

No âmbito da Tese de Doutoramento foi concebido o presente inquérito, que tem como objectivo, efectuar um estudo que permita conhecer nas Escolas do Ensino Superior Público em Portugal:

- O grau de implementação do POC-Educação;
- A importância atribuída à informação proporcionada pelo Balanço, Demonstração de Resultados, Mapas de Execução Orçamental, Anexos às Demonstrações Financeiras, quadros da Contabilidade Analítica e Consolidação de Contas, na tomada de decisões dos órgãos de gestão;
- A adequação da Contabilidade Analítica implementada na Entidade, face aos objectivos enunciados no POC – Educação, bem como,
- Perceber a importância da Contabilidade Analítica na obtenção de informação adequada para, apoiar a tomada de decisão dos órgãos de gestão e simultaneamente, avaliar a eficiência, eficácia e economia de uma Entidade Contabilística.

A sua colaboração é determinante para a concretização deste estudo e por isso agradeço desde já a sua atenção. As respostas deverão ser enviadas no envelope que se anexa e serão tratadas com total confidencialidade e anonimato, sendo a publicação dos resultados, efectuada sob a forma de tabelas estatísticas. No caso de qualquer dúvida no preenchimento ou envio do inquérito, por favor, contacte-me via *e-mail* para ateixeira@esce.ips.pt, ou pelo telefone 265709362 ou por fax para 265709348. Renovando o meu agradecimento, apresento os meus melhores cumprimentos,

Setúbal, 28 de Março de 2006.

Atenciosamente,
Ana Bela Teixeira

ANEXO 2 – Tabelas de Frequência

Frequency Table

Ensino Superior Público em Portugal:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Politécnico	45	73,8	73,8	73,8
	Univ ersitário	16	26,2	26,2	100,0
	Total	61	100,0	100,0	

Ano de fundação

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	1290	1	1,6	2,0	2,0
	1911	1	1,6	2,0	4,0
	1926	1	1,6	2,0	6,0
	1954	1	1,6	2,0	8,0
	1973	5	8,2	10,0	18,0
	1975	2	3,3	4,0	22,0
	1976	1	1,6	2,0	24,0
	1979	5	8,2	10,0	34,0
	1980	1	1,6	2,0	36,0
	1981	1	1,6	2,0	38,0
	1982	2	3,3	4,0	42,0
	1984	1	1,6	2,0	44,0
	1985	6	9,8	12,0	56,0
	1986	1	1,6	2,0	58,0
	1988	2	3,3	4,0	62,0
	1989	1	1,6	2,0	64,0
	1990	1	1,6	2,0	66,0
	1991	2	3,3	4,0	70,0
	1993	2	3,3	4,0	74,0
	1994	2	3,3	4,0	78,0
	1995	1	1,6	2,0	80,0
	1996	1	1,6	2,0	82,0
	1997	2	3,3	4,0	86,0
	1999	4	6,6	8,0	94,0
	2000	1	1,6	2,0	96,0
	2001	2	3,3	4,0	100,0
	Total	50	82,0	100,0	
Missing	Sy stem	11	18,0		
Total		61	100,0		

Ano de fundação

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	<= 1970	4	6,6	8,0	8,0
	1971 - 1980	14	23,0	28,0	36,0
	1981 - 1990	15	24,6	30,0	66,0
	1991 - 2000	15	24,6	30,0	96,0
	2001+	2	3,3	4,0	100,0
	Total	50	82,0	100,0	
Missing	Sy stem	11	18,0		
Total		61	100,0		

Nº de Cursos Leccionados (Bacharelato)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	1	3	4,9	12,5	12,5
	2	4	6,6	16,7	29,2
	3	4	6,6	16,7	45,8
	4	2	3,3	8,3	54,2
	5	1	1,6	4,2	58,3
	6	2	3,3	8,3	66,7
	7	1	1,6	4,2	70,8
	8	2	3,3	8,3	79,2
	9	1	1,6	4,2	83,3
	21	1	1,6	4,2	87,5
	24	1	1,6	4,2	91,7
	27	1	1,6	4,2	95,8
	35	1	1,6	4,2	100,0
	Total	24	39,3	100,0	
Missing	Sy stem	37	60,7		
Total		61	100,0		

Nº de Cursos Leccionados (Bacharelato)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	<= 5	14	23,0	58,3	58,3
	6 - 10	6	9,8	25,0	83,3
	11+	4	6,6	16,7	100,0
	Total	24	39,3	100,0	
Missing	Sy stem	37	60,7		
Total		61	100,0		

Nº de Alunos Inscritos (Bacharelato)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Até 400	9	14,8	32,1	32,1
	De 401 a 800	6	9,8	21,4	53,6
	De 801 a 1200	3	4,9	10,7	64,3
	De 1201 a 1600	3	4,9	10,7	75,0
	De 1601 a 2000	2	3,3	7,1	82,1
	Mais de 2000	5	8,2	17,9	100,0
	Total	28	45,9	100,0	
Missing	Sy stem	33	54,1		
Total		61	100,0		

Nº de Cursos Leccionados (Licenciatura)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	1	9	14,8	17,0	17,0
	2	9	14,8	17,0	34,0
	3	5	8,2	9,4	43,4
	4	6	9,8	11,3	54,7
	5	4	6,6	7,5	62,3
	6	2	3,3	3,8	66,0
	7	4	6,6	7,5	73,6
	8	5	8,2	9,4	83,0
	9	1	1,6	1,9	84,9
	10	1	1,6	1,9	86,8
	14	1	1,6	1,9	88,7
	21	1	1,6	1,9	90,6
	24	1	1,6	1,9	92,5
	27	1	1,6	1,9	94,3
	35	1	1,6	1,9	96,2
	38	1	1,6	1,9	98,1
	39	1	1,6	1,9	100,0
	Total	53	86,9	100,0	
Missing	Sy stem	8	13,1		
Total		61	100,0		

Nº de Cursos Leccionados (Licenciatura)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	<= 5	33	54,1	62,3	62,3
	6 - 10	13	21,3	24,5	86,8
	11+	7	11,5	13,2	100,0
	Total	53	86,9	100,0	
Missing	Sy stem	8	13,1		
Total		61	100,0		

Nº de Alunos Inscritos (Licenciatura)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Até 400	16	26,2	27,6	27,6
	De 401 a 800	20	32,8	34,5	62,1
	De 801 a 1200	10	16,4	17,2	79,3
	De 1201 a 1600	4	6,6	6,9	86,2
	De 1601 a 2000	4	6,6	6,9	93,1
	Mais de 2000	4	6,6	6,9	100,0
	Total	58	95,1	100,0	
Missing	Sy stem	3	4,9		
Total		61	100,0		

Nº de Cursos Leccionados (Mestrado)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	1	4	6,6	20,0	20,0
	2	5	8,2	25,0	45,0
	4	2	3,3	10,0	55,0
	6	3	4,9	15,0	70,0
	7	1	1,6	5,0	75,0
	8	2	3,3	10,0	85,0
	14	1	1,6	5,0	90,0
	26	2	3,3	10,0	100,0
	Total	20	32,8	100,0	
Missing	Sy stem	41	67,2		
Total		61	100,0		

Nº de Cursos Leccionados (Mestrado)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	<= 5	11	18,0	55,0	55,0
	6 - 10	6	9,8	30,0	85,0
	11+	3	4,9	15,0	100,0
	Total	20	32,8	100,0	
Missing	Sy stem	41	67,2		
Total		61	100,0		

Nº de Alunos Inscritos (Mestrado)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Até 30	6	9,8	27,3	27,3
	De 31 a 60	5	8,2	22,7	50,0
	De 61 a 90	1	1,6	4,5	54,5
	De 91 a 120	1	1,6	4,5	59,1
	De 121 a 150	2	3,3	9,1	68,2
	Mais de 150	7	11,5	31,8	100,0
	Total	22	36,1	100,0	
Missing	Sy stem	39	63,9		
Total		61	100,0		

Nº de Cursos Leccionados (Doutoramento)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	1	3	4,9	27,3	27,3
	2	4	6,6	36,4	63,6
	4	1	1,6	9,1	72,7
	6	1	1,6	9,1	81,8
	12	2	3,3	18,2	100,0
	Total	11	18,0	100,0	
Missing	Sy stem	50	82,0		
Total		61	100,0		

Nº de Cursos Leccionados (Doutoramento)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	<= 5	8	13,1	72,7	72,7
	6 - 10	1	1,6	9,1	81,8
	11+	2	3,3	18,2	100,0
	Total	11	18,0	100,0	
Missing	Sy stem	50	82,0		
Total		61	100,0		

Nº de Alunos Inscritos (Doutoramento)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Até 30	4	6,6	33,3	33,3
	De 31 a 60	2	3,3	16,7	50,0
	De 61 a 90	3	4,9	25,0	75,0
	De 91 a 120	1	1,6	8,3	83,3
	Mais de 150	2	3,3	16,7	100,0
	Total	12	19,7	100,0	
Missing	Sy stem	49	80,3		
Total		61	100,0		

Número de Docentes :

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	14	1	1,6	2,0	2,0
	21	1	1,6	2,0	3,9
	25	1	1,6	2,0	5,9
	26	1	1,6	2,0	7,8
	28	1	1,6	2,0	9,8
	29	1	1,6	2,0	11,8
	30	2	3,3	3,9	15,7
	32	2	3,3	3,9	19,6
	38	1	1,6	2,0	21,6
	39	1	1,6	2,0	23,5
	40	1	1,6	2,0	25,5
	46	1	1,6	2,0	27,5
	54	1	1,6	2,0	29,4
	58	2	3,3	3,9	33,3
	60	1	1,6	2,0	35,3
	61	1	1,6	2,0	37,3
	62	1	1,6	2,0	39,2
	63	1	1,6	2,0	41,2
	66	1	1,6	2,0	43,1
	68	1	1,6	2,0	45,1
	69	1	1,6	2,0	47,1
	76	1	1,6	2,0	49,0
	78	1	1,6	2,0	51,0
	79	1	1,6	2,0	52,9
	82	1	1,6	2,0	54,9
	83	1	1,6	2,0	56,9
	84	1	1,6	2,0	58,8
	88	1	1,6	2,0	60,8
	93	1	1,6	2,0	62,7
	101	1	1,6	2,0	64,7
	104	1	1,6	2,0	66,7
	105	1	1,6	2,0	68,6
	106	1	1,6	2,0	70,6
	112	2	3,3	3,9	74,5
	120	1	1,6	2,0	76,5
	122	1	1,6	2,0	78,4
	125	1	1,6	2,0	80,4
	128	1	1,6	2,0	82,4
	132	1	1,6	2,0	84,3
	144	1	1,6	2,0	86,3
	273	1	1,6	2,0	88,2
	365	1	1,6	2,0	90,2
	392	1	1,6	2,0	92,2
	428	1	1,6	2,0	94,1
	475	1	1,6	2,0	96,1
	498	1	1,6	2,0	98,0
	630	1	1,6	2,0	100,0
	Total	51	83,6	100,0	
Missing	Sy stem	10	16,4		
Total		61	100,0		

Número de Docentes

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	<= 25	3	4,9	5,9	5,9
	26 - 50	11	18,0	21,6	27,5
	51 - 75	10	16,4	19,6	47,1
	76 - 100	8	13,1	15,7	62,7
	101 - 125	9	14,8	17,6	80,4
	125 - 150	3	4,9	5,9	86,3
	151+	7	11,5	13,7	100,0
	Total	51	83,6	100,0	
Missing	Sy stem	10	16,4		
Total		61	100,0		

Número de Funcionários:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	1,6	1,9	1,9
	6	1	1,6	1,9	3,7
	9	1	1,6	1,9	5,6
	10	1	1,6	1,9	7,4
	11	3	4,9	5,6	13,0
	12	3	4,9	5,6	18,5
	13	1	1,6	1,9	20,4
	14	1	1,6	1,9	22,2
	15	1	1,6	1,9	24,1
	16	2	3,3	3,7	27,8
	17	1	1,6	1,9	29,6
	18	3	4,9	5,6	35,2
	19	2	3,3	3,7	38,9
	20	1	1,6	1,9	40,7
	22	1	1,6	1,9	42,6
	23	2	3,3	3,7	46,3
	25	1	1,6	1,9	48,1
	26	1	1,6	1,9	50,0
	28	1	1,6	1,9	51,9
	31	1	1,6	1,9	53,7
	33	3	4,9	5,6	59,3
	34	1	1,6	1,9	61,1
	35	1	1,6	1,9	63,0
	37	1	1,6	1,9	64,8
	39	2	3,3	3,7	68,5
	41	1	1,6	1,9	70,4
	49	1	1,6	1,9	72,2
	51	1	1,6	1,9	74,1
	53	1	1,6	1,9	75,9
	55	1	1,6	1,9	77,8
	57	1	1,6	1,9	79,6
	58	1	1,6	1,9	81,5
	59	1	1,6	1,9	83,3
	60	1	1,6	1,9	85,2
	123	1	1,6	1,9	87,0
	150	1	1,6	1,9	88,9
	191	1	1,6	1,9	90,7
	207	1	1,6	1,9	92,6
	210	1	1,6	1,9	94,4
	259	1	1,6	1,9	96,3
	434	1	1,6	1,9	98,1
	436	1	1,6	1,9	100,0
	Total	54	88,5	100,0	
Missing	Sy stem	7	11,5		
Total		61	100,0		

Número de Funcionários

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	<= 20	22	36,1	40,7	40,7
	21 - 40	15	24,6	27,8	68,5
	41 - 60	9	14,8	16,7	85,2
	61+	8	13,1	14,8	100,0
	Total	54	88,5	100,0	
Missing	Sy stem	7	11,5		
Total		61	100,0		

Número de Departamentos:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	1	3	4,9	8,3	8,3
	2	6	9,8	16,7	25,0
	4	7	11,5	19,4	44,4
	5	3	4,9	8,3	52,8
	6	4	6,6	11,1	63,9
	7	3	4,9	8,3	72,2
	9	2	3,3	5,6	77,8
	11	2	3,3	5,6	83,3
	12	1	1,6	2,8	86,1
	16	1	1,6	2,8	88,9
	22	1	1,6	2,8	91,7
	23	1	1,6	2,8	94,4
	27	1	1,6	2,8	97,2
	75	1	1,6	2,8	100,0
	Total	36	59,0	100,0	
Missing	Sy stem	25	41,0		
Total		61	100,0		

Número de Departamentos

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	<= 2	9	14,8	25,0	25,0
	3 - 4	7	11,5	19,4	44,4
	5 - 6	7	11,5	19,4	63,9
	7 - 8	3	4,9	8,3	72,2
	9 - 10	2	3,3	5,6	77,8
	11+	8	13,1	22,2	100,0
	Total	36	59,0	100,0	
Missing	Sy stem	25	41,0		
Total		61	100,0		

O responsável pelo Serviço de Contabilidade tem formação superior na área da Contabilidade Pública?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	20	32,8	33,3	33,3
	Não	40	65,6	66,7	100,0
	Total	60	98,4	100,0	
Missing	Sy stem	1	1,6		
Total		61	100,0		

1º Funcionários no Serviço de Contabilidade (c/ habilitações até ao 9º ano)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	1	6	9,8	50,0	50,0
	2	3	4,9	25,0	75,0
	3	2	3,3	16,7	91,7
	12	1	1,6	8,3	100,0
	Total	12	19,7	100,0	
Missing	Sy stem	49	80,3		
Total		61	100,0		

Nº Funcionários no Serviço de Contabilidade (c/ o 11º ano)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	1	12	19,7	57,1	57,1
	2	8	13,1	38,1	95,2
	3	1	1,6	4,8	100,0
	Total	21	34,4	100,0	
Missing	Sy stem	40	65,6		
Total		61	100,0		

Nº Funcionários no Serviço de Contabilidade (c/ o 12º ano)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	1	24	39,3	66,7	66,7
	2	5	8,2	13,9	80,6
	3	3	4,9	8,3	88,9
	4	3	4,9	8,3	97,2
	6	1	1,6	2,8	100,0
	Total	36	59,0	100,0	
Missing	Sy stem	25	41,0		
Total		61	100,0		

Nº Funcionários no Serviço de Contabilidade (c/ o Nível Superior)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	22	36,1	45,8	45,8
	2	11	18,0	22,9	68,8
	3	7	11,5	14,6	83,3
	4	3	4,9	6,3	89,6
	5	4	6,6	8,3	97,9
	15	1	1,6	2,1	100,0
	Total	48	78,7	100,0	
Missing	Sy stem	13	21,3		
Total		61	100,0		

Contabilidade Orçamental

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Sim	52	85,2	85,2	85,2
	Não	9	14,8	14,8	100,0
	Total	61	100,0	100,0	

Contabilidade Patrimonial

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Sim	44	72,1	72,1	72,1
	Não	17	27,9	27,9	100,0
	Total	61	100,0	100,0	

Contabilidade Analítica

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Sim	20	32,8	32,8	32,8
	Não	41	67,2	67,2	100,0
	Total	61	100,0	100,0	

Fiscalidade

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Sim	13	21,3	21,3	21,3
	Não	48	78,7	78,7	100,0
	Total	61	100,0	100,0	

Outras

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Sim	20	32,8	32,8	32,8
	Não	41	67,2	67,2	100,0
	Total	61	100,0	100,0	

Não efectuam

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Sim	7	11,5	11,5	11,5
	Não	54	88,5	88,5	100,0
	Total	61	100,0	100,0	

Para implementar o POC-Educação foi necessário contratar novos profissionais para o Serviço de Contabilidade?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Sim	18	29,5	29,5	29,5
	Não	43	70,5	70,5	100,0
	Total	61	100,0	100,0	

Se sim, quantos ?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	9	14,8	69,2	69,2
	2	3	4,9	23,1	92,3
	3	1	1,6	7,7	100,0
	Total	13	21,3	100,0	
Missing	Sy stem	48	78,7		
Total		61	100,0		

Relativamente à aplicação informática que apoiou a implementação do POC-Educação, no seu Estabelecimento de Ensino, ela:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Já existia e não necessitou de alterações	5	8,2	8,2	8,2
	É uma adaptação da aplicação que já existia	13	21,3	21,3	29,5
	É uma aplicação nov a	43	70,5	70,5	100,0
	Total	61	100,0	100,0	

Outra. Qual?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid		61	100,0	100,0	100,0

Para a implementação do POC-Educação foi efectuada formação ?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Sim	55	90,2	90,2	90,2
	Não	6	9,8	9,8	100,0
	Total	61	100,0	100,0	

Contabilidade

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Sim	36	59,0	100,0	100,0
Missing	System	25	41,0		
Total		61	100,0		

Específica de Software

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Não	49	80,3	100,0	100,0
Missing	System	12	19,7		
Total		61	100,0		

A empresa fornecedora do software

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Sim	47	77,0	100,0	100,0
Missing	System	14	23,0		
Total		61	100,0		

O seu estabelecimento

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Sim	1	1,6	7,7	7,7
	Não	12	19,7	92,3	100,0
	Total	13	21,3	100,0	
Missing	System	48	78,7		
Total		61	100,0		

Uma entidade externa

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	16	26,2	100,0	100,0
Missing	System	45	73,8		
Total		61	100,0		

Qualificação insuficiente dos Recursos Humanos

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada	10	16,4	17,9	17,9
	2	16	26,2	28,6	46,4
	3	19	31,1	33,9	80,4
	4	7	11,5	12,5	92,9
	Muito	4	6,6	7,1	100,0
	Total	56	91,8	100,0	
Missing	Não Aplicável	1	1,6		
	System	4	6,6		
	Total	5	8,2		
Total		61	100,0		

Insuficiência de Recursos Humanos

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada	9	14,8	16,1	16,1
	2	13	21,3	23,2	39,3
	3	19	31,1	33,9	73,2
	4	12	19,7	21,4	94,6
	Muito	3	4,9	5,4	100,0
	Total	56	91,8	100,0	
Missing	Não Aplicável	1	1,6		
	System	4	6,6		
	Total	5	8,2		
Total		61	100,0		

Ausência de definição do sistema de informação interno

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada	6	9,8	12,0	12,0
	2	15	24,6	30,0	42,0
	3	13	21,3	26,0	68,0
	4	11	18,0	22,0	90,0
	Muito	5	8,2	10,0	100,0
	Total	50	82,0	100,0	
Missing	Não Aplicável	6	9,8		
	System	5	8,2		
	Total	11	18,0		
Total		61	100,0		

Inadequação do sistema de informação interno

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada	5	8,2	9,8	9,8
	2	17	27,9	33,3	43,1
	3	13	21,3	25,5	68,6
	4	11	18,0	21,6	90,2
	Muito	5	8,2	9,8	100,0
	Total	51	83,6	100,0	
Missing	Não Aplicável	6	9,8		
	System	4	6,6		
	Total	10	16,4		
Total		61	100,0		

Inventariação dos bens

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada	2	3,3	3,6	3,6
	2	11	18,0	20,0	23,6
	3	11	18,0	20,0	43,6
	4	17	27,9	30,9	74,5
	Muito	14	23,0	25,5	100,0
	Total	55	90,2	100,0	
Missing	Não Aplicável	2	3,3		
	System	4	6,6		
	Total	6	9,8		
Total		61	100,0		

Valorização dos bens

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada	3	4,9	5,5	5,5
	2	10	16,4	18,2	23,6
	3	10	16,4	18,2	41,8
	4	18	29,5	32,7	74,5
	Muito	14	23,0	25,5	100,0
	Total	55	90,2	100,0	
Missing	Não Aplicável	2	3,3		
	System	4	6,6		
	Total	6	9,8		
Total		61	100,0		

Software inadequado

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada	14	23,0	26,4	26,4
	2	10	16,4	18,9	45,3
	3	9	14,8	17,0	62,3
	4	11	18,0	20,8	83,0
	Muito	9	14,8	17,0	100,0
	Total	53	86,9	100,0	
Missing	Não Aplicável	3	4,9		
	System	5	8,2		
	Total	8	13,1		
Total		61	100,0		

Restrições financeiras

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada	9	14,8	16,4	16,4
	2	18	29,5	32,7	49,1
	3	17	27,9	30,9	80,0
	4	7	11,5	12,7	92,7
	Muito	4	6,6	7,3	100,0
	Total	55	90,2	100,0	
Missing	Não Aplicável	1	1,6		
	System	5	8,2		
	Total	6	9,8		
Total		61	100,0		

Interpretação do POC-Educação

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada	5	8,2	9,3	9,3
	2	21	34,4	38,9	48,1
	3	21	34,4	38,9	87,0
	4	5	8,2	9,3	96,3
	Muito	2	3,3	3,7	100,0
	Total	54	88,5	100,0	
Missing	Não Aplicável	2	3,3		
	System	5	8,2		
	Total	7	11,5		
Total		61	100,0		

Outros:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	1,6	50,0	50,0
	Muito	1	1,6	50,0	100,0
	Total	2	3,3	100,0	
Missing	System	59	96,7		
Total		61	100,0		

Outros:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	1	1,6	100,0	100,0
Missing	System	60	98,4		
Total		61	100,0		

Outros:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	1,6	50,0	50,0
	Muito	1	1,6	50,0	100,0
	Total	2	3,3	100,0	
Missing	System	59	96,7		
Total		61	100,0		

**Em que ano iniciou a implementação do POC-Educação no seu
Estabelecimento de Ensino:**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	1996	1	1,6	1,9	1,9
	1999	1	1,6	1,9	3,7
	2000	6	9,8	11,1	14,8
	2001	8	13,1	14,8	29,6
	2002	23	37,7	42,6	72,2
	2003	5	8,2	9,3	81,5
	2004	6	9,8	11,1	92,6
	2005	3	4,9	5,6	98,1
	2006	1	1,6	1,9	100,0
	Total	54	88,5	100,0	
Missing	Sy stem	7	11,5		
Total		61	100,0		

Balancete da Contabilidade Orçamental

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	2	6	9,8	10,2	10,2
	3	9	14,8	15,3	25,4
	4	10	16,4	16,9	42,4
	Muito	34	55,7	57,6	100,0
	Total	59	96,7	100,0	
Missing	Sy stem	2	3,3		
Total		61	100,0		

Balancete da Contabilidade Patrimonial

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada	2	3,3	3,5	3,5
	2	8	13,1	14,0	17,5
	3	16	26,2	28,1	45,6
	4	15	24,6	26,3	71,9
	Muito	16	26,2	28,1	100,0
	Total	57	93,4	100,0	
Missing	Não Aplicáv el	1	1,6		
	Sy stem	3	4,9		
	Total	4	6,6		
Total		61	100,0		

Balancetes da Contabilidade Analítica

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada	6	9,8	15,4	15,4
	2	1	1,6	2,6	17,9
	3	10	16,4	25,6	43,6
	4	13	21,3	33,3	76,9
	Muito	9	14,8	23,1	100,0
	Total	39	63,9	100,0	
Missing	Não Aplicável	18	29,5		
	System	4	6,6		
	Total	22	36,1		
Total		61	100,0		

Mapa de Execução Orçamental da Despesa

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	3	4,9	5,1	5,1
	3	4	6,6	6,8	11,9
	4	9	14,8	15,3	27,1
	Muito	43	70,5	72,9	100,0
	Total	59	96,7	100,0	
Missing	System	2	3,3		
Total		61	100,0		

Mapa de Execução Orçamental da Receita

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	3	4,9	5,1	5,1
	3	4	6,6	6,8	11,9
	4	9	14,8	15,3	27,1
	Muito	43	70,5	72,9	100,0
	Total	59	96,7	100,0	
Missing	System	2	3,3		
Total		61	100,0		

Mapa de Fluxos de Caixa

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada	2	3,3	3,5	3,5
	2	5	8,2	8,8	12,3
	3	17	27,9	29,8	42,1
	4	15	24,6	26,3	68,4
	Muito	18	29,5	31,6	100,0
	Total	57	93,4	100,0	
Missing	Não Aplicável	2	3,3		
	System	2	3,3		
	Total	4	6,6		
Total		61	100,0		

Orçamento

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	1,6	1,7	1,7
	3	13	21,3	22,4	24,1
	4	10	16,4	17,2	41,4
	Muito	34	55,7	58,6	100,0
	Total	58	95,1	100,0	
Missing	System	3	4,9		
Total		61	100,0		

Balanço

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada	2	3,3	3,6	3,6
	2	9	14,8	16,4	20,0
	3	20	32,8	36,4	56,4
	4	9	14,8	16,4	72,7
	Muito	15	24,6	27,3	100,0
	Total	55	90,2	100,0	
Missing	Não Aplicável	1	1,6		
	System	5	8,2		
	Total	6	9,8		
Total		61	100,0		

Demonstração dos Resultados

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada	2	3,3	3,4	3,4
	2	9	14,8	15,5	19,0
	3	23	37,7	39,7	58,6
	4	9	14,8	15,5	74,1
	Muito	15	24,6	25,9	100,0
	Total	58	95,1	100,0	
Missing	Sy stem	3	4,9		
Total		61	100,0		

Mapa da Situação Financeira

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada	1	1,6	2,2	2,2
	2	10	16,4	22,2	24,4
	3	10	16,4	22,2	46,7
	4	10	16,4	22,2	68,9
	Muito	14	23,0	31,1	100,0
	Total	45	73,8	100,0	
Missing	Não Aplicáv el	12	19,7		
	Sy stem	4	6,6		
	Total	16	26,2		
Total		61	100,0		

Anexos às Demonstrações Financeiras

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada	3	4,9	5,8	5,8
	2	13	21,3	25,0	30,8
	3	16	26,2	30,8	61,5
	4	11	18,0	21,2	82,7
	Muito	9	14,8	17,3	100,0
	Total	52	85,2	100,0	
Missing	Não Aplicáv el	6	9,8		
	Sy stem	3	4,9		
	Total	9	14,8		
Total		61	100,0		

Relatório de Gestão

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	4	6,6	7,5	7,5
	3	14	23,0	26,4	34,0
	4	17	27,9	32,1	66,0
	Muito	18	29,5	34,0	100,0
	Total	53	86,9	100,0	
Missing	Não Aplicável	5	8,2		
	System	3	4,9		
	Total	8	13,1		
Total		61	100,0		

Relatórios de Gestão Consolidados

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada	2	3,3	10,0	10,0
	2	3	4,9	15,0	25,0
	3	7	11,5	35,0	60,0
	4	6	9,8	30,0	90,0
	Muito	2	3,3	10,0	100,0
	Total	20	32,8	100,0	
Missing	Não Aplicável	33	54,1		
	System	8	13,1		
	Total	41	67,2		
Total		61	100,0		

Balanço Consolidado

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada	2	3,3	11,1	11,1
	2	3	4,9	16,7	27,8
	3	9	14,8	50,0	77,8
	4	3	4,9	16,7	94,4
	Muito	1	1,6	5,6	100,0
	Total	18	29,5	100,0	
Missing	Não Aplicável	35	57,4		
	System	8	13,1		
	Total	43	70,5		
Total		61	100,0		

Demonstração dos Resultados por Natureza Consolidados

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada	3	4,9	17,6	17,6
	2	2	3,3	11,8	29,4
	3	8	13,1	47,1	76,5
	4	3	4,9	17,6	94,1
	Muito	1	1,6	5,9	100,0
	Total	17	27,9	100,0	
Missing	Não Aplicável	36	59,0		
	System	8	13,1		
	Total	44	72,1		
Total		61	100,0		

Anexos às Demonstrações Financeiras Consolidadas

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada	3	4,9	17,6	17,6
	2	2	3,3	11,8	29,4
	3	8	13,1	47,1	76,5
	4	3	4,9	17,6	94,1
	Muito	1	1,6	5,9	100,0
	Total	17	27,9	100,0	
Missing	Não Aplicável	36	59,0		
	System	8	13,1		
	Total	44	72,1		
Total		61	100,0		

Contabilidade Orçamental

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Sim	60	98,4	100,0	100,0
Missing	System	1	1,6		
Total		61	100,0		

Se sim: Gestão orçamental é efectuada com base na informação contabilística disponibilizada?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Sim	55	90,2	100,0	100,0
Missing	System	6	9,8		
Total		61	100,0		

Contabilidade Patrimonial

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Sim	54	88,5	91,5	91,5
	Não	5	8,2	8,5	100,0
	Total	59	96,7	100,0	
Missing	System	2	3,3		
Total		61	100,0		

Se sim: O apuramento de resultados, bem como a elaboração do balanço e da demonstração de resultados é efectuada automaticamente pela aplicação informática?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Sim	47	77,0	88,7	88,7
	Não	6	9,8	11,3	100,0
	Total	53	86,9	100,0	
Missing	System	8	13,1		
Total		61	100,0		

Contabilidade Analítica

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Sim	15	24,6	24,6	24,6
	Não	45	73,8	73,8	98,4
	n/r	1	1,6	1,6	100,0
	Total	61	100,0	100,0	

"A obtenção e justificação do custo por actividades intermédias"

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada	2	3,3	13,3	13,3
	3	3	4,9	20,0	33,3
	4	3	4,9	20,0	53,3
	Muito	7	11,5	46,7	100,0
	Total	15	24,6	100,0	
Missing	System	46	75,4		
Total		61	100,0		

"Obtenção e justificação do custo por actividades finais"

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Nada	4	6,6	26,7	26,7
	2	1	1,6	6,7	33,3
	3	3	4,9	20,0	53,3
	4	3	4,9	20,0	73,3
	Muito	4	6,6	26,7	100,0
	Total	15	24,6	100,0	
Missing	Sy stem	46	75,4		
Total		61	100,0		

Obter informação do valor dos custos dos serviços públicos que têm como contraprestação um preço, uma taxa ou uma propina (...)"

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Nada	4	6,6	26,7	26,7
	2	1	1,6	6,7	33,3
	3	5	8,2	33,3	66,7
	4	3	4,9	20,0	86,7
	Muito	2	3,3	13,3	100,0
	Total	15	24,6	100,0	
Missing	Sy stem	46	75,4		
Total		61	100,0		

"Obter os custos dos serviços prestados de forma a obter a contribuição (em%) do valor exigido ao utilizador desse serviço"

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Nada	3	4,9	21,4	21,4
	2	1	1,6	7,1	28,6
	3	5	8,2	35,7	64,3
	4	4	6,6	28,6	92,9
	Muito	1	1,6	7,1	100,0
	Total	14	23,0	100,0	
Missing	Sy stem	47	77,0		
Total		61	100,0		

"Calcular os custos, proveitos e resultados de actividades, produtos ou serviços suportados integralmente pelo comprador"

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Nada	1	1,6	6,7	6,7
	2	4	6,6	26,7	33,3
	3	6	9,8	40,0	73,3
	4	2	3,3	13,3	86,7
	Muito	2	3,3	13,3	100,0
	Total	15	24,6	100,0	
Missing	Sy stem	46	75,4		
Total		61	100,0		

"Apoiar a adopção de decisões sobre a entrega a unidades externas da produção de bens ou prestação de serviços"

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Nada	3	4,9	21,4	21,4
	2	1	1,6	7,1	28,6
	3	5	8,2	35,7	64,3
	4	3	4,9	21,4	85,7
	Muito	2	3,3	14,3	100,0
	Total	14	23,0	100,0	
Missing	Sy stem	47	77,0		
Total		61	100,0		

"Justificar a aplicação de receitas provenientes de actividades externas e destinadas a uma actividade específica"

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Nada	2	3,3	14,3	14,3
	3	7	11,5	50,0	64,3
	4	3	4,9	21,4	85,7
	Muito	2	3,3	14,3	100,0
	Total	14	23,0	100,0	
Missing	Sy stem	47	77,0		
Total		61	100,0		

"Valorizar os activos circulantes destinados à venda e os activos fixos produzidos pela entidade, para efeitos de registo na contabilidade patrimonial"

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada	2	3,3	14,3	14,3
	2	6	9,8	42,9	57,1
	3	2	3,3	14,3	71,4
	4	3	4,9	21,4	92,9
	Muito	1	1,6	7,1	100,0
	Total	14	23,0	100,0	
Missing	System	47	77,0		
Total		61	100,0		

"Analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos, obtendo-se informação se os objectivos previstos foram alcançados (...)"

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada	2	3,3	14,3	14,3
	2	4	6,6	28,6	42,9
	3	4	6,6	28,6	71,4
	4	3	4,9	21,4	92,9
	Muito	1	1,6	7,1	100,0
	Total	14	23,0	100,0	
Missing	System	47	77,0		
Total		61	100,0		

"Proporcionar ao gestor do ente público informação adequada que permita elaborar indicadores de eficiência, eficácia e economia, a incluir no relatório de gestão"

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada	1	1,6	7,7	7,7
	2	3	4,9	23,1	30,8
	3	2	3,3	15,4	46,2
	4	4	6,6	30,8	76,9
	Muito	3	4,9	23,1	100,0
	Total	13	21,3	100,0	
Missing	Não Aplicável	1	1,6		
	System	47	77,0		
	Total	48	78,7		
Total		61	100,0		

"Proporcionar informação adequada que permita a elaboração do mapa de demonstração de custos por funções ou actividades (...)"

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada	4	6,6	30,8	30,8
	2	1	1,6	7,7	38,5
	3	4	6,6	30,8	69,2
	4	3	4,9	23,1	92,3
	Muito	1	1,6	7,7	100,0
	Total	13	21,3	100,0	
Missing	Não Aplicável	1	1,6		
	System	47	77,0		
	Total	48	78,7		
Total		61	100,0		

Calcula Custos por Actividade de acordo com o previsto no POC-Educação, nos Anexos às Demonstrações Financeiras nas notas sobre a Contabilidade Analítica?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Sim	5	8,2	8,2	8,2
	Não	10	16,4	16,4	24,6
	n/r	46	75,4	75,4	100,0
	Total	61	100,0	100,0	

No apuramento do Custo por Actividades, reparte os Custos Indirectos por uma:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Base Única	2	3,3	3,3	3,3
	Base Múltipla	2	3,3	3,3	6,6
	n/r	57	93,4	93,4	100,0
	Total	61	100,0	100,0	

Horas de actividade

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Sim	2	3,3	100,0	100,0
Missing	System	59	96,7		
Total		61	100,0		

Número de alunos

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	2	3,3	66,7	66,7
	Não	1	1,6	33,3	100,0
	Total	3	4,9	100,0	
Missing	Sy stem	58	95,1		
Total		61	100,0		

Número de cursos

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	2	3,3	100,0	100,0
Missing	Sy stem	59	96,7		
Total		61	100,0		

Número de projectos

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	1	1,6	100,0	100,0
Missing	Sy stem	60	98,4		
Total		61	100,0		

Outras: N° de funcionários

Outras:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Não	1	1,6	100,0	100,0
Missing	Sy stem	60	98,4		
Total		61	100,0		

Outras: N° Professores por Departamento

Outras:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Não	1	1,6	100,0	100,0
Missing	Sy stem	60	98,4		
Total		61	100,0		

Modelo A1 – custos de actividades ou serviços internos de apoio

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	1	1,6	33,3	33,3
	Não	2	3,3	66,7	100,0
	Total	3	4,9	100,0	
Missing	Sy stem	58	95,1		
Total		61	100,0		

Modelo A2 – custos da actividade ensino

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	1	1,6	33,3	33,3
	Não	2	3,3	66,7	100,0
	Total	3	4,9	100,0	
Missing	Sy stem	58	95,1		
Total		61	100,0		

Modelo A3 – custos da actividade investigação

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	1	1,6	33,3	33,3
	Não	2	3,3	66,7	100,0
	Total	3	4,9	100,0	
Missing	Sy stem	58	95,1		
Total		61	100,0		

Modelo A4 – custos da actividade de apoio a utentes

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Não	2	3,3	100,0	100,0
Missing	Sy stem	59	96,7		
Total		61	100,0		

Modelo A5 – custos da actividade prestação de serviços

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	1	1,6	33,3	33,3
	Não	2	3,3	66,7	100,0
	Total	3	4,9	100,0	
Missing	Sy stem	58	95,1		
Total		61	100,0		

Modelo A6 – custo de outras actividades

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Não	2	3,3	100,0	100,0
Missing	Sy stem	59	96,7		
Total		61	100,0		

Modelo A7 – custos de produção para a própria entidade

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Não	2	3,3	100,0	100,0
Missing	Sy stem	59	96,7		
Total		61	100,0		

Modelo A8 – “Mapa de demonstração de custos por funções”

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Não	2	3,3	100,0	100,0
Missing	Sy stem	59	96,7		
Total		61	100,0		

Cumprimento da legalidade

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	2	3,3	16,7	16,7
	3	2	3,3	16,7	33,3
	4	3	4,9	25,0	58,3
	Muito	5	8,2	41,7	100,0
	Total	12	19,7	100,0	
Missing	Não Aplicáv el	1	1,6		
	Sy stem	48	78,7		
	Total	49	80,3		
Total		61	100,0		

Instrumento essencial para a tomada de decisão

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada	1	1,6	8,3	8,3
	2	1	1,6	8,3	16,7
	3	3	4,9	25,0	41,7
	4	4	6,6	33,3	75,0
	Muito	3	4,9	25,0	100,0
	Total	12	19,7	100,0	
Missing	Não Aplicável	1	1,6		
	System	48	78,7		
	Total	49	80,3		
Total		61	100,0		

Medir a eficácia, eficiência e economia

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada	1	1,6	8,3	8,3
	2	3	4,9	25,0	33,3
	3	1	1,6	8,3	41,7
	4	4	6,6	33,3	75,0
	Muito	3	4,9	25,0	100,0
	Total	12	19,7	100,0	
Missing	Não Aplicável	1	1,6		
	System	48	78,7		
	Total	49	80,3		
Total		61	100,0		

Calcula indicadores com a informação retirada do Sistema Contabilístico implementado no seu Estabelecimento de Ensino?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Sim	37	60,7	64,9	64,9
	Não	20	32,8	35,1	100,0
	Total	57	93,4	100,0	
Missing	System	4	6,6		
Total		61	100,0		

Se sim, com que periodicidade:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Mensal	17	27,9	45,9	45,9
	Trimestral	10	16,4	27,0	73,0
	Semestral	1	1,6	2,7	75,7
	Anual	9	14,8	24,3	100,0
	Total	37	60,7	100,0	
Missing	Sy stem	24	39,3		
Total		61	100,0		

É feita comparação dos valores obtidos nos indicadores?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	32	52,5	84,2	84,2
	Não	6	9,8	15,8	100,0
	Total	38	62,3	100,0	
Missing	Sy stem	23	37,7		
Total		61	100,0		

Se sim, essa comparação é feita com o:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Mês anterior	6	9,8	20,0	20,0
	Período homólogo	24	39,3	80,0	100,0
	Total	30	49,2	100,0	
Missing	Sy stem	31	50,8		
Total		61	100,0		

Outros:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid		59	96,7	96,7	96,7
	Anual	1	1,6	1,6	98,4
	Periodos definidos como chave devido à sua importancia	1	1,6	1,6	100,0
	Total	61	100,0	100,0	

Existe Tableau de Bord na sua Organização?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	1	1,6	1,8	1,8
	Não	55	90,2	98,2	100,0
	Total	56	91,8	100,0	
Missing	Sy stem	5	8,2		
Total		61	100,0		

Se sim é:

		Frequency	Percent
Missing	Sy stem	61	100,0

Por outras actividades definidas:

		Frequency	Percent
Missing	Sy stem	61	100,0

Fundo de Maneio

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	31	50,8	57,4	57,4
	Não	23	37,7	42,6	100,0
	Total	54	88,5	100,0	
Missing	Sy stem	7	11,5		
Total		61	100,0		

Necessidades de Fundo de Maneio

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	24	39,3	42,9	42,9
	Não	32	52,5	57,1	100,0
	Total	56	91,8	100,0	
Missing	Sy stem	5	8,2		
Total		61	100,0		

Prazo médio de pagamentos e recebimentos

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	14	23,0	25,9	25,9
	Não	40	65,6	74,1	100,0
	Total	54	88,5	100,0	
Missing	Sy stem	7	11,5		
Total		61	100,0		

Níveis de Resultados (operacionais, correntes, financeiro, extraordinários)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	29	47,5	56,9	56,9
	Não	22	36,1	43,1	100,0
	Total	51	83,6	100,0	
Missing	Sy stem	10	16,4		
Total		61	100,0		

Autofinanciamento

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	30	49,2	55,6	55,6
	Não	24	39,3	44,4	100,0
	Total	54	88,5	100,0	
Missing	Sy stem	7	11,5		
Total		61	100,0		

Grau de execução do orçamento

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	54	88,5	94,7	94,7
	Não	3	4,9	5,3	100,0
	Total	57	93,4	100,0	
Missing	Sy stem	4	6,6		
Total		61	100,0		

Custos com pessoal

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	53	86,9	96,4	96,4
	Não	2	3,3	3,6	100,0
	Total	55	90,2	100,0	
Missing	Sy stem	6	9,8		
Total		61	100,0		

Nº de reclamações

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	11	18,0	20,8	20,8
	Não	42	68,9	79,2	100,0
	Total	53	86,9	100,0	
Missing	Sy stem	8	13,1		
Total		61	100,0		

Comparação dos custos fixos com os custos variáveis

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	14	23,0	27,5	27,5
	Não	37	60,7	72,5	100,0
	Total	51	83,6	100,0	
Missing	Sy stem	10	16,4		
Total		61	100,0		

Nº alunos / Nº docentes

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	40	65,6	78,4	78,4
	Não	11	18,0	21,6	100,0
	Total	51	83,6	100,0	
Missing	Sy stem	10	16,4		
Total		61	100,0		

Custos de Funcionamento / nº Alunos

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	29	47,5	55,8	55,8
	Não	23	37,7	44,2	100,0
	Total	52	85,2	100,0	
Missing	Sy stem	9	14,8		
Total		61	100,0		

Custo por Departamento

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	19	31,1	35,8	35,8
	Não	34	55,7	64,2	100,0
	Total	53	86,9	100,0	
Missing	Sy stem	8	13,1		
Total		61	100,0		

Custo por Actividade

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	19	31,1	35,8	35,8
	Não	34	55,7	64,2	100,0
	Total	53	86,9	100,0	
Missing	Sy stem	8	13,1		
Total		61	100,0		

Custo por Curso

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	19	31,1	36,5	36,5
	Não	33	54,1	63,5	100,0
	Total	52	85,2	100,0	
Missing	Sy stem	9	14,8		
Total		61	100,0		

Custo por Aluno

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	25	41,0	48,1	48,1
	Não	27	44,3	51,9	100,0
	Total	52	85,2	100,0	
Missing	Sy stem	9	14,8		
Total		61	100,0		

Nº Docentes em formação

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	31	50,8	58,5	58,5
	Não	22	36,1	41,5	100,0
	Total	53	86,9	100,0	
Missing	Sy stem	8	13,1		
Total		61	100,0		

Taxas de participação em projectos de investigação

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	14	23,0	28,0	28,0
	Não	36	59,0	72,0	100,0
	Total	50	82,0	100,0	
Missing	Sy stem	11	18,0		
Total		61	100,0		

Resultados por Serviços Prestados

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	19	31,1	35,8	35,8
	Não	34	55,7	64,2	100,0
	Total	53	86,9	100,0	
Missing	Sy stem	8	13,1		
Total		61	100,0		

Nº Comunicações e Publicações

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	20	32,8	41,7	41,7
	Não	28	45,9	58,3	100,0
	Total	48	78,7	100,0	
Missing	Sy stem	13	21,3		
Total		61	100,0		

Qualificações académicas do colaboradores

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	30	49,2	60,0	60,0
	Não	20	32,8	40,0	100,0
	Total	50	82,0	100,0	
Missing	Sy stem	11	18,0		
Total		61	100,0		

Duração média dos cursos

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	25	41,0	51,0	51,0
	Não	24	39,3	49,0	100,0
	Total	49	80,3	100,0	
Missing	Sy stem	12	19,7		
Total		61	100,0		

Taxas de abandono

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	31	50,8	62,0	62,0
	Não	19	31,1	38,0	100,0
	Total	50	82,0	100,0	
Missing	Sy stem	11	18,0		
Total		61	100,0		

Taxas de graduação

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	32	52,5	64,0	64,0
	Não	18	29,5	36,0	100,0
	Total	50	82,0	100,0	
Missing	Sy stem	11	18,0		
Total		61	100,0		

Nº Diplomados empregados

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	22	36,1	44,9	44,9
	Não	27	44,3	55,1	100,0
	Total	49	80,3	100,0	
Missing	Sy stem	12	19,7		
Total		61	100,0		

Transferências do OE/total das receitas

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	43	70,5	79,6	79,6
	Não	11	18,0	20,4	100,0
	Total	54	88,5	100,0	
Missing	Sy stem	7	11,5		
Total		61	100,0		

Custos Fixos/Transferências do OE

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	27	44,3	52,9	52,9
	Não	24	39,3	47,1	100,0
	Total	51	83,6	100,0	
Missing	Sy stem	10	16,4		
Total		61	100,0		

Nº Trabalhos de grupo por curso

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	4	6,6	8,5	8,5
	Não	43	70,5	91,5	100,0
	Total	47	77,0	100,0	
Missing	Sy stem	14	23,0		
Total		61	100,0		

Momentos de avaliação por ano lectivo

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Sim	10	16,4	21,7	21,7
	Não	36	59,0	78,3	100,0
	Total	46	75,4	100,0	
Missing	Sy stem	15	24,6		
Total		61	100,0		

P5_4C29

		Frequency	Percent
Missing	System	61	100,0

P5_4C30

		Frequency	Percent
Missing	System	61	100,0

P5_4C31

		Frequency	Percent
Missing	System	61	100,0

P5_4C32

		Frequency	Percent
Missing	System	61	100,0

P5_4C33

		Frequency	Percent
Missing	System	61	100,0

P5_4C34

		Frequency	Percent
Missing	System	61	100,0

P5_4C35

		Frequency	Percent
Missing	System	61	100,0

P5_4C36

		Frequency	Percent
Missing	System	61	100,0

P5_4C37

		Frequency	Percent
Missing	System	61	100,0

Fundo de Maneio

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Nada	6	9,8	15,8	15,8
	2	5	8,2	13,2	28,9
	3	16	26,2	42,1	71,1
	4	4	6,6	10,5	81,6
	Muito	7	11,5	18,4	100,0
	Total	38	62,3	100,0	
Missing	Sy stem	23	37,7		
Total		61	100,0		

Necessidades de Fundo de Maneio

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Nada	6	9,8	18,8	18,8
	2	5	8,2	15,6	34,4
	3	12	19,7	37,5	71,9
	4	6	9,8	18,8	90,6
	Muito	3	4,9	9,4	100,0
	Total	32	52,5	100,0	
Missing	Sy stem	29	47,5		
Total		61	100,0		

Prazo médio de pagamentos e recebimentos

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Nada	2	3,3	8,7	8,7
	2	2	3,3	8,7	17,4
	3	9	14,8	39,1	56,5
	4	7	11,5	30,4	87,0
	Muito	3	4,9	13,0	100,0
	Total	23	37,7	100,0	
Missing	Sy stem	38	62,3		
Total		61	100,0		

Níveis de Resultados (operacionais, correntes, financeiro, extraordinários)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Nada	2	3,3	5,6	5,6
	2	9	14,8	25,0	30,6
	3	14	23,0	38,9	69,4
	4	8	13,1	22,2	91,7
	Muito	3	4,9	8,3	100,0
	Total	36	59,0	100,0	
Missing	Sy stem	25	41,0		
Total		61	100,0		

Autofinanciamento

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	2	5	8,2	13,5	13,5
	3	7	11,5	18,9	32,4
	4	13	21,3	35,1	67,6
	Muito	12	19,7	32,4	100,0
	Total	37	60,7	100,0	
Missing	Sy stem	24	39,3		
Total		61	100,0		

Grau de execução do orçamento

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	3	5	8,2	9,3	9,3
	4	14	23,0	25,9	35,2
	Muito	35	57,4	64,8	100,0
	Total	54	88,5	100,0	
Missing	Sy stem	7	11,5		
Total		61	100,0		

Custos com pessoal

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	3	5	8,2	9,6	9,6
	4	18	29,5	34,6	44,2
	Muito	29	47,5	55,8	100,0
	Total	52	85,2	100,0	
Missing	Sy stem	9	14,8		
Total		61	100,0		

Nº de reclamações

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Nada	5	8,2	21,7	21,7
	2	2	3,3	8,7	30,4
	3	8	13,1	34,8	65,2
	4	4	6,6	17,4	82,6
	Muito	4	6,6	17,4	100,0
	Total	23	37,7	100,0	
Missing	Sy stem	38	62,3		
Total		61	100,0		

Comparação dos custos fixos com os custos variáveis

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Nada	3	4,9	13,6	13,6
	2	2	3,3	9,1	22,7
	3	7	11,5	31,8	54,5
	4	8	13,1	36,4	90,9
	Muito	2	3,3	9,1	100,0
	Total	22	36,1	100,0	
Missing	Sy stem	39	63,9		
Total		61	100,0		

Nº alunos / Nº docentes

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	3	8	13,1	19,0	19,0
	4	20	32,8	47,6	66,7
	Muito	14	23,0	33,3	100,0
	Total	42	68,9	100,0	
Missing	Sy stem	19	31,1		
Total		61	100,0		

Custos de Funcionamento / nº Alunos

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	3	11	18,0	35,5	35,5
	4	15	24,6	48,4	83,9
	Muito	5	8,2	16,1	100,0
	Total	31	50,8	100,0	
Missing	Sy stem	30	49,2		
Total		61	100,0		

Custo por Departamento

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Nada	2	3,3	7,4	7,4
	2	3	4,9	11,1	18,5
	3	13	21,3	48,1	66,7
	4	7	11,5	25,9	92,6
	Muito	2	3,3	7,4	100,0
	Total	27	44,3	100,0	
Missing	Sy stem	34	55,7		
Total		61	100,0		

Custo por Actividade

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Nada	1	1,6	3,7	3,7
	2	3	4,9	11,1	14,8
	3	15	24,6	55,6	70,4
	4	5	8,2	18,5	88,9
	Muito	3	4,9	11,1	100,0
	Total	27	44,3	100,0	
Missing	Sy stem	34	55,7		
Total		61	100,0		

Custo por Curso

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Nada	1	1,6	3,8	3,8
	2	2	3,3	7,7	11,5
	3	15	24,6	57,7	69,2
	4	5	8,2	19,2	88,5
	Muito	3	4,9	11,5	100,0
	Total	26	42,6	100,0	
Missing	Sy stem	35	57,4		
Total		61	100,0		

Custo por Aluno

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Nada	2	3,3	6,5	6,5
	2	1	1,6	3,2	9,7
	3	15	24,6	48,4	58,1
	4	8	13,1	25,8	83,9
	Muito	5	8,2	16,1	100,0
	Total	31	50,8	100,0	
Missing	Sy stem	30	49,2		
Total		61	100,0		

Nº Docentes em formação

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	2	1	1,6	2,9	2,9
	3	16	26,2	45,7	48,6
	4	12	19,7	34,3	82,9
	Muito	6	9,8	17,1	100,0
	Total	35	57,4	100,0	
Missing	Sy stem	26	42,6		
Total		61	100,0		

Taxas de participação em projectos de investigação

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Nada	3	4,9	12,5	12,5
	2	1	1,6	4,2	16,7
	3	10	16,4	41,7	58,3
	4	7	11,5	29,2	87,5
	Muito	3	4,9	12,5	100,0
	Total	24	39,3	100,0	
Missing	Sy stem	37	60,7		
Total		61	100,0		

Resultados por Serviços Prestados

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Nada	3	4,9	10,7	10,7
	2	4	6,6	14,3	25,0
	3	7	11,5	25,0	50,0
	4	13	21,3	46,4	96,4
	Muito	1	1,6	3,6	100,0
	Total	28	45,9	100,0	
Missing	Sy stem	33	54,1		
Total		61	100,0		

Nº Comunicações e Publicações

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Nada	2	3,3	8,3	8,3
	2	3	4,9	12,5	20,8
	3	9	14,8	37,5	58,3
	4	6	9,8	25,0	83,3
	Muito	4	6,6	16,7	100,0
	Total	24	39,3	100,0	
Missing	Sy stem	37	60,7		
Total		61	100,0		

Qualificações académicas do colaboradores

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Nada	2	3,3	5,7	5,7
	2	3	4,9	8,6	14,3
	3	8	13,1	22,9	37,1
	4	13	21,3	37,1	74,3
	Muito	9	14,8	25,7	100,0
	Total	35	57,4	100,0	
Missing	Sy stem	26	42,6		
Total		61	100,0		

Duração média dos cursos

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Nada	1	1,6	3,4	3,4
	2	3	4,9	10,3	13,8
	3	8	13,1	27,6	41,4
	4	12	19,7	41,4	82,8
	Muito	5	8,2	17,2	100,0
	Total	29	47,5	100,0	
Missing	Sy stem	32	52,5		
Total		61	100,0		

Taxas de abandono

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Nada	1	1,6	2,9	2,9
	2	2	3,3	5,7	8,6
	3	6	9,8	17,1	25,7
	4	14	23,0	40,0	65,7
	Muito	12	19,7	34,3	100,0
	Total	35	57,4	100,0	
Missing	Sy stem	26	42,6		
Total		61	100,0		

Taxas de graduação

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Nada	2	3,3	5,4	5,4
	2	1	1,6	2,7	8,1
	3	7	11,5	18,9	27,0
	4	14	23,0	37,8	64,9
	Muito	13	21,3	35,1	100,0
	Total	37	60,7	100,0	
Missing	Sy stem	24	39,3		
Total		61	100,0		

Nº Diplomados empregados

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Nada	2	3,3	6,9	6,9
	3	5	8,2	17,2	24,1
	4	14	23,0	48,3	72,4
	Muito	8	13,1	27,6	100,0
	Total	29	47,5	100,0	
Missing	Sy stem	32	52,5		
Total		61	100,0		

Transferências do OE/total das receitas

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	2	1	1,6	2,2	2,2
	3	8	13,1	17,8	20,0
	4	17	27,9	37,8	57,8
	Muito	19	31,1	42,2	100,0
	Total	45	73,8	100,0	
Missing	Sy stem	16	26,2		
Total		61	100,0		

Custos Fixos/Transferências do OE

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Nada	3	4,9	8,3	8,3
	2	2	3,3	5,6	13,9
	3	3	4,9	8,3	22,2
	4	14	23,0	38,9	61,1
	Muito	14	23,0	38,9	100,0
	Total	36	59,0	100,0	
Missing	Sy stem	25	41,0		
Total		61	100,0		

Nº Trabalhos de grupo por curso

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Nada	7	11,5	43,8	43,8
	2	2	3,3	12,5	56,3
	3	5	8,2	31,3	87,5
	4	1	1,6	6,3	93,8
	Muito	1	1,6	6,3	100,0
	Total	16	26,2	100,0	
Missing	Sy stem	45	73,8		
Total		61	100,0		

Momentos de avaliação por ano lectivo

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	Nada	5	8,2	26,3	26,3
	2	1	1,6	5,3	31,6
	3	8	13,1	42,1	73,7
	4	5	8,2	26,3	100,0
	Total	19	31,1	100,0	
Missing	Sy stem	42	68,9		
Total		61	100,0		

P5_4I29

		Frequency	Percent
Missing	Sy stem	61	100,0

P5_4I30

		Frequency	Percent
Missing	Sy stem	61	100,0

P5_4I31

		Frequency	Percent
Missing	Sy stem	61	100,0

P5_4I32

		Frequency	Percent
Missing	Sy stem	61	100,0

P5_4I33

		Frequency	Percent
Missing	Sy stem	61	100,0

P5_4I34

		Frequency	Percent
Missing	Sy stem	61	100,0

P5_4I35

		Frequency	Percent
Missing	Sy stem	61	100,0

P5_4I36

		Frequency	Percent
Missing	Sy stem	61	100,0

P5_4I37

		Frequency	Percent
Missing	Sy stem	61	100,0

Nº de Total de Funcionários

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	1,00	4	6,6	7,3	7,3
	2,00	13	21,3	23,6	30,9
	3,00	12	19,7	21,8	52,7
	4,00	13	21,3	23,6	76,4
	5,00	2	3,3	3,6	80,0
	6,00	4	6,6	7,3	87,3
	7,00	2	3,3	3,6	90,9
	8,00	3	4,9	5,5	96,4
	19,00	1	1,6	1,8	98,2
	25,00	1	1,6	1,8	100,0
	Total	55	90,2	100,0	
Missing	Sy stem	6	9,8		
Total		61	100,0		

% de Funcionários com habilitações até ao 9º Ano

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	12,0%	1	1,6	8,3	8,3
	25,0%	2	3,3	16,7	25,0
	33,3%	4	6,6	33,3	58,3
	37,5%	1	1,6	8,3	66,7
	50,0%	3	4,9	25,0	91,7
	63,2%	1	1,6	8,3	100,0
	Total	12	19,7	100,0	
Missing	Sy stem	49	80,3		
Total		61	100,0		

% de Funcionários com o 11º Ano

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	4,0%	1	1,6	4,8	4,8
	12,5%	1	1,6	4,8	9,5
	14,3%	1	1,6	4,8	14,3
	16,7%	1	1,6	4,8	19,0
	25,0%	1	1,6	4,8	23,8
	33,3%	5	8,2	23,8	47,6
	42,9%	1	1,6	4,8	52,4
	50,0%	7	11,5	33,3	85,7
	66,7%	2	3,3	9,5	95,2
	100,0%	1	1,6	4,8	100,0
	Total	21	34,4	100,0	
Missing	Sy stem	40	65,6		
Total		61	100,0		

% de Funcionários com o 12º Ano

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	10,5%	1	1,6	2,8	2,8
	16,7%	1	1,6	2,8	5,6
	24,0%	1	1,6	2,8	8,3
	25,0%	8	13,1	22,2	30,6
	33,3%	8	13,1	22,2	52,8
	42,9%	1	1,6	2,8	55,6
	50,0%	9	14,8	25,0	80,6
	57,1%	1	1,6	2,8	83,3
	60,0%	1	1,6	2,8	86,1
	66,7%	3	4,9	8,3	94,4
	75,0%	1	1,6	2,8	97,2
	100,0%	1	1,6	2,8	100,0
	Total	36	59,0	100,0	
Missing	Sy stem	25	41,0		
Total		61	100,0		

% de Funcionários com Nível Superior

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	14,3%	1	1,6	2,1	2,1
	25,0%	6	9,8	12,5	14,6
	26,3%	1	1,6	2,1	16,7
	28,6%	1	1,6	2,1	18,8
	33,3%	9	14,8	18,8	37,5
	40,0%	1	1,6	2,1	39,6
	50,0%	8	13,1	16,7	56,3
	60,0%	1	1,6	2,1	58,3
	62,5%	2	3,3	4,2	62,5
	66,7%	4	6,6	8,3	70,8
	75,0%	5	8,2	10,4	81,3
	100,0%	9	14,8	18,8	100,0
	Total	48	78,7	100,0	
Missing	Sy stem	13	21,3		
Total		61	100,0		

Número e qualificação dos recursos humanos

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	1,00	3	4,9	5,4	5,4
	1,33	3	4,9	5,4	10,7
	1,67	3	4,9	5,4	16,1
	2,00	5	8,2	8,9	25,0
	2,33	7	11,5	12,5	37,5
	2,50	1	1,6	1,8	39,3
	2,67	11	18,0	19,6	58,9
	3,00	10	16,4	17,9	76,8
	3,33	5	8,2	8,9	85,7
	3,67	3	4,9	5,4	91,1
	4,00	2	3,3	3,6	94,6
	4,33	2	3,3	3,6	98,2
	5,00	1	1,6	1,8	100,0
	Total	56	91,8	100,0	
Missing	Sy stem	5	8,2		
Total		61	100,0		

Ausência ou inadequação do Sistema de Informação Interno

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	1,00	3	4,9	5,7	5,7
	1,50	3	4,9	5,7	11,3
	2,00	13	21,3	24,5	35,8
	2,50	4	6,6	7,5	43,4
	3,00	13	21,3	24,5	67,9
	3,50	4	6,6	7,5	75,5
	4,00	7	11,5	13,2	88,7
	4,50	3	4,9	5,7	94,3
	5,00	3	4,9	5,7	100,0
	Total	53	86,9	100,0	
Missing	Sy stem	8	13,1		
Total		61	100,0		

Inventariação e valorização dos bens

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	1,00	2	3,3	3,6	3,6
	2,00	9	14,8	16,4	20,0
	2,50	4	6,6	7,3	27,3
	3,00	7	11,5	12,7	40,0
	3,50	4	6,6	7,3	47,3
	4,00	12	19,7	21,8	69,1
	4,50	6	9,8	10,9	80,0
	5,00	11	18,0	20,0	100,0
	Total	55	90,2	100,0	
Missing	Sy stem	6	9,8		
Total		61	100,0		

Software inadequado

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	1,00	14	23,0	26,4	26,4
	2,00	10	16,4	18,9	45,3
	3,00	9	14,8	17,0	62,3
	4,00	11	18,0	20,8	83,0
	5,00	9	14,8	17,0	100,0
	Total	53	86,9	100,0	
Missing	Sy stem	8	13,1		
Total		61	100,0		

Restrições Financeiras

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	1,00	9	14,8	16,4	16,4
	2,00	18	29,5	32,7	49,1
	3,00	17	27,9	30,9	80,0
	4,00	7	11,5	12,7	92,7
	5,00	4	6,6	7,3	100,0
	Total	55	90,2	100,0	
Missing	Sy stem	6	9,8		
Total		61	100,0		

Outros documentos relevantes

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,25	1	1,6	1,7	1,7
	2,33	1	1,6	1,7	3,4
	2,50	1	1,6	1,7	5,1
	2,67	1	1,6	1,7	6,8
	3,00	6	9,8	10,2	16,9
	3,25	2	3,3	3,4	20,3
	3,33	1	1,6	1,7	22,0
	3,50	3	4,9	5,1	27,1
	3,67	3	4,9	5,1	32,2
	3,75	8	13,1	13,6	45,8
	4,00	7	11,5	11,9	57,6
	4,25	3	4,9	5,1	62,7
	4,33	4	6,6	6,8	69,5
	4,50	4	6,6	6,8	76,3
	4,67	3	4,9	5,1	81,4
	4,75	2	3,3	3,4	84,7
	5,00	9	14,8	15,3	100,0
	Total	59	96,7	100,0	
Missing	System	2	3,3		
Total		61	100,0		

Documentos de prestação de contas do regime geral

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,25	1	1,6	1,7	1,7
	2,43	2	3,3	3,4	5,1
	2,50	1	1,6	1,7	6,8
	2,75	1	1,6	1,7	8,5
	2,88	1	1,6	1,7	10,2
	3,00	4	6,6	6,8	16,9
	3,13	1	1,6	1,7	18,6
	3,14	1	1,6	1,7	20,3
	3,17	1	1,6	1,7	22,0
	3,25	2	3,3	3,4	25,4
	3,29	1	1,6	1,7	27,1
	3,38	2	3,3	3,4	30,5
	3,50	3	4,9	5,1	35,6
	3,57	1	1,6	1,7	37,3
	3,63	1	1,6	1,7	39,0
	3,67	1	1,6	1,7	40,7
	3,71	2	3,3	3,4	44,1
	3,75	5	8,2	8,5	52,5
	3,86	1	1,6	1,7	54,2
	3,88	1	1,6	1,7	55,9
	4,00	4	6,6	6,8	62,7
	4,13	1	1,6	1,7	64,4
	4,25	3	4,9	5,1	69,5
	4,38	1	1,6	1,7	71,2
	4,43	3	4,9	5,1	76,3
	4,57	1	1,6	1,7	78,0
	4,63	4	6,6	6,8	84,7
	4,71	1	1,6	1,7	86,4
	4,75	1	1,6	1,7	88,1
	4,88	1	1,6	1,7	89,8
	5,00	6	9,8	10,2	100,0
	Total	59	96,7	100,0	
Missing	System	2	3,3		
Total		61	100,0		

Documentos de prestação de contas dos grupos públicos

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	1,00	2	3,3	10,0	10,0
	1,50	1	1,6	5,0	15,0
	2,00	2	3,3	10,0	25,0
	3,00	7	11,5	35,0	60,0
	3,25	2	3,3	10,0	70,0
	4,00	4	6,6	20,0	90,0
	5,00	2	3,3	10,0	100,0
	Total	20	32,8	100,0	
Missing	Sy stem	41	67,2		
Total		61	100,0		

Obter informação para apoio à tomada de decisão

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	1,00	1	1,6	6,7	6,7
	1,40	1	1,6	6,7	13,3
	2,33	2	3,3	13,3	26,7
	2,67	2	3,3	13,3	40,0
	2,83	1	1,6	6,7	46,7
	3,00	1	1,6	6,7	53,3
	3,33	1	1,6	6,7	60,0
	3,50	1	1,6	6,7	66,7
	3,83	2	3,3	13,3	80,0
	4,40	1	1,6	6,7	86,7
	4,50	2	3,3	13,3	100,0
	Total	15	24,6	100,0	
Missing	Sy stem	46	75,4		
Total		61	100,0		

Tomada e justificação da decisão

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	1,00	1	1,6	7,1	7,1
	1,20	1	1,6	7,1	14,3
	2,40	2	3,3	14,3	28,6
	3,00	2	3,3	14,3	42,9
	3,20	2	3,3	14,3	57,1
	3,40	2	3,3	14,3	71,4
	3,60	1	1,6	7,1	78,6
	3,80	1	1,6	7,1	85,7
	4,00	1	1,6	7,1	92,9
	5,00	1	1,6	7,1	100,0
	Total	14	23,0	100,0	
Missing	Sy stem	47	77,0		
Total		61	100,0		

Nº Total de Indicadores Calculados

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	1,00	3	4,9	5,3	5,3
	2,00	1	1,6	1,8	7,0
	3,00	1	1,6	1,8	8,8
	4,00	1	1,6	1,8	10,5
	5,00	1	1,6	1,8	12,3
	6,00	1	1,6	1,8	14,0
	8,00	4	6,6	7,0	21,1
	9,00	3	4,9	5,3	26,3
	10,00	2	3,3	3,5	29,8
	11,00	2	3,3	3,5	33,3
	12,00	10	16,4	17,5	50,9
	13,00	5	8,2	8,8	59,6
	14,00	5	8,2	8,8	68,4
	15,00	2	3,3	3,5	71,9
	16,00	4	6,6	7,0	78,9
	17,00	1	1,6	1,8	80,7
	18,00	4	6,6	7,0	87,7
	19,00	1	1,6	1,8	89,5
	21,00	2	3,3	3,5	93,0
	22,00	2	3,3	3,5	96,5
	24,00	1	1,6	1,8	98,2
	28,00	1	1,6	1,8	100,0
	Total	57	93,4	100,0	
Missing	Sy stem	4	6,6		
Total		61	100,0		

Nº de Indicadores obtidos com Contabilidade Orçamental, Patrimonial e Analítica

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	1,00	3	4,9	5,3	5,3
	2,00	1	1,6	1,8	7,0
	3,00	4	6,6	7,0	14,0
	4,00	2	3,3	3,5	17,5
	5,00	6	9,8	10,5	28,1
	6,00	3	4,9	5,3	33,3
	7,00	4	6,6	7,0	40,4
	8,00	9	14,8	15,8	56,1
	9,00	7	11,5	12,3	68,4
	10,00	4	6,6	7,0	75,4
	11,00	4	6,6	7,0	82,5
	12,00	6	9,8	10,5	93,0
	13,00	2	3,3	3,5	96,5
	15,00	1	1,6	1,8	98,2
	16,00	1	1,6	1,8	100,0
	Total	57	93,4	100,0	
Missing	Sy stem	4	6,6		
Total		61	100,0		

Nº de Indicadores obtidos com Informação Não Contabilística

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	,00	9	14,8	15,8	15,8
	1,00	7	11,5	12,3	28,1
	2,00	1	1,6	1,8	29,8
	3,00	6	9,8	10,5	40,4
	4,00	6	9,8	10,5	50,9
	5,00	5	8,2	8,8	59,6
	6,00	3	4,9	5,3	64,9
	7,00	1	1,6	1,8	66,7
	8,00	8	13,1	14,0	80,7
	9,00	8	13,1	14,0	94,7
	10,00	1	1,6	1,8	96,5
	11,00	1	1,6	1,8	98,2
	12,00	1	1,6	1,8	100,0
	Total	57	93,4	100,0	
Missing	Sy stem	4	6,6		
Total		61	100,0		

% Total de Indicadores Calculados

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3,6%	3	4,9	5,3	5,3
	7,1%	1	1,6	1,8	7,0
	10,7%	1	1,6	1,8	8,8
	14,3%	1	1,6	1,8	10,5
	17,9%	1	1,6	1,8	12,3
	21,4%	1	1,6	1,8	14,0
	28,6%	4	6,6	7,0	21,1
	32,1%	3	4,9	5,3	26,3
	35,7%	2	3,3	3,5	29,8
	39,3%	2	3,3	3,5	33,3
	42,9%	10	16,4	17,5	50,9
	46,4%	5	8,2	8,8	59,6
	50,0%	5	8,2	8,8	68,4
	53,6%	2	3,3	3,5	71,9
	57,1%	4	6,6	7,0	78,9
	60,7%	1	1,6	1,8	80,7
	64,3%	4	6,6	7,0	87,7
	67,9%	1	1,6	1,8	89,5
	75,0%	2	3,3	3,5	93,0
	78,6%	2	3,3	3,5	96,5
	85,7%	1	1,6	1,8	98,2
	100,0%	1	1,6	1,8	100,0
	Total	57	93,4	100,0	
Missing	Sy stem	4	6,6		
Total		61	100,0		

% de Indicadores obtidos com Contabilidade Orçamental, Patrimonial e Analítica

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	6,3%	3	4,9	5,3	5,3
	12,5%	1	1,6	1,8	7,0
	18,8%	4	6,6	7,0	14,0
	25,0%	2	3,3	3,5	17,5
	31,3%	6	9,8	10,5	28,1
	37,5%	3	4,9	5,3	33,3
	43,8%	4	6,6	7,0	40,4
	50,0%	9	14,8	15,8	56,1
	56,3%	7	11,5	12,3	68,4
	62,5%	4	6,6	7,0	75,4
	68,8%	4	6,6	7,0	82,5
	75,0%	6	9,8	10,5	93,0
	81,3%	2	3,3	3,5	96,5
	93,8%	1	1,6	1,8	98,2
	100,0%	1	1,6	1,8	100,0
Total		57	93,4	100,0	
Missing	Sy stem	4	6,6		
Total		61	100,0		

% de Indicadores obtidos com Informação Não Contabilística

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	,0%	9	14,8	15,8	15,8
	8,3%	7	11,5	12,3	28,1
	16,7%	1	1,6	1,8	29,8
	25,0%	6	9,8	10,5	40,4
	33,3%	6	9,8	10,5	50,9
	41,7%	5	8,2	8,8	59,6
	50,0%	3	4,9	5,3	64,9
	58,3%	1	1,6	1,8	66,7
	66,7%	8	13,1	14,0	80,7
	75,0%	8	13,1	14,0	94,7
	83,3%	1	1,6	1,8	96,5
	91,7%	1	1,6	1,8	98,2
	100,0%	1	1,6	1,8	100,0
Total		57	93,4	100,0	
Missing	Sy stem	4	6,6		
Total		61	100,0		

**% Relativamente ao Total dos Indicadores obtidos com Contabilidade
Orçamental, Patrimonial e Analítica**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	25,0%	1	1,6	1,8	1,8
	30,8%	1	1,6	1,8	3,5
	33,3%	1	1,6	1,8	5,3
	35,7%	2	3,3	3,5	8,8
	38,5%	1	1,6	1,8	10,5
	46,7%	1	1,6	1,8	12,3
	50,0%	6	9,8	10,5	22,8
	52,9%	1	1,6	1,8	24,6
	53,8%	1	1,6	1,8	26,3
	54,5%	2	3,3	3,5	29,8
	55,6%	3	4,9	5,3	35,1
	57,1%	3	4,9	5,3	40,4
	57,9%	1	1,6	1,8	42,1
	58,3%	1	1,6	1,8	43,9
	60,0%	1	1,6	1,8	45,6
	61,5%	1	1,6	1,8	47,4
	62,5%	3	4,9	5,3	52,6
	66,7%	2	3,3	3,5	56,1
	68,8%	1	1,6	1,8	57,9
	71,4%	1	1,6	1,8	59,6
	72,2%	1	1,6	1,8	61,4
	75,0%	5	8,2	8,8	70,2
	80,0%	1	1,6	1,8	71,9
	81,8%	1	1,6	1,8	73,7
	88,9%	2	3,3	3,5	77,2
	90,0%	1	1,6	1,8	78,9
	91,7%	1	1,6	1,8	80,7
	92,3%	1	1,6	1,8	82,5
	92,9%	1	1,6	1,8	84,2
	100,0%	9	14,8	15,8	100,0
	Total	57	93,4	100,0	
Missing	Sy stem	4	6,6		
Total		61	100,0		

% Relativamente ao Total dos Indicadores obtidos com Informação Não Contabilística

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	,0%	9	14,8	15,8	15,8
	7,1%	1	1,6	1,8	17,5
	7,7%	1	1,6	1,8	19,3
	8,3%	1	1,6	1,8	21,1
	10,0%	1	1,6	1,8	22,8
	11,1%	2	3,3	3,5	26,3
	18,2%	1	1,6	1,8	28,1
	20,0%	1	1,6	1,8	29,8
	25,0%	5	8,2	8,8	38,6
	27,8%	1	1,6	1,8	40,4
	28,6%	1	1,6	1,8	42,1
	31,3%	1	1,6	1,8	43,9
	33,3%	2	3,3	3,5	47,4
	37,5%	3	4,9	5,3	52,6
	38,5%	1	1,6	1,8	54,4
	40,0%	1	1,6	1,8	56,1
	41,7%	1	1,6	1,8	57,9
	42,1%	1	1,6	1,8	59,6
	42,9%	3	4,9	5,3	64,9
	44,4%	3	4,9	5,3	70,2
	45,5%	2	3,3	3,5	73,7
	46,2%	1	1,6	1,8	75,4
	47,1%	1	1,6	1,8	77,2
	50,0%	6	9,8	10,5	87,7
	53,3%	1	1,6	1,8	89,5
	61,5%	1	1,6	1,8	91,2
	64,3%	2	3,3	3,5	94,7
	66,7%	1	1,6	1,8	96,5
	69,2%	1	1,6	1,8	98,2
	75,0%	1	1,6	1,8	100,0
	Total	57	93,4	100,0	
Missing	Sy stem	4	6,6		
Total		61	100,0		

Importância Média Total

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,61	1	1,6	1,9	1,9
	2,63	1	1,6	1,9	3,7
	2,64	1	1,6	1,9	5,6
	2,73	1	1,6	1,9	7,4
	2,83	1	1,6	1,9	9,3
	2,85	1	1,6	1,9	11,1
	2,86	1	1,6	1,9	13,0
	2,90	1	1,6	1,9	14,8
	3,00	2	3,3	3,7	18,5
	3,10	1	1,6	1,9	20,4
	3,25	4	6,6	7,4	27,8
	3,29	1	1,6	1,9	29,6
	3,42	1	1,6	1,9	31,5
	3,46	1	1,6	1,9	33,3
	3,50	1	1,6	1,9	35,2
	3,52	1	1,6	1,9	37,0
	3,56	1	1,6	1,9	38,9
	3,57	2	3,3	3,7	42,6
	3,69	1	1,6	1,9	44,4
	3,69	1	1,6	1,9	46,3
	3,73	1	1,6	1,9	48,1
	3,77	1	1,6	1,9	50,0
	3,79	1	1,6	1,9	51,9
	3,79	1	1,6	1,9	53,7
	3,82	1	1,6	1,9	55,6
	3,88	1	1,6	1,9	57,4
	3,92	1	1,6	1,9	59,3
	3,94	1	1,6	1,9	61,1
	4,00	5	8,2	9,3	70,4
	4,06	1	1,6	1,9	72,2
	4,17	1	1,6	1,9	74,1
	4,17	1	1,6	1,9	75,9
	4,25	2	3,3	3,7	79,6
	4,30	1	1,6	1,9	81,5
	4,33	2	3,3	3,7	85,2
	4,42	1	1,6	1,9	87,0
	4,50	1	1,6	1,9	88,9
	4,55	1	1,6	1,9	90,7
	4,80	1	1,6	1,9	92,6
	4,93	1	1,6	1,9	94,4
	5,00	3	4,9	5,6	100,0
	Total	54	88,5	100,0	
Missing	Sy stem	7	11,5		
Total		61	100,0		

**Importância Média dos Indicadores obtidos com Contabilidade Orçamental
Patrimonial e Analítica**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,43	1	1,6	1,9	1,9
	2,50	1	1,6	1,9	3,7
	2,64	1	1,6	1,9	5,6
	2,75	1	1,6	1,9	7,4
	2,83	1	1,6	1,9	9,3
	2,86	1	1,6	1,9	11,1
	2,88	1	1,6	1,9	13,0
	2,92	1	1,6	1,9	14,8
	3,00	3	4,9	5,6	20,4
	3,06	1	1,6	1,9	22,2
	3,11	1	1,6	1,9	24,1
	3,20	1	1,6	1,9	25,9
	3,22	1	1,6	1,9	27,8
	3,25	1	1,6	1,9	29,6
	3,33	1	1,6	1,9	31,5
	3,36	1	1,6	1,9	33,3
	3,38	1	1,6	1,9	35,2
	3,43	1	1,6	1,9	37,0
	3,53	1	1,6	1,9	38,9
	3,57	1	1,6	1,9	40,7
	3,60	2	3,3	3,7	44,4
	3,67	1	1,6	1,9	46,3
	3,69	1	1,6	1,9	48,1
	3,75	1	1,6	1,9	50,0
	3,78	1	1,6	1,9	51,9
	3,88	2	3,3	3,7	55,6
	3,93	1	1,6	1,9	57,4
	4,00	7	11,5	13,0	70,4
	4,06	1	1,6	1,9	72,2
	4,10	1	1,6	1,9	74,1
	4,13	1	1,6	1,9	75,9
	4,17	1	1,6	1,9	77,8
	4,20	1	1,6	1,9	79,6
	4,22	1	1,6	1,9	81,5
	4,33	1	1,6	1,9	83,3
	4,60	1	1,6	1,9	85,2
	4,63	2	3,3	3,7	88,9
	4,67	1	1,6	1,9	90,7
	4,78	1	1,6	1,9	92,6
	4,86	1	1,6	1,9	94,4
	5,00	3	4,9	5,6	100,0
	Total	54	88,5	100,0	
Missing	Sy stem	7	11,5		
Total		61	100,0		

Importância Média dos Indicadores obtidos com Informação Não Contabilística

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	1,75	2	3,3	4,1	4,1
	2,17	1	1,6	2,0	6,1
	2,50	1	1,6	2,0	8,2
	2,67	1	1,6	2,0	10,2
	2,83	1	1,6	2,0	12,2
	2,90	1	1,6	2,0	14,3
	3,00	5	8,2	10,2	24,5
	3,42	2	3,3	4,1	28,6
	3,45	1	1,6	2,0	30,6
	3,50	3	4,9	6,1	36,7
	3,60	2	3,3	4,1	40,8
	3,63	1	1,6	2,0	42,9
	3,71	1	1,6	2,0	44,9
	3,83	3	4,9	6,1	51,0
	3,89	1	1,6	2,0	53,1
	4,00	6	9,8	12,2	65,3
	4,11	1	1,6	2,0	67,3
	4,13	2	3,3	4,1	71,4
	4,20	1	1,6	2,0	73,5
	4,33	1	1,6	2,0	75,5
	4,40	1	1,6	2,0	77,6
	4,50	2	3,3	4,1	81,6
	4,63	1	1,6	2,0	83,7
	4,67	3	4,9	6,1	89,8
	4,70	1	1,6	2,0	91,8
	5,00	4	6,6	8,2	100,0
	Total	49	80,3	100,0	
Missing	Sy stem	12	19,7		
Total		61	100,0		

ANEXO 3 – Inquérito Numerado

INQUÉRITO - Numerado

1 CARACTERIZAÇÃO DO ESTABELECIMENTO DE ENSINO - Ano lectivo 2005/2006

1.1. Ensino Superior Público em Portugal:

Politécnico

☐

Universitário

☐

1.2. Ano de fundação :

1.3. Considerando os graus conferidos, qual o número de Cursos leccionados e o número de Alunos inscritos:

	Nº de Cursos Leccionados	Nº de Alunos inscritos				
		até 400	De 401 a 800	De 801 a 1200	De 1201 a 1600	De 1601 a 2000
Bacharelato						
Licenciatura						

	Nº de Cursos Leccionados	Nº de Alunos inscritos				
		até 30	De 31 a 60	De 61 a 90	De 91 a 120	De 121 a 150
Mestrado						
Doutoramento						

1.4. Número de Docentes :

1.5. Número de Funcionários:

1.6. Número de Departamentos:

2 CARACTERIZAÇÃO DO SERVIÇO DE CONTABILIDADE

2.1. O responsável pelo Serviço de Contabilidade tem formação superior na área da Contabilidade Pública?

Sim

☐

Não

☐

2.2. Habilitações escolares dos funcionários que trabalham no Serviço de Contabilidade:

	até 9º Ano	11º Ano	12º Ano	Nível Superior
Nº Funcionários no Serviço de Contabilidade				

2.3. Áreas de formação contínua dos funcionários que trabalham no Serviço de Contabilidade:

Contabilidade Orçamental

Contabilidade Patrimonial

Contabilidade Analítica

Fiscalidade

Outras

Não efectuam

2.4. Para implementar o POC-Educação foi necessário contratar novos profissionais para o Serviço de Contabilidade?

Sim

☐

Não

☐

Se sim, quantos ?

2.5. Relativamente à aplicação informática que apoiou a implementação do POC-Educação, no seu Estabelecimento de Ensino, ela:

- Já existia e não necessitou de alterações/adaptações

- É uma adaptação da aplicação que já existia

- É uma aplicação nova

- Outra:

2.6. Para a implementação do POC-Educação foi efectuada formação?

Sim ☐ Não ☐ (passe para a questão 2.8.)

Se sim, essa formação foi em:

Contabilidade ☐ Específica do Software ☐

2.7. Quem forneceu a formação:

- A empresa fornecedora do software ☐
- O seu Estabelecimento ☐
- Uma entidade externa (ex.: INA) ☐

2.8. Numa escala de importância, refira, assinalando com um X, considerando a escala apresentada, as dificuldades surgidas na implementação do POC-Educação na sua organização:

	1 Nada	2	3	4	5 Muito	não aplic.
1 - Qualificação insuficiente dos Recursos Humanos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2 - Insuficiência de Recursos Humanos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3 - Ausência de definição do sistema de informação interno	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4 - Inadequação do sistema de informação interno	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5 - Inventariação dos bens	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6 - Valorização dos bens	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7 - Software inadequado	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8 - Restrições financeiras	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9 - Interpretação do POC-Educação	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Outros: _____	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Outros: _____	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Outros: _____	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

3 A CONTABILIDADE E O POC - EDUCAÇÃO

3.1. Em que ano iniciou a implementação do POC-Educação no seu Estabelecimento de Ensino:

3.2. Para apoiar a tomada de decisão na gestão da sua organização, refira assinalando com um X, considerando a escala apresentada, a importância da informação obtida no(s):

	1 Nada	2	3	4	5 Muito	não aplic.
1 - Balancete da Contabilidade Orçamental	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2 - Balancete da Contabilidade Patrimonial	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3 - Balancetes da Contabilidade Analítica	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4 - Mapa de Execução Orçamental da Despesa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5 - Mapa de Execução Orçamental da Receita	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5 - Mapa de Fluxos de Caixa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7 - Orçamento	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8 - Balanço	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

(Continuação questão 3.2)

	1	2	3	4	5	não aplic.
9 - Demonstração dos Resultados						
10 - Mapa da Situação Financeira						
11 - Anexos às Demonstrações Financeiras						
12 - Relatório de Gestão						
13 - Relatórios de Gestão Consolidados						
14 - Balanço Consolidado						
15 - Demonstração dos Resultados por Natureza Consolidados						
16 - Anexos às Demonstrações Financeiras Consolidadas						

3.3. Relativamente aos Sistemas Contabilísticos previstos nos POC-Educação, no seu Estabelecimento de Ensino já estão implementados:

3.3.1. Contabilidade Orçamental Sim ☐ Não ☐ (passe para o ponto 3.3.2.)

Se sim: A gestão orçamental é efectuada com base na informação contabilística disponibilizada?

Sim ☐ Não ☐

3.3.2. Contabilidade Patrimonial Sim ☐ Não ☐ (passe para o ponto 3.3.3.)

Se sim: O apuramento de resultados, bem como a elaboração do balanço e da demonstração dos resultados é efectuado automaticamente pela aplicação informática?

Sim ☐ Não ☐

3.3.3. Contabilidade Analítica Sim ☐ Não ☐ (passe para o ponto 5.)

4 CONTABILIDADE ANALÍTICA - ANO LECTIVO 2005/2006

4.1. Utilizando a escala proposta, indique, de que forma o Sistema Contabilístico implementado no seu Estabelecimento de Ensino, contribui para o cumprimento dos objectivos da Contabilidade Analítica previstos no POC-Educação e que a seguir enunciamos:

	1	2	3	4	5	não aplic.
1 - "A obtenção e justificação do custo por actividades intermédias"; ex.: Centros Auxiliares, Serviços Administrativos e Financeiros, Órgãos de Gestão.						
2 - "Obtenção e justificação do custo por actividades finais"; ex.: custo por disciplina, aluno, projecto de investigação, prestação de serviços à comunidade, refeição.						
3 - "Obter informação do valor dos custos dos serviços públicos que têm como contraprestação um preço, uma taxa ou uma propina, de forma a fundamentar esse valor exigido".						
4 - Obter os custos dos serviços prestados de forma a obter a contribuição (em%) do valor exigido ao utilizador desse serviço; ex.: propinas/custo por aluno						
5 - "Calcular os custos, proveitos e resultados de actividades, produtos ou serviços suportados integralmente pelo comprador"; ex.: "Serviço especializado à comunidade externa da entidade".						
6 - "Apoiar a adopção de decisões sobre a entrega a unidades externas da produção de bens ou prestação de serviços"; ex.: entrega ou não do serviço de limpeza a uma empresa externa.						
7 - "Justificar a aplicação de receitas provenientes de actividades externas e destinadas a uma actividade específica"; ex.: financiamentos de estágios de alunos.						

(Continuação questão 4.1)

8 - "Valorizar os activos circulantes destinados à venda e os activos fixos produzidos pela entidade, para efeitos de registo na contabilidade patrimonial"; ex.: publicações para venda.

9 - "Analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos, obtendo-se informação se os objectivos previstos foram alcançados e quais os desvios entre os custos previsionais e os custos reais, bem como entre os proveitos previsionais e os proveitos reais" para o caso de actividades, produtos ou serviços suportados integralmente pelo comprador.

10 - "Proporcionar ao gestor do ente público informação adequada que permita elaborar indicadores de eficiência, eficácia e economia, a incluir no relatório de gestão".

11 - "Proporcionar informação adequada que permita a elaboração do mapa de demonstração de custos por funções ou actividades, bem como os outros quadros apresentados no ponto 8.4 "notas sobre a contabilidade analítica" do anexo às demonstrações financeiras".

1	2	3	4	5	não aplic.
Nada				Muito	

4.2. Calcula Custos por Actividade de acordo com o previsto no POC-Educação, nos Anexos às Demonstrações Financeiras nas notas sobre a Contabilidade Analítica?

Sim

☐

Não

☐

(passe para a questão 4.6.)

4.3. No apuramento do Custo por Actividades, reparte os Custos Indirectos por uma:

Base única

☐

Base múltipla

☐

4.4. Assinale a(s) base(s) utilizada(s) para repartir os Custos Indirectos:

Horas de actividade

☐

Número de alunos

☐

Número de cursos

☐

Número de projectos

☐

Outras:

Outras:

4.5.

Nos Anexos às Demonstrações Financeiras, nas notas sobre a Contabilidade Analítica, quais os mapas da Demonstração dos Resultados por Actividades ou Centros de Custo, previstos no POC-Educação, que vão ser preenchidos?

Modelo A1 – custos de actividades ou serviços internos de apoio

Modelo A2 – custos da actividade ensino

Modelo A3 – custos da actividade investigação

Modelo A4 – custos da actividade de apoio a utentes

Modelo A5 – custos da actividade prestação de serviços

Modelo A6 – custo de outras actividades

Modelo A7 – custos de produção para a própria entidade

Modelo A8 – "Mapa de demonstração de custos por funções"

Sim	Não	não aplic.

4.6. Como avalia o grau de adequação da informação extraída da Contabilidade Analítica, no seu Estabelecimento de Ensino, relativamente a :

Cumprimento da legalidade

Instrumento essencial para a tomada de decisão

Medir a eficácia, eficiência e economia

1	2	3	4	5	não aplic.
Nada				Muito	

5 INDICADORES

5.1. Calcula indicadores com a informação retirada do Sistema Contabilístico implementado no seu Estabelecimento de Ensino?

Sim ☐ Não ☐ (passe para a questão 5.3.)

Se sim, com que periodicidade:

Mensal ☐ Trimestral ☐ Semestral ☐ Anual ☐

5.2. É feita comparação dos valores obtidos nos indicadores?

Sim ☐ Não ☐ (passe para a questão 5.3.)

Se sim, essa comparação é feita com o:

Mês anterior ☐ Período homolog ☐ Padrão ☐

Outros: _____

5.3. Existe Tableau de Bord na sua Organização?

Sim ☐ Não ☐ (passe para a questão 5.4.)

Se sim é:

- Global ☐ • Por Actividade ☐
- Por Curso ☐ • Por Departamento ☐

Por outras actividades definidas: _____

5.4. Dos indicadores abaixo apresentados, refira os que calcula, bem como, a importância atribuída à informação deles obtida para apoiar a gestão e avaliar a eficiência, eficácia e economia, do seu Estabelecimento de Ensino.

	Calcula		Importância				
	sim	não	1 Nada	2	3	4	5 Muito
1 - Fundo de Maneio	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2 - Necessidades de Fundo de Maneio	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3 - Prazo médio de pagamentos e recebimentos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4 - Níveis de Resultados (operacionais, correntes, financeiro, extraordinários)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5 - Autofinanciamento	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6 - Grau de execução do orçamento	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7 - Custos com pessoal	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8 - N° de reclamações	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9 - Comparação dos custos fixos com os custos variáveis	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10 - N° alunos / N° docentes	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
11- Custos de Funcionamento / n° Alunos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12 - Custo por Departamento	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13 - Custo por Actividade	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14 - Custo por Curso	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15 - Custo por Aluno	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
16 - N° Docentes em formação	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
17 - Taxas de participação em projectos de investigação	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

(Continuação questão 5.4)

	Calcula		Importância				
	sim	não	1 Nada	2	3	4	5 Muito
18 - Resultados por Serviços Prestados							
19 - Nº Comunicações e Publicações							
20 - Qualificações académicas do colaboradores							
21 - Duração média dos cursos							
22 - Taxas de abandono							
23 - Taxas de graduação							
24 - Nº Diplomados empregados							
25 - Transferências do OE/total das receitas							
26 - Custos Fixos/Transferências do OE							
27 - Nº Trabalhos de grupo por curso							
28 - Momentos de avaliação por ano lectivo							

Obrigado !

ANEXO 4 – Plano de Contas na Classe 9

**ANEXOS 5 – Tabelas de frequências das organizações com
contabilidade analítica**

Tabela 8.1A5 - N° de Cursos Leccionados (Bacharelato)

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	<= 5	3	20,0	75,0
	6 - 10	1	6,7	25,0
	Total	4	26,7	100,0
<i>Missing</i>	n/r	11	73,3	
Total		15	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Tabela 8.2A5 - N° de Alunos Inscritos (Bacharelato)

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	Até 400	2	13,3	50,0
	De 401 a 800	1	6,7	25,0
	De 1201 a 1600	1	6,7	25,0
	Total	4	26,7	100,0
<i>Missing</i>	n/r	11	73,3	
Total		15	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Tabela 8.3A5 - Nº de Cursos Leccionados (Mestrado) nas instituições com Contabilidade Analítica

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	<= 5	4	26,7	50,0
	6 - 10	3	20,0	37,5
	11+	1	6,7	12,5
	Total	8	53,3	100,0
<i>Missing</i>	n/r	7	46,7	
Total		15	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Tabela 8. 4A5 - Nº de Alunos Inscritos (Mestrado) nas instituições com Contabilidade Analítica

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	Até 30	3	20,0	33,3
	De 31 a 60	1	6,7	11,1
	De 91 a 120	1	6,7	11,1
	De 121 a 150	1	6,7	11,1
	Mais de 150	3	20,0	33,3
	Total	9	60,0	100,0
<i>Missing</i>	n/r	6	40,0	
Total		15	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Tabela 8.5A5 - Nº de Cursos Leccionados (Doutoramento) nas instituições com Contabilidade Analítica

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	<= 5	5	33,3	83,3
	11+	1	6,7	16,7
	Total	6	40,0	100,0
Missing	n/r	9	60,0	
Total		15	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Tabela 8.6A5 - Nº de Alunos Inscritos (Doutoramento) nas instituições com Contabilidade Analítica

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	Até 30	2	13,3	28,6
	De 31 a 60	1	6,7	14,3
	De 61 a 90	3	20,0	42,9
	De 91 a 120	1	6,7	14,3
	Total	7	46,7	100,0
Missing	n/r	8	53,3	
Total		15	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Tabela 8.7A5 - Número de Docentes nas instituições com Contabilidade Analítica

	N	%
<= 25	1	6,7
26 – 50	1	6,7
51 – 75	2	13,3
76 – 100	3	20,0
101 – 125	4	26,7
125 – 150	2	13,3
151+	2	13,3
Total	15	100,0

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

Tabela 8.8A5 - Número de Funcionários nas instituições com Contabilidade Analítica

		N	%	% Casos Válidos
Casos Válidos	<= 20	4	26,7	28,6
	21 - 40	4	26,7	28,6
	41 - 60	4	26,7	28,6
	61+	2	13,3	14,3
	Total	14	93,3	100,0
Missing	n/r	1	6,7	
Total		15	100,0	

Fonte: Inquérito aos estabelecimentos de Ensino Superior Público em Portugal, Teixeira (2006).

ESTUDO DE CASO

**Escola Superior de Ciências Empresariais
do Instituto Politécnico de Setúbal**

Junho – 2009

PLANO DE CONTAS DA CLASSE 9

Adaptado de Cravo *et al.* (2001)

901X – Contas Reflectidas

901X3 – Existências

- 901X31 – Existências – Compras
- 901X32 – Existências – Mercadorias
- 901X34 – Outros

901X6 – Custos e Perdas

Externos

- 901X62 – Fornecimentos e Serviços
- 901X63 – Impostos
- 901X64 – Custos com Pessoal
 - 901X6411 – Órgãos de Gestão
 - 901X6412
 - 90146421 – Depart. Economia e Gestão
 - 90146422 – Depart. Cont. e Finanças
 - 90146423 – Depart. Comp. Org. e GRH
 - 90146424 – Depart. Mk e Logística
 - 90146425 – Depart. Sist. Informação
- 901X65 – Outros Custos Operacionais
- 901X66 – Amortizações do Exercício
- 901X67 – Provisões do Exercício
- 901X68 – Custos e Perdas Financeiras
- 901X69 – Custos e Perdas Extraordinárias

901X7 – Proveitos e Ganhos

- 901X71 – Vendas e Prestações de Serviços
- 901X72 – Impostos e Taxas
- 901X73 – Proveitos Suplementares
- 901X74 – Transferências e Subsídios Correntes Obtidos
- 901X75 – Trabalhos para a Própria Entidade
- 901X76 – Outros Proveitos e Ganhos Operacionais
- 901X77 –
- 901X78 – Proveitos e Ganhos Financeiros
- 901X79 – Proveitos e Ganhos Extraordinários

901X8 – Custos Previsionais Reflectidos

901X9 – Proveitos Previsionais Reflectidos

911X – Actividades Auxiliares

911X01 - Órgãos de Direcção

- 911X011 – Custos Directos
 - 911X01101 – Pessoal Docente
 - 911X011010 anos anteriores
 - 911X011011 ano n
 - 911X01102 – Pessoal não Docente
 - 911X011020 anos anteriores
 - 911X011021 ano n
 - 911X01103 – Funcionamento
 - 911X011030 anos anteriores
 - 911X011031 ano n
 - 911X01104 – Amortizações e Provisões
 - 911X011040 anos anteriores
 - 911X011041 ano n
 - 911X01105 – Outros Custos
 - 911X011050 anos anteriores
 - 911X011051 ano n

911X02 – Secretariado de Cursos

- 911X021 – Custos Directos
 - 911X02101 – Pessoal Docente
 - 911X021010 anos anteriores
 - 911X021011 ano n
 - 911X02102 – Pessoal não Docente
 - 911X021020 anos anteriores
 - 911X021021 ano n
 - 911X02103 – Funcionamento
 - 911X021030 anos anteriores
 - 911X021031 ano n
 - 911X02104 – Amortizações e Provisões
 - 911X021040 anos anteriores
 - 911X021041 ano n
 - 911X02105 – Outros Custos
 - 911X021050 anos anteriores
 - 911X021051 ano n

911X03 – Serviços Administrativos

- 911X031 – Custos Directos
 - 911X03101 – Pessoal Docente
 - 911X031010 anos anteriores
 - 911X031011 ano n
 - 911X03102 – Pessoal não Docente
 - 911X031020 anos anteriores
 - 911X031021 ano n
 - 911X03103 – Funcionamento
 - 911X031030 anos anteriores
 - 911X031031 ano n

911X03104 – Amortizações e Provisões
 911X031040 anos anteriores
 911X031041 ano n
 911X03105 – Outros Custos
 911X031050 anos anteriores
 911X031051 ano n

911X04 - Serviços Académicos

911X041 – Custos Directos
 911X04101 – Pessoal Docente
 911X041010 anos anteriores
 911X041011 ano n
 911X04102 – Pessoal não Docente
 911X041020 anos anteriores
 911X041021 ano n
 911X04103 – Funcionamento
 911X041030 anos anteriores
 911X041031 ano n
 911X04104 – Amortizações e Provisões
 911X041040 anos anteriores
 911X041041 ano n
 911X04105 – Outros Custos
 911X041050 anos anteriores
 911X041051 ano n

911X05 – CIAM

911X051 – Custos Directos
 911X05101 – Pessoal Docente
 911X051010 anos anteriores
 911X051011 ano n
 911X05102 – Pessoal não Docente
 911X051020 anos anteriores
 911X051021 ano n
 911X05103 – Funcionamento
 911X051030 anos anteriores
 911X051031 ano n
 911X05104 – Amortizações e Provisões
 911X051040 anos anteriores
 911X051041 ano n
 911X05105 – Outros Custos
 911X051050 anos anteriores
 911X051051 ano n

911X06 - Centro de Documentação

911X061 – Custos Directos
 911X06101 – Pessoal Docente
 911X061010 anos anteriores
 911X061011 ano n
 911X06102 – Pessoal não Docente
 911X061020 anos anteriores
 911X061021 ano n
 911X06103 – Funcionamento
 911X061030 anos anteriores
 911X061031 ano n
 911X06104 – Amortizações e Provisões
 911X061040 anos anteriores

911X061041 ano n
 911X06105 – Outros Custos
 911X061050 anos anteriores
 911X061051 ano n

911X07 - Manutenção

911X071 – Custos Directos
 911X07101 – Pessoal Docente
 911X071010 anos anteriores
 911X071011 ano n
 911X07102 – Pessoal não Docente
 911X071020 anos anteriores
 911X071021 ano n
 911X07103 – Funcionamento
 911X071030 anos anteriores
 911X071031 ano n
 911X07104 – Amortizações e Provisões
 911X071040 anos anteriores
 911X071041 ano n
 911X07105 – Outros Custos
 911X071050 anos anteriores
 911X071051 ano n

911X08 –

911X081 – Custos Directos
 911X08101 – Pessoal Docente
 911X081010 anos anteriores
 911X081011 ano n
 911X08102 – Pessoal não Docente
 911X081020 anos anteriores
 911X081021 ano n
 911X08103 – Funcionamento
 911X081030 anos anteriores
 911X081031 ano n
 911X08104 – Amortizações e Provisões
 911X081040 anos anteriores
 911X081041 ano n
 911X08105 – Outros Custos
 911X081050 anos anteriores
 911X081051 ano n

911X09 –

.....

921X – Custos das Actividades - Ensino

921X00 – Custos Comuns

921X000 – Custos Comuns

921X00001 – Pessoal Docente
 921X000010 anos anteriores
 921X000011 ano n
 921X00002 – Pessoal não Docente
 921X000020 anos anteriores
 921X000021 ano n
 921X00003 – Funcionamento
 921X000030 anos anteriores
 921X000031 ano n

921X00004 – Amortizações e Provisões
 921X000040 anos anteriores
 921X000041 ano n
 921X00005 – Outros Custos
 921X000050 anos anteriores
 921X000051 ano n
921X001 – Custos Directos
 921X00101 – Pessoal Docente
 921X001010 anos anteriores
 921X001011 ano n
 921X00102 – Pessoal não Docente
 921X001020 anos anteriores
 921X001021 ano n
 921X00103 – Funcionamento
 921X001030 anos anteriores
 921X001031 ano n
 921X00104 – Amortizações e Provisões
 921X001040 anos anteriores
 921X001041 ano n
 921X00105 – Outros Custos
 921X001050 anos anteriores
 921X001051 ano n
921X002 – Custos Indirectos
 921X00201 – Pessoal Docente
 921X002010 anos anteriores
 921X002011 ano n
 921X00202 – Pessoal não Docente
 921X002020 anos anteriores
 921X002021 ano n
 921X00203 – Funcionamento
 921X002030 anos anteriores
 921X002031 ano n
 921X00204 – Amortizações e Provisões
 921X002040 anos anteriores
 921X002041 ano n
 921X00205 – Outros Custos
 921X002050 anos anteriores
 921X002051 ano n

9212XX – Licenciatura em ...

9213XX – Licenciatura em ...

921411 – Licenciatura em CF (Curso Diurno)

9214110 – Custos Comuns
 921411001 – Pessoal Docente
 9214110010 anos anteriores
 9214110011 ano n
 921411002 – Pessoal não Docente
 9214110020 anos anteriores
 9214110021 ano n
 921411003 – Funcionamento
 9214110030 anos anteriores
 9214110031 ano n
 921411004 – Amortizações e Provisões
 9214110040 anos anteriores
 9214110041 ano n
 921411005 – Outros Custos

9214110050 anos anteriores
 9214110051 ano n
9214111 – Custos Directos
 921411101 – Pessoal Docente
 9214111010 anos anteriores
 9214111011 ano n
 921411102 – Pessoal não Docente
 9214111020 anos anteriores
 9214111021 ano n
 921411103 – Funcionamento
 9214111030 anos anteriores
 9214111031 ano n
 921411104 – Amortizações e Provisões
 9214111040 anos anteriores
 9214111041 ano n
 921411105 – Outros Custos
 9214111050 anos anteriores
 9214111051 ano n
9214112 – Custos Indirectos
 921411201 – Pessoal Docente
 9214112010 anos anteriores
 9214112011 ano n
 921411202 – Pessoal não Docente
 9214112020 anos anteriores
 9214112021 ano n
 921411203 – Funcionamento
 9214112030 anos anteriores
 9214112031 ano n
 921411204 – Amortizações e Provisões
 9214112040 anos anteriores
 9214112041 ano n
 921411205 – Outros Custos
 9214112050 anos anteriores
 9214112051 ano n

921412 – Licenciatura em GRH

9214120 – Custos Comuns
 921412001 – Pessoal Docente
 9214120010 anos anteriores
 9214120011 ano n
 921412002 – Pessoal não Docente
 9214120020 anos anteriores
 9214120021 ano n
 921412003 – Funcionamento
 9214120030 anos anteriores
 9214120031 ano n
 921412004 – Amortizações e Provisões
 9214120040 anos anteriores
 9214120041 ano n
 921412005 – Outros Custos
 9214120050 anos anteriores
 9214120051 ano n

9214121 – Custos Directos

- 921412101 – Pessoal Docente
 - 9214121010 anos anteriores
 - 9214121011 ano n
- 921412102 – Pessoal não Docente
 - 9214121020 anos anteriores
 - 9214121021 ano n
- 921412103 – Funcionamento
 - 9214121030 anos anteriores
 - 9214121031 ano n
- 921412104 – Amortizações e Provisões
 - 9214121040 anos anteriores
 - 9214121041 ano n
- 921412105 – Outros Custos
 - 9214121050 anos anteriores
 - 9214121051 ano n

9214122 – Custos Indirectos

- 921412201 – Pessoal Docente
 - 9214122010 anos anteriores
 - 9214122011 ano n
- 921412202 – Pessoal não Docente
 - 9214122020 anos anteriores
 - 9214122021 ano n
- 921412203 – Funcionamento
 - 9214122030 anos anteriores
 - 9214122031 ano n
- 921412204 – Amortizações e Provisões
 - 9214122040 anos anteriores
 - 9214122041 ano n
- 921412205 – Outros Custos
 - 9214122050 anos anteriores
 - 9214122051 ano n

921413 – Licenciatura em Marketing

9214130 – Custos Comuns

- 921413001 – Pessoal Docente
 - 9214130010 anos anteriores
 - 9214130011 ano n
- 921413002 – Pessoal não Docente
 - 9214130020 anos anteriores
 - 9214130021 ano n
- 921413003 – Funcionamento
 - 9214130030 anos anteriores
 - 9214130031 ano n
- 921413004 – Amortizações e Provisões
 - 9214130040 anos anteriores
 - 9214130041 ano n
- 921413005 – Outros Custos
 - 9214130050 anos anteriores
 - 9214130051 ano n

9214131 – Custos Directos

- 921413101 – Pessoal Docente
 - 9214131010 anos anteriores
 - 9214131011 ano n
- 921413102 – Pessoal não Docente
 - 9214131020 anos anteriores
 - 9214131021 ano n

921413103 – Funcionamento

- 9214131030 anos anteriores
 - 9214131031 ano n
- 921413104 – Amortizações e Provisões
- 9214131040 anos anteriores
 - 9214131041 ano n
- 921413105 – Outros Custos
- 9214131050 anos anteriores
 - 9214131051 ano n

9214132 – Custos Indirectos

- 921413201 – Pessoal Docente
 - 9214132010 anos anteriores
 - 9214132011 ano n
- 921413202 – Pessoal não Docente
 - 9214132020 anos anteriores
 - 9214132021 ano n
- 921413203 – Funcionamento
 - 9214132030 anos anteriores
 - 9214132031 ano n
- 921413204 – Amortizações e Provisões
 - 9214132040 anos anteriores
 - 9214132041 ano n
- 921413205 – Outros Custos
 - 9214132050 anos anteriores
 - 9214132051 ano n

921414 – Licenciatura GDL

9214140 – Custos Comuns

- 921414001 – Pessoal Docente
 - 9214140010 anos anteriores
 - 9214140011 ano n
- 921414002 – Pessoal não Docente
 - 9214140020 anos anteriores
 - 9214140021 ano n
- 921414003 – Funcionamento
 - 9214140030 anos anteriores
 - 9214140031 ano n
- 921414004 – Amortizações e Provisões
 - 9214140040 anos anteriores
 - 9214140041 ano n
- 921414005 – Outros Custos
 - 9214140050 anos anteriores
 - 9214140051 ano n

9214141 – Custos Directos

- 921414101 – Pessoal Docente
 - 9214141010 anos anteriores
 - 9214141011 ano n
- 921414102 – Pessoal não Docente
 - 9214141020 anos anteriores
 - 9214141021 ano n
- 921414103 – Funcionamento
 - 9214141030 anos anteriores
 - 9214141031 ano n

921414104 – Amortizações e Provisões
 9214141040 anos anteriores
 9214141041 ano n
 921414105 – Outros Custos
 9214141050 anos anteriores
 9214141051 ano n
9214142 – Custos Indirectos
 921414201 – Pessoal Docente
 9214142010 anos anteriores
 9214142011 ano n
 921414202 – Pessoal não Docente
 9214142020 anos anteriores
 9214142021 ano n
 921414203 – Funcionamento
 9214142030 anos anteriores
 9214142031 ano n
 921414204 – Amortizações e Provisões
 9214142040 anos anteriores
 9214142041 ano n
 921414205 – Outros Custos
 9214142050 anos anteriores
 9214142051 ano n

921415 – Licenciatura em GSI

9214150 – Custos Comuns
 921415001 – Pessoal Docente
 9214150010 anos anteriores
 9214150011 ano n
 921415002 – Pessoal não Docente
 9214150020 anos anteriores
 9214150021 ano n
 921415003 – Funcionamento
 9214150030 anos anteriores
 9214150031 ano n
 921415004 – Amortizações e Provisões
 9214150040 anos anteriores
 9214150041 ano n
 921415005 – Outros Custos
 9214150050 anos anteriores
 9214150051 ano n

9214151 – Custos Directos

921415101 – Pessoal Docente
 9214151010 anos anteriores
 9214151011 ano n
 921415102 – Pessoal não Docente
 9214151020 anos anteriores
 9214151021 ano n
 921415103 – Funcionamento
 9214151030 anos anteriores
 9214151031 ano n
 921415104 – Amortizações e Provisões
 9214151040 anos anteriores
 9214151041 ano n
 921415105 – Outros Custos
 9214151050 anos anteriores
 9214151051 ano n

9214152 – Custos Indirectos

921415201 – Pessoal Docente
 9214152010 anos anteriores
 9214152011 ano n
 921415202 – Pessoal não Docente
 9214152020 anos anteriores
 9214152021 ano n
 921415203 – Funcionamento
 9214152030 anos anteriores
 9214152031 ano n
 921415204 – Amortizações e Provisões
 9214152040 anos anteriores
 9214152041 ano n
 921415205 – Outros Custos
 9214152050 anos anteriores
 9214152051 ano n

921416 – Licenciatura CF (Curso Nocturno)

9214160 – Custos Comuns

921416001 – Pessoal Docente
 9214160010 anos anteriores
 9214160011 ano n
 921416002 – Pessoal não Docente
 9214160020 anos anteriores
 9214160021 ano n
 921416003 – Funcionamento
 9214160030 anos anteriores
 9214160031 ano n
 921416004 – Amortizações e Provisões
 9214160040 anos anteriores
 9214160041 ano n
 921416005 – Outros Custos
 9214160050 anos anteriores
 9214160051 ano n

9214161 – Custos Directos

921416101 – Pessoal Docente
 9214161010 anos anteriores
 9214161011 ano n
 921416102 – Pessoal não Docente
 9214161020 anos anteriores
 9214161021 ano n
 921416103 – Funcionamento
 9214161030 anos anteriores
 9214161031 ano n
 921416104 – Amortizações e Provisões
 9214161040 anos anteriores
 9214161041 ano n
 921416105 – Outros Custos
 9214161050 anos anteriores
 9214161051 ano n

9214162 – Custos Indirectos

921416201 – Pessoal Docente
 9214162010 anos anteriores
 9214162011 ano n
 921416202 – Pessoal não Docente
 9214162020 anos anteriores

9214162021 ano n
 921416203 – Funcionamento
 9214162030 anos anteriores
 9214162031 ano n
 921416204 – Amortizações e Provisões
 9214162040 anos anteriores
 9214162041 ano n
 921416205 – Outros Custos
 9214162050 anos anteriores
 9214162051 ano n

92151X – Licenciatura em ...

92161X – Licenciatura em ...

921X41 – Pós-graduação em ...

921X410 – Custos Comuns

921X41001 – Pessoal Docente
 921X410010 anos anteriores
 921X410011 ano n
 921X41002 – Pessoal não Docente
 921X410020 anos anteriores
 921X410021 ano n
 921X41003 – Funcionamento
 921X410030 anos anteriores
 921X410031 ano n
 921X41004 – Amortizações e Provisões
 921X410040 anos anteriores
 921X410041 ano n
 921X41005 – Outros Custos
 921X410050 anos anteriores
 921X410051 ano n

921X411 – Custos Directos

921X41101 – Pessoal Docente
 921X411010 anos anteriores
 921X411011 ano n
 921X41102 – Pessoal não Docente
 921X411020 anos anteriores
 921X411021 ano n
 921X41103 – Funcionamento
 921X411030 anos anteriores
 921X411031 ano n
 921X41104 – Amortizações e Provisões
 921X411040 anos anteriores
 921X411041 ano n
 921X41105 – Outros Custos
 921X411050 anos anteriores
 921X411051 ano n

921X412 – Custos Indirectos

921X41201 – Pessoal Docente
 921X412010 anos anteriores
 921X412011 ano n
 921X41202 – Pessoal não Docente
 921X412020 anos anteriores
 921X412021 ano n
 921X41203 – Funcionamento
 921X412030 anos anteriores
 921X412031 ano n

921X41204 – Amort. e Provisões
 921X412040 anos anteriores
 921X412041 ano n
 921X41205 – Outros Custos
 921X412050 anos anteriores
 921X412051 ano n

....

921441 – Pós-Graduação em SHT

9214410 – Custos Comuns

921441001 – Pessoal Docente
 9214410010 anos anteriores
 9214410011 ano n
 921441002 – Pessoal não Docente
 9214410020 anos anteriores
 9214410021 ano n
 921441003 – Funcionamento
 9214410030 anos anteriores
 9214410031 ano n
 921441004 – Amort. e Provisões
 9214410040 anos anteriores
 9214410041 ano n
 921441005 – Outros Custos
 9214410050 anos anteriores
 9214410051 ano n

9214411 – Custos Directos

921441101 – Pessoal Docente
 9214411010 anos anteriores
 9214411011 ano n
 921441102 – Pessoal não Docente
 9214411020 anos anteriores
 9214411021 ano n
 921441103 – Funcionamento
 9214411030 anos anteriores
 9214411031 ano n
 921441104 – Amort. e Provisões
 9214411040 anos anteriores
 9214411041 ano n
 921441105 – Outros Custos
 9214411050 anos anteriores
 9214411051 ano n

9214412 – Custos Indirectos

921441201 – Pessoal Docente
 9214412010 anos anteriores
 9214412011 ano n
 921441202 – Pessoal não Docente
 9214412020 anos anteriores
 9214412021 ano n
 921441203 – Funcionamento
 9214412030 anos anteriores
 9214412031 ano n
 921441204 – Amortizações e Provisões
 9214412040 anos anteriores
 9214412041 ano n
 921441205 – Outros Custos
 9214412050 anos anteriores
 9214412051 ano n

921442 – Pós-Graduação em Fiscalidade**9214420 – Custos Comuns**

- 921442001 – Pessoal Docente
 - 9214420010 anos anteriores
 - 9214420011 ano n
- 921442002 – Pessoal não Docente
 - 9214420020 anos anteriores
 - 9214420021 ano n
- 921442003 – Funcionamento
 - 9214420030 anos anteriores
 - 9214420031 ano n
- 921442004 – Amortizações e Provisões
 - 9214420040 anos anteriores
 - 9214420041 ano n
- 921442005 – Outros Custos
 - 9214420050 anos anteriores
 - 9214420051 ano n

9214421 – Custos Directos

- 921442101 – Pessoal Docente
 - 9214421010 anos anteriores
 - 9214421011 ano n
- 921442102 – Pessoal não Docente
 - 9214421020 anos anteriores
 - 9214421021 ano n
- 921442103 – Funcionamento
 - 9214421030 anos anteriores
 - 9214421031 ano n
- 921442104 – Amortizações e Provisões
 - 9214421040 anos anteriores
 - 9214421041 ano n
- 921442105 – Outros Custos
 - 9214421050 anos anteriores
 - 9214421051 ano n

9214422 – Custos Indirectos

- 921442201 – Pessoal Docente
 - 9214422010 anos anteriores
 - 9214422011 ano n
- 921442202 – Pessoal não Docente
 - 9214422020 anos anteriores
 - 9214422021 ano n
- 921442203 – Funcionamento
 - 9214422030 anos anteriores
 - 9214422031 ano n
- 921442204 – Amortizações e Provisões
 - 9214422040 anos anteriores
 - 9214422041 ano n
- 921442205 – Outros Custos
 - 9214422050 anos anteriores
 - 9214422051 ano n

921X4 – Pós-Graduação em**921X430 – Custos Comuns**

- 921X43001 – Pessoal Docente
 - 921X430010 anos anteriores
 - 921X430011 ano n
- 921X43002 – Pessoal não Docente
 - 921X430020 anos anteriores

921X430021 ano n

- 921X43003 – Funcionamento
 - 921X430030 anos anteriores
 - 921X430031 ano n
- 921X43004 – Amort. e Provisões
 - 921X430040 anos anteriores
 - 921X430041 ano n
- 921X43005 – Outros Custos
 - 921X430050 anos anteriores
 - 921X430051 ano n

921X431 – Custos Directos

- 921X43101 – Pessoal Docente
 - 921X431010 anos anteriores
 - 921X431011 ano n
- 921X43102 – Pessoal não Docente
 - 921X431020 anos anteriores
 - 921X431021 ano n
- 921X43103 – Funcionamento
 - 921X431030 anos anteriores
 - 921X431031 ano n
- 921X43104 – Amort. e Provisões
 - 921X431040 anos anteriores
 - 921X431041 ano n
- 921X43105 – Outros Custos
 - 921X431050 anos anteriores
 - 921X431051 ano n

921X432 – Custos Indirectos

- 921X43201 – Pessoal Docente
 - 921X432010 anos anteriores
 - 921X432011 ano n
- 921X43202 – Pessoal não Docente
 - 921X432020 anos anteriores
 - 921X432021 ano n
- 921X43203 – Funcionamento
 - 921X432030 anos anteriores
 - 921X432031 ano n
- 921X43204 – Amort. e Provisões
 - 921X432040 anos anteriores
 - 921X432041 ano n
- 921X43205 – Outros Custos
 - 921X432050 anos anteriores
 - 921X432051 ano n

921X71 – Mestrado em ...**921X710 – Custos Comuns**

- 921X71001 – Pessoal Docente
 - 921X710010 anos anteriores
 - 921X710011 ano n
- 921X71002 – Pessoal não Docente
 - 921X710020 anos anteriores
 - 921X710021 ano n
- 921X71003 – Funcionamento
 - 921X710030 anos anteriores
 - 921X710031 ano n
- 921X71004 – Amort. e Provisões
 - 921X710040 anos anteriores
 - 921X710041 ano n

921X71005 – Outros Custos
 921X710050 anos anteriores
 921X710051 ano n

921X711 – Custos Directos
 921X71101 – Pessoal Docente
 921X711010 anos anteriores
 921X711011 ano n
 921X71102 – Pessoal não Docente
 921X711020 anos anteriores
 921X711021 ano n
 921X71103 – Funcionamento
 921X711030 anos anteriores
 921X711031 ano n
 921X71104 – Amortizações e Provisões
 921X711040 anos anteriores
 921X711041 ano n
 921X71105 – Outros Custos
 921X711050 anos anteriores
 921X711051 ano n

921X712 – Custos Indirectos
 921X71201 – Pessoal Docente
 921X712010 anos anteriores
 921X712011 ano n
 921X71202 – Pessoal não Docente
 921X712020 anos anteriores
 921X712021 ano n
 921X71203 – Funcionamento
 921X712030 anos anteriores
 921X712031 ano n
 921X71204 – Amortizações e Provisões
 921X712040 anos anteriores
 921X712041 ano n
 921X71205 – Outros Custos
 921X712050 anos anteriores
 921X712051 ano n

....

931X – Custos das Actividades Investigação

931X00 – Custos Comuns

931X000 – Custos Comuns

931X00001 – Pessoal Docente
 931X000010 anos anteriores
 931X000011 ano n
 931X00002 – Pessoal não Docente
 931X000020 anos anteriores
 931X000021 ano n
 931X00003 – Funcionamento
 931X000030 anos anteriores
 931X000031 ano n
 931X00004 – Amortizações e Provisões
 931X000040 anos anteriores
 931X000041 ano n
 931X00005 – Outros Custos
 931X000050 anos anteriores
 931X000051 ano n

931X001 – Custos Directos

931X00101 – Pessoal Docente
 931X001010 anos anteriores

931X001011 ano n
 931X00102 – Pessoal não Docente
 931X001020 anos anteriores
 931X001021 ano n
 931X00103 – Funcionamento
 931X001030 anos anteriores
 931X001031 ano n
 931X00104 – Amort. e Provisões
 931X001040 anos anteriores
 931X001041 ano n
 931X00105 – Outros Custos
 931X001050 anos anteriores
 931X001051 ano n

931X002 – Custos Indirectos

931X00201 – Pessoal Docente
 931X002010 anos anteriores
 931X002011 ano n
 931X00202 – Pessoal não Docente
 931X002020 anos anteriores
 931X002021 ano n
 931X00203 – Funcionamento
 931X002030 anos anteriores
 931X002031 ano n
 931X00204 – Amort. e Provisões
 931X002040 anos anteriores
 931X002041 ano n
 931X00205 – Outros Custos
 931X002050 anos anteriores
 931X002051 ano n

931X11 – Actividade - Doutoramento

931X110 – Custos Comuns

931X11001 – Pessoal Docente
 931X110010 anos anteriores
 931X110011 ano n
 931X11002 – Pessoal não Docente
 931X110020 anos anteriores
 931X110021 ano n
 931X11003 – Funcionamento
 931X110030 anos anteriores
 931X110031 ano n
 931X11004 – Amort. e Provisões
 931X110040 anos anteriores
 931X110041 ano n
 931X11005 – Outros Custos
 931X110050 anos anteriores
 931X110051 ano n

931X111 – Custos Directos

931X11101 – Pessoal Docente
 931X111010 anos anteriores
 931X111011 ano n
 931X11102 – Pessoal não Docente
 931X111020 anos anteriores
 931X111021 ano n
 931X11103 – Funcionamento
 931X111030 anos anteriores
 931X111031 ano n

931X11104 – Amortizações e Provisões
931X111040 anos anteriores
931X111041 ano n
931X11105 – Outros Custos
931X111050 anos anteriores
931X111051 ano n
<u>931X112 – Custos Indirectos</u>
931X11201 – Pessoal Docente
931X112010 anos anteriores
931X112011 ano n
931X11202 – Pessoal não Docente
931X112020 anos anteriores
931X112021 ano n
931X11203 – Funcionamento
931X112030 anos anteriores
931X112031 ano n
931X11204 – Amortizações e Provisões
931X112040 anos anteriores
931X112041 ano n
931X11205 – Outros Custos
931X112050 anos anteriores
931X112051 ano n
931X12 – Publicações e Comunicações
<u>931X120 – Custos Comuns</u>
931X12001 – Pessoal Docente
931X120010 anos anteriores
931X120011 ano n
931X12002 – Pessoal não Docente
931X120020 anos anteriores
931X120021 ano n
931X12003 – Funcionamento
931X120030 anos anteriores
931X120031 ano n
931X12004 – Amortizações e Provisões
931X120040 anos anteriores
931X120041 ano n
931X12005 – Outros Custos
931X120050 anos anteriores
931X120051 ano n
<u>931X121 – Custos Directos</u>
931X12101 – Pessoal Docente
931X121010 anos anteriores
931X121011 ano n
931X12102 – Pessoal não Docente
931X121020 anos anteriores
931X121021 ano n
931X12103 – Funcionamento
931X121030 anos anteriores
931X121031 ano n
931X12104 – Amortizações e Provisões
931X121040 anos anteriores
931X121041 ano n
931X12105 – Outros Custos
931X121050 anos anteriores
931X121051 ano n

<u>931X122 – Custos Indirectos</u>
931X12201 – Pessoal Docente
931X122010 anos anteriores
931X122011 ano n
931X12202 – Pessoal não Docente
931X122020 anos anteriores
931X122021 ano n
931X12203 – Funcionamento
931X122030 anos anteriores
931X122031 ano n
931X12204 – Amort. e Provisões
931X122040 anos anteriores
931X122041 ano n
931X12205 – Outros Custos
931X122050 anos anteriores
931X122051 ano n

931X13 – Projectos de Investigação

<u>931X130 – Custos Comuns</u>
931X13001 – Pessoal Docente
931X130010 anos anteriores
931X130011 ano n
931X13002 – Pessoal não Docente
931X130020 anos anteriores
931X130021 ano n
931X13003 – Funcionamento
931X130030 anos anteriores
931X130031 ano n
931X13004 – Amort. e Provisões
931X130040 anos anteriores
931X130041 ano n
931X13005 – Outros Custos
931X130050 anos anteriores
931X130051 ano n

<u>931X131 – Custos Directos</u>
931X13101 – Pessoal Docente
931X131010 anos anteriores
931X131011 ano n
931X13102 – Pessoal não Docente
931X131020 anos anteriores
931X131021 ano n
931X13103 – Funcionamento
931X131030 anos anteriores
931X131031 ano n
931X13104 – Amort. e Provisões
931X131040 anos anteriores
931X131041 ano n
931X13105 – Outros Custos
931X131050 anos anteriores
931X131051 ano n

<u>931X132 – Custos Indirectos</u>
931X13201 – Pessoal Docente
931X132010 anos anteriores
931X132011 ano n
931X13202 – Pessoal não Docente
931X132020 anos anteriores
931X132021 ano n

931X13203 – Funcionamento
931X132030 anos anteriores
931X132031 ano n
931X13204 – Amortizações e Provisões
931X132040 anos anteriores
931X132041 ano n
931X13205 – Outros Custos
931X132050 anos anteriores
931X132051 ano n
951X – Custos das Actividades Prestação de Serviços
951X00 – Custos Comuns
<u>951X000 – Custos Comuns</u>
951X00001 – Pessoal Docente
951X000010 anos anteriores
951X000011 ano n
951X00002 – Pessoal não Docente
951X000020 anos anteriores
951X000021 ano n
951X00003 – Funcionamento
951X000030 anos anteriores
951X000031 ano n
951X00004 – Amortizações e Provisões
951X000040 anos anteriores
951X000041 ano n
951X00005 – Outros Custos
951X000050 anos anteriores
951X000051 ano n
<u>951X001 – Custos Directos</u>
951X00101 – Pessoal Docente
951X001010 anos anteriores
951X001011 ano n
951X00102 – Pessoal não Docente
951X001020 anos anteriores
951X001021 ano n
951X00103 – Funcionamento
951X001030 anos anteriores
951X001031 ano n
951X00104 – Amortizações e Provisões
951X001040 anos anteriores
951X001041 ano n
951X00105 – Outros Custos
951X001050 anos anteriores
951X001051 ano n
<u>951X002 – Custos Indirectos</u>
951X00201 – Pessoal Docente
951X002010 anos anteriores
951X002011 ano n
951X00202 – Pessoal não Docente
951X002020 anos anteriores
951X002021 ano n
951X00203 – Funcionamento
951X002030 anos anteriores
951X002031 ano n
951X00204 – Amortizações e Provisões
951X002040 anos anteriores

951X002041 ano n
951X00205 – Outros Custos
951X002050 anos anteriores
951X002051 ano n

951X11 – Aluguer de Espaços

<u>951X110 – Custos Comuns</u>
951X11001 – Pessoal Docente
951X110010 anos anteriores
951X110011 ano n
951X11002 – Pessoal não Docente
951X110020 anos anteriores
951X110021 ano n
951X11003 – Funcionamento
951X110030 anos anteriores
951X110031 ano n
951X11004 – Amort. e Provisões
951X110040 anos anteriores
951X110041 ano n
951X11005 – Outros Custos
951X110050 anos anteriores
951X110051 ano n
<u>951X111 – Custos Directos</u>
951X11101 – Pessoal Docente
951X111010 anos anteriores
951X111011 ano n
951X11102 – Pessoal não Docente
951X111020 anos anteriores
951X111021 ano n
951X11103 – Funcionamento
951X111030 anos anteriores
951X111031 ano n
951X11104 – Amort. e Provisões
951X111040 anos anteriores
951X111041 ano n
951X11105 – Outros Custos
951X111050 anos anteriores
951X111051 ano n
<u>951X112 – Custos Indirectos</u>
951X11201 – Pessoal Docente
951X112010 anos anteriores
951X112011 ano n
951X11202 – Pessoal não Docente
951X112020 anos anteriores
951X112021 ano n
951X11203 – Funcionamento
951X112030 anos anteriores
951X112031 ano n
951X11204 – Amort. e Provisões
951X112040 anos anteriores
951X112041 ano n
951X11205 – Outros Custos
951X112050 anos anteriores
951X112051 ano n

951X12 – Projecto A**951X120 – Custos Comuns**

951X12001 – Pessoal Docente
951X120010 anos anteriores
951X120011 ano n
951X12002 – Pessoal não Docente
951X120020 anos anteriores
951X120021 ano n
951X12003 – Funcionamento
951X120030 anos anteriores
951X120031 ano n
951X12004 – Amortizações e Provisões
951X120040 anos anteriores
951X120041 ano n
951X12005 – Outros Custos
951X120050 anos anteriores
951X120051 ano n

951X121 – Custos Directos

951X12101 – Pessoal Docente
951X121010 anos anteriores
951X121011 ano n
951X12102 – Pessoal não Docente
951X121020 anos anteriores
951X121021 ano n
951X12103 – Funcionamento
951X121030 anos anteriores
951X121031 ano n
951X12104 – Amortizações e Provisões
951X121040 anos anteriores
951X121041 ano n
951X12105 – Outros Custos
951X121050 anos anteriores
951X121051 ano n

951X122 – Custos Indirectos

951X12201 – Pessoal Docente
951X122010 anos anteriores
951X122011 ano n
951X12202 – Pessoal não Docente
951X122020 anos anteriores
951X122021 ano n
951X12203 – Funcionamento
951X122030 anos anteriores
951X122031 ano n
951X12204 – Amortizações e Provisões
951X122040 anos anteriores
951X122041 ano n
951X12205 – Outros Custos
951X122050 anos anteriores
951X122051 ano n

961X – Outras Actividades**961X00 – Custos Comuns****961X000 – Custos Comuns**

961X00001 – Pessoal Docente
961X000010 anos anteriores
961X000011 ano n
961X00002 – Pessoal não Docente

961X000020 anos anteriores

961X000021 ano n

961X00003 – Funcionamento

961X000030 anos anteriores

961X000031 ano n

961X00004 – Amort. e Provisões

961X000040 anos anteriores

961X000041 ano n

961X00005 – Outros Custos

961X000050 anos anteriores

961X000051 ano n

961X001 – Custos Directos

961X00101 – Pessoal Docente

961X001010 anos anteriores

961X001011 ano n

961X00102 – Pessoal não Docente

961X001020 anos anteriores

961X001021 ano n

961X00103 – Funcionamento

961X001030 anos anteriores

961X001031 ano n

961X00104 – Amort. e Provisões

961X001040 anos anteriores

961X001041 ano n

961X00105 – Outros Custos

961X001050 anos anteriores

961X001051 ano n

961X002 – Custos Indirectos

961X00201 – Pessoal Docente

961X002010 anos anteriores

961X002011 ano n

961X00202 – Pessoal não Docente

961X002020 anos anteriores

961X002021 ano n

961X00203 – Funcionamento

961X002030 anos anteriores

961X002031 ano n

961X00204 – Amort. e Provisões

961X002040 anos anteriores

961X002041 ano n

961X00205 – Outros Custos

961X002050 anos anteriores

961X002051 ano n

961X21 – Actividade – Jogos de Gestão**961X210 – Custos Comuns**

961X21001 – Pessoal Docente

961X210010 anos anteriores

961X210011 ano n

961X21002 – Pessoal não Docente

961X210020 anos anteriores

961X210021 ano n

961X21003 – Funcionamento

961X210030 anos anteriores

961X210031 ano n

961X21004 – Amort. e Provisões	961X22101 – Pessoal Docente
961X210040 anos anteriores	961X221010 anos anteriores
961X210041 ano n	961X221011 ano n
961X21005 – Outros Custos	961X22102 – Pessoal não Docente
961X210050 anos anteriores	961X221020 anos anteriores
961X210051 ano n	961X221021 ano n
<u>961X211 – Custos Directos</u>	961X22103 – Funcionamento
961X21101 – Pessoal Docente	961X221030 anos anteriores
961X211010 anos anteriores	961X221031 ano n
961X211011 ano n	961X22104 – Amortizações e
961X21102 – Pessoal não Docente	Provisões
961X211020 anos anteriores	961X221040 anos anteriores
961X211021 ano n	961X221041 ano n
961X21103 – Funcionamento	961X22105 – Outros Custos
961X211030 anos anteriores	961X221050 anos anteriores
961X211031 ano n	961X221051 ano n
961X21104 – Amortizações e Provisões	<u>961X222 – Custos Indirectos</u>
961X211040 anos anteriores	961X22201 – Pessoal Docente
961X211041 ano n	961X222010 anos anteriores
961X21105 – Outros Custos	961X222011 ano n
961X211050 anos anteriores	961X22202 – Pessoal não Docente
961X211051 ano n	961X222020 anos anteriores
<u>961X212 – Custos Indirectos</u>	961X222021 ano n
961X21201 – Pessoal Docente	961X22203 – Funcionamento
961X212010 anos anteriores	961X222030 anos anteriores
961X212011 ano n	961X222031 ano n
961X21202 – Pessoal não Docente	961X22204 – Amort. e Provisões
961X212020 anos anteriores	961X222040 anos anteriores
961X212021 ano n	961X222041 ano n
961X21203 – Funcionamento	961X22205 – Outros Custos
961X212030 anos anteriores	961X222050 anos anteriores
961X212031 ano n	961X222051 ano n
961X21204 – Amortizações e Provisões	961X23 – Actividade - ...
961X212040 anos anteriores	<u>961X230 – Custos Comuns</u>
961X212041 ano n	961X23001 – Pessoal Docente
961X21205 – Outros Custos	961X230010 anos anteriores
961X212050 anos anteriores	961X230011 ano n
961X212051 ano n	961X23002 – Pessoal não Docente
961X22 – Actividade – Erasmus	961X230020 anos anteriores
<u>961X220 – Custos Comuns</u>	961X230021 ano n
961X22001 – Pessoal Docente	961X23003 – Funcionamento
961X220010 anos anteriores	961X230030 anos anteriores
961X220011 ano n	961X230031 ano n
961X22002 – Pessoal não Docente	961X23004 – Amort. e Provisões
961X220020 anos anteriores	961X230040 anos anteriores
961X220021 ano n	961X230041 ano n
961X22003 – Funcionamento	961X23005 – Outros Custos
961X220030 anos anteriores	961X230050 anos anteriores
961X220031 ano n	961X230051 ano n
961X22004 – Amortizações e Provisões	<u>961X231 – Custos Directos</u>
961X220040 anos anteriores	961X23101 – Pessoal Docente
961X220041 ano n	961X231010 anos anteriores
961X22005 – Outros Custos	961X231011 ano n
961X220050 anos anteriores	961X23102 – Pessoal não Docente
961X220051 ano n	961X231020 anos anteriores
<u>961X221 – Custos Directos</u>	961X231021 ano n

961X23103 – Funcionamento
 961X231030 anos anteriores
 961X231031 ano n
 961X23104 – Amortizações e Provisões
 961X231040 anos anteriores
 961X231041 ano n
 961X23105 – Outros Custos
 961X231050 anos anteriores
 961X231051 ano n
961X232 – Custos Indirectos
 961X23201 – Pessoal Docente
 961X232010 anos anteriores
 961X232011 ano n
 961X23202 – Pessoal não Docente
 961X232020 anos anteriores
 961X232021 ano n
 961X23203 – Funcionamento
 961X232030 anos anteriores
 961X232031 ano n
 961X23204 – Amortizações e Provisões
 961X232040 anos anteriores
 961X232041 ano n
 961X23205 – Outros Custos
 961X232050 anos anteriores
 961X232051 ano n

971X – Custos não incorporados

971X01 – Custos Financeiros

971X01001 – Pessoal Docente
 971X010010 anos anteriores
 971X010011 ano n
 971X01002 – Pessoal não Docente
 971X010020 anos anteriores
 971X010021 ano n
 971X01003 – Funcionamento
 971X010030 anos anteriores
 971X010031 ano n
 971X01004 – Amortizações e Provisões
 971X010040 anos anteriores
 971X010041 ano n
 971X01005 – Outros Custos
 971X010050 anos anteriores
 971X010051 ano n

971X02 – Custos Extraordinários

971X02001 – Pessoal Docente
 971X020010 anos anteriores
 971X020011 ano n
 971X02002 – Pessoal não Docente
 971X020020 anos anteriores
 971X020021 ano n
 971X02003 – Funcionamento
 971X020030 anos anteriores
 971X020031 ano n
 971X02004 – Amort. e Provisões
 971X020040 anos anteriores

971X020041 ano n
 971X02005 – Outros Custos
 971X020050 anos anteriores
 971X020051 ano n

981X – Proveitos

981X1 – Directos

981X192 – Ensino

.....
 981X192XX – Licenciatura ...
 981X192110 – anos anteriores
 981X192111 - ano n

 981419211 – Licenciatura CFd
 9814192110 – anos anteriores
 9814192111 - ano n
 981419212 Licenciatura GRH
 9814192120 – anos anteriores
 9814192121 - ano n
 981419213 – Licenciatura Marketing
 9814192130 – anos anteriores
 9814192131 - ano n
 981419214 – Licenciatura GDL
 9814192140 – anos anteriores
 9814192141 - ano n
 981419215 – Licenciatura GSI
 9814192150 – anos anteriores
 9814192151 - ano n
 981419216 – Licenciatura CFn
 9814192160 – anos anteriores
 9814192161 - ano n
 981419421 – Pós-Graduação...
 9814192210 – anos anteriores
 9814192211 - ano n
 981419231 – Pós – Graduação SHT
 9814192310 – anos anteriores
 9814192311 - ano n
 981419232 – Pós – Gad. Fiscalidade
 9814192320 – anos anteriores
 9814192321 - ano n
 981419233 – Pós – Gaduação
 9814192330 – anos anteriores
 9814192331 - ano n

981X193 – Investigação

- 981X19311 - Doutoramento
 - 981X193110 – anos anteriores
 - 981X193111 - ano n
- 981X19312 – Pub. Comunicações
 - 981X193120 – anos anteriores
 - 981X193121 - ano n
- 981X19313 – Proj. de Investigação
 - 981X193130 – anos anteriores
 - 981X193131 - ano n

981X240 – Outras

- 981X240101 – Orç. Estado, ano n
- 981X240201 – Receitas Próprias, ano n

991X – Desvios

- 991X1 – Desvios de Custos
- 991X2 – Desvios de Proveitos
- 991X3 – Desvios de Resultados

981X195 - Prestação de Serviços à Comunidade

- 981X19511 – Aluguer de Espaços
 - 981X195110 – anos anteriores
 - 981X195111 - ano n
- 981X19512 – Projecto A
 - 981X195120 – anos anteriores
 - 981X195121 - ano n
- 981X19513 – Projectos B
 - 981X195130 – anos anteriores
 - 981X195131 - ano n

981X196 – Outras Actividades

- 981X19611 – Business-Week
 - 981X196110 – anos anteriores
 - 981X196111 - ano n
- 981X19612 – Jogos de Gestão
 - 981X196120 – anos anteriores
 - 981X196121 - ano n
- 981X19613 – Erasmus
 - 981X196130 – anos anteriores
 - 981X196131 - ano n
- 981X196XX –
 - 981X196210 – anos anteriores
 - 981X196211 - ano n
- 981X196XX –
 - 981X196220 – anos anteriores
 - 981X196221 - ano n
- 981X196XX –
 - 981X196230 – anos anteriores
 - 981X196231 - ano n

981X2 – Indirectos ou Comuns

- 981X210 – Serviços de Acção Social
 - 981X210101 – Orç. Estado, ano n
 - 981X210201 – Receitas Próprias, ano n
- 981X220 –
 - 981X220101 – Orç. Estado, ano n
 - 981X220201 – Receitas Próprias, ano n
- 981X230 –
 - 981X230101 – Orç. Estado, ano n
 - 981X230201 – Receitas Próprias, ano n