



**UNIVERSIDADE ABERTA**

*“A Contabilidade Analítica nas Instituições de Ensino Superior”*

**Mestrado em Contabilidade e Auditoria**

**Dissertação apresentada por: *Nélia Maria Pinheiro Martins***

**Orientação: *Prof. Doutor Constantino Mendes Rei***

**Coimbra, Fevereiro de 2005**

**Universidade Aberta**

***“ A Contabilidade Analítica nas Instituições de Ensino Superior”***

Dissertação de mestrado apresentada à Universidade Aberta para obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade e Auditoria**

Orientador: **Prof. Doutor Constantino Mendes Rei**

**Nélia Maria Pinheiro Martins**

Coimbra, Fevereiro de 2005

**Aos MEUS PAIS**

A Vocês, que me deram a vida e me ensinaram a vivê-la com dignidade.

A Vocês, que se deram por inteiro e renunciaram aos seus sonhos para que muitas vezes pudesse realizar os meus.

A Vocês, pais por natureza, por opção e amor, não bastaria dizer que não tenho palavras para agradecer tudo isso.

Pois só a Vocês devo tudo o que sou e o que no futuro serei.

Divido então, os méritos desta conquista; ELA É TÃO MINHA, QUANTO VOSSA.

**Muito Obrigado**

## *Agradecimentos*

Este trabalho é o culminar de um longo processo e resulta do meu esforço pessoal, mas ele nunca teria sido realizado com sucesso sem o contributo e apoio de diversas pessoas que de forma directa ou indirecta, nele colaboraram.

Em primeiro lugar quero agradecer ao Prof. Constantino Mendes Rei pela ciência, orientação, sugestões e críticas e em especial pela sua disponibilidade e atenção que sempre me dispensou e que tornaram possível a realização deste trabalho.

A todos os responsáveis pelos estabelecimentos de ensino que se dispuseram a responder ao inquérito que lhes foi enviado e que foi a base deste trabalho.

Às professoras Rute Abreu e Fátima David pelo incentivo, sugestões e disponibilidade que sempre me dispensaram.

À Dr<sup>a</sup>. Ivone Cravo, pela ajuda na realização dos inquéritos e leitura dos mesmos.

A todos os meus amigos que com a sua presença, apoio, incentivo, disponibilidade e amizade permitiram que este trabalho chegasse a bom porto.

Por último, o que não significa menor importância, aos meus pais, afilhados, irmão, cunhada e ao Nelson, pelo seu carinho, presença e incentivo.

*A dívida de gratidão, essa não desaparece com este singelo agradecimento.*

*Irá perdurar pelo tempo fora.*

**José António Moreira**

“O homem é obra de Deus, da Natureza. Os homens não podem compreender Deus. Acreditar ou não é o que cada um faz, mas saber, saber, nada se sabe.”

***Rogério Fernandes Ferreira***

## **Glossário de siglas e abreviaturas**

A.A.A. – American Accounting Association

ABC – Activity Based Costing

ACP – Análise de Componentes principais

A.I.C.P.A. – American Institute of Certified Public Accountants

CAE - Classificação Portuguesa das Actividades Económicas

CIBE – Cadastro e Inventariação dos Bens do Estado

CIMA – Chartered Institute of Management Accounting

C.N.C. – Comissão de Normalização Contabilística

C.N.C.A.P. – Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública

DC – Directriz Contabilística

G.A.S.B. – Governmental Accounting Standard Board

IFAC – Institute Federati6n Accountants (...)

I.N.E. – Instituto Nacional de Estatística

KMO – Kaiser-Meyer-Olkin

NAA – National Association of Accountants

POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública

R.A.F.E. – Reforma da Administraç6n Financeira do Estado

P.I.B. – Produto Interno Bruto

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POC-E – Plano Oficial de Contabilidade - Educaç6n

POC-S – Plano Oficial de Contabilidade – Saúde

POCISSSS - Plano Oficial de Contabilidade das Instituiç6n de Segurança Social e  
Solidariedade Social

S.P.S.S. – Statistical Package for Social Sciences

## RESUMO

Nas últimas décadas, importantes reformas contribuíram para a implementação de um sistema de contabilidade pública e para o melhoramento da informação económica e financeira apresentada pelos organismos e serviços públicos. Estas reformas foram efectuadas num contexto de redefinição do sector público na economia nacional, com vista a controlar as despesas públicas, através da implantação progressiva da gestão por objectivos, e a introduzir técnicas de gestão que incrementassem a prestação de serviços neste sector.

Não obstante, medir a eficiência, a eficácia e a economia neste tipo de organismos é um processo árduo, na medida em que os seus múltiplos objectivos de prestação de serviços, dos quais não faz parte a maximização do lucro, dificultam a sua realização. Assim, de entre as alternativas desenvolvidas para dotar este sector de actividade de adequados mecanismos de administração, por forma a contribuir activa e eficazmente para o processo de tomada de decisões, destaca-se a necessidade de existir informação gerada no âmbito da contabilidade analítica.

A contabilidade analítica no sector público foi introduzida por força de lei, em 1997, com a publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). Depois deste plano, apareceram outros, adaptados às especificidades de cada actividade do sector público, dotando as respectivas instituições com um sistema de informação e gestão. O POC-Educação é, neste contexto, um bom exemplo, integrando três aspectos: orçamental, patrimonial e analítica; sendo este último aquele que merece maior ênfase. Contudo, a implementação deste sistema integrado nas instituições apresenta-se como uma actividade complexa que, para além de exigir numerosos meios financeiros, materiais e humanos, e enfrenta limitações de tempo.

Neste sentido, o presente trabalho de investigação pretende, por um lado, determinar se as instituições de ensino superior em Portugal estão a implementar o sistema de contabilidade analítica, a que o POC-Educação obriga. Por outro lado, identificar as dificuldades sentidas aquando da sua implementação e, nos casos em que tal não se verificou, diagnosticar as razões de tal insuficiência. Complementarmente, pretende desenvolver-se um caso de estudo, utilizando o sistema de *Activity Based Cost* (ABC) para a Escola Superior de Tecnologia e Gestão da Guarda.

**Palavras chave:** Contabilidade Analítica, Ensino Superior, Sector Público, ABC

## ABSTRACT

In recent decades, important reforms have begun to be implemented in public accounting systems in order to improve the disclosure of economic and financial information presented by public organizations and services. These reforms have been made in a context of the redefinition of the public sector in the national economy, controlling public expenses through the implementation of administration by objectives, as well as the introduction of administration techniques that enhance the concept of public service.

Nevertheless, measuring efficiency, effectiveness and economy in these organizations has been a difficult process, because the multiple objectives of public services, among which does not belong profit maximization, has made more difficult its accomplishment. So, of among the alternatives developed to allow this sector to operate with appropriate administration mechanisms with the objective of contributing actively and efficiently to the decision-making process, the author notes the need of information generated by management accounting.

Management accounting in the public sector was introduced by law in 1997, with the publication of *Plano Oficial de Contabilidade Pública* (POCP). After this plan several other accounting plans also appeared, adapted to the specifics of each activity of the public sector, and providing respective organizations with a self-information system and administration. The *POC-Educação* is, in this context, a good example, integrating three aspects: budgeting, systems and management, but giving significant emphasis to the last one. However, the implementation of one system like this, within an organization is actually a complex activity that, besides demanding numerous human, physical and financial resources, faces limitations of time.

In this sense, the present research intends, on the one hand, to determine if the Higher Education Institutions in Portugal have implemented the management accounting system that *POC-Educação* requires. On the other hand, it seeks to identify the difficulties faced during the implementation and, in the cases when this did not happen, presents a diagnostic of the reasons of this insufficiency. Complementarily, a case-study has been developed relating to the *Escola Superior de Tecnologia e Gestão da Guarda* using the *Activity Based Costing* (ABC) system.

**Keywords:** Managing Accounting, Higher Education, Public Sector, ABC.

## Índice de Figuras

<b>Figura nº 1</b> – Estrutura do Sector Público	11
<b>Figura nº 2</b> – Economia, Eficiência e Eficácia	15
<b>Figura nº 3</b> – Sistema de Informação Integral	26
<b>Figura nº 4</b> – O POCP e os Planos Sectoriais	28
<b>Figura nº 5</b> - Estrutura do Sistema Contabilístico	35
<b>Figura nº 6</b> – Sistemas de custeio tradicionais	46
<b>Figura nº 7</b> – Sistema de custeio ABC	46
<b>Figura nº 8</b> – Fases do sistema de custeio ABC	51
<b>Figura nº 9</b> – Distribuição da amostra pelas principais componentes	111
<b>Figura nº 10</b> – Organização interna da ESTG	117
<b>Figura nº 11</b> – Imputação de custos directos e indirectos às actividades da ESTG	122

## Índice de Quadros

<b>Quadro nº 1</b> – Indicador da percentagem de despesas públicas	8
<b>Quadro nº 2</b> – Distribuição das instituições de ensino por localidade e por tipo de estabelecimento	63
<b>Quadro nº 3</b> – Caracterização dos inquiridos: sexo/grupo etário	67
<b>Quadro nº 4</b> – Caracterização dos inquiridos: categoria profissional/habilitações académicas	68
<b>Quadro nº 5</b> – Comparação entre a distribuição, por localidade, da população e da amostra	69
<b>Quadro nº 6</b> – Comparação entre a distribuição, por tipo de estabelecimento, da população e da amostra	70
<b>Quadro nº 7</b> – Estatísticas descritivas sobre nº de alunos no período de 2000-2003	70
<b>Quadro nº 8</b> – Estatísticas descritivas sobre nº de pessoal docente e não docente, no período de 2000-2003	71
<b>Quadro nº 9</b> – Estatísticas descritivas sobre as despesas totais e os custos com o pessoal, no período de 2000-2003	71
<b>Quadro nº 10</b> – Estatísticas descritivas sobre receitas totais e as receitas próprias, no período de 2000-2003	72
<b>Quadro nº 11</b> – Estatísticas descritivas sobre os custos com investimento em equipamento informático e sobre as despesas com formação de pessoal, no período de 2000-2003	73
<b>Quadro nº 12</b> – Autonomia Administrativa e Financeira	75
<b>Quadro nº 13</b> – Adopção do POCP/Elaboração do inventário	77
<b>Quadro nº 14</b> – Adopção do POC-E/Apresentação de contas anuais de acordo com o POC-E	83
<b>Quadro nº 15</b> – Adopção do POC-E/Elaboração de contas consolidadas	85

<b>Quadro nº 16</b> – A instituição elabora contas consolidadas/A instituição recorre a uma entidade externa para lhe dar apoio nesse processo	86
<b>Quadro nº 17</b> – Implementação da contabilidade analítica/Implementação do POC-E	89
<b>Quadro nº 18</b> – Implementação da contabilidade analítica/Informação retirada da contabilidade analítica obriga a correcções periódicas na gestão	95
<b>Quadro nº 19</b> –Variáveis em estudo	105
<b>Quadro nº 20</b> – Distribuição da Estatística KMO e respectivo significado	108
<b>Quadro nº 21</b> – KMO e Bartlett’s Test	108
<b>Quadro nº 22</b> – Influência da implementação da contabilidade analítica	109
<b>Quadro nº 23</b> – Lista e definição das actividades da ESTG	120

## **Índice de Gráficos**

<b>Gráfico nº 1</b> - Percentagem de respostas ao inquérito	66
<b>Gráfico nº 2</b> – Implementação do POCP	76
<b>Gráfico nº 3</b> – Motivos da não implementação do POCP	76
<b>Gráfico nº 4</b> – Elaboração do inventário até 31/12/2000	77
<b>Gráfico nº 5</b> – Origem da aplicação informática utilizada no âmbito do POCP	78
<b>Gráfico nº 6</b> – Dificuldades de implementação do POCP	79
<b>Gráfico nº 7</b> – Implementação do POC-Educação	80
<b>Gráfico nº 8</b> – Razões da não adopção do POC-Educação	81
<b>Gráfico nº 9</b> – Prazo para implementação do POC-Educação	82
<b>Gráfico nº 10</b> – Dificuldades de implementação do POC-Educação	82
<b>Gráfico nº 11</b> – Classificação das instituições	84
<b>Gráfico nº 12</b> – Elaboração de contas consolidadas	85
<b>Gráfico nº 13</b> – Entidade externa para apoio técnico ao processo de consolidação	86
<b>Gráfico nº 14</b> – Revisor Oficial de contas	87
<b>Gráfico nº 15</b> – Implementação da contabilidade analítica	89
<b>Gráfico nº 16</b> – Razões da não implementação da contabilidade analítica	90
<b>Gráfico nº 17</b> – Data prevista para a implementação da contabilidade analítica	91
<b>Gráfico nº 18</b> – Dificuldades de implementação da contabilidade analítica	92
<b>Gráfico nº 19</b> - Desenvolvimento de práticas de controlo interno	93
<b>Gráfico nº 20</b> – Práticas de controlo interno mais utilizadas	94
<b>Gráfico nº 21</b> – Indicadores de gestão antes da aplicação da contabilidade analítica	95
<b>Gráfico nº 22</b> – Indicadores de eficiência, economia e eficácia	96
<b>Gráfico nº 23</b> – Indicadores do valor acrescentado da contabilidade analítica	97
<b>Gráfico nº 24</b> – Compensação do recursos materiais, humanos e financeiros dispendidos na implementação da contabilidade analítica	97
<b>Gráfico nº 25</b> – Classificação da implementação da contabilidade analítica	98



3.2.2 – Caracterização do Estudo	62
3.2.3 – Resultados	65
3.2.4 – Caracterização da amostra	66
3.2.4.1 – Caracterização das pessoas que responderam ao inquérito	66
3.2.4.2 – Caracterização das Instituições que responderam ao inquérito	68
3.2.5 – Interpretação dos dados	73
3.2.5.1 – Implementação do POCP	74
3.2.5.2 – Implementação do POC-Educação	80
3.2.5.3 – Implementação da Contabilidade Analítica	88
3.3 – A influência da contabilidade analítica	101
3.3.1 – Introdução	101
3.3.2 – Análise de variáveis	101
3.3.3 – Matriz de correlações	103
3.3.4 – Análise factorial	105
<b>CAPÍTULO IV – APLICAÇÃO DO MÉTODO ABC: ESTG</b>	112
4.1 – Introdução	113
4.2 – Caracterização da Escola Superior de Tecnologia e Gestão – ESTG	115
4.2.1 – Missão institucional	115
4.2.2 – Organização interna	116
4.3 – Apuramento dos custos na ESTG	117
<b>CONCLUSÃO</b>	126
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	131
<b>ANEXOS</b>	136

## Introdução

## **Introdução**

A mudança no ambiente económico mundial que vem acontecendo há algum tempo tem levado a administração pública a procurar melhorar a eficiência e a qualidade nos serviços públicos. Neste novo ambiente a produtividade e qualidade constituem as metas a serem alcançadas por todas as instituições. Mas, para alcançar esses resultados, é indispensável um nível de informação condizente com os objectivos pretendidos. Essas informações são fornecidas pelos sistemas de informação.

Actualmente, toda a gestão moderna não pode prescindir de adequados e fiáveis sistemas internos de informação, acompanhamento, supervisão e avaliação da gestão, que permitam aos gestores não só decidir bem, como aperfeiçoar e corrigir permanentemente a execução da gestão.

No que respeita aos sistemas de informação nas entidades públicas, Fernandes (2000:602) refere que “os sistemas de informação nas entidades públicas, até há bem pouco tempo, estavam unicamente relacionados com a elaboração de informação sobre o controlo da legalidade da realização das despesas públicas e com o controlo do orçamento. Existia unicamente a preocupação de evitar o *deficit* orçamental, não existindo informação sobre outras grandezas como por exemplo o valor do património da instituição, se a instituição estava ou não a ser rentável na sua actividade e principalmente se os dinheiros públicos estavam a ser utilizados com eficiência, eficácia e economia”.

A economicidade na gestão pública está estreitamente ligada a informações adequadas de custos, no entanto os sistemas contabilísticos tradicionais tornaram-se insuficientes (quando não inadequados) diante de tão drásticas mudanças no ambiente dos negócios públicos e privados.

Estas mudanças obrigaram as instituições a encontrar novas formas e processos como forma de responder aos novos desafios que se colocam a cada dia às Instituições Públicas.

Na necessidade permanente de se reduzir o deficit público, cortar custos apresenta-se como uma das maiores preocupações dos governantes, sendo necessária a manutenção da qualidade

do serviço. A redução de custos não deve afectar a qualidade do serviço prestado ao público, embora, uma deficiência verificada nos cortes de orçamento lineares é a falta de sensibilidade sobre onde estão os gastos supérfluos e que, portanto podem ser cortados sem deterioração da qualidade dos serviços prestados.

Na sociedade da informação tudo gira ao redor deste recurso universal – a informação é matéria-prima e produto acabado, causa e solução dos problemas. A confiança, valor fundamental num mundo cada vez menos presencial e mais virtual, assenta em grande medida sobre a fiabilidade da informação e da sua comunicação transparente, despojada de artifícios e falseamentos.

“Há já uma década que em Portugal se assiste à reforma da Administração Financeira do Estado, tendo como principal objectivo aumentar a informação sobre a utilização dos recursos públicos, cumprindo desta forma os critérios de convergência impostos a nível comunitário e indo de encontro às novas necessidades públicas, nomeadamente a qualidade dos serviços públicos” (Fernandes, 2000:602)

As exigências de transparência informativa também se dirigiram, recentemente, para a administração Pública, em geral, e em particular para as Universidades e Politécnicos aos quais o Plano Oficial de Contabilidade – Educação (POCP-E) veio trazer novas exigências em termos de prestação de contas quer ao nível da contabilidade financeira e seu reporte (nas demonstrações financeiras como: balanço, demonstração de resultados, mapas de execução orçamental, anexos às demonstrações financeiras, relatório de gestão e ainda parecer do órgão fiscalizador) quer a nível da contabilidade analítica, onde se exige a determinação do custo por aluno, disciplina, projecto.

No momento actual, onde os problemas de escassez de recursos financeiros é uma constante, a intensificação do controlo de custos mediante a implementação da contabilidade analítica pode ajudar a controlar a situação, evitando recorrer a alternativas mais prejudiciais como a simples redução arbitrária de custos.

Alijarde, *et al* (1999: 68) referem que as principais vantagens de um sistema de contabilidade analítica para a Administração Pública podem agrupar-se nas seguintes: permitir mostrar os custos por actividades, proporcionar informação para a planificação e controlo da actividade

interna da própria entidade; medir a economia e a eficiência, ao mesmo tempo que facilita a medição da eficácia; comparar os custos das diversas entidades; clarificar o emprego dos recursos públicos; proporcionar incentivos aos esforços dos gestores que os motive à racionalização dos recursos; e proporcionar informação sobre *inputs* que alimente um sistema de indicadores de gestão.

São portanto, inúmeras as vantagens da implementação de um sistema de contabilidade analítica

Ainda, no que toca às instituições públicas de ensino superior, para além da actual conjuntura económica que se tem vindo a fazer sentir e que origina grandes cortes nos seus orçamentos; a situação é agravada pela diminuição do número de alunos a concorrer a estes estabelecimentos, resultado de um decréscimo populacional e do aumento da oferta de licenciaturas e bacharelatos pelas diferentes instituições no país. Assim, as instituições de ensino superior são obrigadas a recorrer a novas formas de gestão dos recursos que lhes são colocados à disposição, por forma a conseguirem sobreviver. A contabilidade de gestão e/ou analítica têm um papel importante a desempenhar, pelo que será realizada uma abordagem à contabilidade de gestão, demonstrando a sua importância na gestão das organizações.

Neste contexto, importa começar por apresentar o sector público português, nomeadamente no que se refere às suas características. Em seguida far-se-á um resumo da reforma da administração financeira do Estado para melhor se poder compreender a sua evolução, a forma como evoluiu a contabilidade pública e as profundas alterações até ao momento actual, com a publicação do POCP e dos planos sectoriais que vieram criar condições para a co-integração de três sistemas contabilísticos, orçamental, patrimonial e analítica.

Este trabalho de investigação pretende, por um lado, determinar se as instituições de ensino superior em Portugal estão a implementar o sistema de contabilidade analítica, a que o POC-Educação obriga. Por outro lado, identificar as dificuldades sentidas aquando da sua implementação e, nos casos em que tal não se verificou, diagnosticar as razões de tal insuficiência. Complementarmente, pretende desenvolver-se um caso de estudo, utilizando o sistema de *Activity Based Cost* (ABC) para a Escola Superior de Tecnologia e Gestão da Guarda.

O presente trabalho encontra-se subdividido em quatro capítulos. O primeiro capítulo apresenta a estrutura do sector público português e as suas características.

O segundo capítulo mostra a importância da contabilidade pública e faz-se uma abordagem da Reforma da Administração Financeira do Estado desde o seu início e até à publicação do POCP e dos vários planos sectoriais, entre os quais se encontra o POC-Educação. Neste segundo capítulo trata-se também da contabilidade de gestão, nomeadamente, das suas características, objectivos e sistemas de custeio existentes, fazendo uma abordagem mais profunda do método de custeio ABC.

O terceiro capítulo evidencia a importância da contabilidade analítica nas instituições de ensino superior públicas, fazendo uma análise sobre a actual situação da implementação da contabilidade analítica. Determinar se as instituições de ensino superior público já implementaram a contabilidade analítica, quais as dificuldades encontradas durante a fase de implementação e as razões da não implementação, se for o caso.

O quarto capítulo trata da tentativa de aplicação do sistema de custeio ABC na Escola Superior de Tecnologia e Gestão da Guarda, mostrando as dificuldades sentidas.

Por último, são apresentadas as conclusões de toda a investigação desenvolvida nesta tese, procurando apresentar as dificuldades sentidas, as vantagens na realização desta investigação e, ainda, a evolução futura.

## Capítulo I

### Sector Público

## **Capítulo 1 – Sector Público**

### **1.1 Enquadramento legal**

A importância do Sector Público em qualquer sociedade moderna é inquestionável. Talvez por esse motivo, a sociedade lhe exija cada vez mais transparência na aplicação dos recursos públicos que consome.

A característica mais destacável do sector público português, assim como, dos vários países europeus é o volume bastante elevado que ele representa na sociedade. Nos últimos anos, temos assistido a uma tentativa por parte dos governos, nomeadamente do governo português, de diminuir as despesas públicas, no entanto, e apesar de várias oscilações, verifica-se que o volume que o Sector Público representa na sociedade continua muito elevado.

Segundo Franco (1999: 147) “a dimensão do sector público é um problema doutrinário, ideológico e político por excelência: ele deriva da opção das sociedades humanas pelo recurso à actividade pública ou à actividade privada com o objectivo de satisfazer as necessidades da colectividade.”

De facto, se no passado os governos optaram pela actividade pública para satisfazer as necessidades da colectividade, actualmente, assistimos à tentativa, por parte da maioria dos governos, dos países desenvolvidos, de diminuir a dimensão do sector público, privatizando empresas e tentando diminuir o número de funcionários públicos. No entanto, verificamos que não é fácil diminuir o “peso” do sector público e talvez só no longo prazo esse objectivo seja concretizado. A dimensão que sector público apresenta na nossa sociedade, tem como principal consequência um volume de despesas públicas muito elevado.

Ainda nas palavras de Franco (1999: 18) “a subida das despesas públicas tem levado a colocar com particular acuidade uma pergunta: existirá um limite para as despesas públicas – social, político, técnico, psicológico ou económico – a partir do qual não continuará a ser possível a sua subida (ao menos, dentro do mesmo sistema económico)? Ou elas podem aumentar indefinidamente?”. Um indicador habitualmente usado para medir o volume do Sector Público nas sociedades é a percentagem das despesas públicas totais, sobre o PIB de cada ano.

No quadro nº 1 é apresentada a evolução das despesas de consumo final da Administração Pública e Produto Interno Bruto (PIB), no período de 1997 a 2003.

**Quadro nº 1: Indicador da percentagem de despesas públicas (preços correntes)**

Anos	Despesas de consumo final da Administração Pública		PIB (preços de mercado)		Despesas/PIB
	(10 <sup>6</sup> Euros)	Evol(%)	(10 <sup>6</sup> Euros)	Evol(%)	
<b>1997</b>	49.659	-	93.014	-	<b>53,4%</b>
<b>1998</b>	42.314	-14,8%	100.962	8,5%	<b>41,9%</b>
<b>1999</b>	43.638	3,1%	108.030	7,0%	<b>40,4%</b>
<b>2000</b>	43.447	-0,4%	115.548	7,0%	<b>37,6%</b>
<b>2001</b>	45.483	4,7%	122.801	6,3%	<b>37,0%</b>
<b>2002</b>	50.145	10,2%	129.171	5,2%	<b>38,8%</b>
<b>2003</b>	63.169	26,0%	130.448	1,0%	<b>48,4%</b>

Fonte: INE (1998-2005)

Da análise do quadro nº 1, verifica-se que o ritmo de crescimento da **Administração Pública** não é linear, dado que são apresentadas oscilações. Por exemplo, no ano de 1997, as despesas públicas representaram 53,39% do PIB. No entanto, nos anos seguintes verificou-se uma tendência decrescente, atingindo o seu ponto de inflexão em 2001, com apenas 37,04%, o que representou uma diminuição bastante significativa. Contudo, no ano de 2002, verificou-se um ligeiro aumento das despesas públicas, assim como em 2003. Tal impulso na despesa ocorreu, porque o PIB não cresceu como era sua tendência. Embora esta análise não seja muito importante para este trabalho o facto que se pretendia demonstrar é que o Sector Público tem na sociedade um “peso” muito significativo, ilustrativo é o facto de ele ser no momento actual um tema amplamente debatido pelos partidos políticos na campanha eleitoral.

O facto do Sector Público ter um “peso” tão significativo na sociedade foi talvez um dos motivos impulsionadores do incremento de interesse no desenvolvimento de modernas técnicas de gestão nas Administrações Públicas. Tal como, do aproximar do seu sistema contabilístico ao do sector empresarial com a finalidade de facilitar a tomada de decisões dos diferentes usuários da informação contabilística pública, dado o alargamento qualitativo e quantitativo da informação.

Após a introdução sobre a importância do Sector Público na sociedade portuguesa e da necessidade de introdução de novas formas de gestão dos recursos públicos que permitam não

só o controlo da legalidade, mas também, informação sobre as organizações, sobre os seus *outputs* e, ainda, sobre a forma como são consumidos os recursos públicos que são colocados à disposição de cada instituição e que provêm do pagamento de impostos por parte de todos os cidadãos, torna-se importante conhecer, em primeiro lugar, a estrutura do sector público, e de seguida a evolução das técnicas contabilísticas utilizadas nas administrações públicas até ao actual momento.

A estrutura do sector público português será em seguida brevemente analisada, permitindo uma melhor compreensão da temática desta investigação.

## **1.2. Estrutura Interna do Sector Público**

Como conceito base, resultante da análise de diversas definições pode-se afirmar que o sector público é constituído por uma série de actividades económicas de natureza diversa exercidas por entidades públicas que prestam um serviço público à colectividade de uma forma regular e contínua com o objectivo de proporcionar a satisfação de necessidades colectivas.

No Sector Público é prestado um serviço à colectividade. Este serviço público pode ser definido como:

- “o modo de actuar da autoridade pública a fim de facultar, por modo regular e contínuo, a quantos deles careçam, os meios idóneos para a satisfação de uma necessidade colectiva individualmente sentida” (Caetano, 1996: 216);

e ainda como:

- “organização humana criada no seio de cada pessoa colectiva pública com o fim de desempenhar as atribuições desta, sob a direcção dos respectivos responsáveis.” (Prof. Doutor Diogo Freitas do Amaral, citado por Ferreira, 1995: 9);

### **Actividades económicas**

A Administração Pública é formada por um conjunto de organismos e entidades bastante heterogéneos, no que respeita às actividades económicas que desenvolvem.

De acordo com o Decreto-Lei nº 197/2003, de 27 de Agosto que veio substituir o Decreto-Lei nº 182/93, de 14 de Maio a Classificação Portuguesa das Actividades Económicas (CAE) é a seguinte:

- Agricultura, produção animal, caça e silvicultura;
- Pesca;
- Indústrias extractivas;
- Indústrias transformadoras;
- Produção e distribuição de electricidade, gás e água;
- Construção;
- Comércio por grosso e a retalho, reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico;
- Alojamento e restauração;
- Transportes, armazenagem e comunicações;
- Actividades financeiras;
- Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas;
- Administração Pública, defesa e segurança social “obrigatória”;
- Educação;
- Saúde e acção social;
- Outras actividades de serviços colectivos, sociais e pessoais;
- Actividades das famílias com empregados domésticos e actividades de produção das famílias para uso próprio;
- Organismos internacionais e outras instituições extra-territoriais;

Como podemos verificar a classificação das actividades económicas é, como não podia deixar de ser, muito heterogénea e abrange todas as actividades existentes na nossa economia.

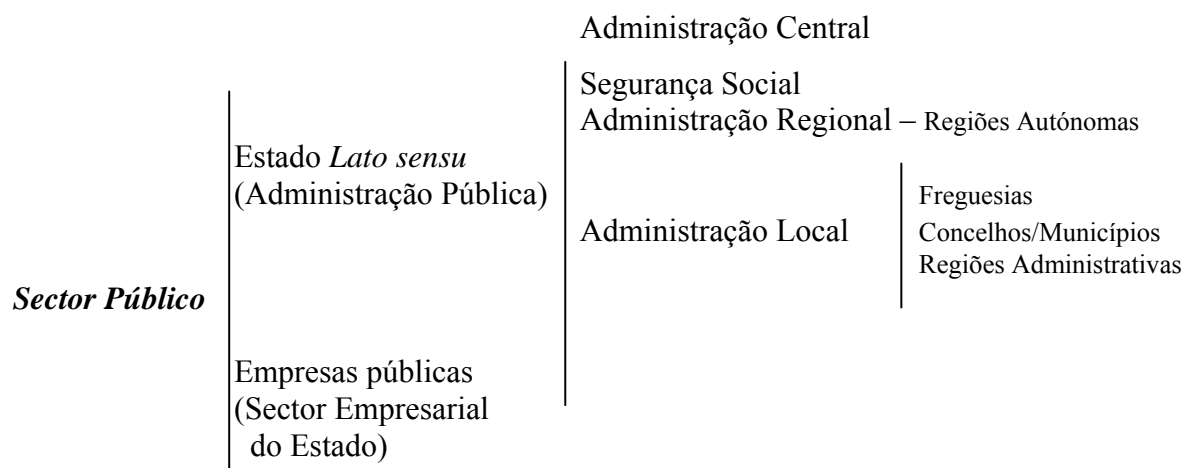
As entidades públicas podem desempenhar a sua actividade em qualquer das actividades económicas atrás enunciadas, que apresentam características bastante distintas e por conseguinte vão exigir a existência de planos de contabilidade sectoriais (a descrever em capítulos seguintes) que dêem resposta às necessidades de cada sector de actividade.

## **Natureza**

No que diz respeito às entidades públicas existem diversas classificações das suas estruturas. Entre as mais relevantes destaca-se a defendida por Franco, pelo que a figura nº1 traduz uma

adaptação da proposta do referido especialista. Assim, na figura nº 1 seguinte é apresentada uma proposta de estrutura do sector público português.

**Figura nº 1 – Estrutura do Sector Público**



*Fonte: Adaptação de Franco (1999: 145)*

Como se pode observar da figura atrás apresentada, pode fazer-se uma sub-divisão no sector público: entre a Administração Pública e o Sector Empresarial do Estado, atendendo a um dos fins que a pode orientar, especificamente: o lucro.

Pode-se então concluir que existem duas categorias de entidades públicas, especificamente:

- As entidades do tipo comercial, industrial ou financeiro, cujos recursos procedem, na sua maioria, da venda dos seus produtos e na prestação de serviços, designando-se Sector Empresarial do Estado;
- As entidades do tipo prestação de serviços à colectividade, cujos recursos provêm na quase totalidade do Estado ou de outras entidades públicas, principalmente quando os serviços são gratuitos e/ou semi-gratuitos, designando-se por Administração Pública.

Esta heterogeneidade observada no sector público tem implicações a vários níveis, entre os quais ao nível contabilístico. Às entidades do tipo comercial, industrial ou financeiro, sendo um sector em tudo idêntico ao empresarial (privado) deverá ser aplicado o Plano Oficial de Contabilidade (POC), conforme o Decreto-Lei nº 410/89 de 21 de Novembro. Mas, se a sua actividade económica for financeira, sendo supervisionada pelo Banco de Portugal, então deverá ser aplicado o Plano de Contas do Sistema Bancário (PCSB).

As entidades do tipo prestação de serviços à colectividade encontram-se obrigadas a aplicar o POCP. Contudo, se a sua actividade económica coincidir com um sector onde exista um plano de contabilidade próprio, nomeadamente: as Autarquias Locais, as entidades do Ministério da Educação, as entidades pertencentes ao Ministério da Saúde e ainda as entidades que fazem parte do Sistema de Solidariedade e Segurança Social devem aplicar, respectivamente, o Plano Oficial das Autarquias Locais (POCAL), o Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-Educação), o Plano oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde (POC-MS) e o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social (POC-ISSSS).

### **1.3. Características do sector público**

Embora, como já foi referido, o Sector público seja constituído por um conjunto muito heterogéneo de entidades públicas, que prestam serviços muito distintos podemos encontrar uma série de características comuns a todas elas.

Segundo Carvalho (1999: 25) e de acordo com o *Governmental Accounting Standard Board* (GASB) as características principais das entidades públicas são as seguintes:

- *Serviço público*: a sua actividade consiste na produção de bens e na prestação de serviços destinados a satisfazer as necessidades da colectividade ou, a satisfazer necessidades individuais mediante um preço ou taxa<sup>1</sup>;
- *Ausência de lucro*: não têm como objectivo a obtenção de lucro. No entanto, isto não impede que as entidades públicas tenham resultados positivos ou negativos como consequência da realização da sua actividade, através da diferença entre proveitos e ganhos e custos e perdas;
- *Redistribuição*: em alguns casos, efectuam operações de redistribuição dos rendimentos e da riqueza nacional. Como o funcionamento das economias não é perfeito, compete ao Estado zelar pela repartição justa e equitativa dos

---

<sup>1</sup> Importa referir a diferença existente entre taxa e imposto. Franco (1999: 63) refere que “uma taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe, ou dá origem a, uma contraprestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não benefício) entre o contribuinte e um bem ou serviço público. Isto é: trata-se de uma receita pública, ligada a relações, normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou um bem público”. Também nas palavras de Franco (199:71) o imposto é “ a figura típica da receita tributária. O imposto pode ser delimitado através de um conjunto de elementos definidores que, no essencial, vão ainda integrar a velha noção de Gaston Jéze, para quem o imposto era “ uma prestação pecuniária requerida dos particulares por via autoritária, a título definitivo e sem contrapartida, com vista à cobertura dos encargos públicos.””

Resumindo, podemos dizer que quando existe o pagamento de uma taxa existe uma contraprestação e quando se paga um imposto não existe qualquer contrapartida directa, resultante do pagamento desse imposto.

rendimentos. Os instrumentos que utiliza, para o conseguir, são os impostos directos que vão tributar as famílias que têm maiores rendimentos e os subsídios que vai atribuir às famílias com fracos recursos;

- *Financiamento*: a forma de financiamento é materializada em fluxos financeiros procedentes, na sua maior parte, de impostos ou taxas não relacionados directamente com os bens e serviços recebidos;
- *Regime de orçamento*: submissão ao regime orçamental. Todas as entidades públicas se encontram sujeitas a um orçamento e consequentemente às regras a que um orçamento deve obedecer (Lei nº 91/2001, de 20 de Agosto);
- *Regime de contabilidade*, estão subordinadas ao Plano Oficial de Contabilidade Pública ou a um plano sectorial;
- *Regime de controlo*: estão sujeitas aos procedimentos de controlo interno, nomeadamente de legalidade, financeiro e económico, implicando no global o controlo de eficiência e eficácia.

De todas as características anteriormente citadas, destacam-se como básicas, por um lado, a ausência do lucro ou orientação não lucrativa da actividade que desenvolvem. Esta característica distingue as entidades públicas das empresas privadas.

Por outro lado, a prestação de serviços à colectividade, sendo complementar da primeira, pretende satisfazer necessidades socialmente desejáveis pelos membros de uma comunidade. No que se refere à primeira categoria de entidades públicas, ou seja, para o sector público empresarial, tal como para as empresas privadas, o resultado contabilístico representa um bom indicador no que respeita à determinação da sua eficiência interna. Para a segunda categoria de entidades públicas, ou seja, para a Administração Pública e que se dedica na sua maioria à satisfação das necessidades da colectividade, o resultado contabilístico não traduz a eficácia na prestação dos seus serviços e na correcta administração dos recursos disponíveis, a avaliação do seu desempenho deve antes ser feita pela sua contribuição para a satisfação das necessidades colectivas.

Também se destaca na Administração Pública, a origem dos seus recursos financeiros. Actualmente, relativamente a estas entidades, já não basta confirmar o cumprimento da legalidade relativamente às regras orçamentais e verificar se os mapas contabilísticos de

prestação de contas traduzem com fiabilidade a situação económico-financeira da entidade; é também muito importante avaliar a economia e eficiência no uso dos recursos e a eficácia no cumprimento dos objectivos.

As entidades que fazem parte da Administração Pública têm a obrigação de prestar serviços, em tese, com preços inferiores àqueles oferecidos pelas entidades com fins lucrativos, satisfazendo as necessidades da sociedade receptora do benefício, para justificar social e economicamente a razão da sua existência. Assim, a economia, eficácia e eficiência são componentes da missão das entidades públicas.

Os termos eficácia, eficiência e economia, são conhecidos pelas expressões “*value for money*”<sup>2</sup>, sendo “valeu” sinónimo de “output” e “money”, de “input” e pelos três E’s, e avaliam se os recursos públicos são administrados segundo critérios de economia e eficiência e a eficácia com que foram alcançados os objectivos da organização.

Fernandes (2000: 607) apresenta as seguintes definições destes três conceitos:

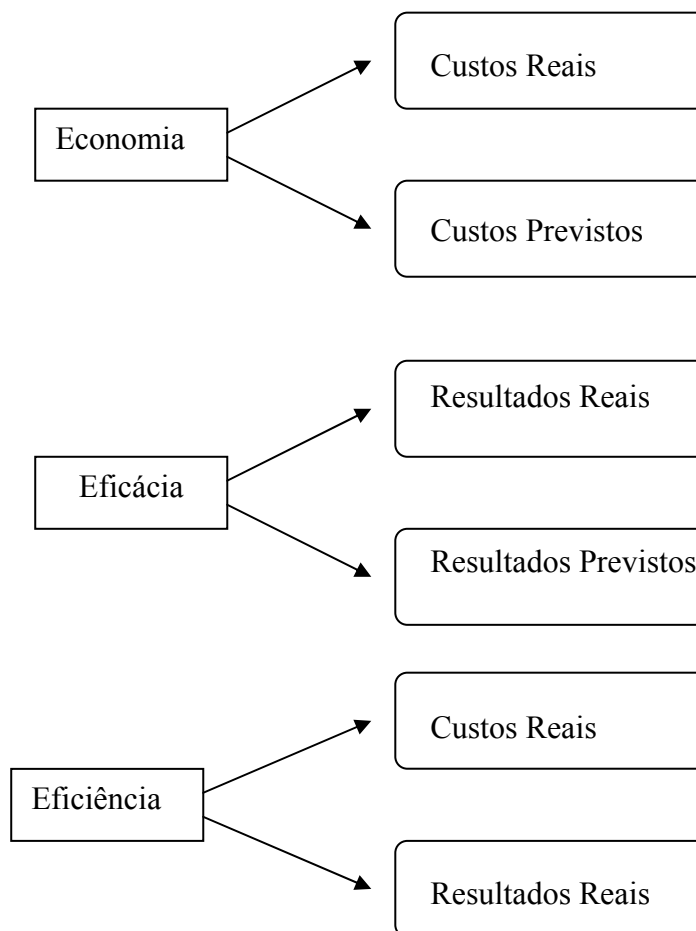
- Economia, refere-se unicamente aos “*inputs*” e põe em relevo se foram minimizados os custos dos “*inputs*” no desenvolvimento de uma actividade.
  
- Eficiência, define a relação entre as saídas (*outputs*) de um serviço ou actividade e o volume ou valor dos “*inputs*” consumidos para a produção desses “*outputs*”. Os indicadores de eficiência demonstram se é adequada a relação entre os serviços prestados e os recursos utilizados.
  
- Eficácia, refere-se à relação entre os “*outputs*” e os objectivos da organização. Os indicadores de eficácia medem o grau com que foram alcançados os objectivos previstos.

---

<sup>2</sup> Significa “Vale o que custa”.

A representação gráfica destes três conceitos pode ser a seguinte:

**Figura nº 2 - Economia, Eficiência e Eficácia**



**Fonte:** Fernandes (2000: 608)

Segundo Benito López (1995: 29), o “*value for money*” é alcançado positivamente quando a organização incorre no menor custo possível para a obtenção do máximo “*output*” e se alcançam os objectivos pré-estabelecidos.

Como podemos comprovar da análise das definições de economia, eficiência e eficácia, a medição dos “*inputs*” e “*outputs*” é muito importante. No entanto, nas entidades públicas a sua medição é uma tarefa algo difícil, pelo que se recorre à utilização de indicadores.

Assim, os indicadores de “*inputs*”, são medidas que permitem conhecer a natureza e a quantia dos factores que directa ou indirectamente utilizam as entidades para levar a cabo a sua

actividade. Permitem avaliar a economia e a eficiência da gestão dos serviços e a maior parte da informação necessária para os elaborar provém da contabilidade de custos. Então, para gerir com economia e eficiência é necessário possuir um sistema de contabilidade de gestão, que proporcione as informações necessárias à redução e controlo de custos.

No que se refere aos indicadores de “*outputs*”, estes permitem medir os resultados de um programa ou serviço. Torna-se portanto necessário conhecer pormenorizadamente a actividade ou actividades a analisar, o que irá permitir estabelecer diferentes classificações das medidas de “*outputs*” em função do que se pretende que expressem. Assim, podem utilizar-se indicadores de resultados, de processos ou indicadores sociais.

Existem também indicadores de “*outcomes*” ou de impacto social que medem os reflexos económicos ou sociais, favoráveis ou não, resultantes da execução de um programa ou da prestação de um serviço.

## **1.4 - Caracterização dos serviços públicos segundo o grau de autonomia**

Quando se fala das instituições públicas utiliza-se muitas vezes a expressão autonomia para delimitar o grau de liberdade, dessas mesmas instituições, na utilização dos recursos públicos que lhes são colocados à disposição. Da mesma forma a autonomia das instituições públicas tem influência nas obrigações contabilísticas a que essas instituições estão sujeitas, de acordo com a legislação em vigor. Assim, importa fazer uma breve referência aos tipos de autonomia a que as instituições públicas se encontram sujeitas e podem condicionam a sua actuação a vários níveis incluindo o contabilístico.

### **1.4.1 - Definição de autonomia**

A autonomia pode ser definida como a “liberdade, de que gozam os países autónomos, de poderem governar-se segundo as suas leis, usos e costumes. Independência administrativa. Liberdade moral e intelectual” (Machado, 1996: 462). No que respeita às instituições públicas, a autonomia é a “medida de liberdade dos poderes financeiros das entidades públicas” (Franco, 1999: 152). Ainda segundo o mesmo autor “considerando as principais áreas da actividade financeira, assim podemos delimitar diversos tipos de autonomia”.

Assim, considerando as principais áreas de actividade financeira, podemos especificar os seguintes tipos de autonomia:

- *Autonomia patrimonial*: poder de ter património próprio e tomar decisões sobre ele, de acordo com a legislação em vigor (Portaria nº 671/2000, de 17 de Abril – CIBE; Decreto-Lei nº 307/94, de 21 de Dezembro, Portaria nº 1152-A/94, de 27 de Dezembro);
- *Autonomia orçamental*: poder de ter orçamento próprio, gerindo as receitas e despesas, isto é, decidir com relação a elas;
- *Autonomia de tesouraria*: poder de gerir autonomamente os recursos monetários próprios;
- *Autonomia creditícia*: poder de contrair dívidas, assumindo as responsabilidades inerentes. Contudo é importante frisar que os serviços públicos só podem recorrer ao crédito com autorização do Ministério das Finanças.

#### **1.4.2 - Caracterização dos serviços**

De acordo com o grau de autonomia, podemos distinguir quatro situações distintas:

- *Serviços sem autonomia administrativa;*
- *Serviços com Autonomia Administrativa;*
- *Serviços com Autonomia Administrativa e Financeira;*
- *Serviços intermédios.*

Os *serviços sem autonomia administrativa* e os serviços simples regem-se por:

- i) Os serviços sem autonomia administrativa carecem de autonomia administrativa, pelo que não podem praticar actos definitivos e executórios, nomeadamente: autorizar despesas e pagamentos.
- ii) Os serviços simples assumem os seus encargos por conta das várias dotações que lhes são atribuídas na parte substancial do Orçamento do Estado, processando para o efeito, folhas de despesas que remetem à Delegação da Direcção-Geral da Contabilidade Pública que funciona junto do respectivo departamento Governamental.

A Delegação da Contabilidade Pública (DGCP) verifica, em face dos elementos que constam das folhas ou dos que as acompanham, se foram observados todos os preceitos legais aplicáveis, após o que as liquida, autoriza e põe a pagamento nos cofres públicos.

Não obstante estes serviços justificarem as despesas perante a DGCP, tal facto não impede que o Tribunal de Contas (TC) possa vir depois de findo o ano económico, apreciar a sua actividade administrativa. Neste sentido, o Tribunal de Contas pode requisitar aos serviços todos os documentos de despesa que julgue conveniente examinar, ou mesmo ordenar que se proceda ao seu exame nos respectivos arquivos.

Os serviços simples dominam quase exclusivamente toda a actividade financeira da Administração Central, não constando normalmente dos respectivos diplomas orgânicos qualquer indicação sobre o sistema administrativo.

***Os serviços com Autonomia Administrativa são*** os serviços que, não tendo receitas próprias suficientes para cobrir parte significativa (ou a totalidade) das respectivas despesas, têm administração financeira própria e distinta da Administração Financeira do Estado. Os responsáveis desses serviços podem praticar, em matéria financeira, actos administrativos definitivos e executórios. Consiste, essencialmente, no poder atribuído a um serviço de proceder ao pagamento das próprias despesas, ainda que em execução do Orçamento do Estado e por conta de levantamentos mensais dos cofres do Tesouro – Requisição de fundos.

***Os Serviços com Autonomia Administrativa e Financeira*** têm um regime excepcional definido em Lei ou Decreto-Lei e aplica-se aos organismos da Administração Central quando as suas receitas próprias atinjam um mínimo de dois terços das despesas totais, com exclusão das co-financiadas pelo orçamento da União Europeia. Estes serviços têm orçamento e contabilidade privativos com receitas próprias. Os seus orçamentos privativos não estão separados do Orçamento do Estado (desenvolvem-no, dependem dele ou justapõem-se-lhe parcialmente).

***Nos Serviços intermédios*** coabitam no mesmo serviço ou organismo de mais de um regime, ficando assim obrigados aos procedimentos específicos de cada um deles.

## Capítulo II

### A Contabilidade Pública

## **Capítulo II – A Contabilidade Pública**

### **2.1. Introdução**

Sem querermos ser demasiado extensivos neste capítulo do trabalho, dado que este tema já se encontra devidamente aprofundado noutros trabalhos já publicados, achou-se por bem fazer um breve resumo acerca da reforma da contabilidade pública com o objectivo de perceber o caminho percorrido até chegar ao actual estado de coisas.

Antes de quaisquer outras considerações, talvez seja importante começar por definir Contabilidade Pública. O Dr. Aureliano Felismino, Ex-Director-Geral da Contabilidade Pública, citado por Azurara *et al* (1985: 15), define Contabilidade Pública como o “conjunto de normas e preceitos legais que orientam a efectivação e escrituração das receitas e despesas públicas”.

No que se refere à importância da Contabilidade Pública, Azurara *et al* (1985:15), referem que “como bem cedo se reconheceu, organizada de modo que ofereça sólidas garantias de ordem e clareza, é mesmo uma das primeiras necessidades sociais. Pode até dizer-se que ela é imprescindível, pois previne riscos, acautela prejuízos, evita imprudências, impede a imprevisão, aconselha no presente e orienta no futuro”.

Se é verdade que a contabilidade pública desempenha um papel importante na gestão dos recursos públicos, a forma como ela é elaborada, ou seja, o conjunto de normas e preceitos legais que orientam a actividade das entidades públicas nem sempre têm sido as mesmas. Ao longo dos tempos quer devido a necessidades sentidas dentro das próprias entidades, quer devido a algumas “pressões” por parte da sociedade, no sentido de exigir uma maior transparência na gestão dos recursos escassos e ainda devido a algumas variáveis externas, como sejam a integração europeia, a globalização ou a chegada do euro, as normas que regem as actividades públicas sofreram algumas alterações no sentido de se conseguir implementar na administração pública uma contabilidade pública adequada às novas exigências. Actualmente a contabilidade pública deve estar orientada para facilitar a informação económica e financeira útil para a gestão, para a análise económico financeira, e para a tomada de decisões pelos seus utilizadores.

Até se conseguir implementar na administração pública uma contabilidade com estas características foi percorrido um longo caminho. Para melhor compreender como se chegou até essa contabilidade far-se-á de seguida uma apresentação resumida da evolução das normas de contabilidade pública, em Portugal.

## **2.2 - A Reforma da Administração Financeira do Estado**

A ciência da contabilidade tem sido objecto de análise e desenvolvimento, fundamentalmente, desde que Frei Luca Pacioli, com o seu livro “*Summa de Aritmética Geometria Proportioni et Proportionalita*”, serviu como ponto de referência a estudiosos da matéria. Depois de tantos anos, e como acreditamos também tenha acontecido com outras ciências relacionadas ou não com a contabilidade, esta foi evoluindo como reflexo do desenvolvimento que foi acontecendo à sua volta, neste caso mais precisamente no mundo empresarial, que serviu de impulso, e ao mesmo tempo, aplicação da ciência contabilística.

Dentro do âmbito económico geral, as organizações lucrativas, devido à sua característica de flexibilidade, apresentam uma maior propensão e predisposição para a implementação de novas iniciativas empresariais do que as entidades que pertencem ao sector público. Este facto tem feito com que o sector público vá, em muitos aspectos, a reboque das técnicas que se têm vindo a implementar nas empresas privadas, como é o caso das técnicas orientadas para a melhoria da gestão das organizações.

Esta situação parece lógica devido ao alto grau de rigidez que acompanha as actividades das entidades públicas. As condicionantes a que estas entidades estão sujeitas – controlo da legalidade, sujeição a dotações orçamentais, etc.- assim como a especificidade e heterogeneidade de grande parte das operações que desenvolvem, provocam um maior número de obstáculos ao desenvolvimento e implementação de novas técnicas de gestão que os que têm que enfrentar as empresas privadas.

A legislação referente à contabilidade pública é produzida, em grande medida, como consequência da evolução contabilística destinada às empresas privadas.

A propósito da evolução da contabilidade das empresas privadas Ferreira (2002:27) afirma que “da inicial função passiva de registo cronológico de factos patrimoniais passados a contabilidade foi evoluindo, tornando-se previsional, controladora e crítica das operações de gestão realizadas pelas instituições que dela se servem”.

Esta afirmação traduz de uma forma muito clara e resumida o percurso efectuado pela contabilidade das empresas privadas e que se pretende que seja cada vez mais vista como uma ferramenta de auxílio na gestão das organizações e também dos utilizadores externos da informação contabilística. O percurso efectuado pela contabilidade das empresas privadas culminou em 1977 com a publicação do primeiro POC. Em 1989 e 1991 este sofreu algumas alterações que tiveram como principal objectivo dar satisfação a Directrizes Comunitárias.

No que se refere às entidades públicas, que são o objecto deste trabalho, o percurso relativo à implementação de uma contabilidade pública moderna foi bastante mais lento e ainda não atingiu totalmente os objectivos pretendidos, devido, em grande medida, como já foi referido anteriormente, à grande rigidez e diversidade das instituições que constituem o sector público.

### **2.3 - Objectivos da reforma da Contabilidade Pública**

Marques (2002:45) refere que, com o objectivo de adequar a Administração Pública à evolução das sociedades da economia e da cultura, através de uma gestão que rentabilize os meios afectos ao Sector Público, sem o conseqüente aumento das despesas públicas, o Estado promoveu uma reforma profunda da Contabilidade Pública vigente.

Assim, no sentido, de concretizar este objectivo, a Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE), visa criar novas bases de modernização, eficiência e racionalidade, tanto na utilização dos dinheiros públicos, como na articulação dos meios materiais e humanos disponíveis.

Quanto aos principais objectivos da reforma da contabilidade pública, Marques (2001: 697) refere que podem ser enumerados os seguintes:

- Modernização administrativa;
- Divulgação de técnicas de gestão pública;

- Maior transparência administrativa;
- Formulação de políticas públicas;
- Redução do peso relativo do Estado;
- Redução estrutural do défice do Orçamento do Estado;
- Diminuição da rigidez da despesa.

Daqui podemos concluir que o objectivo principal da RAFE foi o de modernizar a Administração Pública, através da utilização de técnicas contabilísticas mais modernas que permitam uma maior transparência na gestão das entidades públicas e um maior controlo das despesas públicas.

Até 1989 a base da contabilização na Administração Pública era a das receitas/recebimentos e das despesas/pagamentos, segundo a qual as receitas e as despesas são registadas no momento do recebimento e do pagamento, respectivamente.

Este sistema de informação da contabilidade pública não respondia às necessidades da economia e da sociedade, uma vez que apenas dava cumprimento à vertente orçamental, por conseguinte, houve necessidade de construir um sistema de informação da contabilidade que englobasse as vertentes orçamental, patrimonial e analítica a fim de aumentar a informação produzida nas entidades públicas.

Na década de noventa iniciou-se uma nova reforma da contabilidade pública em Portugal. Na base desta reforma estiveram três diplomas e são eles:

- Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro, que definiu as bases da contabilidade pública;
- Lei nº 6/91, de 20 de Fevereiro, que veio estabelecer um conjunto de novos princípios e regras orçamentais;
- DL nº 155/92, de 28 de Julho, que instituiu o regime da administração financeira do Estado.

Portanto, na base da RAFE esteve a publicação da lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública, que veio estabelecer o regime de administração financeira dos serviços e organismos da administração pública, cuja regra é a da autonomia administrativa. O regime de excepção é o de autonomia administrativa e financeira.

Quanto ao sistema de contabilidade a adoptar pelos organismos pertencentes a cada um dos regimes de autonomia, aqueles que reúnam as características do regime de autonomia administrativa devem aplicar o sistema de contabilidade unigráfico<sup>3</sup>, devendo ainda, de acordo com o n.º 1 do seu artigo 14.º, da lei n.º 8/90, “organizar uma contabilidade analítica indispensável à avaliação dos resultados da gestão”. No que respeita aos organismos dotados de autonomia administrativa e financeira, estes deveriam aplicar o sistema de contabilidade digráfico<sup>4</sup> e moldado no Plano Oficial de Contabilidade ou em planos sectoriais (v.g. Plano do Sector Bancário, Plano do Sector Segurador, etc) os quais já prevêem a elaboração da contabilidade de gestão.

Surge depois, a Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro – Enquadramento do Orçamento de Estado - que fixa um novo enquadramento relativamente ao sistema de execução orçamental, sendo dada uma maior relevância na responsabilidade pela execução do orçamento fixando os princípios e regras de elaboração do mesmo.

O Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho – Regime de Administração Financeira do Estado – contém as bases da Contabilidade Pública e veio revogar 31 diplomas. Tem como objectivos a modernização da Administração Pública, um melhor controlo das contas do Estado e uma melhor gestão dos Serviços Públicos.

Estabelece os sistemas de contabilidade para os serviços com autonomia administrativa e para os serviços com autonomia administrativa e financeira. Sendo que os serviços com autonomia administrativa devem adoptar uma contabilidade de compromissos<sup>5</sup>, que regista os encargos ou as obrigações assumidas, e uma contabilidade de caixa<sup>6</sup>, que regista as saídas e entradas de dinheiro.

---

<sup>3</sup> Consiste em contabilizar as despesas e receitas públicas quando estas se verificam e numa única conta, sem contrapartida

<sup>4</sup> Consiste em contabilizar as várias operações contabilísticas através de partidas dobradas, ou seja, cada operação é contabilizada em duas contas ao mesmo tempo, sendo que uma conta é debitada e a outra é creditada, ou seja, a um débito corresponde sempre um crédito e vice-versa.

<sup>5</sup> Consiste no lançamento das obrigações constituídas, por actividades e com indicação da respectiva rubrica orçamental.

<sup>6</sup> Consiste no registo do montante de todos os créditos libertados e de todos os pagamentos efectuados por actividades ou projectos e por rubricas orçamentais.

É também referido que a realização das despesas fica sujeita a autorização. Esta, por sua vez, fica sujeita à verificação dos seguintes requisitos:

- **Conformidade legal:** tem a ver com a prévia existência de lei que autorize a despesa;
- **Regularidade Financeira:** diz respeito à existência de inscrição orçamental, correspondente cabimento e adequada classificação da despesa;
- **Economia, eficiência e eficácia:** com a despesa pretende-se 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.

Por seu lado, os serviços com autonomia administrativa e financeira devem utilizar um sistema de contabilidade que se enquadre no Plano Oficial de Contabilidade (POC) utilizado pelas empresas privadas o que pressupõe a adopção de um contabilidade digráfica.

Também o Decreto-Lei nº 155/92, no seu artigo 16º refere que “os serviços e organismos devem organizar uma contabilidade analítica como instrumento de gestão”. Este Decreto-Lei já pressupõe uma grande mudança na Administração Pública quando instituiu a utilização da contabilidade digráfica nos serviços com autonomia administrativa e financeira, o que permitiu que deixasse de se identificar exclusivamente a contabilidade pública com a contabilidade orçamental.

No seguimento dos diplomas supra referenciados e afim de lhes dar cumprimento, foi publicado o Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

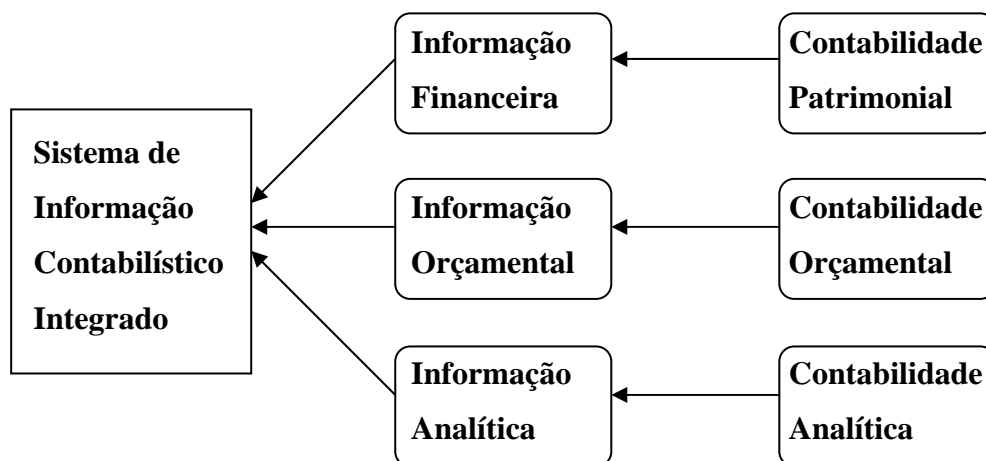
Simultaneamente foi criada a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCP), órgão independente e autónomo da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), existente desde 1977 para o sector privado.

O POCP refere, no seu artº nº 2º, nº 1 que “*O Plano Oficial de Contabilidade Pública é 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...*”

Daqui depreende-se logo à partida uma alteração em relação ao que previam a Lei nº 8/90 e o Decreto-Lei nº 155/92, pois passa a ser obrigatória a adopção do POCP não só pelos serviços que gozam de autonomia administrativa e financeira mas também pelos serviços que apenas gozam de autonomia administrativa. Estes serviços deixam de elaborar uma contabilidade unigráfica e passam a adoptar um sistema integrado de informação, em regime digráfico, que permita a elaboração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica.

O sistema de informação integrada apresentado pelo POCP pode ser representado da seguinte forma:

**Figura nº 3 – Sistema de Informação Integral**



*Fonte: Correia (2002: 278)*

Portanto o POCP veio criar as condições necessárias para a integração dos diferentes aspectos da informação contabilística, como são a informação financeira, orçamental e analítica, numa contabilidade pública moderna, capaz de responder às necessidades da gestão, e constituir um instrumento fundamental de apoio às entidades públicas e à sua avaliação.

No entanto, e porque como já foi referido o sector público é constituído por entidades pertencentes a actividades económicas muito diversas, o POCP não conseguia dar resposta às necessidades e especificidades próprias de cada actividade, pelo que, foram criados planos sectoriais já previstos pelo POCP.

Importa também referir que o diploma que criou o POCP também previu a criação da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP). O Decreto-Lei nº 68/98, de 20 de Março, veio regulamentar o seu funcionamento e prever que seria constituída por uma comissão executiva a quem compete coordenar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP e por um conselho de normalização contabilística, que tem como missão a coordenação e aplicação sectorial do referido plano. De seguida a Portaria nº 117/99, de 10 de Fevereiro, veio proceder à aprovação do regulamento interno dos órgãos da CNCAP, a qual tem procedido à emissão de orientações sobre a correcta aplicabilidade do POCP.

A CNCAP emitiu até ao momento duas orientações. A orientação nº 1/98, publicada através da Portaria nº 116/99, de 10 de Fevereiro, 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, de 3 de Setembro, para efeitos de aplicação do POCP. A orientação nº 2/2000, publicada através da Portaria nº 42/2001, de 19 de Janeiro, que visa recomendara adopção generalizada pelos serviços e organismos obrigados a aplicar o POCP e planos sectoriais dele decorrentes, das normas de inventariação aprovadas pela Portaria nº 671/2000, de 17 de Abril.

A fase seguinte desta reforma foi então, a publicação de planos sectoriais previstos no POCP.

## **2.4 - Os Planos Sectoriais**

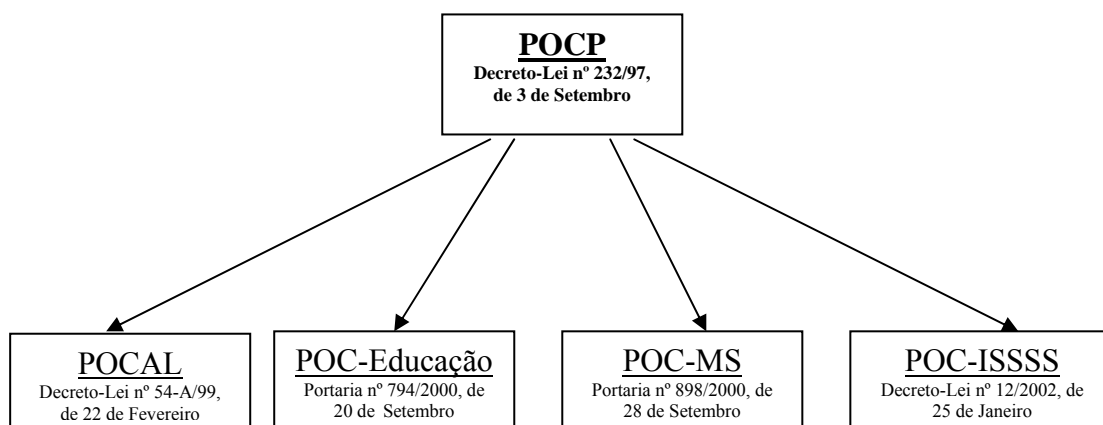
O POCP no seu artigo 5º consagra a possibilidade de criação de planos sectoriais para certas entidades do sector público administrativo, constituindo a base a adoptar no delineamento dos mesmos.

E de facto até agora já foram criados 4 planos sectoriais baseados no POCP e são eles:

- Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais – POCAL;
- Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação – POC-Educação;
- Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde – POCMS;
- Plano Oficial de Contabilidade para as Instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social – POC-ISSSS.

Esquemáticamente temos,

**Figura nº 4 - O POCP e os Planos Sectoriais**



*Fonte: Adaptado de Almeida et al (2002:115)*

As autarquias locais foram as primeiras entidades para as quais foi criado um plano sectorial, mediante a publicação do Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro, que aprovou o **Plano Oficial de Contabilidade Autárquica (POCAL)**<sup>7</sup>. Este aplica-se, obrigatoriamente, a todas as autarquias locais (Câmaras Municipais, Serviços Municipais e Juntas de Freguesia) e, ainda, a entidades equiparadas tais como a áreas metropolitanas, assembleias distritais, associações de freguesias e de municípios de direito público e outras entidades que por lei estejam sujeitas à contabilidade das autarquias locais. O POCAL sendo uma adaptação do POCP tem uma estrutura muito semelhante a este, no entanto, apresenta alguns aspectos distintos. Assim, como inovações deste plano destacam-se o controlo interno, os princípios orçamentais, as regras previsionais, a classificação funcional e económica. No que respeita à contabilidade analítica, tal como no POCP, também não se identificam contas para esta vertente da contabilidade, não obstante se encontrar reservada a classe 9 para esse efeito. De sublinhar, no entanto, que para estas entidades públicas a contabilidade de gestão é de elaboração obrigatória a fim de apurar os custos por funções e os cálculos subjacentes à fixação de tarifas e do preço dos bens e serviços (cf. Ponto nº 5 da “introdução” e ponto 2.8.3.1 das “considerações técnicas”). Trata-se, portanto, de um instrumento de gestão com regras legalmente definidas, a partir do qual são elaborados um conjunto de documentos destinados ao apuramento dos custos, consubstanciados nos seguintes mapas:

---

<sup>7</sup> Já previsto no artº 6º da Lei nº 42/98, de 6 de Agosto, que aprovou o novo regime das finanças locais.

- Materiais;
- Cálculo do custo / hora mão-de-obra;
- Mão-de-Obra;
- Cálculo de custo / hora máquina e viaturas;
- Máquinas e viaturas;
- Apuramento de custos indirectos;
- Apuramento de custos de bens ou serviços;
- Apuramento de custos directos da função;
- Apuramento de custos por função.

Em conclusão, a aplicação do sistema contabilístico previsto no POCAL vai facultar às autarquias locais a elaboração de instrumentos que permitem avaliar os resultados da gestão.

O segundo plano sectorial a ser publicado foi o **Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-Educação)**, aprovado pela Portaria 794/2000, de 20 de Setembro. Tal como aconteceu com o plano referido anteriormente, também este apresenta algumas especificidades face ao POCP. De referir, que o POC-Educação tem por objectivo, à semelhança do POCP e do POCAL, criar condições para a implementação de um sistema que integre numa só contabilidade os aspectos orçamental, patrimonial e de gestão, com vista à tomada de decisões dos órgãos competentes, à prestação de informação aos utentes dos serviços e à análise da eficiência e da eficácia das despesas públicas.

Este plano de contabilidade compreende, para além de um conjunto de normas relacionadas com a contabilização de operações de natureza orçamental e patrimonial, normas sobre a consolidação de contas, que é uma novidade do POC-Educação, e ainda normas sobre a implementação da contabilidade analítica. Apesar do quadro e do código de contas não identificar as que são destinadas à contabilidade analítica, reserva para este fim a classe 9.

A contabilidade analítica é obrigatória e deverá ser implementada segundo o sistema digráfico e dualista num exercício económico que corresponda a um ano lectivo, com início em 1 de Outubro de cada ano e fim em 30 de Setembro do ano seguinte. Assim, as contas e subcontas a criar para o efeito deverão dar a conhecer (cf. Ponto 2.8.2 do POC-Educação):

- Os custos de cada actividade de serviço interno;
- Os custos previsionais por cada produto ou serviço prestado;

- Os custos reais por cada produto ou serviço final;
- Os desvios entre os custos previsionais e os custos reais;
- Os proveitos identificados com uma actividade, respectivos custos e resultados; e
- Os custos não imputados.

Da análise desagregada dos custos registados nas subcontas da contabilidade analítica deverá ainda obter-se informação acerca:

- Dos custos directos e indirectos;
- Dos custos com:
  - pessoal docente;
  - pessoal não docente;
  - funcionamento;
  - amortizações, provisões e outros não especificados;
- Dos custos totais incorridos no exercício económico, bem como o custo total acumulado de actividades, produtos ou serviços de carácter plurianual, ou cuja duração não coincida com esse exercício.

O POC-Educação prevê a elaboração dos seguintes documentos previsionais:

- Plano de actividades;
- Plano plurianual de investimento e mapa de execução anual;
- Orçamento.

E ainda os documentos de prestação de contas que a seguir se enumeram:

- Relatório de gestão;
- Mapas de execução orçamental:
  - Mapa de controlo orçamental de despesa;
  - Mapa de controlo orçamental de receita;
  - Demonstração dos fluxos de caixa;
- Balanço;
- Demonstração dos resultados por naturezas;
- Demonstração dos resultados por funções;
- Anexos às demonstrações financeiras;
- Parecer do órgão fiscalizador.

Anote-se que, ao contrário do que previam outros planos de contabilidade pública, a elaboração da demonstração dos resultados por funções é obrigatória para as entidades

abrangidas pelo POC-Educação (cf ponto 2.2.1). Os elementos que a integram são fornecidos através de 27 mapas agrupados em 7 conjuntos que a seguir se identificam:

- A1 – Custos de actividade ou serviços internos de apoio;
- A2 – Custos da actividade ensino;
- A3 – Custos da actividade investigação;
- A4 – Custos da actividade de apoio aos utentes;
- A5 – Custos da actividade prestação de serviços;
- A6 – Custos de outras actividades;
- A7 – Custos de produção para a própria entidade.

Logo à partida, pela quantidade de mapas a preencher, pode-se afirmar que o POC-Educação dá um grande relevo à vertente da contabilidade analítica.

Mas nem só as autarquias locais e o sector da educação foram contemplados com um plano sectorial. Também o sector da saúde viu, em 28 de Setembro de 2000, aprovado o **Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS)**, através da Portaria nº 898/2000. Este é outros dos planos sectoriais publicado na sequência da criação do POCP. O POCMS, à semelhanças dos planos sectoriais anteriormente identificados, integra numa só contabilidade os aspectos orçamental, patrimonial e de gestão, compreendendo (cf. Artº 3º da portaria) as considerações técnicas, os princípios e regras orçamentais e contabilísticas, os critérios de valorimetria e os documentos de prestação de contas.

O plano estabelece também regras para a elaboração dos seguintes documentos previsionais:

- Plano de acção da instituição;
- Orçamento anual.

Os documentos de prestação de contas aí previstos são (cf. Artº 4º da portaria)

- Balanço;
- Demonstração de resultados;
- Mapas de execução orçamental (receita e despesa);
- Mapa dos fluxos de caixa;
- Mapa da situação financeira;
- Anexo às demonstrações financeiras;
- Relatório de gestão;
- Parecer do órgão fiscalizador.

Neste plano também se prevê a criação de provisões a que estejam associados riscos, nomeadamente, a provisão para cobranças duvidosas, para dívidas de terceiros que estejam em mora há mais de um ano, cujo risco de incobrabilidade seja justificado, exceptuando as dívidas de entidades públicas.

No que respeita à contabilidade analítica, embora, o quadro de contas deste plano não inclua qualquer classe destinada à elaboração desta contabilidade, o ponto 2.8 do POCMS refere que “é de aplicação obrigatória nas instituições do Serviço Nacional de Saúde para as quais exista um plano de contabilidade analítica”.

Porém, já em Setembro de 1996, tinha sido aprovado para os hospitais o Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH), que continua a ser de aplicação obrigatória naquele subsector do Serviço Nacional de Saúde. Mais ainda: as normas e procedimentos contidos no PCAH são susceptíveis de aplicação aos restantes subsectores.

Por último, importa referir que, no relatório de gestão deverá figurar (cf. Ponto 13), entre outras informações, a síntese do movimento assistencial desenvolvido nas instituições de saúde, a produtividade dos serviços e ainda informação acerca dos serviços prestados pelas entidades externas, bem como, uma análise da situação económica relativa ao período, informação respeitante ao investimento realizado nesse mesmo período, as condições de funcionamento e a análise de custos e proveitos.

Deverá igualmente constar do relatório de gestão uma “síntese da situação financeira com apresentação de alguns indicadores de gestão económicos e financeiros, para além dos indicadores orçamentais apropriados ao sector”.

Por último, em 25 de Janeiro de 2002 foi publicado o **Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade de Segurança Social (POCISSSS)**, através do Decreto-Lei nº 12/2002. Também este plano sectorial, e à semelhança de todos os restantes já enunciados cria as condições para a integração dos diferentes aspectos, contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, numa contabilidade pública moderna. Também, tal como nos outros planos sectoriais, este plano é constituído (cf. Artº 3º do Decreto-Lei) pelas considerações técnicas, os princípios e regras contabilísticos, os critérios de valorimetria, os documentos previsionais, as demonstrações financeiras, orçamentais e patrimoniais e seus

anexos, o quadro de contas e sua notas explicativas, o sistema contabilístico, os documentos de prestação de contas, as normas de consolidação de contas, o sistema de controlo interno e a composição do relatório de gestão.

Quanto aos documentos de prestação de contas são os seguintes (cf. Artº 4º):

- Balanço;
- Demonstração de resultados;
- Mapas de execução orçamental (receita e despesa);
- Mapa dos fluxos de caixa;
- Anexo às demonstrações financeiras;
- Relatório de gestão;
- Parecer do órgão fiscalizador.

Relativamente à contabilidade analítica, o ponto 2.8 do Decreto-lei nº 12/2002 refere que “no que concerne à contabilidade analítica, no contexto das competências atribuídas ao sistema de solidariedade e de segurança social, e ainda às exigências do controlo de gestão, entendeu-se que devem ser criados os centros de custos, regras e mapas adequados que a cada momento a dinâmica de gestão do sistema determine”. É também referido nas notas explicativas sobre a contabilidade analítica que constituindo um potente instrumento de gestão e um importante factor de análise das receitas e despesas do sistema de solidariedade e de segurança social, entendeu-se que o desenvolvimento da contabilidade analítica constituirá, num futuro próximo, um complemento de gestão que deverá evidenciar pormenorizadamente todo o conhecimento do sistema.

Até ao momento, foram publicados quatro planos sectoriais e embora todos eles apresentem uma estrutura muito semelhante ao POCP, do qual todos derivam, todos eles apresentam também especificidades do sector a que se destinam.

No que concerne à contabilidade analítica ou de custos<sup>8</sup>, embora todos os planos sectoriais refiram a obrigatoriedade da sua aplicação só no POCAL e no POC-Educação se apresentam os quadros que é necessário preencher, e que no segundo perfazem um total de 27, com a agravante de no sector da educação o ano civil não coincidir com o ano lectivo. Assim, prevê-

---

<sup>8</sup> No POCAL, designada por “Contabilidade de custos”, nos restantes planos “contabilidade analítica”

se que a implementação do sistema de contabilidade analítica no sector da educação se apresente um processo algo complicado. Em capítulos seguintes será feito um estudo sobre o estado actual deste sistema de contabilidade nas instituições de ensino superior.

## **2.5 - Características da informação contabilística pública**

Vivendo nós numa época que muitos já designam de “era do conhecimento” a informação atempada e correcta é uma vantagem em qualquer sector, público ou privado, que pode trazer para as instituições numerosas vantagens competitivas. E se é verdade que no sector público a vertente competitiva não é a mais importante é um facto indiscutível que cada vez mais se lhe exige transparência na aplicação dos recursos que lhes são colocados à disposição. Recursos esses que são limitados (pois provêm de impostos) e as necessidades que visam satisfazer ilimitadas, pelo que é necessário definir prioridades e decidir que necessidades se satisfazem com os recursos de que se dispõem.

“Os principais desafios que se colocam à Administração Pública são: a melhoria de gestão dos recursos (instrumentos e ferramentas); e a manutenção do equilíbrio que optimize a relação entre produtividade, equidade e qualidade de prestação de serviços” (Correia, 2002: 276)

Neste contexto, a contabilidade apresenta-se como uma poderosa ferramenta tecnológica para a gestão das instituições nos actuais ambientes dinâmicos, turbulentos e competitivos, produzindo informações muito úteis para a tomada de decisões e conseqüentemente para a gestão das instituições públicas.

O POCP no seu preâmbulo refere que o principal e quase único objectivo da contabilidade pública tradicional era o de demonstrar que os diversos organismos da Administração Pública aplicavam os meios financeiros atribuídos de acordo com o aprovado pelas respectivas autoridades orçamentais. No entanto, é intrínseco a qualquer sistema de contabilidade pública de um Estado democrático, a disponibilidade de informação contabilística que permita por um lado, a análise das despesas públicas segundo critérios de legalidade, economia, eficiência e eficácia e, por outro lado, o reforço da clareza e transparência da gestão dos dinheiros públicos e das relações financeiras do Estado.

A informação contabilística deve então ser: fiável, relevante, oportuna e atempada.

## 2.6. A contabilidade no processo de tomada de decisões

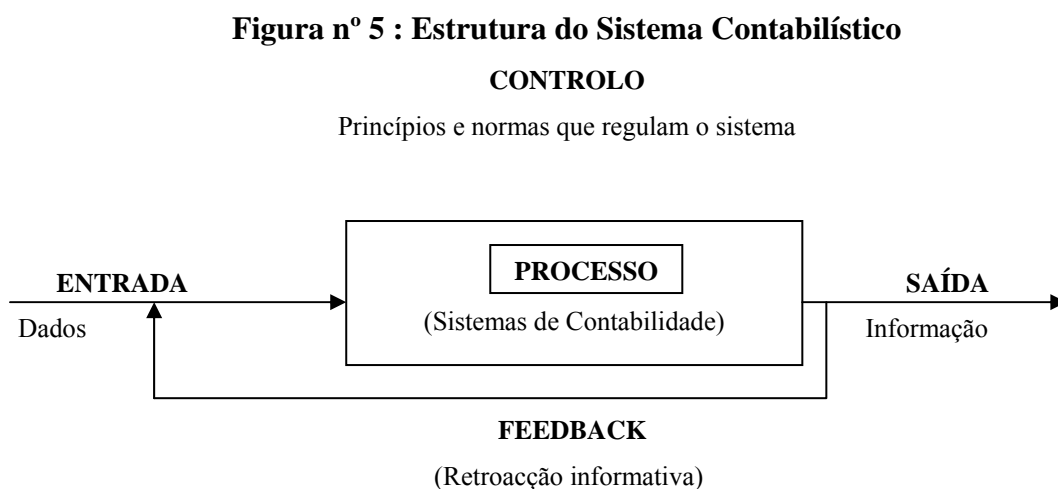
A informação prestada pela contabilidade sobre a actividade económica das organizações tem sido geralmente reconhecida como um dos mais importantes instrumentos quantitativos a utilizar no processo de tomada de decisões dos seus utilizadores.

Esta ênfase na utilidade da informação contabilística foi salientada há mais de três décadas pela Statement of Basic Accounting Theory (1966) da American Accounting Association (AAA) que definiu a contabilidade como “o processo de identificação, medida e comunicação de informação económica que permita a formulação fundamentada de juízos e decisões pelos utilizadores da informação”.

Horngren *et al.* (1999) referem que o sistema contabilístico pretende “fornecer informação para cinco amplos objectivos:

- a) formulação de estratégias globais e planos a longo prazo;
- b) tomada de decisões sobre a utilização dos recursos com ênfase nos produtos, clientes e preços;
- c) planeamento e controlo dos custos das operações e actividades;
- d) medição da performance e avaliação das responsabilidades; e
- e) cumprimento de exigências legais externas.”

A figura nº 5 mostra-nos a estrutura do sistema contabilístico adaptada à estrutura que apresentam os sistemas formais de informação.



*Fonte: Rocha e Rubio (1999:19)*

Da figura anterior podemos ver que, tal como em qualquer sistema de informação, o sistema contabilístico inicia-se com a entrada de dados, que neste caso serão os acontecimentos económicos que têm lugar numa organização, num determinado período de tempo e que são o objecto de registo pela contabilidade. No sistema contabilístico o processo é constituído pelo conjunto de procedimentos de cálculo e representação que sendo susceptíveis de registo mediante a metodologia específica da técnica contabilística, permitem elaborar a informação pretendida. A informação relativa à situação patrimonial, e outras que se encontram no balanço e na demonstração de resultados representam as saídas no sistema contabilístico. O *feedback* representa o retorno da informação ao sistema contabilístico agora como um dado a ser utilizado no processo contabilístico. Por último o controlo é o conjunto de normas e princípios que regulam todo o sistema.

No entanto o sistema contabilístico deve não só fornecer informação interna para os gestores sobre o consumo de recursos na cadeia de valor, o planeamento e a estratégia, estrutura e compromisso, inovação, controlo e tomada de decisões organizacionais, mas também informação financeira obrigatória para utilizadores externos, nomeadamente investidores, credores e outros interessados na sua actividade.

Se os sistemas de informação contabilística devem ser úteis a uma ampla variedade de usuários não é possível utilizar o mesmo sistema de medidas para atingir todos os objectivos que se pretendem alcançar com a informação contabilística.

Assim, e de acordo com os seus objectivos, a contabilidade pode dividir-se em dois segmentos principais – Contabilidade Financeira (ou externa) e Contabilidade de Gestão (ou interna) – que, se complementam, embora representem contextos conceptuais diferentes.

No que respeita à Contabilidade Financeira o seu principal objectivo é o de prestar informações a terceiros sobre a posição patrimonial da organização em determinado momento, e sobre os resultados alcançados pela mesma em dado período.

Por seu lado, a Contabilidade de Gestão tem como principal objectivo proporcionar informações úteis aos gestores, que lhes permitam reduzir custos e melhorar o desempenho da organização.

Como o conteúdo deste trabalho se prende com a Contabilidade de Gestão, vamos de seguida tratar mais aprofundadamente de alguns aspectos da mesma, nomeadamente o seu conceito e objectivos.

## **2.7 - Contabilidade de Gestão**

A contabilidade de gestão é também designada de contabilidade de custos, contabilidade estratégica e contabilidade analítica, no entanto, há alguns autores e associações (v.g. Horngren, Williamson, Drury, NAA; CIMA, AECA), que são da opinião de que estas designações não se referem à mesma categoria de contabilidade mas antes a contabilidades com características diferentes.

Desde um ponto de vista histórico houve uma transição da Contabilidade de Custos para a Contabilidade de Gestão, que aconteceu após a II Guerra Mundial, pois a contabilidade interna configurava-se como um sistema de informação cada vez mais necessário para a gestão das organizações, assumindo um conteúdo mais amplo que o simples cálculo do custo da produção e abarcando novas técnicas.

Esta evolução da contabilidade de custos para a contabilidade de gestão aconteceu para fazer frente a um aumento da procura de informação. Pode-se dizer que a contabilidade de custos tinha como único objectivo o controlo dos custos, enquanto que a contabilidade de gestão teria um âmbito mais amplo no tempo e no espaço, pois abarca o planeamento e a orçamentação. A contabilidade de custos constitui assim um subconjunto fundamental da contabilidade de gestão. Os modelos de contabilidade de gestão têm que ser ágeis e flexíveis, de forma a responder às necessidades da direcção e permitir a tomada de decisões com rapidez.

Actualmente, ainda se verificam algumas divergências quanto ao conceito da contabilidade de gestão, uma vez que há autores que distinguem contabilidade de gestão de contabilidade de custos/contabilidade analítica e outros que são da opinião que estes termos designam a mesma categoria de contabilidade.

Apesar de encontrarmos algumas diferenças na definição de contabilidade de gestão, conforme os autores, existe um dado comum a todas as definições que é o de que esta contabilidade ou contabilidades têm como objectivo primordial fornecer informação aos gestores das organizações para a tomada de decisões fundamentadas.

As definições a seguir apresentadas por associações e por alguns autores, optam pelo conceito de contabilidade de gestão.

O “Report of the 1958 Committe on Management Accounting” (1959) da American Accounting Association (AAA) define contabilidade de gestão como *“a aplicação de conceitos e técnicas adequados no processamento de dados históricos e previsionais de uma organização, com o fim de ajudar os gestores a estabelecer planos com objectivos económicos razoáveis e a tomar decisões racionais com vista ao seu alcance, incluindo os métodos necessários para o planeamento, a escolha entre alternativas possíveis e o controlo”*.

Por seu lado, para Rocha e Rúbio (1999:32) *“A contabilidade de gestão é uma aplicação da contabilidade que fundamenta o processo de identificação, elaboração e comunicação da informação requerida pela gerência, para que esta possa tomar decisões pensadas e emitir juízos informados sobre a actividade económica da entidade que dirige administra”*.

Há associações e autores, como já foi referido, que distinguem contabilidade de gestão de contabilidade de custos, apresentam-se de seguida algumas dessas associações e autores.

A definição de contabilidade de gestão apresentada pelo Statement of Management Accounting nº 1A - “Definition of Management Accounting” (1981) da National Association of Accountants (NAA), que a define como *“o processo de identificação, medida, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação financeira utilizada pela gestão para planear, avaliar e controlar numa organização e assegurar a utilização apropriada e a responsabilidade dos seus recursos”*.

Por, seu lado, no Statement of Management Accounting nº 2 (1983), da mesma entidade, definiu a contabilidade de custos como *“a técnica ou método para determinar o custo de um projecto, processo ou produto utilizado pela maioria das organizações num país, ou especificamente recomendada por uma entidade competente em contabilidade”*, distinguindo-a portanto da contabilidade de gestão.

Com o mesmo entendimento anterior (AECA:1990), distingue as contabilidades de custos e de gestão e define esta última como o ramo da contabilidade que tem por objecto “*a elaboração, análise e interpretação da informação contabilística para a adopção de decisões táticas (optimização dos meios disponíveis), operativas e de controlo de gestão num horizonte temporal de curto prazo*”. Ainda para esta entidade a contabilidade de custos constitui uma parte ou subconjunto da contabilidade de gestão, e “*fornece informação analítica sobre custos, em especial dos relativos à valorização dos inventários e imobilizados fabricados pela entidade, e ao custo dos produtos vendidos, com vista à elaboração das demonstrações financeiras*”.

Finalmente, Horngren *et al* (2000) entendem que a contabilidade de gestão “*mede e comunica informação financeira e não financeira para ajudar os gestores no processo de tomada de decisões para atingirem os fins da organização*”, focando a informação interna. A contabilidade de custos, por outro lado, “*fornece informação para as contabilidades de gestão e financeira, e mede e comunica informação financeira e não financeira relacionada com a aquisição e consumo de recursos pela organização*”.

Muitas outras definições de contabilidade de gestão poderiam ser citadas mas como já foi referido e, apesar de apresentarem algumas divergências todas elas são unânimes ao referir que este ramo de contabilidade deve fornecer informação a utilizar pelos gestores no processo de tomada de decisões, sendo a contabilidade de custos/analítica considerada por alguns autores como um subconjunto fundamental da contabilidade de gestão, por apenas ter como objectivo o cálculo dos custos, enquanto a contabilidade de gestão apresenta um âmbito mais amplo, dentro das entidades.

### **2.7.1 - Características da Contabilidade de Gestão**

Como características principais da contabilidade de gestão, Caiado (1997:51) apresenta as seguintes:

- Está organizada em função das necessidades específicas de cada entidade, e não se encontra sujeita a qualquer constrangimento de forma:

De facto, a possibilidade que cada entidade tem de organizar uma contabilidade de gestão de acordo com as suas necessidades demonstra como esta contabilidade pode ser uma ferramenta

muito importante na gestão das organizações. Esta flexibilidade da contabilidade de gestão opõe-se à rigidez e uniformidade da contabilidade geral.

- A contabilidade de gestão é destinada a servir todos os responsáveis da entidade qualquer que seja a sua posição hierárquica;

Além de poder ser utilizada por todos os responsáveis da entidade as informações fornecidas pela contabilidade de gestão são muitas vezes utilizadas na negociação de contratos em que o cliente discute previamente os preços propostos de cada encomenda.

- Utiliza as informações da contabilidade geral e dos documentos que lhe servem de base, por reclassificações ou por estudos técnico-contabilísticos, estatísticos, etc;

A contabilidade vai buscar os dados a trabalhar aos documentos de prestação de contas da contabilidade geral ou a outras fontes que se apresentem credíveis.

- A contabilidade de gestão deve estar actualizada e fornecer as informações rapidamente;

Se a principal função da contabilidade de gestão é a de fornecer informações que vão ser utilizadas na gestão das entidades, é indispensável que a informação seja sempre actual e inclusive orientada para o futuro e para a acção, designadamente no apoio ao planeamento operacional.

- Deve ser organizada para pôr em relevo as responsabilidades.

O controlo de gestão das diversas áreas de responsabilidade é feito pelo controlo periódico das realizações e das previsões a fim de determinar os desvios anormais a exigirem medidas de correcção oportunas.

Se o sistema de contabilidade de gestão deve possuir as características atrás enumeradas para assim conseguir cumprir as funções a que se destina, as informações que fornece devem também preencher alguns requisitos para que seja útil aos seus utilizadores.

Portanto, sendo a contabilidade de custos um sistema que visa prestar informações aos seus utilizadores ou usuários, esta tem que ser compreensível para estes, devendo assim, possuir três características essenciais (Carvalho, 1999:531):

- Relevância- considera-se que a informação é relevante quando serve os interesses dos seus destinatários, mediante a confirmação dos seus juízos ou a alteração da sua opiniões, ou seja, quando consegue influenciar as decisões dos seus utentes.

- Fiabilidade – para que a informação seja fiável tem que estar isenta de erros materiais e de juízos prévios.

- Comparabilidade – a informação apresentada pelas entidades deve estar elaborada de acordo com princípios e normas geralmente aceites para que seja possível a sua comparação entre instituições com características similares.

### **2.7.2 - Objectivos da contabilidade de gestão/analítica**

Se se aceita que a contabilidade de gestão tem como objectivo fornecer informações para o processo de tomada de decisões económicas com a finalidade de promover e eficiência global da organização, os sistemas de medida que se utilizem e os modelos de decisão que se apliquem têm de se basear em critérios económicos, pelo que os enfoques clássicos baseados no cálculo do custo do produto e no sistema de custo por absorção não só não permitem alcançar a meta, mas também “distraem” os dirigentes e impedem-nos de se concentrarem nos esforço de melhoria.

Rocha e Rubio (1999;37) apresentam, como objectivos da Contabilidade Analítica os seguintes:

- Proporcionar informação necessária para planear e controlar a actividade da entidade;
- Proporcionar informação necessária para elaborara contabilidade patrimonial;
- Proporcionar informação necessária para orientar o processo de tomada de decisões.

Em suma o objectivo principal da contabilidade analítica é o de proporcionar informações úteis para o processo de tomada de decisões.

Se quisermos transpor estes objectivos gerais da contabilidade de gestão para o caso das entidades públicas teremos, de acordo com AECA (2001:27), os seguintes objectivos da contabilidade de gestão:

➤ Clarificar a aplicação dos recursos públicos desde uma perspectiva de eficiência, eficácia e economia, possibilitando um controlo de gestão sobre aspectos concretos da entidade. Para gerir com economia e eficiência é necessário possuir um sistema de contabilidade de gestão, que proporcione as informações necessárias à redução e controlo de custos.

➤ Determinar o valor das taxas e dos preços públicos. Se há muitos serviços públicos que não são pagos muitos há também em que os utilizadores desses serviços têm que pagar uma taxa que tenderá a cobrir o custo do serviço ou actividade, não devendo o seu preço ser superior ao custo real. No caso das Câmaras Municipais que têm a seu cargo a prestação de serviços de saneamento básico, recolha de lixo, águas, transportes públicos, etc, os preços que os utentes destes serviços vão pagar terão que cobrir, pelo menos, os gastos necessários para os prestar. Os preços dos serviços públicos devem cobrir no mínimo os custos económicos, existindo para as taxas liberdade de fixação. A contabilidade analítica é portanto essencial para o cálculo dos custos de prestação do serviço.

No caso das instituições de ensino superior, em que os alunos pagam uma propina, definida por cada uma das instituições, dentro de um limite mínimo e máximo, a contabilidade analítica que irá permitir calcular o custo real de cada aluno, poderá ajudar também na definição da propina a pagar.

➤ Facilitar a elaboração e avaliação dos orçamentos. A fixação de objectivos é fundamental no processo de programação e orçamentação. Definidos os objectivos é necessário determinar as actividades para os alcançar. A contabilidade analítica permitirá obter informações sobre os custos das actividades e compará-los com os objectivos previamente definidos, permitindo reorganizar algumas actividades e eliminar outras que se mostrem desnecessárias e identificar os recursos ociosos, ou seja, aqueles que não contribuem para alcançar os objectivos definidos. Isto permitirá a elaboração responsável de orçamentos e a sua posterior gestão, incentivando a eficiência na gestão dos recursos públicos.

➤ Fundamentar a valorização dos bens produzidos por actividades públicas. Quando os serviços produzem bens que vão ser incluídos nos seus activos, estes devem ser registados ao preço de produção e este é calculado com a ajuda da contabilidade de custos.

➤ Apoiar a tomada de decisões sobre a produção de bens e a prestação de serviços, com conhecimento detalhado dos custos e proveitos. A contabilidade analítica permite obter informações sobre custos que conjugadas com informações externas sobre os preços desses bens ou serviços, permitem apoiar a decisão de produzir, um bem ou serviço, ou contratar terceiros para o fazer. Estão nesta situação, por exemplo, os serviços de acção social a quem a contabilidade analítica permitirá tomar a decisão de entregar o serviço de refeições a uma empresa externa. Para tomar esta decisão é fundamental saber qual o custo interno de produzir uma refeição, que é dado pela contabilidade analítica, e o custo externo dessa mesma refeição.

➤ Facilitar a elaboração da prestação de contas da própria entidade. Actualmente os planos sectoriais obrigam as entidades a enviar, juntamente com os documentos de prestação de contas da informação financeira, documentos sobre os custos das suas actividades e serviços prestados, pelo que a implementação de um sistema de contabilidade analítica é essencial para o cálculo desses valores. Também é importante enviar juntamente com os mapas de prestação de contas, justificativos dos custos e proveitos dos serviços públicos e que demonstrem o grau de cumprimento dos objectivos definidos, com indicação dos objectivos previstos e alcançados e o custo dos mesmos.

➤ Permitir realizar uma atribuição racional dos recursos públicos às entidades mediante uma adequada justificação das suas necessidades. Sendo os recursos públicos escassos a sua distribuição deverá ser feita de acordo com as necessidades das entidades, quando estas se encontrem devidamente justificadas.

➤ Permitir a comparação com outras entidades que prestem serviços similares. Embora a comparação entre diversas entidades, mesmo similares, seja por vezes difícil, pois é necessário atender não só à actividade que desenvolvem mas ao contexto em que se inserem, é importante, retirando alguns factores diferenciadores, fazer uma comparação entre os custos dos serviços prestados por entidades similares para incentivar a uma melhor gestão dos recursos públicos.

➤ Facilitar a informação aos órgãos nacionais e supranacionais para fundamentar a obtenção de subsídios e ajudas. A informação em termos de custos constituem um requisito essencial para a concessão de subsídios comunitários e, no campo da investigação, é muito

frequente a apresentação de custos a organismos científicos nacionais e internacionais. A contabilidade analítica representa, mais uma vez, um papel essencial no cálculo desses custos.

Todos estes objectivos anteriormente mencionados podem ser simultâneos ou alternativos, dependendo de que modelo contabilístico se implemente com a finalidade de ser uma forma de comparação de dados entre diversas entidades relativos ao processo de formação de custos, ou ser um instrumento de apoio a uma melhor gestão interna das entidades.

Na primeira situação, o modelo contabilístico deve ser desenhado numa perspectiva de unificação da informação relativa aos objectivos a alcançar, de tal forma que a informação relevante no sistema a implementar será a que contém os dados que permitirão fazer uma comparação entre as diversas entidades, e seria útil que as fases e procedimentos de elaboração da informação sejam normalizadas por um órgão superior.

Quanto à segunda situação, as fases a seguir na sua implementação podem ser as mesmas que na anterior situação. No entanto, a informação relevante será aquela que permite analisar o aproveitamento dos recursos económicos para cumprir os objectivos definidos. A informação a elaborar será aquela que seja útil aos diversos responsáveis de cada centro de custos, ou seja, será uma informação elaborada à “medida” dos utilizadores internos da entidade.

Em suma podemos afirmar que a implementação de uma contabilidade analítica em todos os organismos públicos permitirá aos cidadãos, como contribuintes, saber qual o destino dos seus impostos. Além disso, o cidadão, como usuário, deve conhecer o custo do serviço público que está a utilizar, o que permitirá evitar o desperdício que ocasiona o desconhecimento.

### **2.7.3 - Os sistemas de custeio**

Se a importância de uma contabilidade de custos é indiscutível, a sua implementação nem sempre é uma tarefa fácil uma vez que existem vários tipos de custos e a sua imputação aos produtos, ou actividades apresenta-se difícil.

A contabilidade analítica trata os custos<sup>9</sup> segundo os fins em vista, pelo que podemos encontrar diversas classificações de custos. Assim, quanto ao comportamento em função das variações de actividade temos:

- custos fixos (de estrutura) – são aqueles cujo montante depende da capacidade produtiva instalada e não do seu nível de utilização. O consumo dos custos fixos mantém-se, independentemente da utilização que se faça deles, não são influenciados pela quantidade produzida;

- custos variáveis – são aqueles que variam directamente com o nível de actividade ou objecto de custo, podendo ser: progressivos, proporcionais ou degressivos.

Quanto ao modo de imputação aos produtos temos:

- custos directos, são aqueles que estão relacionados com o objecto de custo, especificamente com um produto ou um centro de actividade. Estes custos não levantam problemas específicos de afectação.

- custos indirectos, são aqueles que contribuem para a formação do produto, e para o desempenho da actividade do centro de custo, mas não lhe podem ou não lhe são directamente imputados. Exigem a utilização de métodos de imputação que os transformem, o mais possível em “directos”.

A utilização de diferentes procedimentos de cálculo de custos, conduzirá a resultados diferentes na informação e na análise da mesma. Assim, importa que cada entidade escolha o sistema de custeio mais indicado à sua actividade.

Os sistemas de custeio costumam classificar-se em três tipos:

- a) Sistema de custeio directo – “direct costing”
- b) Sistemas de custeio de absorção tradicional
- c) Sistema de custeio por actividades – Activity Based Costing (ABC)

No sistema de custeio directo, somente se imputam os custos directos aos objectos de custo. Relativamente aos custos indirectos o seu tratamento é diferenciado. E é aqui que reside a sua desvantagem pois qualquer tentativa que se faça para incorporar custos indirectos é feita através de critérios de “adivinhação” e estimativas arbitrárias. Daí que este sistema só se

---

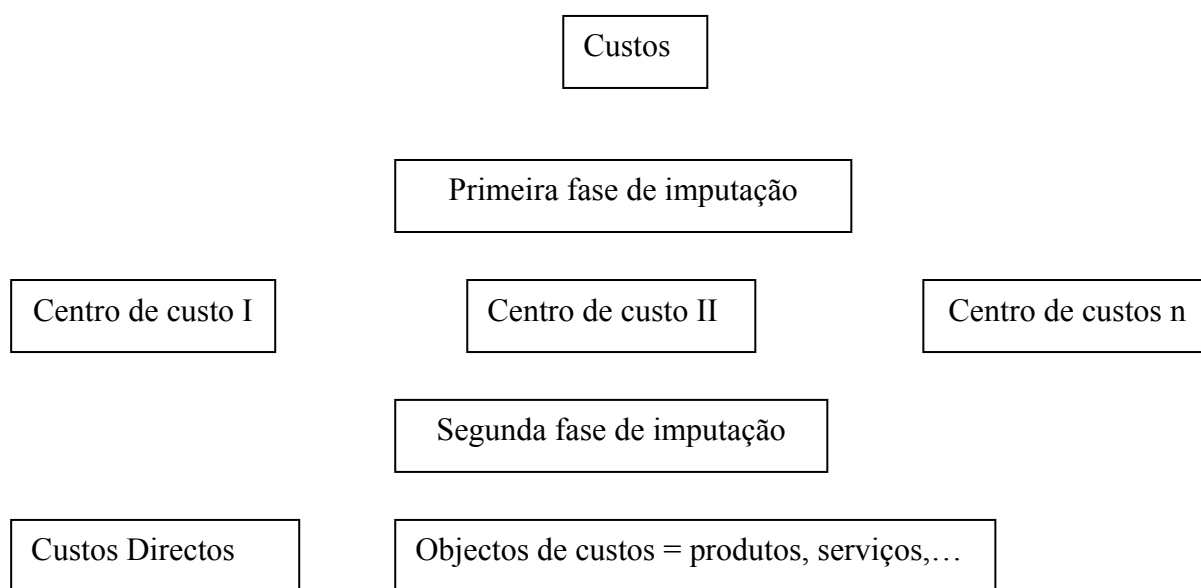
<sup>9</sup> Recursos consumidos para atingir determinados fins.

recomende quando os custos indirectos representem uma mínima fatia dos custos totais da entidade.

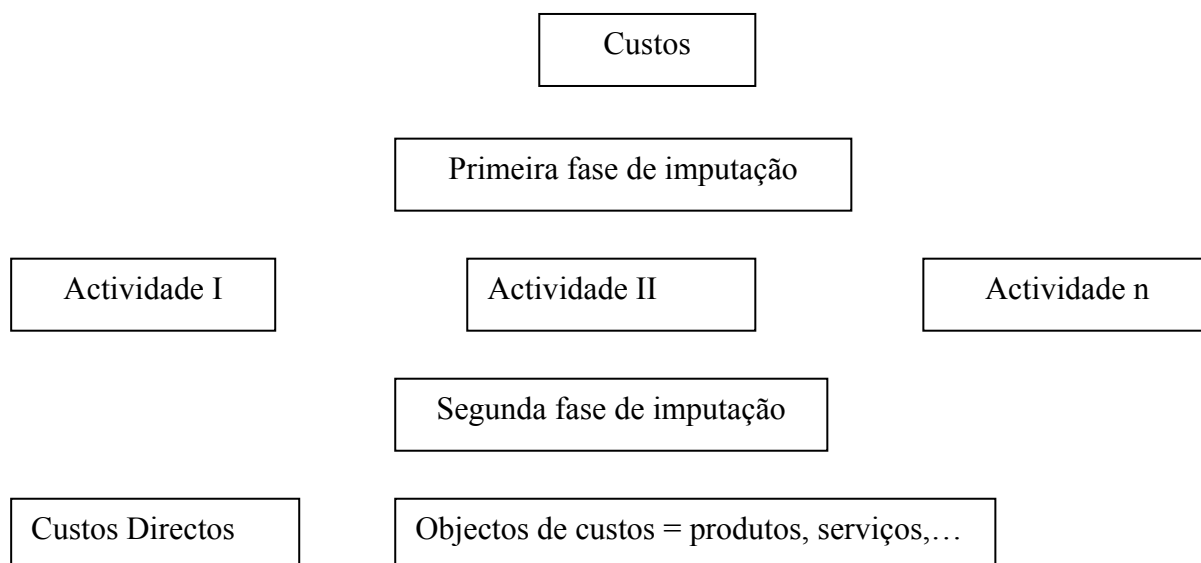
Quanto aos outros dois tipos de sistemas de custeio enumerados imputam os custos indirectos aos produtos, embora de forma diferente entre si.

Fazendo uma comparação entre os sistemas tradicionais e o sistema ABC teremos, de acordo com Drury (2000:339):

**Figura nº 6 – Sistemas de custeio tradicionais**



**Figura nº 7 – Sistema de custeio ABC**



Através da análise das figuras nº 6 e nº 7 verificamos que a grande diferença entre os sistemas de custeio tradicionais e o sistema ABC é o facto de nos primeiros, os custos indirectos serem acumulados em centros de custos e no sistema de custeio ABC os custos indirectos são imputados a actividades.

No método ABC as actividades têm uma grande importância. Segundo AECA (1998:29) “actividade” pode ser definida 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 *inputs*, que são consequência, tanto da concepção das tarefas como da frequência com que estas devem ser realizadas.

As actividades vão constituir núcleos de acumulação de recursos consumidos no processo de produção, que depois irão ser distribuídos aos produtos. As actividades do processo de produção são muito idênticas aos centros de custos usados pelos sistemas tradicionais, embora o que se verifica é que o método ABC tem muitos mais “centros de custo” que os sistemas tradicionais.

Na segunda fase do processo de imputação, faz-se “corresponder” os custos dos centros de actividade aos produtos ou a outros objectos de custo. Nos sistemas tradicionais esta “correspondência faz-se usando “chaves de repartição” que normalmente são a “hora-homem” e a “hora-máquina”. Ao contrário o método ABC usa muitas “chaves de repartição”, incluindo chaves não ligadas ao volume.

#### **2.7.4 - O sistema de custeio baseado nas actividades – Activity Based Costing (ABC)**

Após uma breve apresentação dos sistemas de custeio existentes, e porque em capítulos seguintes se vai aplicar o método ABC a um caso prático, far-se-á uma breve apresentação deste método.

Nos anos 80 as limitações dos sistemas de custeio tradicionais tornaram-se evidentes. Estes sistemas tinham sido desenvolvidos em tempos em que a maioria das empresas produzia

poucos produtos, e nos quais os materiais e a mão-de-obra eram os factores dominantes. Os custos indirectos eram relativamente pequenos e as distorções que provinham da sua má repartição não eram significativas. Os custos com o processamento da informação eram elevados e não justificavam, por isso mesmo, a adopção sistemas de cálculo de custos mais sofisticados.

Actualmente o cenário é completamente diferente os custos indirectos ganharam importância face aos custos directos, fundamentalmente como consequência da mecanização dos processos produtivos e dos sistemas de fabricação flexíveis que permitem obter vários produtos a partir do mesmo processo produtivo. Tornou-se portanto impossível repartir os custos indirectos usando “horas-homem” ou “horas máquina”.

Além disso, o ambiente de competitividade que se fazia sentir, na década de 80, e que também se faz sentir actualmente, tornou muito “caros” os erros de decisão motivados por sistemas de informação de custos pobres e inadequados.

Segundo Horngren *et al* (2000:148), os principais motivos que apontam para a adopção do método ABC são:

- a procura de informação mais preciosa sobre custos;
- a análise mais rigorosa da rentabilidade;
- a melhoria dos indicadores de desempenho;
- a melhoria do conhecimento dos custos.

Tentando combater os défices de informação gerados pelos sistemas de custo tradicionais, surge um novo conceito de custeio que é o método ABC.

O método ABC evita as distorções produzidas por uma excessiva simplificação da repartição dos custos indirectos em função dos custos directos, através de uma desagregação mais ampla das actividades que consomem recursos e que distribuem os seus custos através dos geradores de custo (“*cost-drivers*”)<sup>10</sup> adequados aos produtos e serviços.

Portanto o ABC parte da premissa de que as diversas actividades desenvolvidas na instituição geram custos (consomem recursos), e que os diversos produtos/serviços consomem essas actividades. Na aplicação do ABC procura-se estabelecer a relação entre as actividades e

---

<sup>10</sup> Também designados de direccionadores de custos, geradores de custos

produtos utilizando os “*cost-drivers*” ou indutores de custos. Apuram-se os custos das diversas actividades que serão distribuídos pelos produtos através dos indutores de custos.

A filosofia do método ABC, consiste em que o controlo dos custos indirectos deve ser feito através da administração das actividades que os geram.

Em resumo, e segundo Carvalho *et al* (1999:538) o sistema de custos ABC fundamenta-se em três premissas básicas:

- 1 – Os produtos requerem actividades;
- 2 – As actividades consomem recursos;
- 3 – Os recursos custam dinheiro.

A metodologia do sistema ABC fundamenta-se pela imputação dos custos aos produtos mediante a identificação das relações de causalidade existentes entre o consumo de recursos (factores) nas actividades em que se organiza o processo produtivo, e pelas relações de causalidade existentes entre as mesmas actividades e os recursos (prestações) que constituem o objectivo da entidade como exploração económica.

O método ABC envolve, portanto, duas fases no processo de repartição dos custos.

1ª Fase - corresponde à imputação de custos a centros de actividade;

2ª Fase - corresponde à atribuição de custos dos centros de actividade aos geradores de custos.

Neste contexto, uma actividade define-se como um acontecimento que gera custos, de que são exemplo: trabalho de inventário, serviço de contabilidade, etc. O número de geradores de custo é função da complexidade das operações. Assim, quanto mais complexas forem as operações de uma entidade, mais actividades geradoras de custo ela terá. Com o decorrer dos tempos e com uma análise dos acontecimentos, os gestores descobriram que nem todos os produtos utilizam da mesma forma essas actividades. Por exemplo, podemos ter produtos que representem uma pequena fatia da produção, mas que utilizem numerosas actividades geradoras de custos, e, por outro lado, podemos ter produtos que representem uma grande parte da produção, mas que para isso utilizem poucas actividades geradoras de custos. Isto faz com que a gestão tenha de olhar não só para o peso dos produtos em termos de produção, mas também para as actividades que são necessárias para a sua produção, sob pena de uma incorrecta avaliação do custo dos produtos ou serviços. Este objectivo alcança-se detectando

correctamente as actividades que são geradoras de custos e mais tarde, imputando estes custos aos objectos de custo tendo por base as actividades utilizadas para a sua obtenção.

### **2.7.4.1 - Formulação de um sistema de custeio ABC**

Na formulação de um sistema de custos ABC estão envolvidos quatro passos, que passam por:

*I – Identificar as actividades principais da organização.*

Este passo consiste na análise sistemática das actividades que são necessárias para produzir os produtos ou realizar os serviços. Esta análise identifica todas as actividades consumidoras de recursos envolvidas na produção dos produtos ou realização dos serviços.

*II – Identificar os factores que determinam os custos de cada actividade – os “cost drivers”.*

Para se proceder à imputação dos custos é necessário seleccionar um “cost-driver” para cada actividade, que represente o factor que influencia o nível de desempenho de actividades e o seu consumo de recursos.

*III – Agrupar os custos de cada actividade.*

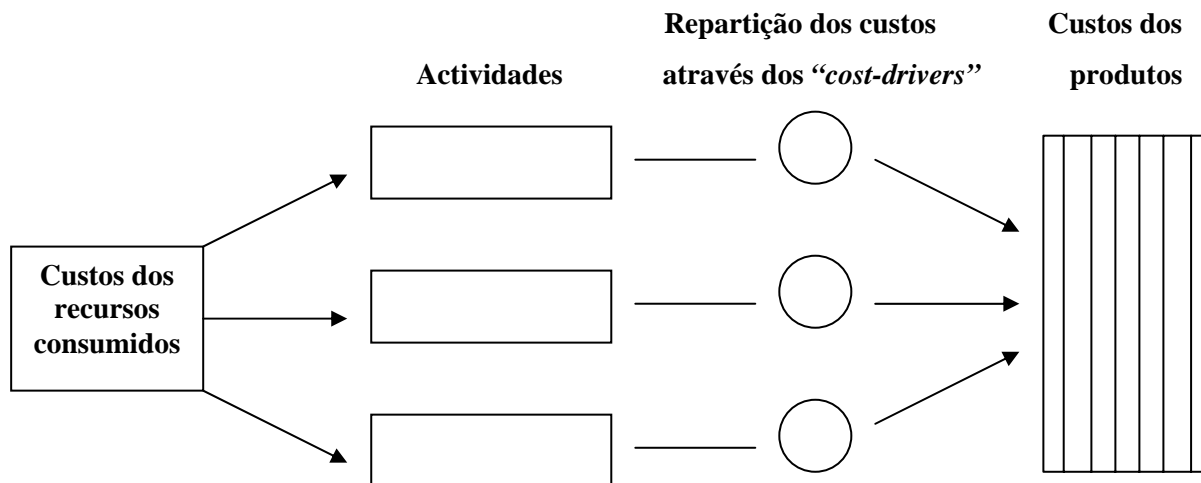
Depois de identificadas as actividades, o custo dos recursos consumidos durante um determinado período, deve ser atribuído a uma determinada actividade.

*IV – Imputar os custos das actividades aos diferentes produtos ou serviços em função dos “cost-drivers”.*

Por último, faz-se a repartição dos custos das actividades, utilizando os indutores de custos definidos, pelos diversos produtos ou serviços.

Se pretendermos representar esquematicamente as quatro fases do sistema ABC teremos:

**Figura nº 8 – Fases do sistema de custeio ABC**



*Fonte: Adaptado de Caiado (1997:308)*

#### **2.7.4.2 -Vantagens e limitações do sistema ABC**

Como qualquer método o sistema ABC apresenta vantagens e limitações que importa conhecer, assim, de seguida enumeram-se algumas das vantagens e desvantagens deste método.

##### **Vantagens**

Innes e Mitchel citados por Carvalho (1999: 540) referem como principais vantagens do sistema ABC:

- a – Maior visibilidade do custo;
- b – Medida mais correcta da actividade;
- c – Maior capacidade de observação da influência do custo no produto ou serviço;
- d – Maior compreensão da informação para a gestão por parte dos dirigentes;
- e – Maior informação segmentada.

O método ABC melhora os sistemas de custeio das entidades, permitindo o cálculo dos custos dos produtos de forma mais correcta, dado que aumenta o número de centro de custos para

acumular custos, altera a base usada para imputar os custos aos produtos e permite que o gestor tenha uma percepção mais correcta dos custos.

Como resultado do cálculo de custos mais apropriado, os gestores estão em posição de tomar melhores decisões.

Uma vez que o sistema ABC conduz a um melhor controlo de custos, os gestores conseguem ver que a melhor forma de controlar custos é através do controlo das actividades que os geram. Desta forma, o método ABC apresenta-se como um instrumento de apoio à estratégia, uma vez que permite controlar as actividades necessárias à realização dos produtos ou serviços. Incentiva a melhoria contínua.

Este método também permite detectar oportunidades de *outsourcing* pois, se após o cálculo do custo de determinada actividade se verifica que no mercado é possível adquiri-la por um preço inferior deve-se, então optar pelo *outsourcing*.

Serve também de apoio ao *benchmarking*, pois permite comparar continuamente as práticas da entidade com as práticas dos líderes do mercado, no sentido de uma melhoria contínua do desempenho.

O sistema ABC ajuda, também, na elaboração do processo de planeamento e de orçamentação, uma vez que permite um conhecimento mais completo de todos os custos associados aos produtos e serviços.

### **Limitações**

Apesar de ser um método recente o ABC e de ser considerado por muito autores como uma revolução no seio da contabilidade de gestão, a sua inovação tem sido questionada por alguns autores, que não lhe reconhecem as inovações defendidas, dado que, efectivamente entre o sistema ABC e a “contabilidade analítica de custos” dos países da área continental existem bastantes coincidências.

Entre outras opiniões que questionam o carácter inovador do sistema ABC, podem-se destacar:

- a) Moisés Garcia (1994) citado por Carvalho (1999: 542), refere, a respeito do ABC que *“metodologicamente creio que são muito modestas e pouco inovadoras. Podem parecer importantes relativamente aos modelos de custos mais primitivos mas não o são relativamente a modelos de custos desenvolvidos como o das secções homogéneas proposto por Schneider nos anos trinta deste século...”*;
- b) Mevellec (1990) também citado por Carvalho (1999:542), assinala que *“os trabalhos de Cooper são interessantes, no entanto não podemos esquecer que, em termos gerais, a contabilidade de custos americana está menos elaborada que a nossa”* e que na tradição contabilística francesa, encontram-se todos os ingredientes que fazem a novidade do desenvolvimento do ABC.

Por outro lado, alguns críticos deste método apontam que apesar de alguns custos poderem ser imputados directamente aos produtos, através do uso das actividades, a parte dos custos relacionada com as actividades de sustentação têm de ser imputados aos produtos através de algumas bases arbitrárias como por exemplo: hora/máquina e hora/homem.

Outra das limitações do sistema ABC reside no facto de ser um sistema de alguma complexidade, sendo necessário uma grande quantidade de detalhes e muitos cálculos para se obter o custo unitário de um produto ou serviço.

Contudo, pensa-se que seria útil a sua implementação nos Organismos Públicos.

### **2.7.5 - A Contabilidade de Gestão no Sector Público**

É notório o pouco relevo que em geral ainda é dado, dentro das instituições públicas, às questões da gestão. A este respeito Apolinário (2002: 43) refere que *“durante muito tempo a gestão permaneceu identificada na mente do público e mesmo de alguns especialistas como “gestão de empresas”. Agora o erro começa a dissipar-se mas o pressuposto de que a gestão significa “negócio” ainda não desapareceu por completo. É preciso acentuar – com toda a clareza – que a gestão não é gestão de empresas do mesmo modo que, por exemplo, medicina não é estomatologia ou matemática não é álgebra. A gestão é a gestão das organizações”*.

Embora esta afirmação traduza uma forma de pensar bastante comum é um facto que a procura do controlo das despesas públicas incrementou o interesse pelo desenvolvimento da contabilidade de gestão nas instituições públicas que se apresenta como uma das principais ferramentas utilizadas na gestão das organizações.

O principal objectivo do sector público é o de satisfazer um elevado conjunto de necessidades sociais, sempre crescentes, tendo ao seu dispor, para alcançar esse objectivo, recursos públicos escassos. Assim, é exigido a todos os organismos públicos uma gestão rigorosa, eficaz e eficiente.

Os efeitos negativos para a economia de qualquer país, provenientes dos altos deficits públicos têm criado uma consciência nos governos, autoridades e sociedade em geral sobre a necessidade da sua diminuição. Entre as possíveis medidas a aplicar para a sua redução impõe-se como a mais imperiosa a de diminuir as despesas em que incorrem os diferentes organismos públicos.

Existindo a opinião generalizada da necessidade de reduzir as despesas públicas através da racionalização do uso dos recursos públicos, é necessário ter consciência que isto implica agilizar e mudar a forma de gerir os organismos públicos e requer informação contabilística na qual se possa apoiar a tomada de decisões dos responsáveis pela gestão desses mesmos organismos. Neste sentido o POCP e os planos sectoriais representaram um avanço importante relativamente à situação em que anteriormente se encontrava a informação contabilística pública, no entanto isso poderá não ser suficiente e cada organismo deverá dispor de uma contabilidade de gestão.

Na procura de soluções para esta mudança, a questão fundamental, que deve ser objecto de reflexão é – Como deve ser o modelo de gestão dos organismos públicos? – pois conforme seja este assim de desenhará o modelo de contabilidade de gestão, e é frequente ouvir-se dizer “igual que nas empresas privadas”, e como consequência criou-se a mentalidade que se deve transferir para as instituições públicas as mesmas formas de gestão das empresas privadas. E a verdade é que está a ser reconsiderada a viabilidade da aplicação nas instituições públicas das técnicas que as empresas utilizam e mais concretamente das técnicas de gestão. Exemplo deste facto é o POCP e os planos sectoriais terem adoptado um sistema de contabilidade moldado no POC das empresas privadas. Na verdade o Decreto-Lei nº 155/95, de 28 de Julho, um dos diplomas que esteve na base da RAFE, estabelecia no seu artigo 45º que os

organismos com autonomia administrativa e financeira, integrados no regime excepcional deviam adoptar um sistema de contabilidade moldado no Plano Oficial de Contabilidade. Mais tarde o POCP, referia que “...visando dar resposta às necessidades de informação contabilística, estão em aplicação na Administração Pública planos de contabilidade que são essencialmente adaptações do Plano Oficial de Contabilidade aplicável ao sector privado (POC)...”.

No que se refere à contabilidade de gestão a contabilidade analítica constitui uma ferramenta contabilística aplicável a todas as entidades do sector público, qualquer que seja o subsector em que se agrupem. De facto a contabilidade analítica configura-se como um dos instrumentos que juntamente com outras técnicas incluídas dentro de uma moderna contabilidade de gestão, vai permitir obter informação útil para a tomada de decisões no âmbito da gestão dos recursos públicos.

A contabilidade analítica no âmbito do sector público tem que analisar custos, valorizar a produção e permitir ajuizar os resultados da gestão, mesmo que nas entidades públicas o lucro não tenha grande significado. Uma organização moderna e eficiente como se pretende que seja o sector público não pode ser concebida sem uma sistematização da informação que será utilizada pelos seus gestores e responsáveis com a finalidade de permitir um processo de tomada de decisões o mais racional possível na hora de proceder à distribuição dos recursos públicos.

Neste sentido reafirma-se que o sistema de custos ABC, atrás descrito, embora tenha sido desenvolvido para ser aplicado nas empresas privadas pode ser um método muito útil aquando da implementação da contabilidade analítica nos organismos públicos.

**Capítulo III**

**A Contabilidade Analítica nas Instituições de  
Ensino Superior**

## **Capítulo III - A contabilidade analítica nas Instituições de Ensino Superior**

### **3.1. Introdução**

O POCP e todos os planos sectoriais criaram condições para a integração das diferentes vertentes da contabilidade, orçamental, patrimonial e analítica numa contabilidade pública moderna, sendo um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação.

Por seu lado, a publicação da Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro, que aprova o POC-E refere no seu artigo 2º que *“é obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos do Ministério da Educação, bem como aos organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública.”*

No que respeita à contabilidade analítica, o POC-E é bastante exigente e a prová-lo estão os objectivos que se pretendem alcançar com a sua implementação e que estão definidos no seu ponto 2.8.1 que estabelece o seguinte *“A contabilidade analítica é um sistema obrigatório e tem como objectivos:*

*a) A obtenção e justificação do custo por actividades intermédias (centros auxiliares, serviços administrativos e financeiros, órgãos de gestão, etc.) e actividades finais (curso, disciplina, refeição, bem ou produto final para venda ou para activo, serviço externo, etc.). Assim, pretende-se obter (...) Nas faculdades, escolas ou institutos de ensino superior, o custo dos serviços intermédios, o custo por curso, disciplina e aluno, o custo de cada projecto de investigação e o custo de outras actividades internas, bem como da prestação de serviços à comunidade*

*b) 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 ao utilizador desses serviços públicos. Assim, pretende-se comparar os proveitos directos com os custos directos e os proveitos directos com os custos totais de cada uma destas actividades, como, por exemplo, informação dos custos directos e dos proveitos directos de um curso de*

*mestrado, bem como do resultado económico através da diferença entre proveitos directos e custos totais (incluindo parte dos custos de estrutura da instituição ou entidade;*

*c) Calcular os custos, proveitos e resultados de actividades, produtos ou serviços suportados integralmente pelo comprador (por exemplo um serviço especializado à comunidade externa da entidade;*

*d) Apoiar a adopção de decisões sobre a entrega a unidades externas da produção de bens ou prestação de;*

*e) Justificar a aplicação de receitas provenientes de entidades externas e destinadas a uma actividade específica;*

*f) Valorizar os activos circulantes destinados à venda e os activos fixos produzidos pela entidade, para efeitos do 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 na alínea 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 a elaboração do mapa de demonstração de custos por funções ou actividades, bem como os outros quadros apresentados no nº 8.4 – “Notas sobre a contabilidade analítica” do anexo às demonstrações financeiras.*

No que se refere ao plano de contas para a contabilidade analítica, embora não estejam definidas contas específicas, reserva para esta contabilidade a classe 9. No ponto 2.8.2 o POC-E refere o seguinte: “aconselha-se que este sistema de contabilidade seja apoiado

*num plano de contas da classe 9 – “Contabilidade analítica”, tal como previsto no POCP, devendo 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).*

*Da contabilidade analítica e por cada produto, serviço ou actividade final, deve ser obtida informação:*

- dos custos directos e indirectos;*
- dos custos com:*
  - pessoal docente;*
  - pessoal não docente;*
  - funcionamento;*
  - amortizações e provisões;*
  - outros custos;*
- dos custos totais do exercício económico e do custo total acumulado de actividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico.”*

O POC-E refere ainda no ponto 2.8.5 que “*O exercício económico na contabilidade analítica é o ano escolar, devendo, contudo, permitir informação dos custos e proveitos de actividades, produtos ou serviços com duração não coincidentes com o exercício económico.*”

Como se pode depreender do referido ponto 2.8 do POC-E, a contabilidade analítica encontra-se muito desenvolvida e é bastante ambiciosa, na medida em que pretende chegar ao custo final de todos os bens e serviços produzidos em cada instituição de ensino.

Contudo, a implementação da contabilidade analítica é um processo que se prevê algo difícil, por dois motivos. A primeira dificuldade, que à partida se pode prever na

implementação da contabilidade analítica, é o facto de na grande maioria das instituições públicas, a contabilidade orçamental ocupar ainda um lugar muito importante em detrimento das vertentes patrimonial e analítica, e as instituições de ensino superior não são neste ponto uma excepção. Outra das dificuldades prende-se com o facto do ano lectivo não coincidir com o ano civil o que causa alguns problemas no que toca à imputação de alguns custos.

Perante estas questões, importa verificar, se de facto as instituições de ensino superior estão a cumprir o estipulado no POC-E, no que se refere à contabilidade analítica, quais as dificuldades encontradas durante o processo de implementação e os resultados obtidos.

### **3.2 - A realidade da implementação da contabilidade analítica nas Instituições de Ensino Superior**

De acordo com o POC-Educação as instituições por ele abrangidas deveriam proceder à sua implementação a partir do ano económico de 2001, para os organismos com autonomia administrativa e financeira e a partir de 2002 para os restantes organismos (cf. Artº 6). Embora muitas vezes as instituições afirmem já ter implementado o POC-Educação a verdade é que apenas implementaram as vertentes da contabilidade orçamental e patrimonial do mesmo, esquecendo a vertente da contabilidade analítica, quer por falta de conhecimentos para o fazer, quer por falta de pessoal, quer por falta de aplicações informáticas que permitam a sua implementação, ou por outras razões, conforme o caso de cada uma das instituições.

A finalidade deste capítulo, é então a de fazer um ponto da situação, relativamente à realidade da implementação da contabilidade analítica nas instituições de ensino superior público.

#### **3.2.1 - Metodologia**

Como já foi referido anteriormente o POC-Educação aplica-se a todos os organismos do Ministério da Educação o que significa que todos os estabelecimentos de ensino estão

põe ele abrangidos, no entanto, neste trabalho, optou-se por analisar apenas a situação referente à implementação da contabilidade analítica nas instituições públicas de ensino superior.

Antes de iniciarmos a descrição, propriamente dita, da metodologia utilizada, importa começar por apresentar algumas definições de alguns termos utilizados em estatística e que ajudam a melhor compreender o estudo em causa.

Murteira (1993: 1) define estatística como “um repositório de instrumentos adequados para: recolher  $\longrightarrow$  explorar e descrever  $\longrightarrow$  interpretar conjuntos de dados numéricos”.

Portanto, a estatística não é mais que um conjunto de ferramentas que nos permitem analisar e interpretar dados retirados de uma determinada população ou amostra.

As etapas de qualquer método estatístico passam por estabelecer os objectivos a alcançar, seleccionar a amostra, de seguida recolher os dados e por último analisar os dados recolhidos

Em estatística os conceitos de população e amostra são muito importantes assim, e recorrendo mais uma vez a Bento Murteira teremos que:

“Em estatística, **população** designa um conjunto de elementos com alguma característica comum e com potencial interesse para o estudo”( Murteira,1993: 5).

Por seu lado, e ainda segundo o mesmo autor “O estudo das propriedades da população feito sobre um seu subconjunto finito que se supõe ser representativo designa-se por **amostra**” (Murteira, 1993: 8).

Como, podemos depreender das definições atrás apresentadas a população será então o conjunto de elementos que pretendemos analisar e que apresentam alguma característica comum e por seu lado, a amostra é um subconjunto de elementos da população sobre os quais se vão retirar os dados a analisar para que se possam tirar algumas conclusões sobre a população, e por isso, a amostra deve representar correctamente a população em estudo.

Tendo em consideração as definições apresentadas e começando pelas etapas do método estatístico e aplicando-as a este trabalho podemos dizer que o objectivo a alcançar consiste em determinar se, tal como preconiza o POC-Educação, as Instituições Públicas de Ensino Superior já implementaram a contabilidade analítica.

Quanto à fase de selecção da amostra não se aplica porque, neste caso, foi analisada toda a população, ou seja todas as Instituições Públicas de Ensino Superior, de acordo com o Guia de Acesso ao Ensino Superior Público-2004.

A recolha dos dados foi efectuada através do envio de um questionário (**anexo nº 1**) a todas as instituições objecto de análise.

E por último a análise dos dados recolhidos foi efectuada com o apoio do *software* informático SPSS©, versão 11.5 for Windows© que é um programa estatístico que se apresenta como uma poderosa ferramenta que permite fazer cálculos estatísticos em pouco tempo.

### **3.2.2 - Caracterização do Estudo**

Como já foi referido, optou-se por enviar o questionário a toda a população alvo deste estudo, ou seja, a todas as instituições públicas de ensino superior onde se englobam as reitorias das universidades e as respectivas faculdades, as presidências dos politécnicos e respectivas escolas, as escolas de enfermagem que tendo sido inseridas no ministério da educação recentemente ainda não fazem parte de qualquer universidade ou politécnico, as escolas pertencentes ao ensino militar e policial universitário e politécnico e ainda os serviços de acção social de cada uma das universidades e politécnicos. A razão de se englobar estes últimos organismos, prende-se com o facto de que estes serviços também se encontram sujeitos ao POC-Educação, possuem autonomia financeira e dada a diversidade da natureza dos serviços que prestam e dos bens que vendem, têm todo o interesse em aplicar a contabilidade analítica, a fim de saberem qual o resultado obtido nas diversas actividades que desenvolvem. A informação acerca da população em análise, foi retirada do Guia de Candidatura ao Ensino Superior Público 2004, isto no que concerne às Universidades e respectivas Faculdades e aos Politécnicos e respectivas Escolas. No que respeita aos serviços de acção social, não existindo um guia com estes serviços foi consultado o site [WWW.desup.min-edu.pt](http://WWW.desup.min-edu.pt), onde constam todos os serviços de acção social existentes no país. Foi ainda enviado o questionário para a Universidade Aberta, porque mesmo não fazendo parte do guia de candidatura ao ensino superior 2004, dado que a sua forma de

ensino difere das restantes universidades e politécnicos, é uma entidade pública de ensino superior, sujeita portanto ao POC-Educação.

A população em estudo é constituída por 213 entidades que têm como característica comum o facto de estarem obrigadas a aplicar a contabilidade analítica, preconizada pelo POC-Educação, e inclui todas as instituições atrás referidas. A este respeito o ponto 2.8 do POC-Educação refere “a contabilidade analítica é um sistema obrigatório...”.

Estas 213 entidades encontram-se distribuídas da seguinte forma, por localidade e tipo de estabelecimento, de acordo com a classificação apresentada anteriormente.

**Quadro nº 2 - Distribuição das instituições de ensino superior por localidade e por tipo de estabelecimento**

Localidade	Tipo de estabelecimento							Total	
	Reitorias de Universidades	Faculdades	Presidências de Politécnicos	Escolas	Escolas Enfermagem	Escolas ensino militar e policial	Serviços de Acção Social		
Açores	1				2		1	4	
Aveiro	1			3			1	5	
Beja			1	4			1	6	
Braga	1		1	2	1		2	7	
Bragança			1	5			1	7	
Castelo Branco			1	6			1	8	
Coimbra	1	8	1	5	3		2	20	
Covilhã	1						1	2	
Évora	1				1		1	3	
Faro	1	5		5			1	12	
Guarda			1	4			1	6	
Leiria			1	5			1	7	
Lisboa	5	22	1	7	7	6	5	53	
Madeira	1				1		1	3	
Portalegre			1	4			1	6	
Porto	1	14	1	6	4		2	28	
Santarém			2	8			2	12	
Setúbal			1	5			1	7	
Viana do Castelo			1	5			1	7	
Vila Real	1				1		1	3	
Viseu			1	5			1	7	
Total	N	15	49	15	79	20	6	29	213
	%	7,1	23,0	7,1	37,1	9,4	2,8	13,5	100

Verificamos que a maioria das instituições que compõem a população são escolas integradas em politécnicos, representando 37,1%, seguidas das faculdades integradas em universidades, com 23%, temos depois os serviços de acção social representando 13,5%, seguem-se as escolas de enfermagem não integradas em universidades ou politécnico com 9,4%, as reitorias das universidades e as presidências dos politécnicos representando a mesma percentagem de 7,1% e por último temos as escolas do ensino militar e policial representando apenas 2,8%.

No que respeita à distribuição da população, em análise, por localidade verifica-se uma maior concentração nos distritos de Lisboa, Porto e Coimbra e depois temos uma distribuição mais ou menos uniforme por todo o país.

O questionário foi enviado, por correio, a todas as instituições referidas, juntamente com um ofício onde se explicava o porquê do envio do mesmo e se tentava sensibilizar para a importância da resposta ao mesmo.

O questionário é composto por trinta e três questões e encontra-se dividido em quatro partes.

A primeira parte do questionário destina-se à identificação da instituição e é constituída pelo nome da mesma, a localidade e data de criação e o tipo de instituição. Identifica-se também o número de alunos, os recursos humanos e financeiros e os graus académicos concedidos.

Após a identificação da instituição iniciam-se as questões propriamente ditas e desde a questão 1 até à 6 inclusive, procura-se saber se as instituições preenchem algumas das condições necessárias à implementação do POCP. Assim, esta primeira parte é constituída pelas seguintes variáveis: (v1) autonomia administrativa e financeira, (v2) implementação do POCP, (v3) razões da não implementação, (v4) elaboração do inventário até 31/12/2000, (v5) aplicação informática utilizada, (v6) dificuldades da implementação do POCP.

Na segunda parte do questionário, trata-se do POC-Educação e apresenta as seguintes variáveis: (v7) implementação do POC-Educação, (v8) razões da não implementação, (v9) existência de recursos para a implementação, (v10) previsão de implementação, (v11) dificuldades da implementação, (v12) apresentação de contas de acordo com o

POC-Educação, (v13) classificação da instituição, (v14) contas consolidadas, (v15) entidade externa no processo de consolidação, (v16) Revisor Oficial de Contas.

Após analisar em que fase se encontra a implementação do POC-Educação, o passo seguinte consiste em procurar saber como está a ser feita a implementação da contabilidade analítica prevista pelo referido plano. Isto é tratado na terceira parte do questionário, da qual fazem parte as seguintes variáveis: (v17) implementação da contabilidade analítica, (v18) razões da não implementação, (v19) previsão de implementação, (v20) dificuldades encontradas na fase de implementação, (v21) controlo interno, (v22) correcções na gestão decorrentes da contabilidade analítica, (v23) indicadores de gestão, (v24) indicadores de eficiência, economia e eficácia, (v25) indicadores que medem o valor acrescentado da contabilidade analítica, (v26) compensação dos recursos dispendidos na implementação da contabilidade analítica.

A última parte do questionário é dedicada à caracterização do entrevistado, ou seja da pessoa que dentro de cada instituição respondeu ao inquérito (sexo, idade, habilitações académicas, categoria profissional, se está ou não inscrito na CTOC) e da classificação da contabilidade analítica nas instituições de ensino superior.

Nos próximos pontos deste trabalho analisar-se-á cada uma das variáveis atrás mencionadas a fim de se poder fazer uma análise do processo de implementação do POCP, POC-Educação e da contabilidade analítica.

### **3.2.3 - Resultados**

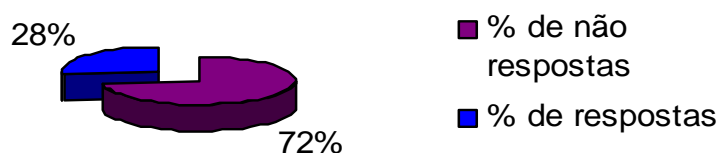
Após efectuar a recolha dos dados necessários ou possíveis é necessário proceder à sua organização e análise para que seja possível retirar desses mesmos dados alguma informação útil.

Miles e Huberman (1984: 24) citados por Hérbert-Lessard, M e al (1990: 118) entendem na fase de tratamento dos dados como “a estruturação de um conjunto de informações que vai permitir tirar conclusões e tomar decisões”. Neste caso os dados

objecto de análise são os questionários recebidos das várias instituições de ensino superior.

Como já foi anteriormente referido, a população é constituída por 213 entidades e responderam ao inquérito 59 dessas entidades, o que perfaz uma percentagem de aproximadamente 28% de respostas e é com base nestas respostas que se vão construir algumas estatísticas e retirar conclusões sobre toda a população (Gráfico nº 1).

**Gráfico nº 1 – Percentagem de respostas ao inquérito**



### **3.2.4 - Caracterização da Amostra**

Inicialmente optou-se, como já foi referido, por não seleccionar qualquer amostra para efectuar o estudo em causa, mas antes, tentar fazer uma análise de toda a população. No entanto, a maioria das instituições ainda não está suficientemente sensibilizada para este tipo de estudos e por isso nem todas responderam ao questionário, que lhes foi enviado por correio. Assim, importa antes de mais, fazer uma caracterização das pessoas e das instituições que responderam ao inquérito e que vão estar na base das conclusões a retirar sobre toda a população.

#### **3.2.4.1 - Caracterização das pessoas que responderam ao inquérito**

As instituições são formadas por pessoas com características muito distintas, quer quanto à idade, sexo, habilitações académicas, etc e que na sua diversidade representam essas mesmas instituições. Muitas destas características podem influenciar o trabalho desenvolvido por essas instituições, pelo que, tem todo o interesse a caracterização das pessoas que responderam ao questionário.

As características que vamos analisar são o sexo, idade, habilitações académicas, categoria profissional e se estão ou não inscritos na Câmara dos Técnico Oficiais de Contas (CTOC).

**Quadro nº 3 – Caracterização dos inquiridos: Sexo/Grupo etário**

Idade	Sexo		Total	
	Feminino	Masculino	N	%
<b>15 a 24 anos</b>	0	0	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>25 a 34 anos</b>	14	8	<b>22</b>	<b>46,8</b>
<b>35 a 44 anos</b>	5	3	<b>8</b>	<b>17,0</b>
<b>45 a 54 anos</b>	7	10	<b>17</b>	<b>36,2</b>
<b>55 a 64 anos</b>	0	0	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>&gt;= 65 anos</b>	0	0	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Total</b>	<b>N</b>	<b>26</b>	<b>21</b>	<b>47</b>
	<b>%</b>	<b>55,3</b>	<b>44,7</b>	

Da análise do quadro anterior onde consta o sexo e a idade das pessoas que, em cada instituição, responderam ao questionário, verificamos que a distribuição por sexo é muito semelhante, embora o sexo feminino apresente uma percentagem algo superior. Verificamos também que a idade varia entre os 25 e os 54 anos, sendo que a faixa etária dos 25 aos 34 anos é a que tem um maior número de pessoas, representando aproximadamente 47%, o que nos pode levar a concluir que nestas instituições existe uma percentagem elevada de funcionários jovens que à partida estarão mais susceptíveis a implementar novos processos e que irão oferecer uma menor resistência às mudanças que será necessário efectuar para implementar a contabilidade analítica.

Da análise da informação relativa à escolaridade e ao facto de estarem ou não inscritos na CTOC verificamos que a escolaridade predominante é o ensino médio/superior com maior incidência na faixa etária dos 24 aos 35 anos. Verificamos também que a maioria está inscrita na CTOC. Daqui poderemos concluir que, aparentemente, pelo menos nas instituições que responderam ao questionário, existem meios humanos com capacidade e conhecimentos para implementar a contabilidade analítica e também capazes de perceber, motivar e transmitir aos dirigentes e demais funcionários as mais valias que este sistema de informação pode trazer para a instituição.

Por outro lado, quem respondeu ao inquérito exercia nas instituições inquiridas as funções constantes da tabela seguinte.

**Quadro nº 4 – Caracterização dos inquiridos: categoria profissional/habilitações académicas**

Categoria Profissional	Habilitações académicas						
	Ensino secundário	Ensino Superior	Mestrado	Doutoramentos	nr	Total	
						N	%
<b>Chefe de secção</b>	2	0	0	0	0	2	3,4
<b>Chefe de divisão</b>	0	1	0	0	0	1	1,7
<b>Chefe de repartição</b>	6	0	0	0	0	6	10,2
<b>Técnicos</b>	0	8	0	0	0	8	13,5
<b>Técnicos Superiores</b>	1	15	1	0	0	17	28,8
<b>Secretário</b>	0	4	0	0	0	4	6,8
<b>Professor</b>	0	0	3	3	0	6	10,2
<b>Tenente</b>	0	1	0	0	0	1	1,7
<b>Outras categorias</b>	1	2	1	0	0	4	6,8
<b>nr</b>	0	0	0	0	10	10	16,9
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>31</b>	<b>5</b>	<b>3</b>	<b>10</b>	<b>59</b>	<b>100</b>

Através da análise das categorias de quem respondeu ao inquérito, mais uma vez, confirmamos que devido às habilitações académicas que possuem pertencem a categorias que representam, dentro das instituições, alguma responsabilidade em termos de aplicação do POC-Educação e consequentemente da contabilidade analítica.

### **3.2.4.2 - Caracterização das instituições que responderam ao inquérito**

Tão importante como conhecer o perfil das pessoas que responderam ao inquérito é conhecer as características das instituições que representam.

Como já se referiu as instituições que responderam, correspondem a 28% da população e torna-se importante analisar as suas características.

A primeira característica a analisar é a distribuição das instituições, que constituem a mostra, por localidade, comparando esse número com a população.

**Quadro nº 5 – Comparação da distribuição por localidade entre a população e a amostra**

Localização	População		Amostra	
	N	%	N	%
Açores	4	1,9		0
Aveiro	5	2,3	1	1,7
Beja	6	2,8	1	1,7
Braga	7	3,3	2	3,4
Bragança	7	3,3	1	1,7
Castelo Branco	8	3,8	3	5,1
Coimbra	20	9,4	5	8,5
Covilhã	2	1		0
Évora	3	1,4	1	1,7
Faro	12	5,6	1	1,7
Guarda	6	2,8	4	6,8
Leiria	7	3,3	1	1,7
Lisboa	53	24,9	7	11,8
Madeira	3	1,4	1	1,7
Portalegre	6	2,8	4	6,8
Porto	28	13,1	11	18,6
Santarém	12	5,6	3	5,1
Setúbal	7	3,3	3	5,1
Viana do Castelo	7	3,3	3	5,1
Vila Real	3	1,4		0
Viseu	7	3,3	1	1,7
Nr			6	10,1
<b>Total</b>	<b>213</b>	<b>100</b>	<b>59</b>	<b>100</b>

A análise do quadro anterior mostra-nos que a distribuição da amostra de instituições de ensino superior, a nível de localização, não difere muito da distribuição da população destas instituições. Exceptuando as localidades de Vila Real, Covilhã e os Açores todas as restantes localidades estão representados na amostra e em proporções muito idênticas às da população. Esta análise leva-nos a concluir que a amostra, em termos geográficos, representa bem a população.

O quadro seguinte vai-nos mostrar a distribuição da amostra por tipo de estabelecimentos, conforme a classificação apresentada anteriormente.

**Quadro nº 6 – Comparação da distribuição por tipo de estabelecimento da população e da amostra**

Tipo de estabelecimento	População		Amostra	
	N	%	N	%
Universidade	15	7,1	5	8,5
Politécnico	15	7,1	8	13,6
Ensino Militar e policial	6	2,8	1	1,7
Faculdade int. em Universidade	49	23,0	13	22,0
Escola Integrada em Politécnico	79	37,1	20	33,9
Escola enfermagem	20	9,4	5	8,5
Serviço de Acção Social	29	13,5	7	11,8
<b>Total</b>	<b>213</b>	<b>100</b>	<b>59</b>	<b>100</b>

Tal como aconteceu com a distribuição da amostra por localidades, também a distribuição por tipos de estabelecimentos mantém de uma forma mais ou menos uniforme a representatividade existente na população, de cada tipo de estabelecimento, pelo que também aqui a amostra representa bem a realidade.

Após analisarmos a distribuição das instituições por localidade e tipo de estabelecimento, que nos permitiu saber como se divide a amostra, vamos agora fazer uma breve análise no que respeita ao número de alunos, pessoal docente e não docente, ou seja, relativa aos recursos humanos e ainda no que concerne aos recursos financeiros.

**Quadro nº 7 - Estatísticas descritivas sobre o número de alunos no período 2000 - 2003**

Estatísticas descritivas	Alunos por ano			
	2000	2001	2002	2003
<b>Media</b>	1.335	1.479	1.736	1.702
<b>Mediana</b>	155,00	252,00	362,00	352,00
<b>Assimetria</b>	3,690	3,491	3,063	3,070
<b>Desvio padrão da Assimetria</b>	,311	,311	,311	,311
<b>Kurtosis</b>	15,129	13,818	10,269	10,046
<b>Desvio padrão da Kurtosis</b>	,613	,613	,613	,613

Da observação deste quadro, com estatísticas acerca do número de alunos nos anos de 2000, 2001, 2002 e 2003, o que mais se destaca é o facto de se verificar que o tão falado decréscimo do número de alunos só se começou a fazer sentir no ano de 2003, pois até esse ano verificamos que a média do número de alunos aumenta de ano para ano. Esta situação, no caso dos politécnicos, pode ser explicada pelo facto destas instituições terem começado a conceder licenciaturas bi-etápicas e muitos dos seus antigos alunos

que já tinham terminado o bacharelato voltaram para frequentar as licenciaturas. Actualmente essa situação já representa um número muito reduzido de alunos e por esse motivo começa a fazer-se sentir a diminuição do número de alunos.

**Quadro nº 8 - Estatísticas descritivas sobre o número de pessoal docente e não docente no período de 2000-2003**

Estatísticas Descritivas	Pessoal Docente				Pessoal Não docente			
	doc_00	doc_01	doc_02	doc_03	ndoc_00	ndoc_01	ndoc_02	ndoc_03
<b>Média</b>	66	75	91	93	44	50	58	57
<b>Mediana</b>	,00	15,00	24,00	25,00	12,00	16,00	16,00	16,00
<b>Assimetria</b>	6,033	5,740	4,649	4,535	5,213	4,832	4,058	4,100
<b>Desvio padrão da Assimetria</b>	,311	,311	,311	,311	,311	,311	,311	,311
<b>Kurtosis</b>	41,071	38,033	24,797	23,373	31,695	28,006	19,275	19,926
<b>Desvio padrão da Kurtosis</b>	,613	,613	,613	,613	,613	,613	,613	,613

A média do número de pessoal docente acompanhou o aumento da média do número de alunos com excepção do ano de 2003 em que aumentou ao contrário do número de alunos que começou neste ano a decrescer. No que se refere à média do número de pessoal não docente a sua tendência acompanha exactamente o percurso da média do número de alunos, aumenta nos anos de 2001 e 2003 e apresenta um ligeiro decréscimo no ano de 2003.

**Quadro nº 9 - Estatísticas descritivas sobre as despesas totais e os custos com o pessoal no período de 2000-2003**

**10<sup>3</sup> Euros**

Estatísticas descritivas	Despesas Totais				Custos com pessoal			
	desp_00	desp_01	desp_02	desp_03	cpes_00	cpes_01	cpes_02	cpes_03
<b>Média</b>	3733,02	4327,17	5722,92	6095,10	2347,41	3856,80	3804,25	3966,12
<b>Desvio padrão da média</b>	1134,652	1250,223	1634,570	1636,367	916,750	1362,613	1206,931	1197,677
<b>Assimetria</b>	5,277	4,943	3,951	3,972	6,110	4,308	4,316	4,399
<b>Desvio padrão da Assimetria</b>	,311	,311	,311	,311	,311	,311	,311	,311
<b>Kurtosis</b>	32,718	28,817	16,574	16,961	41,201	19,034	20,634	21,400
<b>Desvio padrão da Kurtosis</b>	,613	,613	,613	,613	,613	,613	,613	,613

Quanto às despesas totais e despesas com pessoal verifica-se um aumento progressivo, apenas quebrado no ano de 2002, no que respeita às despesas com pessoal, mas que volta a ser retomado no ano de 2003. Este aumento, quer das despesas totais quer das

despesas com pessoal, poderá ser explicado pelo aumento do número de pessoal docente e não docente que se verificou em todos os anos e que a ligeira diminuição no ano de 2003 do pessoal não docente não conseguiu alterar, talvez devido ao peso relativamente pequeno deste pessoal no global de cada instituição.

**Quadro nº 10 - Estatísticas descritivas sobre as receitas totais e as receitas próprias no período de 2000-2003**

10<sup>3</sup> Euros

Estatísticas descritivas	Receitas totais				Receitas próprias			
	recto_00	recto_01	recto_02	recto_03	recpp_00	recpp_01	recpp_02	recpp_03
Média	2880,42	3642,85	6145,14	6432,19	606,41	708,00	1217,31	1292,68
Desvio padrão da Média	573,542	749,422	1903,988	1841,978	130,755	160,177	382,441	358,902
Assimetria	2,310	2,723	4,442	4,350	2,304	3,215	4,513	4,280
Desvio padrão da assimetria	,311	,311	,311	,311	,311	,311	,311	,311
Kurtosis	6,344	8,677	21,498	20,689	5,764	13,377	22,555	20,608
Desvio padrão da Kurtosis	,613	,613	,613	,613	,613	,613	,613	,613

As receitas totais e as receitas próprias das instituições acompanharam a tendência de aumentos das despesas, para lhes poder fazer face. Se no que respeita às receitas totais o seu aumento está plenamente justificado, pelo aumento das despesas com o pessoal que provocaram, provavelmente, um aumento no orçamento de estado destinado a essas instituições, já no que respeita às receitas próprias, que são geradas dentro de cada instituição, principalmente pelas propinas pagas pelos alunos, o seu aumento no ano de 2003 pode levantar algumas questões, dado que nesse mesmo ano verificou-se uma diminuição na média de alunos. Este facto pode ser explicado, por um lado, porque nesse mesmo ano as instituições tiveram, pela primeira vez, autonomia para fixar as suas propinas, dentro de um mínimo e um máximo, e talvez tenham optado pelo seu aumento, o que veio compensar a diminuição do número de alunos. Outra explicação para este facto, talvez menos provável, pode ser que devido à diminuição do número de alunos as instituições tenham tentado desenvolver outras actividades, como seja, a prestação de serviços à comunidade em que se encontram inseridas, para suprir a diminuição da actividade ensino.

**Quadro nº 11 - Estatísticas descritivas sobre os custos com o investimento em equipamento informático e as despesas com formação de pessoal no período 2000-2003**

10<sup>3</sup> Euros

Estatísticas descritivas	Investimento em equipamento informático				Despesas com formação de pessoal			
	inv_00	inv_01	inv_02	inv_03	fpes_00	fpes_01	fpes_02	fpes_03
Média	76,31	56,51	80,56	95,90	3,22	3,95	10,34	13,02
Desvio padrão da Média	24,418	12,583	25,696	30,519	1,611	1,902	4,292	5,330
Assimetria	4,004	2,057	5,099	4,587	6,469	6,062	3,962	4,055
Desvio padrão da Assimetria	,311	,311	,311	,311	,311	,311	,311	,311
Kurtosis	18,670	3,485	31,472	24,970	45,476	40,863	15,182	15,667
Desvio padrão da Kurtosis	,613	,613	,613	,613	,613	,613	,613	,613

Por último, vamos analisar as despesas de investimento em equipamento informático e as despesas com formação de pessoal. No que respeita às despesas com a formação de pessoal verificamos que houve um aumento significativo no período de 2000-2003. Também as despesas de investimento em equipamento informático sofreram um aumento nos anos de 2002 e 2003. Se pensarmos que o POC-Educação devia ser adoptado no início do ano 2002, o aumento das despesas de formação do pessoal e do investimento em material informático pode estar directamente relacionado. A ser verdade esta relação entre a implementação do POC-Educação e o aumento das despesas de formação e o investimento em material informático, pode-se dizer que as instituições não estavam preparadas para implementar o POC\_Educação mas, tentaram suprir as deficiências existentes em termos de formação de pessoal e de material informático.

### 3.2.5 - Interpretação dos dados

A interpretação dos dados consiste na atribuição de significado aos dados reduzidos e organizados através da formulação de relações ou de configurações expressas em proposições ou modelos. Trata-se segundo Miles e Huberman (1984: 24) de “extrair significados a partir de uma apresentação e síntese dos dados – pondo em evidência ocorrências regulares, esquemas, explicações, configurações possíveis, tendências causais e proposições”.

De facto, se não se procedesse à interpretação dos dados recolhidos, de forma a poder tirar deles informação que nos será útil, de nada serviria todo o trabalho relativo à recolha dos dados, pois estes, apresentando-se apenas como um conjunto de dados sem qualquer relação não teriam qualquer significado.

Nos pontos anteriores foram descritas as características da amostra e tentou-se através dos dados recolhidos fazer uma breve análise do actual contexto em que se inserem as instituições de ensino superior.

De seguida vão ser apresentados os resultados que se obtiveram com o questionário, no que respeita à implementação do POC-Educação e da contabilidade analítica por ele preconizada.

### **3.2.5.1 - Implementação do POCP**

No que se refere aos serviços e fundos autónomos a primeira das condições para a implementação do POCP ou de qualquer outro plano sectorial é a existência de autonomia administrativa e financeira. No caso das instituições de ensino superior, por exemplo uma faculdade ou uma escola, estão obrigadas a implementar o POC-Educação apenas quando disponham de orçamento que possam gerir, ou seja, se tiverem autonomia administrativa e financeira. Caso tenham apenas autonomia administrativa não dispõem de orçamento próprio e portanto, são integradas na Universidade ou Politécnico a que pertencem e estes sim estão abrangidos pela obrigatoriedade de implementação do POC-Educação.

No entanto, o POC-Educação e os restantes planos sectoriais já enumerados, surgiram no seguimento da publicação do POCP, em 1997. Portanto desde a publicação do POCP e até ao surgimento do POC-Educação as instituições de ensino superior estavam obrigadas, tal como todos os serviços e organismos da administração central, regional e local, à aplicação do POCP.

Assim, na primeira parte do questionário e após a caracterização das instituições, as questões colocadas prendem-se então com a existência ou não de autonomia administrativa e financeira, com a adopção do POCP, as razões da não adopção, a elaboração ou não do inventário inicial, imprescindível para a implementação do POCP

ou qualquer outro plano sectorial, e ainda das dificuldades encontradas durante a fase de implementação.

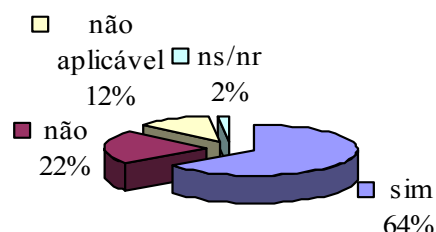
Da análise da amostra (quadro nº 12) verificamos que a maioria das instituições, 81,4%, têm autonomia administrativa e financeira, ou seja, estão em condições de implementar o POCP. Apenas 18,6% das instituições não possuem autonomia administrativa e financeira, o que significa que a implementação ou não do POCP depende da entidade-mãe.

**Quadro nº 12 - Autonomia Administrativa e financeira**

Tipo de Estabelecimento	Autonomia administrativa e financeira				Total
	sim		não		
	N	%	N	%	
Universidade	5	100	0	0	5
Politecnico	8	100	0	0	8
Ensino Militar	0	0	1	100	1
Faculdade int. em Universidade	11	84,6	2	15,4	13
Escola Integrada em Politécnico	13	65,0	7	35,0	20
Escola enfermagem	4	80,0	1	20,0	5
Serviço de Acção Social	7	100	0	0	7
<b>Total</b>	<b>48</b>	<b>81,4</b>	<b>11</b>	<b>18,6</b>	<b>59</b>

Por outro lado, verificamos que 64,4% das instituições implementaram o POCP, (Gráfico nº 2) o que representa uma percentagem bastante elevada. Apesar de parecer haver alguma incongruência quando algumas instituições responderam que não têm autonomia administrativa e financeira, mas afirmam que implementaram o POCP, pensamos que isto se deve ao facto de mesmo não tendo autonomia, algumas instituições integradas em universidades ou politécnicos estão a aplicar o POCP porque a entidade-mãe o implementou e, conseqüentemente todas as entidades que a integram também o estão a aplicar, mesmo que a contabilidade se encontre centralizada.

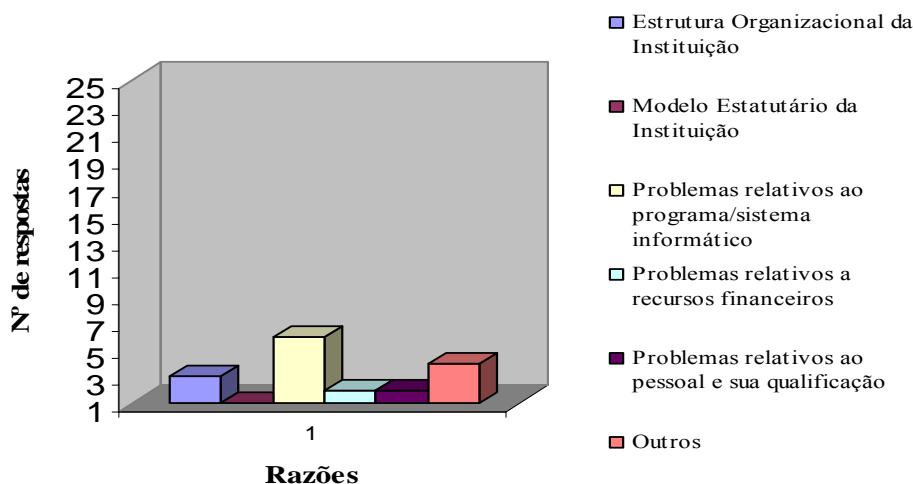
**Gráfico nº 2 - Implementação do POCP**



Quanto aos motivos da não implementação do POCP, esta questão só se aplica a 13 das 59 instituições, pelo facto de se referir aos motivos da não adopção do POCP, e como vimos na questão anterior só 13 das instituições não adoptaram o POCP.

Dos possíveis motivos apresentados verificamos que os problemas relativos ao “programa/sistema informático” são os mais apontados, seguidos da opção “outra razão”, e dentro desta opção foi referido, por 3 dos 4 que a escolheram, que estavam na fase de implementação. A “estrutura organizacional” é também apontada como uma razão da não implementação e a razão “modelo estatutário” não é indicada por nenhuma instituição.

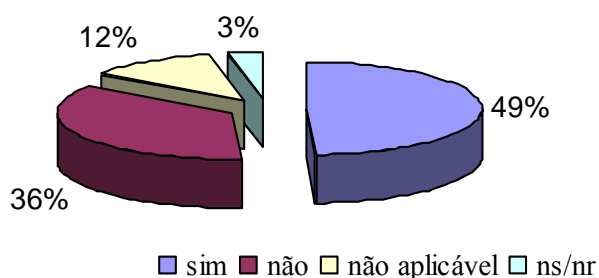
**Gráfico nº 3 - Motivos da não implementação do POCP**



Outras das obrigações das instituições de ensino superior, e não só, é a elaboração do inventário e avaliação de todos os bens, direitos e obrigações. A este respeito o POC-E no nº 4 do artigo 6º referia que até 31 de Dezembro de 2000 deviam estar elaborados e aprovados o inventário e respectiva avaliação de todos os bens, direitos e obrigações que permitam iniciar o sistema de contabilidade patrimonial. Vamos de seguida

verificar se as instituições, que compõem a amostra, efectuaram esta tarefa dentro do prazo previsto para tal.

**Gráfico nº 4 - Elaboração de inventário até 31/12/2000**



O gráfico anterior mostra-nos que quase 50 % das instituições que fazem parte da amostra, elaboraram o inventário e a avaliação de todos os seus bens até ao dia 31/12/2000. Embora a data fixada para elaboração do inventário fosse 31/12/2000, devido à dificuldade que esta tarefa representa, muitas instituições ainda não efectuaram o inventário dos seus bens e este pode ser o motivo porque algumas instituições ainda não implementaram o POC-Educação, pois, tal como é referido no nº 4 do artº 6º, o inventário dos bens e a valorização dos mesmos é essencial para iniciar o sistema de contabilidade patrimonial, preconizado pelo plano.

Por outro lado, podemos fazer um cruzamento de variáveis e verificar quantas das instituições que adoptaram o POCP elaboraram o inventário dentro do prazo previsto.

**Quadro nº 13 - Adopção do POCP/elaboração de inventário**

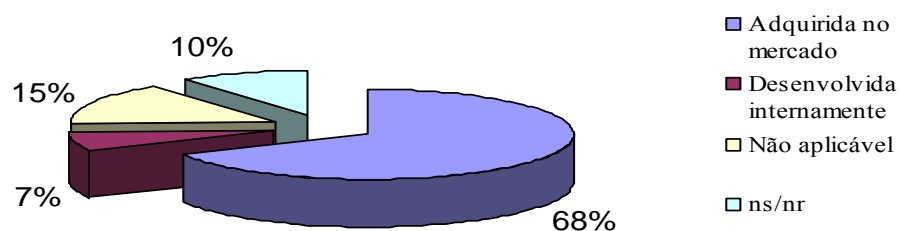
		A instituição aplicou o POCP				Total	
		sim	não	não aplicável	ns/nr	N	%
<b>Elaboração do Inventário até 31/12/2004</b>	sim	23	6	0	0	29	49,2
	não	15	6	0	0	21	35,6
	não aplicável	0	0	7	0	7	11,9
	ns/nr	0	1	0	1	2	3,4
<b>Total</b>	N	38	13	7	1	59	100
	%	64,4	22,0	11,9	1,7	100	

O cruzamento destas duas variáveis leva-nos a concluir que aproximadamente 80% das instituições que adoptaram o POCP elaboraram o respectivo inventário e valorizaram os seus bens, o que para se implementar o POCP de uma forma integral, é condição essencial, para que seja possível elaborar o respectivo Balanço.

As instituições que não elaboraram o inventário apresentaram como principais razões a “falta de meios humanos e financeiros”, as “limitações do sistema informático”, o facto de ser um “processo muito demorado”, as “dificuldades de conciliação dos bens físicos com os documentos contabilísticos” e ainda o facto de na data a instituição “não possuem autonomia administrativa e financeira”, pelo que não tinham obrigação de elaborar o inventário.

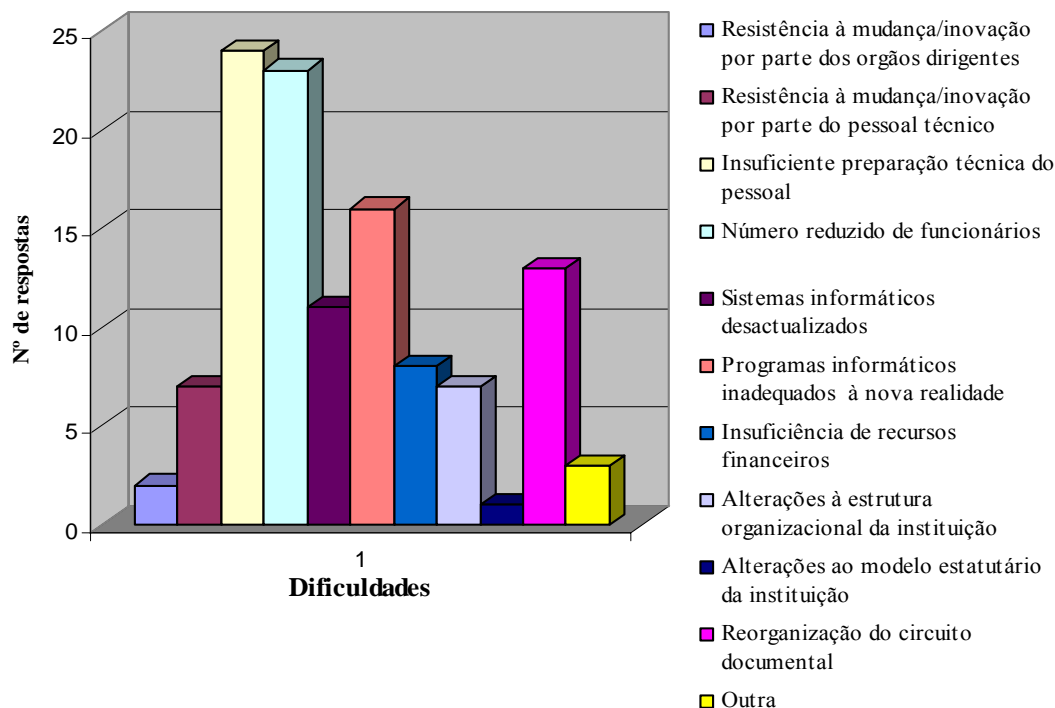
No que respeita à aplicação informática utilizada, no âmbito do POCP, verificamos que 68% das instituições (gráfico nº 5) utilizam uma aplicação adquirida no mercado e apenas 7% desenvolveram internamente a sua aplicação. Como no mercado existem muitas ofertas, cada instituição optou, ou pela aplicação que lhe pareceu responder melhor às suas necessidades, ou por aquela que se apresentava mais acessível financeiramente, dadas as limitações financeiras de muitas instituições. Assim, existe uma variedade bastante grande de aplicações informáticas a ser utilizadas. Seria talvez bastante mais económico para as instituições e para o erário público se se tivesse optado por desenvolver uma aplicação informática a utilizar por todas as instituições. Neste momento, já está a ser desenvolvida uma aplicação informática que será obrigatoriamente aplicada por todos os organismos do sector da educação, e cuja previsão de implementação será, no mínimo de 2 anos, mas até lá já muito dinheiro foi gasto na compra de aplicações informáticas.

**Gráfico nº 5 - Origem da aplicação informática utilizada no âmbito do POCP**



O gráfico seguinte mostra as dificuldades encontradas pelas instituições durante a fase de implementação do POCP.

Gráfico nº 6- Dificuldades encontradas durante a fase de implementação do POCP



Observamos que a dificuldade mais mencionada pelas instituições que implementaram o POCP é a “insuficiente preparação técnica do pessoal”, seguida do “número reduzido de funcionários”, dos “programa informáticos desactualizados” e da “reorganização do circuito documental”. A “resistência à mudança por parte do pessoal técnico” também é bastante apontada e talvez seja originada pelo facto de existir uma insuficiente preparação técnica que, como já foi referido é a principal dificuldade apontada. Aqui parece existir alguma incongruência, pois as instituições, como verificamos na caracterização das pessoas que responderam ao questionário, aparentemente estão dotadas de meios humanos com habilitações académicas, que lhes permitem ter conhecimentos suficientes para a implementação do POCP.

Esta dificuldade poderá ser colmatada com a existência de formação e como podemos confirmar, da análise da evolução das despesas com a formação de pessoal, as instituições têm investido cada vez mais em formação.

A título de conclusão, e no que respeita à implementação do POCP, podemos afirmar que a maioria das instituições implementou o POCP e elaborou o inventário até 31/12/2000. As principais dificuldades apontadas pelas instituições que implementaram o POCP foram a “insuficiente preparação técnica do pessoal” e o “número reduzido de funcionários”. Quanto às instituições que não implementaram o POCP afirmam não o ter feito porque tinham problemas com os “programas/sistemas informáticos” mas, dizem já estar na fase de implementação do mesmo.

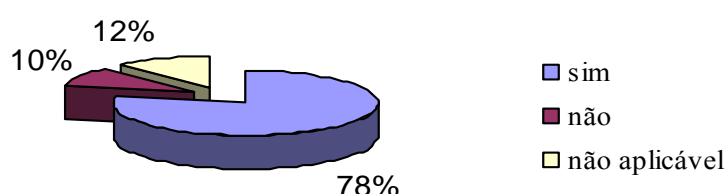
### **3.2.5.2 - Implementação do POC-Educação**

Com a publicação do POC-Educação as instituições de ensino deixaram de estar sujeitas à aplicação do POCP e ficaram obrigadas a aplicar este plano sectorial mais preparado para responder às especificidades do sector da educação.

Través da análise das questões destinadas a tratar do POC-Educação vamos tentar perceber se este plano foi adoptado pela maioria das instituições e quais as principais dificuldades encontradas durante a sua implementação.

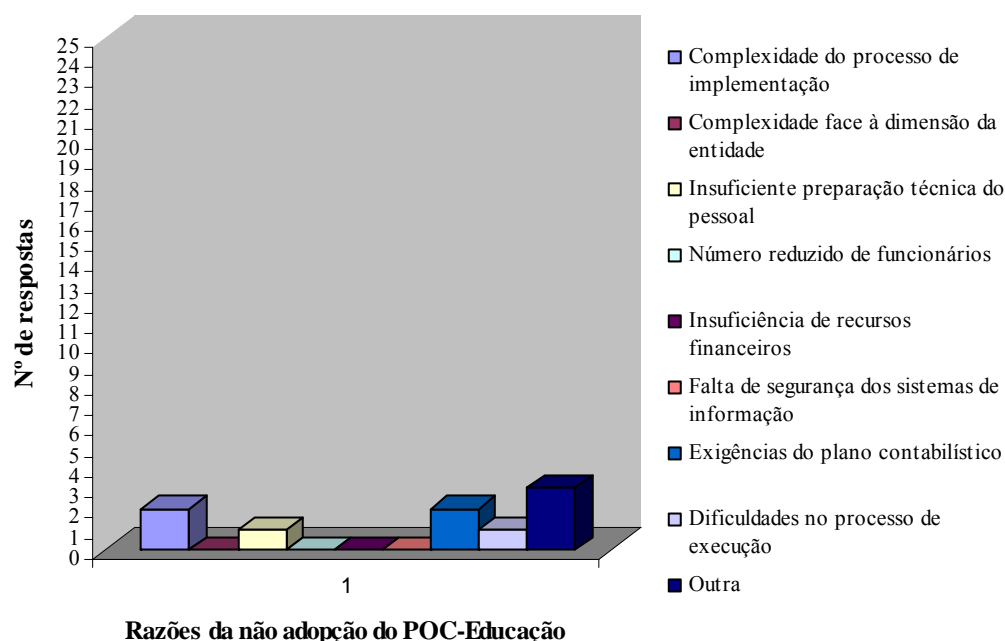
A primeira questão que se coloca sobre o POC-Educação é se as instituições o adoptaram o referido plano. A este respeito o gráfico nº 7 mostra de uma forma muito clara que a maioria das instituições (78%) aplicou o POC-Educação.

**Gráfico nº 7 - Implementação do POC-Educação**



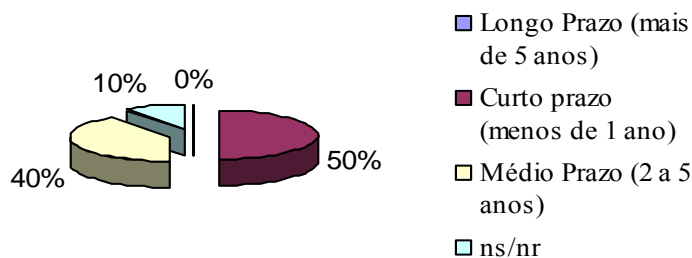
Apesar de serem poucas as instituições, que dentro da amostra, não adoptaram o POC-Educação importa conhecer as razões que as levaram a não o fazer. A “complexidade do processo de implementação”, as “exigências do plano contabilístico” e ainda as “dificuldades no processo de execução” a par da “insuficiente preparação do pessoal técnico”, são as razões apontadas pelas instituições que não adoptaram o POC-Educação, para não o fazer. Daqui podemos concluir que as instituições consideram a implementação deste plano um processo complexo e que não possuem pessoal suficientemente qualificado para proceder à sua implementação. Foi ainda indicada por algumas instituições a opção “outra”, no entanto, não nos foram indicadas quais eram essas outras razões.

**Gráfico nº 8 - Razões da não adopção do POC-Educação**



Das instituições que não adoptaram o POC-Educação metade delas considera que estarão reunidas as condições para a sua implementação no curto prazo, ou seja, em menos de um ano. As restantes considera apenas estarem reunidas as condições no médio prazo, entre 2 a 5 anos, e nenhuma instituição pensa só estarem reunidas as condições no longo prazo, ou seja, num prazo superior a 5 anos.

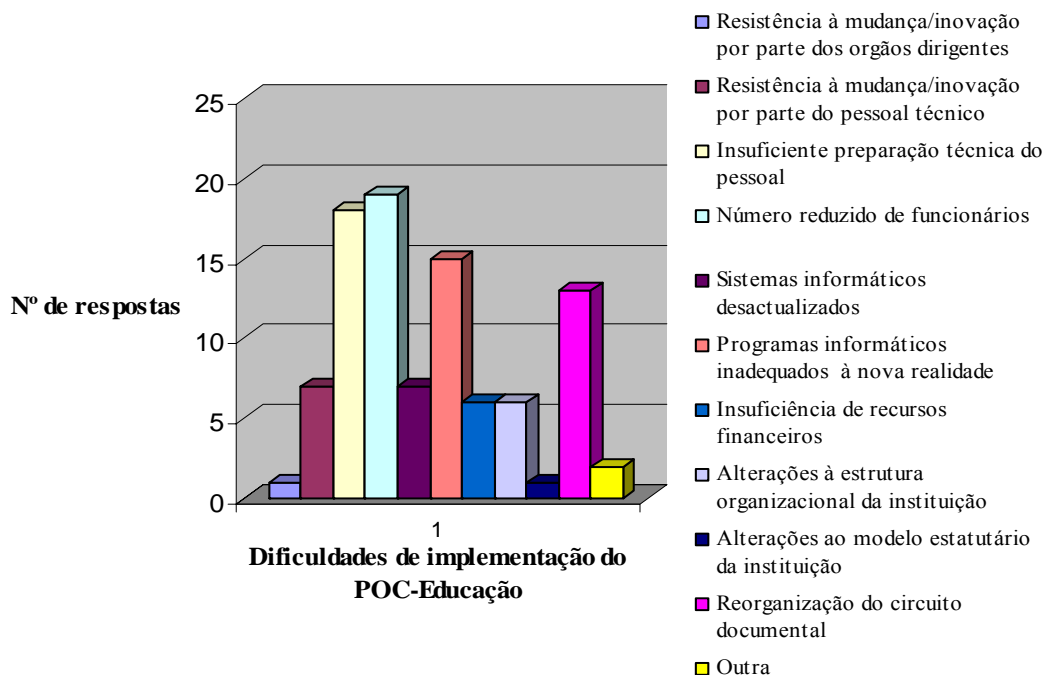
**Gráfico nº 9 - Prazo para implementação do POC-Educação**



No que respeita às dificuldades sentidas pelas instituições que implementaram o POC-Educação, verificamos, da análise do gráfico seguinte que as dificuldades mais apontadas foram: o “reduzido número de funcionários”, a “insuficiente preparação técnica do pessoal”, os “programas informáticos inadequados à nova realidade” e a “reorganização do circuito documental”.

Algumas destas dificuldades já tinham sido apresentadas aquando da implementação do POCP, nomeadamente, as que respeitam aos meios humanos, e mais uma vez afirmamos que existe alguma incongruência, quando se apresenta como principal dificuldade a “insuficiente preparação técnica do pessoal”, e por outro lado as pessoas que responderam ao questionário estão habilitados com cursos superiores.

**Gráfico nº 10 - Dificuldades de implementação do POC-Educação**



A questão seguinte refere-se à apresentação de contas anuais, no ano de 2003, de acordo com o POC-Educação. Portanto, convém fazer o cruzamento das variáveis relativas à adopção do POC-Educação e à apresentação de contas anuais de acordo com o mesmo. De facto, as instituições que não adoptaram o POC-Educação nunca poderiam prestar contas de acordo com as normas estabelecidas por ele.

**Quadro nº 14 - Adopção do POC-E/apresentação de contas anuais de acordo com o POC-E**

		Em 2003 a instituição apresentou contas anuais de acordo como POC- Educação				Total	
		sim	não	não aplicável	ns/nr	N	%
A instituição adoptou o POC- Educação	sim	32	13	0	1	46	78,0
	não	0	6	0	0	6	10,2
	não aplicável	0	0	7	0	7	11,8
Total	N	32	19	7	1	59	100
	%	54,2	32,2	11,9	1,7	100	

Analisando o quadro nº 14 verificamos que dentro da amostra as instituições que prestaram contas, em 2003, de acordo com o POC-Educação representam 54,2% mas, se tivermos em conta, apenas as que adoptaram o POC-Educação verificamos que a percentagem sobe para 69,6%.

Quanto à consolidação de contas o POC-Educação é o primeiro plano sectorial a falar de contas consolidadas. No seu artigo 5º refere que os grupos públicos <sup>11</sup> deverão proceder à consolidação de contas. Os documentos de prestação de contas consolidadas são: o relatório de gestão consolidado, o balanço consolidado, a demonstração de resultados por natureza consolidados e ainda os anexos às demonstrações financeiras consolidadas. No nº4 no mesmo artigo é ainda referido que “*para efeitos de apresentação das demonstrações financeiras consolidadas, consideram-se dois grupos públicos distintos: a) As universidades e institutos politécnicos, integrando, cada um deles, as suas faculdades, escolas, institutos ou unidades, serviços de acção social, fundações e ainda todas as demais entidades que em que se verifiquem as condições de controlo ou sua presunção estabelecidas no capítulo 12 do anexo ao presente diploma.*” No ponto 12 – Normas de consolidação de contas, do POC-Educação, refere-se que é necessário consolidar informação financeira que melhore o processo de tomada

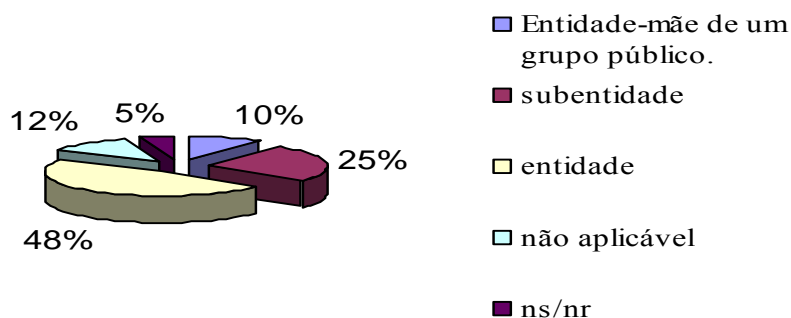
<sup>11</sup> O POC Educação, no seu ponto 12.2 – Definições, define grupo público como sendo o “conjunto da entidade-mãe e as entidades controladas”

de decisão pelos responsáveis financeiros e pelos responsáveis políticos e que leve à criação de uma cultura de apresentação de contas intra-entidades pertencentes a um mesmo grupo (por exemplo, direcção regional da educação, agrupamento escolar, universidade, instituto politécnico, etc.). Com isto pretende-se contribuir para a melhoria da informação financeira do “grupo público”. Refere-se ainda que as demonstrações financeiras consolidadas constituem um complemento e não um substituto, das demonstrações financeiras individuais das entidades integradas num grupo público e têm como objectivo dar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados das operações do “grupo público”.

A respeito da consolidação de contas, Cunha (2003) refere que os objectivos da consolidação no sector da educação são: proporcionar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados do grupo; evidenciar a forma de financiamento do grupo, servir como instrumento de gestão e ainda contribuir para a normalização de procedimentos no grupo. Refere ainda este mesmo autor que a razão de ser da consolidação de contas é a de potenciar a comparabilidade e que as suas principais desvantagens são. A diluição das características das entidades incluídas na consolidação e a redução de informação aos sócios ou accionistas com interesses maioritários.

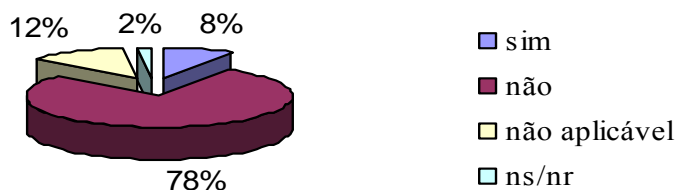
Verificamos através da análise do gráfico nº 11 que a maioria das instituições são classificadas de entidades quando se inserem dentro de um grupo público. Apenas 10% das instituições se classificam como entidade-mãe, sendo a estas que cabe a responsabilidade de apresentar contas consolidadas.

**Gráfico nº 11 - Classificação das instituições**



O gráfico nº 12 mostra-nos que 78% das instituições não elaborou contas consolidadas, ou seja, mais de metade das instituições. Só uma pequena minoria de 8% afirma ter elaborado contas consolidadas, portanto, esta obrigação imposta pelo POC-Educação ainda não está a ser cumprida pela maioria das instituições.

**Gráfico nº 12 - Elaboração de contas consolidadas**



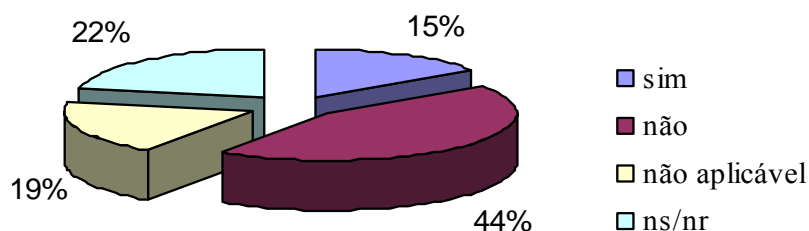
Embora, a maioria das instituições tenha referido que implementou o POC-Educação, (78%), verificamos através da análise do gráfico anterior que apenas 8% afirma ter elaborado contas consolidadas. Mas esta análise é feita tendo em conta toda a amostra, no entanto, neste caso, apenas deveríamos ter em linha de conta as instituições que adoptaram o POC-Educação, pois só elas poderiam ter apresentado contas consolidadas, assim, analisando o quadro nº 15, que apresenta o cruzamento das variáveis: implementação do POC-Educação e elaboração de contas consolidadas, verificamos que 11% das instituições que implementaram o POC-Educação elaboraram contas consolidadas o que representa uma minoria. O POC-Educação referia no seu artigo 6º referente às fases de implementação, que a consolidação de contas é obrigatória para as universidades e institutos politécnicos a partir do ano económico de 2002. Da análise do quadro anterior verificamos que essa obrigação não foi cumprida pela maioria das universidades e institutos politécnicos.

**Quadro nº 15 - Adopção do POC-Educação/elaboração de contas consolidadas**

		A Instituição elabora contas consolidadas								Total	
		sim		não		não aplicável		ns/nr		N	%
		N	%	N	%	N	%	N	%		
A instituição adoptou o POC-EDucação	sim	5	11	40	87	0	0	1	2	46	78,0
	não	0	0	6	100	0	0	0	0	6	10,2
	não aplicável	0	0	0	0	7	100	0	0	7	11,8
Total	N	5		46		7		1		59	100
	%	8,5		77,9		11,9		1,7		100	

O gráfico nº 13 mostra-nos que se tivermos em conta todas as instituições pertencentes à amostra, apenas 15% dessas mesmas instituições recorre a alguma entidade externa para apoio técnico ao processo de consolidação.

**Gráfico nº 13 - Entidade externa para apoio técnico ao processo de consolidação**



No entanto, e porque, como já verificamos anteriormente apenas 8,5% dessas instituições afirmou consolidar contas, tem todo o interesse verificar qual a percentagem de instituições que apresentou contas consolidadas e recorre a apoio externo. O quadro nº 16 poderá dar-nos resposta a essa questão.

Dentro das instituições que afirmou efectuar a consolidação de contas, e que representa apenas 8,5%, a maioria (80%) recorre a uma entidade externa para lhe dar apoio nesse processo.

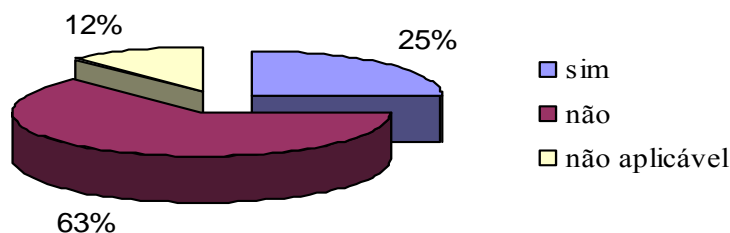
**Quadro nº 16 - A instituição elabora contas consolidadas/a instituição recorre a uma entidade externa para apoio técnico ao processo de consolidação**

		A Instituição recorre a uma entidade externa para apoio técnico ao processo de consolidação								Total	
		sim		não		não aplicável		ns/nr		N	%
		N	%	N	%	N	%	N	%		
A instituição elabora contas consolidadas	sim	4	80	1	20	0	0	0	0	5	8,5
	não	5	11	24	52	4	9	13	28	46	77,9
	não aplicável	0	0	0	0	7	100	0	0	7	11,9
	ns/nr	0	0	1	100	0	0	0	0	1	1,7
Total	N	9		26		11		13		59	100
	%	15,3		44,1		18,6		22		100	

O nº 3 do artº 5º, do POC-Educação, refere que as contas consolidadas deverão ser objecto de certificação legal de contas<sup>12</sup>. Daqui depreende-se que, pelo menos, as universidades e os institutos politécnicos que constituem “grupos públicos” e que se encontram obrigados a apresentar contas consolidadas têm que contar com os serviços de um revisor oficial de contas, a fim de este emitir a referida certificação legal de contas.

No gráfico nº 14, a seguir apresentado, podemos observar até que ponto as instituições contam ou não com um revisor oficial de contas.

**Gráfico nº 14 - Revisor Oficial de contas**



Como o gráfico nº 14 mostra-nos que a percentagem de instituições que contam com um revisor oficial de contas é de apenas 25%.

A conclusão a retirar da análise efectuada é a de que a maioria das instituições afirma já ter implementado o POC-Educação, e que as dificuldades mais encontradas foram o “número reduzido de funcionários” e a sua “insuficiente preparação técnica” e ainda o facto de os “programa informáticos serem inadequados” face a esta nova realidade. Podemos também verificar que apesar da maioria das instituições ter afirmado já ter implementado o POC-educação, no que toca à consolidação de contas, que faz parte do referido plano sectorial, muito poucas são as instituições que já a efectuaram.

---

<sup>12</sup> De acordo com o nº 4, do artigo 43º do Decreto-Lei nº 487/99, de 16 de Novembro “as empresas ou outras entidades sujeitas à revisão legal das contas é obrigatória a certificação legal das contas, a emitir exclusivamente pelos revisores oficiais de contas que exerçam aquelas funções”. Ainda de acordo com o nº 2 do artigo 44 do mesmo diploma “A certificação legal das contas exprime a opinião do revisor oficial de contas de que as demonstrações financeiras apresentam ou não, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira da empresa ou de outra entidade, bem como os resultados das suas operações, relativamente à data e ao período a que as mesmas se referem.”

Estas conclusões são corroboradas por Cunha (2003), que após a realização de um inquérito a todas as instituições de ensino público, por parte do Tribunal de Contas, sobre a implementação do POC-Educação, ao qual 70% das instituições responderam, concluiu que as limitações e constrangimentos inerentes à aplicação do POC-Educação, são:

- dificuldade de encontrar no mercado aplicações informáticas fiáveis, a funcionar de forma integrada (contabilidade, património e recursos humanos);
- dificuldades de emissão de todos os mapas definidos legalmente, ainda não inteiramente fiáveis, não existindo plena interactividade entre os dados dos vários módulos;
- recursos humanos insuficientes com formação e experiência na área da contabilidade patrimonial;
- falta de equipamentos e de recursos financeiros para a compra de meios informáticos necessários;
- apoio técnico deficiente por parte das empresas a quem foram adquiridos os sistemas informáticos e, por consequência, necessidade de efectuar contratos de prestação de serviços com empresas de consultadoria;
- necessidade de reformular e adequar o sistema de controlo interno;

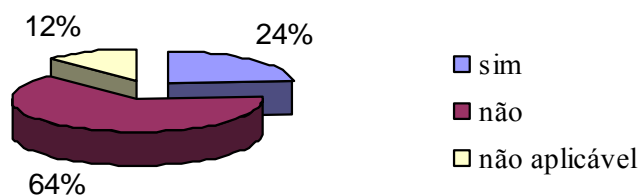
Conclui dizendo que se “apoiamos vivamente a ideia de que o CRUP e Conselhos Coordenadores devem liderar o processo de implementação do POC-Educação, dispondo de um corpo técnico especializado em contabilidade pública, analítica e elaborarem um plano estratégico, em que o cronograma seja rigorosamente cumprido, a par do aspecto das unidades orgânicas terem equipas de auditores internos, bem como os reitores disporem de órgãos de controlo interno”.

Com a análise da terceira parte do questionário, que trata da contabilidade analítica, vamos poder concluir qual a percentagem de instituições que já implementou o POC-Educação em todas as suas vertentes.z

### **3.2.5.3 - Implementação da Contabilidade analítica**

A primeira questão que se coloca a respeito da contabilidade analítica é se ela foi ou não implementada pelas instituições, e os resultados foram os seguintes:

**Gráfico nº 15 - Implementação da contabilidade analítica**



Relativamente à implementação da contabilidade analítica o que podemos observar do gráfico anterior é que apenas 24% das instituições o dizem ter feito.

No entanto, importa não apenas conhecer a percentagem de instituições que implementaram a contabilidade analítica mas também qual é a relação entre as instituições que implementaram o POC-Educação e as que implementaram a contabilidade analítica, pois só estas o poderiam ter feito.

Assim, da análise do quadro nº 17, constatamos que das instituições que afirmaram ter implementado o POC-Educação apenas 30,4% dizem ter implementado a contabilidade analítica.

**Quadro nº 17 - Implementação da contabilidade analítica/implementação do POC-Educação**

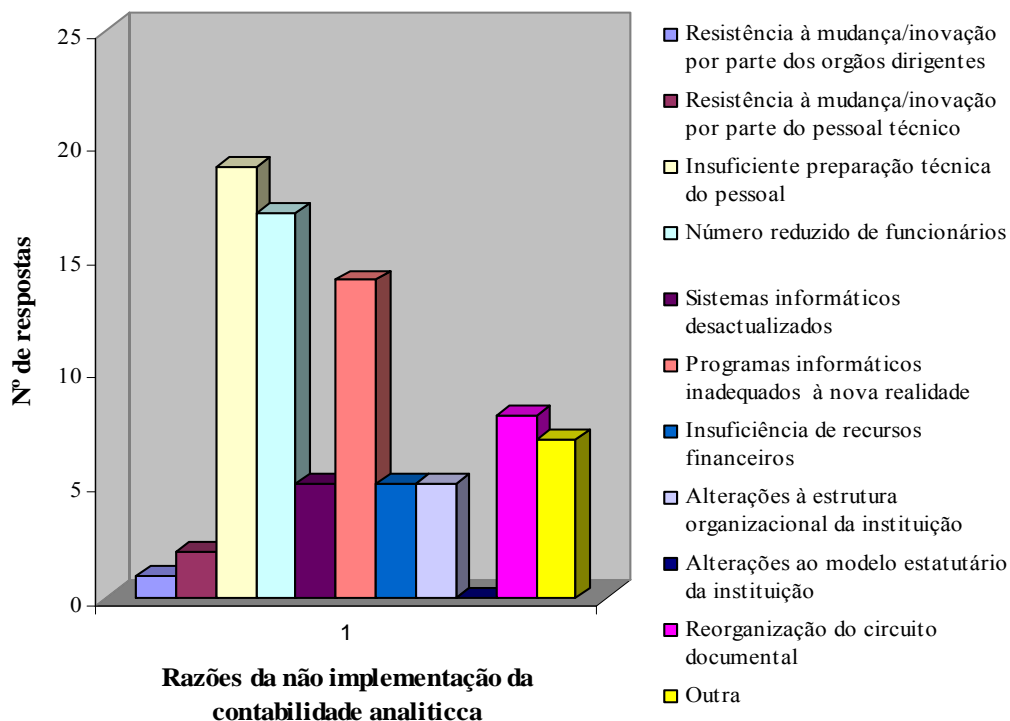
		A Instituição implementou a contabilidade analítica preconizada pelo POC-Educação						Total	
		sim		não		não aplicável		N	%
		N	%	N	%	N	%		
A instituição adoptou o POC-Educação	sim	14	30,4	32	69,6	0	0	46	78,0
	não	0	0	6	100	0	0	6	10,2
	não aplicável	0	0	0	0	7	100	7	11,8
Total	N	14		38		7		59	100
	%	23,7		64,4		11,9		100	

Como podemos verificar apenas 30,4% das instituições que afirma ter implementado o POC-Educação, dizem ter implementado também a contabilidade analítica o que é uma percentagem bastante reduzida, então importa conhecer as razões da não implementação. As principais razões apontadas são a “insuficiente preparação técnica”

do pessoal” e o “número reduzido de funcionários”. Também “os programas informáticos inadequados à nova realidade” é uma razão indicada por bastantes instituições. De facto a implementação de um sistema de contabilidade analítica com as exigências previstas no POC-Educação, implica que os recursos humanos que estão incumbidos da sua implementação tenham conhecimentos na área da contabilidade analítica, por outro lado devido à complexidade do processo é necessário um maior dispêndio de tempo por parte do pessoal e por último, é praticamente impossível a implementação de um sistema de contabilidade analítica sem um bom programa informático que dê resposta às necessidades das entidades.

É também importante referir que as razões “resistência à mudança/ inovação por parte dos órgãos dirigentes” e “resistência à mudança/ inovação por parte do pessoal técnico” foram as menos apontadas o que nos leva a concluir que a não implementação da contabilidade analítica se deve à falta de meios materiais e humanos e não à resistência por parte do pessoal dirigente e técnico.

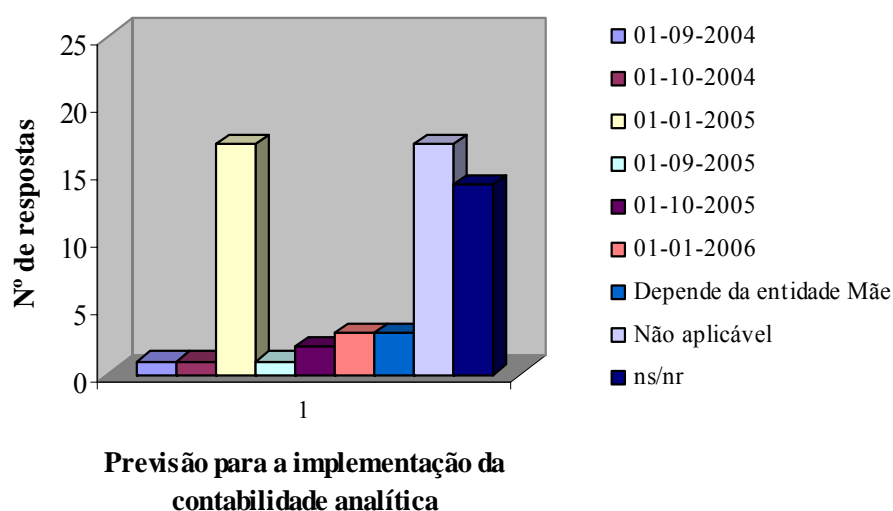
**Gráfico nº 16 - Razões da não implementação da contabilidade analítica**



Dado que muitas instituições ainda não implementaram a contabilidade analítica é importante conhecer a data em que estão a prever fazer-lo. Portanto, quanto à data

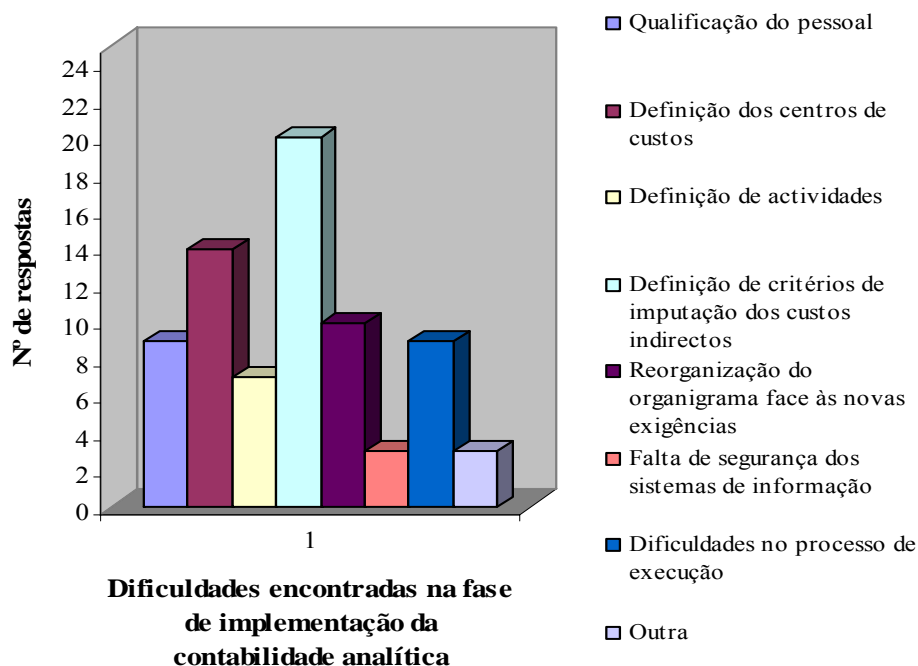
prevista para implementar a contabilidade analítica muitas instituições indicaram o dia 01 de Janeiro de 2005 como a data para o fazer, o que a ser verdade significa que actualmente uma grande maioria das instituições já implementou a contabilidade analítica. As restantes instituições apresentam como previsão de implementação, datas que variam entre 01 de Setembro de 2005 e 01 de Janeiro de 2006. Verificamos também, da análise do gráfico nº 17 que as datas indicadas nem sempre coincidem com o início do ano civil, muitas delas coincidem antes com o início do ano lectivo (1 de Outubro) o tem alguma razão de ser, uma vez que, os custos que se pretendem calcular com a contabilidade analítica têm lugar no ano lectivo, ou seja, para calcular o custo de um aluno as instituições têm que ter em linha de conta os custos suportados durante o ano lectivo e não os custos do ano civil.

**Gráfico nº 17 - Data prevista para a implementação da contabilidade analítica**



Quanto às instituições que já implementaram a contabilidade analítica apresentaram como principais dificuldades, a “definição dos critérios de imputação dos custos indirectos”, a “definição dos centros de custos” e ainda a “reorganização do organigrama face às novas exigências”. Destas dificuldades apresentadas podemos deprender que uma das grandes dificuldades da implementação de um sistema de contabilidade analítica é a definição de critérios que permitam fazer uma imputação correcta dos custos indirectos, que nas instituições de ensino superior são bastante elevados.

**Gráfico nº 18 - Principais dificuldades encontradas na fase de implementação da contabilidade analítica**



A Norma de auditoria/revisão nº 6 da IFAC refere que “o sistema de controlo interno são todas as políticas e procedimentos (controles internos) adoptados pela gerência de uma entidade para contribuir para a obtenção do objectivo da gerência de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas de gestão, a salvaguarda de activos, a prevenção e detecção de fraude e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos e a preparação atempada de informação financeira credível.”

Portanto, o controlo interno é um conjunto de procedimentos adoptados pelas instituições com o objectivo de proteger os seus activos e de prevenir a existência de erros e fraudes.

Quanto aos objectivos do controlo interno Costa (1993:143) referindo o Institute of Internal Auditors, estabelece que os objectivos do controlo interno são assegurar:

- a confiança e integridade da informação;
- a conformidade com as políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos;
- a salvaguarda dos activos;
- a utilização económica e eficiente dos recursos;

- a realização dos objectivos estabelecidos para as operações ou programas.

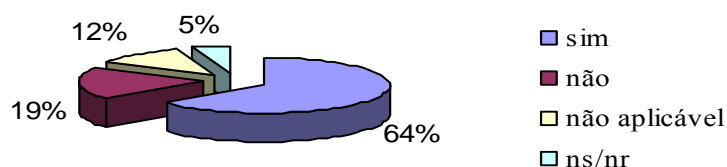
Se as empresas privadas já não prescindem de um bom sistema de controlo interno a fim de proteger os seus activos e evitar erros na preparação da informação contabilística, as instituições públicas ao trabalharem com recursos públicos, devem ter uma preocupação ainda maior na implementação de um bom sistema de controlo interno que transmita aos utilizadores da informação contabilística e ao público em geral, uma imagem de transparência e de boa gestão dos recursos públicos cada vez mais escassos.

Todos os planos sectoriais incluem procedimentos e normas de controlo obrigatórios relativos a disponibilidades, contas de terceiros, existências e imobilizado.

A respeito do sistema de controlo interno o POC-E no ponto 2.9.1 refere que “As entidades contabilísticas obrigadas a utilizar o POC-Educação adoptarão um sistema de controlo interno que englobe o plano de organização interno, políticas, métodos, técnicas e procedimentos de controlo, bem como quaisquer outros a definir pelos respectivos órgãos de gestão.”

O gráfico nº 19 mostra-nos que 64% das instituições desenvolvem práticas de controlo interno, estando portanto a cumprir o que estabelece, a este respeito, o POC-Educação.

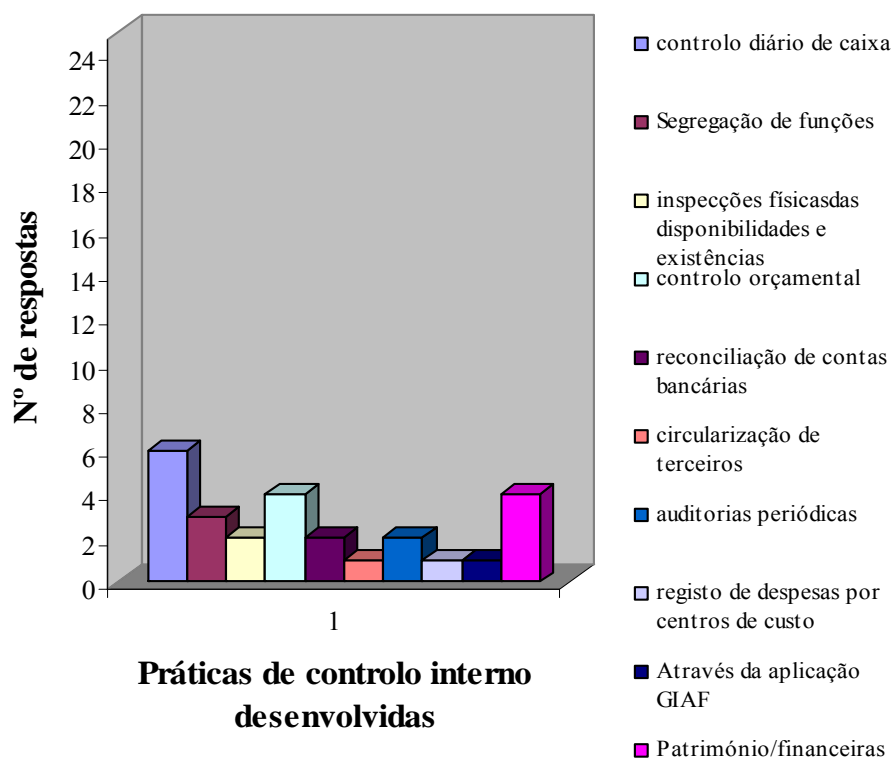
**Gráfico nº 19 - Desenvolvimento de práticas de controlo interno**



Tendo a maioria das instituições referido que desenvolve práticas de controlo interno é importante conhecer quais são as práticas mais utilizadas. Das respostas apresentadas pelas instituições concluímos que a prática de controlo interno mais utilizada é o “controlo diário de caixa”, o que pensamos ter alguma razão de ser pelo facto de se estar

a lidar directamente com dinheiro, o que poderia, caso não houvesse algum controlo, levar à existência de “desvios” do mesmo.

Gráfico nº 20 - Práticas de controlo interno mais utilizadas



As instituições que afirmaram não desenvolver práticas de controlo interno apontam como principais motivos a “falta de tempo”, a “falta de meios”, a “falta de manual de controlo interno” e ainda o facto da “contabilidade analítica já se encontrar em fase de implementação”.

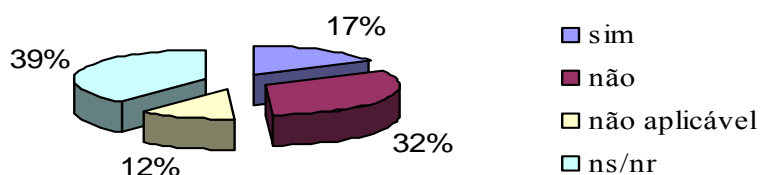
A implementação da contabilidade analítica tem como principal objectivo o de fornecer informações para a gestão das instituições. Assim, torna-se importante saber se de facto a informação retirada da contabilidade analítica leva as instituições a efectuar correcções na sua gestão, e concluímos da análise do quadro nº 18 que das instituições que implementaram a contabilidade analítica, apenas 21,4% referem que a informação que retiram da contabilidade analítica as obriga a fazer correcções periódicas na gestão. Perante esta conclusão podemos perguntarmo-nos se as restantes instituições apenas implementaram a contabilidade analítica par cumprir uma obrigação imposta pelo POC-Educação.

**Quadro nº 18 – Implementação da contabilidade analítica/a informação retirada da contabilidade analítica obriga a correcções periódicas na gestão**

		A informação retirada da contabilidade analítica obriga a correcções periódicas								Total	
		sim		não		não aplicável		ns/nr			
		N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
A instituição implementou a contabilidade analítica	sim	3	21,4	9	64,3	0	0	2	14,3	14	23,7
	não	2	5,3	8	21,1	0	0	28	73,6	38	64,4
	não aplicável	0	0	0	0	7	100	0	0	7	11,9
Total	N	5		17		7		30		59	100
	%	8,5		28,8		11,9		50,8			

O controlo da actuação das entidades públicas está baseado principalmente na avaliação realizada através de indicadores, que constituem uma ferramenta para que os gestores públicos possam tomar decisões correctas. Pode-se dizer que os indicadores cumprem uma dupla finalidade: informar e avaliar. O gráfico nº 21 mostra-nos que apenas 17% das instituições afirmam aplicar já indicadores de gestão antes da implementação da contabilidade analítica.

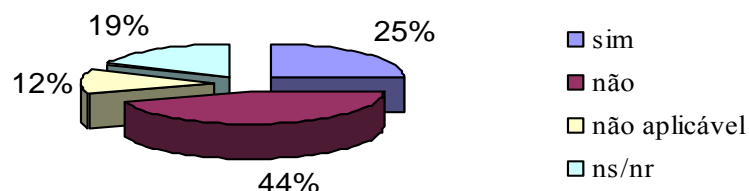
**Gráfico nº 21 - Utilização de indicadores de gestão antes da aplicação da contabilidade analítica**



O Decreto-lei nº 155/92, de 28 de Julho, já referia que a realização das despesas ficava sujeita à verificação de vários requisitos entre os quais a economia, eficiência e eficácia, pois, com a despesa pretende-se 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. Daqui podia-se pensar que estes indicadores estavam a ser utilizados pela maioria das instituições públicas, entre as quais as instituições de ensino

superior, no entanto, verificamos através do gráfico nº 22 que apenas 25% destas instituições referia estar a utilizar os indicadores de eficiência, economia e eficácia.

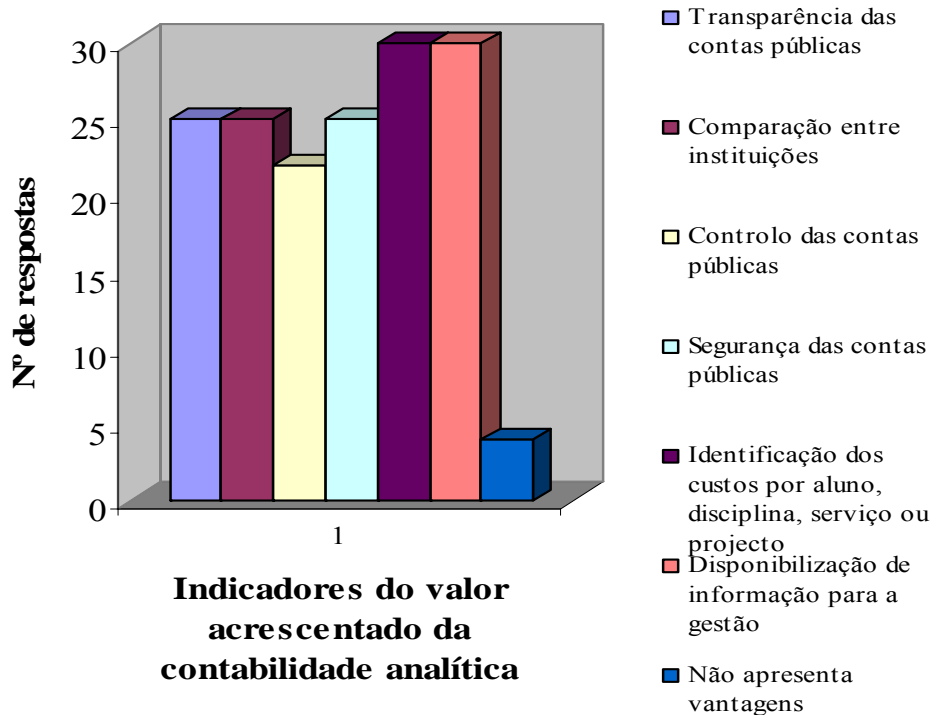
**Gráfico nº 22 - Indicadores de eficiência, economia e eficácia**



Se a implementação da contabilidade é um processo difícil e implica que muitos meios humanos, materiais e financeiros estejam envolvidos, é importante conhecer quais os factores, que as instituições apresentam como aqueles que medem a importância da contabilidade analítica.

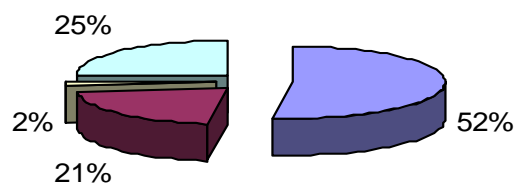
Quanto aos principais indicadores que medem o valor acrescentado da contabilidade analítica para as instituições, os mais apontados foram a “identificação dos custos por aluno, disciplina, serviço ou projecto”, e a “disponibilização de informação para a gestão”. Verificamos também que apenas uma pequena minoria afirma que a contabilidade analítica não apresenta quais quer vantagens para a instituição.

**Gráfico nº 23 - Indicadores que medem o valor acrescentado da contabilidade analítica**



Relativamente aos meios materiais, humanos e financeiros dispendidos com a implementação da contabilidade analítica, verificamos que 52% das instituições afirma que os mesmos são compensados internamente pela informação fornecida pela contabilidade analítica e apenas 2% pensa que a implementação da contabilidade analítica veio aumentar o valor do orçamento concedido pelo Estado.

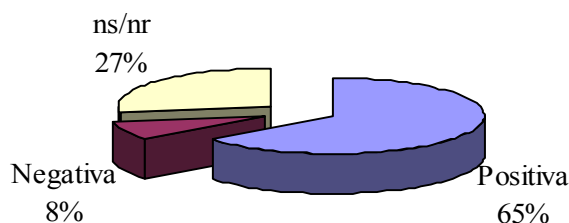
**Gráfico nº 24 - Compensação dos recursos materiais, humanos e financeiros dispendidos na implementação da contabilidade pública**



- Compensados internamente na informação fornecida
- Encontram retorno externo na informação fornecida
- Aumentou o valor do orçamento concedido pelo Estado
- Não são compensados/nem tem retorno

Por último, quando questionadas acerca de como classificariam a implementação da contabilidade analítica nas instituições de ensino superior, a grande maioria, ou seja, 65% das instituições, considera ser positiva a sua implementação, como se pode observar no gráfico seguinte.

**Gráfico nº 25 - Classificação da implementação da contabilidade analítica**



Na questão livre que se colocava, muitas instituições referem que a CNCAP deveria dar, mais orientações quanto ao modelo a seguir na implementação da contabilidade analítica e deveria também organizar acções de formação para os funcionários a fim de se poder suprir a falta de preparação técnica do pessoal, que muitas instituições indicaram como uma das principais dificuldades encontradas na implementação quer do POC-E quer da contabilidade analítica.

Resumindo, o processo de implementação da contabilidade analítica, ainda está muito atrasado. Apesar de 78% das instituições terem afirmado que implementaram o POC-Educação, apenas 30,4% diz já ter implementado a contabilidade analítica, que faz parte integrante do referido plano sectorial. As razões apontadas para a não implementação da contabilidade analítica são a “insuficiente preparação técnica do pessoal”, o “número reduzido de funcionários” e os “programas informáticos inadequados à nova realidade”. Estas já tinham sido as razões apresentadas pelas instituições, quando questionadas sobre as principais dificuldades da implementação do POCP e do POC-Educação, portanto, embora, como já foi referido, nos pareça, pela caracterização das pessoas que responderam ao inquérito, que possuem habilitações académicas suficientes para implementar o POC-Educação e a contabilidade analítica essa parece não ser a opinião

das instituições. Os programas informáticos são outra das dificuldades encontradas para justificar a não implementação da contabilidade analítica, pois este processo é bastante complexo e as aplicações informáticas, disponíveis no mercado, parecem não conseguir responder às exigências da contabilidade analítica, pelo menos aquelas que são mais acessíveis, em termos financeiros.

Quanto às principais dificuldades encontradas na implementação da contabilidade analítica as instituições referem a “definição de critérios de imputação dos custos indirectos” e a “reorganização do organigrama face às novas exigências”, a par de outras. Os custos indirectos foram desde sempre, a principal dificuldade dos sistemas de custeio nas empresas privadas. No que se refere às instituições de ensino, onde estes custos atingem montantes bastante elevados é compreensível que esta seja a principal dificuldade encontrada na fase de implementação da contabilidade analítica. Por outro lado, os objectivos da contabilidade analítica são bastante ambiciosos e, as instituições não estavam organizadas internamente, de forma a permitir uma implementação rigorosa da contabilidade analítica, pelo que, tiveram que, em primeiro lugar, proceder a uma reorganização do organigrama da entidade.

No que respeita aos indicadores que medem o valor acrescentado da contabilidade analítica, os mais indicados foram a “identificação dos custos por aluno, disciplina, serviço ou projecto” e a “disponibilização de informação para a gestão”, e poucos são os que afirmam que a contabilidade analítica não apresenta vantagens. Isto significa, que são reconhecidas as vantagens da contabilidade analítica. A confirma-lo, está o facto de 52% das instituições afirmarem que os recursos materiais, humanos e financeiros dispendidos são compensados internamente pela informação fornecida, e ainda o facto de 65% das instituições afirmarem ser positiva a implementação da contabilidade analítica nas instituições de ensino superior.

A respeito da implementação da contabilidade analítica, Cunha (2003) refere que “o processo de implementação da contabilidade analítica está numa fase muito preliminar, devido à insuficiente formação dos recursos humanos, às especificidades dos organismos, às deficiências de parametrização e compatibilidade dos vários módulos que constituem a aplicação informática. Falta a definição de critérios/princípios base de imputação de contabilidade analítica.”

Esta afirmação, embora relativa a todos os organismos do sector da educação, veio de encontro às conclusões retiradas acerca do processo de implementação da contabilidade analítica, nas instituições de ensino superior.

Parece-nos que, para que a implementação da contabilidade analítica seja feita com sucesso, deve haver um maior empenhamento por parte das autoridades competentes a fim de elaborarem normas e procedimentos que possam servir de base a todas as instituições.

### **3.3 - A influência da Contabilidade Analítica**

#### **3.3.1 - Introdução**

Neste ponto da investigação pretende estudar-se a implementação da Contabilidade Analítica nas Instituições de Ensino Superior, especificamente determinar quais são os factores que mais influem nas referidas instituições, no que respeita a esta temática.

A investigação utilizou como ferramenta estatística a versão 12.0 do *Statistical Package Social Science* (SPSS, 2003a, 2003b, 2003c, 2003d). Neste contexto, devido à pouca experiência no manuseamento deste tipo de ferramenta estatística, destacam-se as dificuldades técnicas sentidas na sua implementação, assim como na execução de tarefas, só superadas pela elevada dedicação e vontade em cumprir os objectivos previamente propostos.

#### **3.3.2. Análise de variáveis**

A análise desenvolvida teve como tema central o estudo das evidências manifestadas pelas Instituições de Ensino Superior, no que concerne à influência da implementação da contabilidade analítica, preconizada pelo POC-Educação, nas mesmas. Assim, desenvolveu-se, numa primeira fase, uma análise exploratória de dados, procurando identificar-se todas as variáveis que poderiam classificar-se como factores relevantes dessa influência. Para tal, analisou-se, com recurso à estatística descritiva, cada uma dessas variáveis, para, em seguida, se examinarem as correlações existente entre elas.

Para concretizar tal procedimento recorreu-se ao inquérito realizado, nomeadamente à questão nº 17, relativa ao conhecimento de se a Instituição de Ensino Superior implementava ou não a contabilidade analítica preconizada pelo POC-Educação. A referida questão levantou, desde logo, um problema, ao concentrar um número significativo de respostas (64,4% do total da amostra) no “não”. Face a esta realidade, cujo nível de respostas poderia condicionar a própria análise a desenvolver, entendeu dever-se continuar com o estudo dada a insuficiência de conhecimento sobre este tipo de Instituições em Portugal.

Paralelamente houve a necessidade de identificar as variáveis que poderiam explicar as linhas de comportamento adoptadas nas Instituições de Ensino Superior. Dada a extensão do inquérito, não só pelo número de questões, mas também pelas variáveis correspondentes, revelou, essencial, recorrer-se ao estudo das correlações entre as variáveis originais, permitindo, em termos estatísticos, conhecer os efeitos de algumas dessas variáveis, as quais em alguns casos são similares e em outros divergentes.

Assim, procuraram determinar-se quais os efeitos resultantes do facto de a instituição de ensino superior ter autonomia administrativa e financeira (questão nº 1 do inquérito), cumprir o disposto no POCP (questão nº 2 do inquérito) e, em sequência deste, ter elaborado, à data de 31/12/2000, o inventário e avaliado todos os bens, direitos e obrigações (questão nº 4 do inquérito), para além de procurar saber se a instituição utiliza ou não uma aplicação informática no âmbito do POCP (questão nº 5 do inquérito). Complementarmente, pretendeu confirmar-se se a instituição adoptou ou não o POC-Educação (questão nº 7 do inquérito), como se classifica relativamente a determinados parâmetros (questão nº 13 do inquérito), se em 2003 apresentou as suas contas anuais de acordo com o mesmo plano (questão nº 12 do inquérito), se elaborou as contas de forma consolidada ou não (questão nº 14 do inquérito) e se contratou os serviços de um Revisor Oficial de Contas no âmbito da sua actividade (questão nº 16 do inquérito).

Adicionalmente, também se consideraram as dificuldades encontradas durante a fase de implementação do POCP (questão nº 6<sup>13</sup> do inquérito) e do POC-Educação (questão nº 20<sup>14</sup> do inquérito). No primeiro caso, as mesmas referem-se a sistemas informáticos desactualizados, a alterações à estrutura organizacional da instituição, a alterações ao modelo estatutário da instituição e à reorganização do circuito documental. No segundo caso, prendem-se como motivos assentes na qualificação do pessoal, na definição dos centros de custos, na definição de critérios de imputação dos custos indirectos, na reorganização do organigrama face às novas exigências e nas dificuldades no processo de execução.

---

<sup>13</sup> Esta questão tinha diferentes opções, mas apenas se revelaram estatisticamente significativas as aqui citadas.

<sup>14</sup> Esta questão tinha diferentes opções, mas apenas se revelaram estatisticamente significativas as aqui citadas.

Para além das justificações anteriores, pretendia, ainda, determinar-se se instituição desenvolvia práticas de controlo interno (questão nº 21 do inquérito) e se a informação retirada da contabilidade analítica obrigava a correcções periódicas na gestão orçamental (questão nº 22 do inquérito). Nesta linha de investigação, pretendeu saber-se se a instituição recorria ao uso de indicadores de eficiência, economia e eficácia (questão nº 24 do inquérito), assim como saber se utilizava indicadores para medir o valor acrescentado da contabilidade analítica, em consequência da sua utilização, nomeadamente: a disponibilização de informação para a gestão; a transparência das contas públicas; o controlo das contas públicas; a segurança das contas públicas; e a possibilidade de comparação entre instituições (questão nº 25<sup>15</sup> do inquérito). E, por último, saber se os recursos materiais, humanos e financeiros dispendidos na implementação da contabilidade analítica foram compensados internamente pela informação fornecida (questão nº 26 do inquérito).

Face ao exposto e como se comprovou pela descrição das variáveis realizada, as mesmas envolvem diversos comportamentos, distintas naturezas e constituem vinte e sete variáveis que influenciaram a questão principal, isto é, a implementação da contabilidade analítica nas Instituições de Ensino Superior.

### **3.3.3 - Matriz de Correlações**

Em primeiro lugar é necessário identificar entre todas as variáveis da amostra as relações existentes entre elas. Para concretizar tal objectivo, recorreu-se à matriz de correlações para identificar essas relações, permitindo analisar quais as variáveis que mais afectam cada uma das variáveis correspondentes. Assim:

$$Cov(PC_j, X_i) = a_{ij} Var(PC_j) = a_{ij} \lambda_j$$

$$Corr(PC_j, X_i) = \frac{a_{ij} \lambda_j}{\sqrt{\lambda_j}} = a_{ij} \sqrt{\lambda_j}$$

sabendo que:

PCj – Compomente principal

Xj – variável original

---

<sup>15</sup> Esta questão tinha diferentes opções, mas apenas se revelaram estatisticamente significativas as aqui citadas.

Deste modo, foi construída a matriz de correlações<sup>16</sup> *Pearson e Spearman Rho*. Da análise dessa matriz identificaram-se relações entre todas as variáveis em referência, pelo que se entendeu centrar o objecto de estudo no tema central deste trabalho, isto é, a contabilidade analítica. Neste sentido, optou-se por analisar a relação entre a variável correspondente à questão nº 17 e as restantes variáveis do inquérito influenciadas por essa variável, ou seja:

1. Variável dependente - A Instituição implementou a contabilidade analítica preconizada pelo POC-Educação? Conforme resultados da amostra constantes da questão nº 17 do inquérito (anexo nº 1);
2. Variável independente - Dada a diversidade de factores procura-se, desde já, a sua identificação.

O Quadro nº 19 reflecte o conjunto de variáveis e a respectiva definição.

---

<sup>16</sup> Devido ao elevado número de variáveis existentes (160) obteve-se um quadro resumo constituído por 42 páginas, que, devido à dificuldade de o traduzir para um formato adequado, se optou por não o incluir na versão escrita do presente trabalho de investigação.

**Quadro nº 19 – Variáveis do estudo**

<b>Variável</b>	<b>Definição</b>
V1	Alterações à estrutura organizacional da instituição
V2	Alterações ao modelo estatutário da instituição
V3	Comparação entre instituições
V4	Controlo das contas públicas
V5	Definição de critérios de imputação dos custos indirectos
V6	Definição dos centros de custos
V7	Dificuldades no processo de execução
V8	Elaboração contas consolidadas
V9	Implementação do POC-Educação
V10	Qualificação do pessoal
V11	Reorganização do circuito documental
V12	Reorganização do organismo face às novas exigências
V13	Segurança das contas públicas
V14	Serviços de um revisor oficial de contas
V15	Sistemas informáticos desactualizados
V16	Transparência das contas públicas
V17	Instituição de ensino superior tem autonomia administrativa e financeira
V18	A instituição cumpre o POCP
V19	Reorganização do circuito documental
V20	Apresentação de contas anuais de acordo com POC-Educação
V21	Classificação da instituição
V22	Práticas de controlo interno
V23	Correcções na gestão devido à informação retirada da contabilidade analítica
V24	Indicadores de eficiência, economia e eficácia
V25	Disponibilização de informação para a gestão
V26	Recursos compensados internamente

Analisando a matriz de correlações, especificamente o valor de cada estatística e o correspondente nível de significância, verifica-se que a variável dependente apresenta níveis de correlação mais significativos com vinte e sete variáveis do total em referência, conforme se traduz no quadro anterior. Por conseguinte, no sentido de reduzir o elevado número de variáveis que o inquérito implicou, tornou-se essencial a utilização, de entre as técnicas estatísticas disponíveis, da análise de componentes principais.

### **3.3.4 - Análise Factorial**

Segundo Reis (1997: 253), “a análise factorial inclui um conjunto de técnicas estatísticas cujo objectivo é representar ou descrever um número de variáveis iniciais a partir de um menor número de variáveis hipotéticas”. Por outras palavras, a análise factorial ou Análise de Componentes Principais (ACP) permite, através dos resultados

gerados, a produção de novas variáveis, como resultado da análise do investigador, que, ao ser em número menor que o conjunto das variáveis iniciais, permite a utilização desta técnica, mas sem perda de informação contida nesse conjunto.

Quando se seleccionou o método estatístico a aplicar ao inquérito, teve-se como condição de partida que o total da variância fosse o procedimento a utilizar pela análise de componentes principais. Assim, o referido método considera que:

$$\text{Var} [PC_1] \geq \text{Var} [PC_2] \geq \dots \geq \text{Var} [PC_q]$$

$$PC_1 = a_{11}x_1 + a_{21}x_2 + \dots + a_{21\_1}x_{21}$$

$$PC_2 = a_{12}x_1 + a_{22}x_2 + \dots + a_{21\_2}x_{21}$$

...

$$PC_q = a_{1q}x_1 + a_{2q}x_2 + \dots + a_{21\_q}x_{21}$$

A este respeito, Hair *et al.* (1999: 83) referem que o principal objectivo das técnicas analíticas de factores é o de encontrar uma maneira de condensar e/ou resumir a informação contida numa série de variáveis originais numa série mais pequena composta de factores novos com a mínima perda de informação. Mais especificamente, as técnicas de análise factorial podem satisfazer qualquer dos seguintes objectivos:

- 1 - a identificação da estrutura mediante o resumo dos dados;
- 2 - a redução dos dados.

Seguindo uma breve retrospectiva histórica apresentada por Reis (1997: 253), importa referir que a análise factorial foi inicialmente desenvolvida por um psicólogo, *Spearman*, como instrumento de análise das faculdades humanas. Posteriormente, *Thurstone* retomou a ideia inicial de *Spearman* e desenvolveu-a. Desta evolução resultou o desenvolvimento da análise factorial que permite detectar mais do que um factor subjacente aos inúmeros dados iniciais.

Complementarmente, Reis (1997: 253) refere que “a partir de um conjunto de indicadores parcelares caracterizadores de determinado fenómeno, identifica as relações principais subjacentes à totalidade das múltiplas relações existentes entre os indicadores. Um dos métodos mais populares de análise factorial – o das componentes principais – baseia-se no pressuposto de que se podem definir *q* vectores

estatisticamente não correlacionados a partir de combinações lineares dos  $p$  indicadores iniciais – as componentes principais”.

Após esta breve apresentação da análise factorial, importa regressar à análise do inquérito que está na base do presente trabalho. A variável que se está a tratar é, como já foi referido anteriormente, a que correspondente à contabilidade analítica, que, segundo a matriz de correlações, é afectada por vinte e sete das restantes variáveis. Assim, através do SPSS aplicou-se a técnica da Análise das Componentes Principais às referidas variáveis.

O procedimento desenvolvido extraiu quatro componentes principais que explicavam 75,83% da variância. O processo foi sendo depurado, dado que das vinte e sete variáveis iniciais se passou para dezasseis variáveis, sendo esta diferença explicada pela associação entre variáveis. Por outro lado, a eliminação de variáveis permitiu melhorar os resultados, como se comprovou aquando da análise estatística, especificamente: foram extraídas quatro componentes principais que passaram a explicar 87,76% da variância total. No final do processo, obtém-se a distribuição das *Measure Sample of Adequacy* (MSA) para cada variável original

Existem vários métodos de rotação cujo objectivo principal é a transformação dos coeficientes das componentes principais retidas numa estrutura simplificada. Hair *et al.* (1999: 97) referem que, na prática, o objectivo de todos os métodos de rotação é o de simplificar as linhas e colunas da matriz de factores para facilitar a sua interpretação. Numa matriz de componentes, as colunas representam as componentes e cada linha corresponde ao “peso” das variáveis para cada um dos factores. Neste caso, utilizou-se o método VARIMAX, que pretende, para cada componente principal, que existam apenas pesos significativos e todos os outros sejam próximos de zero, isto é, o objectivo é maximizar a variação entre os pesos de cada componente principal (Reis, 1997: 276). Em resumo, a rotação através do método VARIMAX pretende simplificar as colunas da matriz de factores.

Outro passo realizado na análise das componentes principais refere-se ao cálculo da estatística de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO), que, de acordo com Reis (1997: 279), “compara as correlações entre as componentes. Seja  $r_{ij}$  o coeficiente de correlação

observado entre as variáveis  $i$  e  $j$  e  $a_{ij}$  o coeficiente de correlação parcial entre as mesmas variáveis que é, simultaneamente, uma estimativa das correlações entre os factores. Os  $a_{ij}$  deverão estar próximos de zero uma vez que se pressupõe que os factores são ortogonais entre si". Em síntese:

$$KMO = \frac{\sum_i \sum_j r^2_{ij}}{\sum_i \sum_j r^2_{ij} + \sum_i \sum_j a^2_{ij}}$$

Também segundo Reis (1997), esta estatística irá registar um valor, ao qual corresponde um determinado significado expresso na grelha de resultados da análise de componentes principais, que deverá ser interpretado em consonância com a escala de valores do Quadro nº 20.

**Quadro nº 20 - Distribuição da estatística KMO e respectivo significado**

<b>KMO</b>	<b>Análise de componentes principais</b>
1 – 0,90	Muito Boa
0,80 – 0,90	Boa
0,70 – 0,80	Média
0,60 – 0,70	Razoável
0,50 – 0,60	Má
< 0,50	Inaceitável

Fonte: Reis (1997: 279).

Quanto ao estudo em referência, o grau de adequação da informação recolhida através dos dados do inquérito à aplicação da análise de componentes principais gerou uma estatística KMO igual a 0,776, assim como o teste de esfericidade de *Bartlett's*, constantes do Quadro nº 21, pelo que a análise de componentes principais produz resultados médios.

**Quadro nº 21 - KMO e *Bartlett's Test***

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy		,776
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	1.081,474
	df	120
	Sig.	,000

### 1.5. Interpretação dos resultados

A aplicação da análise de componentes principais aos dados da amostra permite concluir que é possível explicar e reduzir a informação a um menor número de componentes (4), às quais correspondem um maior número de variáveis originais (16), conforme se apresenta no Quadro xx.

**Quadro nº 22 - Influência da implementação da contabilidade analítica**

<b>Componente</b>	<b>Peso</b>	<b>% Variância explicada</b>
<b>1. Dificuldades implementação contabilidade analítica</b>		36,95
Qualificação do pessoal	0,95	
Definição de critérios de imputação dos custos indirectos	0,95	
Definição dos centros de custos	0,94	
Dificuldades no processo de execução	0,92	
Reorganização do organismo face às novas exigências	0,92	
<b>2. Dificuldades implementação do POCP</b>		21,50
Alterações ao modelo estatutário da instituição	0,97	
Alterações à estrutura organizacional da instituição	0,94	
Reorganização do circuito documental	0,91	
Sistemas informáticos desactualizados	0,89	
<b>3. Utilidade da informação</b>		17,29
Controlo das contas públicas	0,94	
Segurança das contas públicas	0,94	
Transparência das contas públicas	0,93	
Comparação entre instituições	0,88	
<b>4. Condições básicas de funcionamento</b>		12,02
Elaboração contas consolidadas	0,89	
Serviços de um revisor oficial de contas	0,89	
Implementação do POC-Educação	0,80	
<b>Total da variância explicada</b>		87,76

No caso em estudo, foram objecto de análise dezasseis variáveis, tendo sido geradas quatro componentes explicativas da influência da implementação da Contabilidade Analítica nas Instituições de Ensino Superior em Portugal, nomeadamente:

i) Componente 1 - **Dificuldades de implementação da contabilidade analítica.**

Para a classificação de esta componente entende-se que contribuem as seguintes variáveis: Qualificação do pessoal; Definição de critérios de imputação dos custos indirectos; Definição dos centros de custos; Dificuldades no processo de execução; e, ainda, Reorganização do organismo face às novas exigências. Como se observa, todas as variáveis

contribuem para justificar as dificuldades na implementação da contabilidade analítica nas Instituições de Ensino Superior;

- ii) Componente 2 - **Dificuldades implementação do POCP**. O conjunto de variáveis que contribui para a esta componente são: Alterações ao modelo estatutário da instituição; Alterações da estrutura organizacional da instituição; Reorganização do circuito documental; e, por último, Sistemas informáticos desactualizados;
- iii) Componente - **Utilidade da informação**. A designação desta componente resulta do conjunto de variáveis que a integram, nomeadamente: Controlo das contas públicas; Segurança das contas públicas; Transparência das contas públicas; e, ainda, Comparação entre instituições;
- iv) Componente 4 - **Condições básicas de funcionamento**. Para esta componente contribuíram as seguintes variáveis: Elaboração de contas consolidadas; Recurso aos serviços de um Revisor Oficial de Contas; e, por último, A própria Implementação do POC-Educação condiciona a implementação da Contabilidade Analítica.

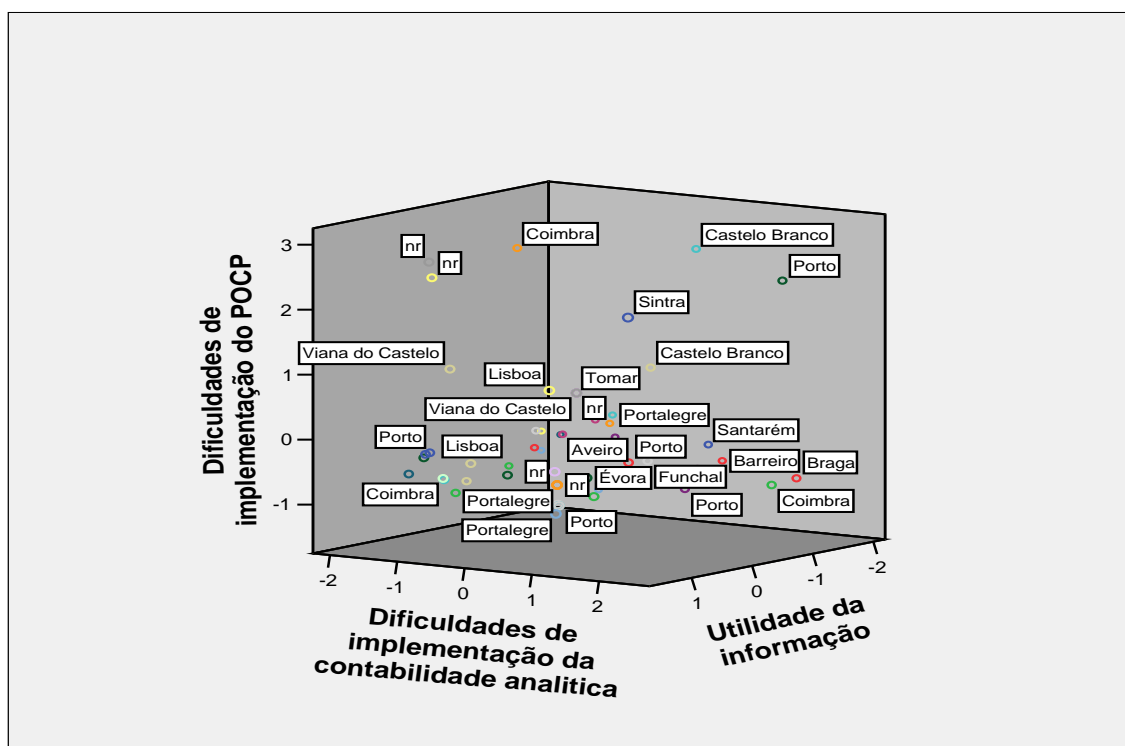
Face aos resultados obtidos, o total da variância explicada ascendeu a 87,76%, o que se mostrou bastante significativo. Assim, tal como Guimarães e Cabral (1997: 427) mencionam, “a partir da análise da dispersão total presente num conjunto de dados, a análise de variância permite identificar os factores que deram origem a essa dispersão e avaliar a contribuição de cada um deles”.

Deste modo, o procedimento estatístico adoptado revelou-se ser uma análise exploratória. De facto, para tal como Reis (1997: 253) refere, “reduziu a dimensão dos dados”. Além disso, revelou-se também como uma «análise confirmatória», dado que se testou a hipótese inicial de conhecer os efeitos da implementação da Contabilidade Analítica nas Instituições de Ensino Superior, tendo os dados originais sido reduzidos a uma dimensão mais pequena, isto é, a quatro componentes: dificuldades de implementação da contabilidade analítica; dificuldades implementação do POCP; utilidade da informação; e condições básicas de funcionamento.

Por último, importa, ainda, referir que, com base nas componentes obtidas através da análise estatística realizada é possível conhecer para cada Instituição de Ensino Superior a distribuição das variáveis, segundo cada uma das dimensões anteriores.

Por outro lado, a distribuição da amostra objecto de análise no presente trabalho de investigação pelas três principais componentes pode observar-se na Figura n.º 9.

**Figura n.º 9 – Distribuição da amostra pelas três principais componentes**



Da figura anterior pode concluir-se que, a Instituição de Ensino Superior nacional que registou maior número de alunos, também foi aquela que maior dificuldade enfrentou na implementação do sistema de contabilidade analítica.

## Capítulo IV

### Aplicação do método ABC: ESTG

## **Capítulo IV - Aplicação do método ABC: ESTG**

### **4.1. Introdução**

Uma das características mais substantivas das tendências económicas nestes primeiros anos do século XXI é sem dúvida a crescente competitividade dos sistemas económicos, a qual vem normalmente acompanhada de uma crescente racionalização e eficiência do sector público, e em concreto das diversas entidades que o constituem.

Dentro deste contexto de racionalização tem ganho grande impulso a medição e incremento do nível de eficiência das referidas entidades públicas, entre as quais podemos situar as instituições de ensino superior, pelo menos a maioria das que existem actualmente em Portugal, que são públicas.

As instituições de ensino superior detêm um nível de utilidade e incidência social que as converte numa referência dentro dos serviços públicos. Os seus *outputs* estão relacionados com a formação e a investigação e para os atingir utilizam uma série de *inputs* ou recursos públicos que estão obrigadas a utilizar o mais eficiente, racional e optimamente possível.

Pode-se dizer que as instituições de ensino superior constituem centros de produção de serviços sociais intangíveis e são fontes de riqueza em si mesmas. Convém ter presente que além do efeito económico directo a formação de capital humano que desempenham através da sua actividade docente tem consequências muito importantes a médio e longo prazo sobre a capacidade produtiva e a competitividade económica do seu meio envolvente, fundamentalmente na comunidade local e regional em que se inserem, embora numa sociedade globalizada como a nossa, os efeitos e as sinergias podem ser muito mais amplos.

A fim de atingir os objectivos de eficiência mencionados, parece inquestionável a importância de que as instituições de ensino superior utilizem um modelo adequado de contabilidade de gestão, que lhes permita exercer de forma eficaz a autonomia administrativa e financeira.

Neste sentido, uma adequada contabilidade de gestão deverá contemplar, em primeiro lugar, um sistema de custos que permita conhecer não só os custos dos seus *outputs* mas que permita também conhecer os custos por departamento, área, projecto, etc., permitindo assim conhecer o grau de eficiência, não só económica mas também social, dos recursos utilizados pelas instituições de ensino superior.

Convém recordar a este respeito que os recursos financeiros das instituições de ensino superior procedem fundamentalmente de duas fontes:

- a) De transferências de recursos públicos procedentes do Estado, através do Ministério da Ciência, Inovação e Ensino Superior;
- b) Receitas provenientes do pagamento de propinas por parte dos alunos e da prestação de serviços à comunidade;

No entanto, se não há qualquer dúvida acerca da importância e da necessidade de existência de uma adequada contabilidade de gestão e consequentemente de um sistema de custos que permita encontrar o custo por curso, disciplina ou aluno, o custo de cada projecto de investigação, o custo dos serviços internos e ainda o custo da prestação de serviços à comunidade, a que o POC-Educação obriga, da forma mais credível possível, já no que respeita à definição de qual o sistema de custeio a utilizar para atingir esses objectivos podem existir algumas divergências.

Mas a implantação de sistemas de custeio em instituições de ensino superior, seja ele qual for, é bastante complexa, não só porque o produto final não é claramente definido, mas ainda porque grande parte dos custos é de natureza indirecta, exigindo uma análise cuidada na sua imputação. Desta forma é prioritária a definição do modelo de custeio a utilizar. Assim, centrada na sua actividade principal – Ensino - os docentes desenvolvem outras actividades complementares não absorvidas pelo produto “aluno”, nomeadamente “investigação”, “prestação de serviços à comunidade” e “actividades de gestão”.

Os modelos tradicionais centrados fundamentalmente na localização e imputação do custo ao objecto de custo (custo por aluno, projecto de investigação) e baseados numa repartição arbitrária tornaram-se inadequados. Granof *et al* (2000), também citados por Barbosa *et al.* (2004:1193), referem que uma das dificuldades verificadas prende-se com a medida de produtividade dos docentes: dificuldade em arranjar uma medida

adequada para as actividades de investigação, prestação de serviços ou actividades de gestão, sobretudo ao nível da avaliação do esforço e o tempo dispendido pelos docentes nas diferentes actividades.

Pretendemos neste capítulo proceder a uma tentativa exploratória de aplicação do método de custeio ABC a uma Instituição de Ensino Superior (ESTG do Instituto Politécnico da Guarda). Antes faremos uma breve caracterização da instituição a analisar.

## **4.2 - Caracterização da Escola Superior de Tecnologia e Gestão da Guarda - ESTG**

### **4.2.1 - Missão Institucional**

A Escola Superior de Tecnologia e Gestão (ESTG), criada em 1985, através do Decreto-Lei n.º 46/85, de 22 de Novembro, é uma unidade orgânica do Instituto Politécnico da Guarda (IPG), possuindo autonomia administrativa, científica, pedagógica e financeira, conforme estabelecido nos respectivos estatutos e demais legislação em vigor.

A ESTG é uma escola inserida na rede nacional de ensino superior localizada na região interior centro, sediada na cidade da Guarda, no *campus* do IPG. A Escola está dotada de instalações construídas de raiz e engloba para além das salas de aula e gabinetes para docentes, vários laboratórios nas áreas de Engenharia Civil, Mecânica e Informática e, ainda, um laboratório de Línguas e Culturas.

Dispõe ainda a escola de um conjunto de gabinetes de apoio à Direcção, nomeadamente: o Gabinete de Estágios e Saídas Profissionais (GESP), o Gabinete de Promoção e Divulgação (GPD), o Laboratório da Internet e Informática Aplicada (LIIA) e o Gabinete de Avaliação e Qualidade (GAQ), as oficinas e os serviços administrativos, os quais se têm evidenciado como sendo fundamentais ao bom desempenho da missão da Direcção da ESTG.

Em conformidade com o art.º 2º da Lei nº 54/90 de 5 de Setembro, a ESTG é um centro de formação cultural e técnica de nível superior, à qual cabe ministrar a preparação para

o exercício de actividades profissionais altamente qualificadas e promover o desenvolvimento da região.

Sendo a única instituição de ensino superior público do distrito, o IPG em geral e ESTG em particular, desempenham um papel de extrema importância no processo de formação dos jovens da região, constituindo um factor de desenvolvimento regional sustentável de uma região interior na qual é fundamental criar emprego e qualidade de vida às populações, contribuindo naturalmente para tal, um elevado grau cultural e científico dos cidadãos.

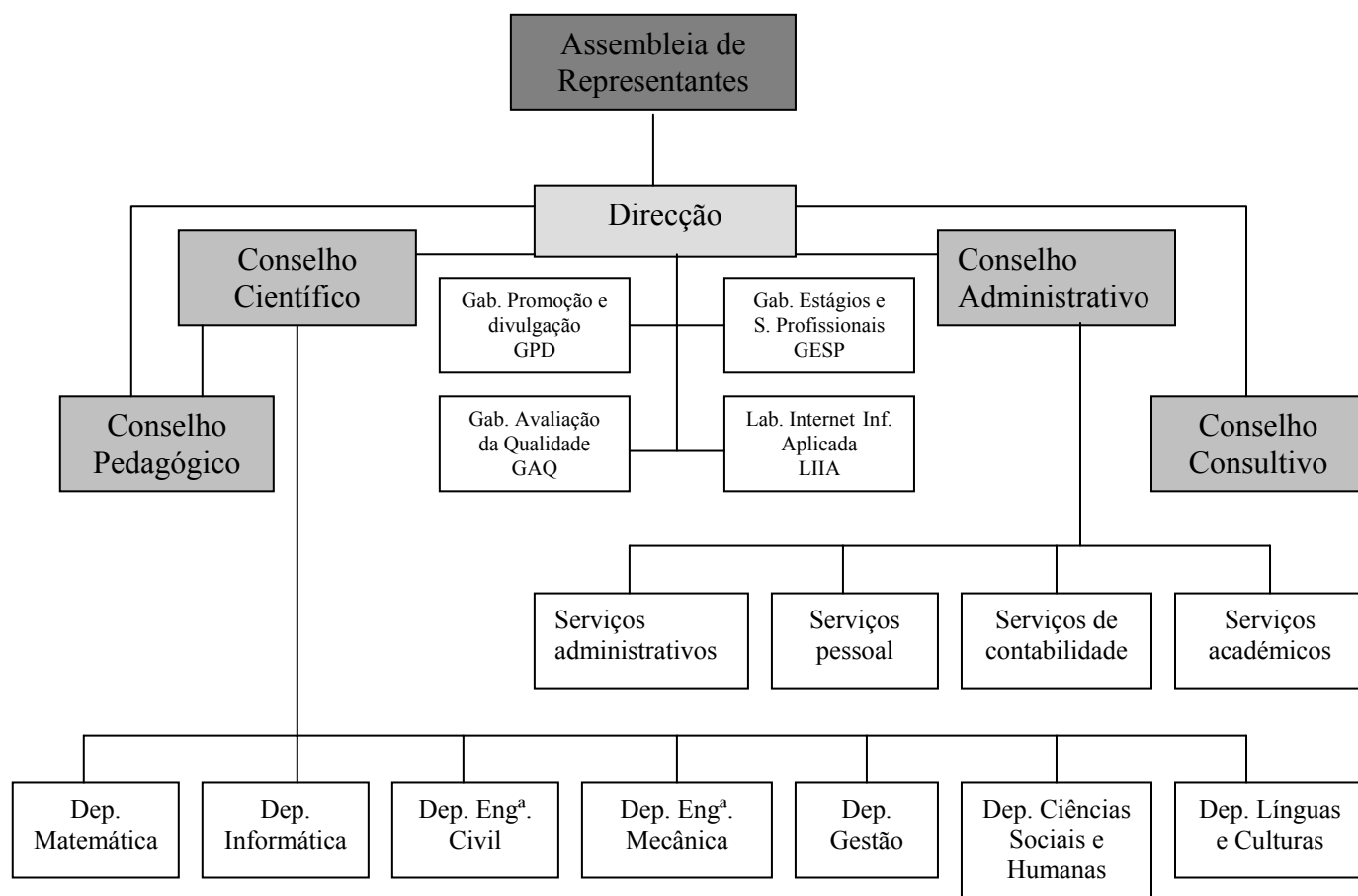
Concluído o período de instalação, foi constituída uma Assembleia Estatutária que aprovaria em Fevereiro de 1995 os Estatutos da Escola, publicados no Diário da República nº 2 de 3/1/1996.

Actualmente na ESTG podem identificar-se globalmente duas áreas essenciais de formação: Engenharias e Gestão. Cada uma delas envolve, respectivamente, os seguintes cursos: Civil, Informática, Mecânica, Topográfica e Ambiente e Gestão - Ramos Informática e Gestão Industrial e da Produção, Secretariado e Assessoria de Direcção, Contabilidade e Auditoria e Marketing.

#### **4.2.2 - Organização Interna**

Tendo em conta os estatutos da ESTG, onde constam os órgãos que constituem a Escola, os serviços existentes e ainda os gabinetes de apoio à Direcção da Escola, entretanto criados, podemos elaborar um esquema da organização interna da ESTG, que a seguir se apresenta.

Figura nº 10 – Organização interna da ESTG



### 4.3 - Apuramento dos custos na ESTG

Sendo o objectivo deste capítulo a análise de um modelo de custeio numa instituição de ensino superior, há que ter presente o que o POC-Educação refere a este respeito:

*“2.8.3 – Os custos dos bens para venda e dos serviços prestados corresponde aos respectivos custos directos e indirectos, incluindo custos administrativos da própria entidade.*

*A imputação dos custos indirectos efectua-se 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, entende-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.* (sublinhado nosso)

*No caso das entidades cuja actividade principal é o ensino, a repartição dos custos indirectos pelas funções ensino, investigação e prestação de serviços, deve ser devidamente fundamentada e justificada, nomeadamente quando à função ensino são repartidos menos de dois terços dos custos com pessoal docente.*

*2.8.4 – Quando os organismos ou entidades não são financiados através de receitas relacionadas com as “actividades finais”, o ciclo da contabilidade analítica termina com o cálculo dos custos reais (directos e indirectos) das actividades, dado que as receitas ou proveitos comuns nunca serão repartidos pelas actividades finais. Neste caso, a análise centra-se na comparação entre os custos previsionais ou outros custos de referência (custos padrão, custos de outros exercícios económicos, custos de actividades similares, custos de mercado, etc) e os custos reais.”*

O POC-Educação não define claramente qual o método de custeio a utilizar no cálculo do custo dos serviços internos, do custo por curso, disciplina, aluno, projecto de investigação e do custo de outras actividades internas, bem como do custo dos serviços à comunidade, assim, cada instituição deve utilizar o método que achar ser o mais conveniente, ou seja aquele que lhe permita encontrar o valor dos custos mais correcto. Há no entanto autores que defendem que “...o POC-Educação utiliza o sistema ABC e os custos padrão para análise dos “produtos finais”” (Cravo *et al*,2002:333).

Mesmo que o POC-Educação não defina claramente o sistema de custeio ABC como sendo o método a utilizar no cálculo do custo dos “produtos finais”, de entre os várias métodos existentes para o apuramento e controlo de custos, o sistema de custeio ABC sendo um método mais recente dá uma grande relevância aos custos indirectos, pelo que se apresenta como uma alternativa bastante credível, para aplicar nas instituições de ensino superior.

Durante os últimos anos as instituições de ensino superior têm sido pressionadas/desafiadas no sentido de mudar a forma de administrar as suas receitas cada vez menores, com custos de pessoal cada vez mais elevados e tendo ainda que assegurar a manutenção dos seus edificios e equipamentos, com um número de alunos cada vez menor, e tendo que assegurar um ensino de alta qualidade. No sector empresarial privado, o método ABC tornou-se uma ferramenta com muito sucesso para

combater problemas semelhantes (economia em crescimento lento, custos crescentes e novos concorrentes a nível nacional e internacional).

À maioria das instituições de ensino superior, são-lhes atribuídas verbas, pelo Estado, destinadas principalmente à actividade “ensino”, no entanto é do conhecimento público que essas verbas são usadas para o ensino, a investigação, prestação de serviços públicos e ainda para a administração da própria instituição.

A ESTG, não é uma excepção à regra e apresenta como actividades o ensino, a investigação, a prestação de serviços à comunidade e ainda a gestão da própria Escola.

A formulação de um sistema ABC envolve, como já anteriormente se referiu, quatro passos.

O primeiro deles consiste na identificação das actividades da instituição em análise. Neste caso, na ESTG podemos definir quatro actividades principais: o ensino, a investigação, a prestação de serviços e ainda a administração da Escola, como uma actividade de apoio. Dentro de cada uma destas actividades podemos definir sub-actividades a que depois será atribuído uma percentagem do tempo dispendido pela actividade principal.

No quadro seguinte apresentamos a lista e respectiva definição das actividades e sub-actividades, às quais será atribuído um código.

**Quadro nº 23 - Lista e definição das actividades da ESTG**

<b>Serviços/actividades</b>	<b>Código</b>	<b>% de tempo consumido</b>
<b>Ensino:</b>		
Ensino de estudantes de bacharelato	A	
Ensino de estudantes de licenciatura	B	
Acompanhamento de estudantes de bacharelato	C	
Acompanhamento de estudantes de licenciatura	D	
Acompanhamento de estágios/projectos finais de curso	E	
<b>Investigação:</b>		
<u>Investigação interna dentro de cada departamento</u> – mestrados, doutoramentos, congressos, seminários, etc.	F	
<u>Outra investigação fundamentada/trabalhos criativos</u> – investigação solicitada por entidades externas.	G	
<b>Prestação de serviços à comunidade:</b>		
<u>Aluguer de salas e equipamentos ao exterior</u>	H	
<u>Organização de cursos, jornadas, etc,</u> por parte da Escola ou dos departamentos.	I	
<u>Prestação de serviços ao exterior</u> pelos laboratórios/departamentos da Escola.	J	
<b>Administração:</b>		
<u>Apoio académico</u> – actividades de apoio aos alunos	K	
<u>Apoio financeiro e de pessoal</u> – actividades de contabilidade, tesouraria, processamento de salários, manutenção de processos de pessoal, etc	L	
<u>Serviços de apoio aos estudantes</u> – actividades relacionadas com estágios e procura de emprego	M	
<u>Administração geral</u> – actividades de gestão propriamente ditas, que incluem a direcção da Escola, serviços de funcionamento administrativo, manutenção do sistema informático, divulgação da Escola, avaliação da qualidade, etc.	N	
	<b>Total =</b>	<b>100%</b>

Definidas as actividades da ESTG, o próximo passo, consiste em definir os factores que determinam os custos de cada actividade, ou seja, os “*cost-drivers*” ou indutores de custos. Este passo é talvez o mais difícil de concretizar e está dependente de um estudo mais aprofundado das relações existentes entre cada um dos serviços, departamentos e órgãos existentes na Escola com as actividades anteriormente definidas. Razões de ordem temporal, entre outras, impedem-nos de apresentar aqui esse estudo.

O terceiro passo na implementação do sistema ABC consiste em agrupar os custos de cada actividade.

Os custos a imputar a cada uma das actividades definidas podem ser divididos em:

**Custos directos**

- Custos com o pessoal
  - Pessoal docente
  - Pessoal não docente
- Funcionamento
  - Matérias-primas e subsidiárias (v.g. laboratórios, oficinas)
  - Consumíveis
    - Economato (consumos de secretaria)
    - Outros materiais diversos (v.g. laboratórios, oficinas)
  - Comunicações/Telefone
- Amortizações
- Outros custos
  - Deslocações e estadas
  - Formação
  - Subcontratação
    - Trabalhos especializados (v.g. fotocopiadora)
    - Manutenção do equipamento

**Custos indirectos**

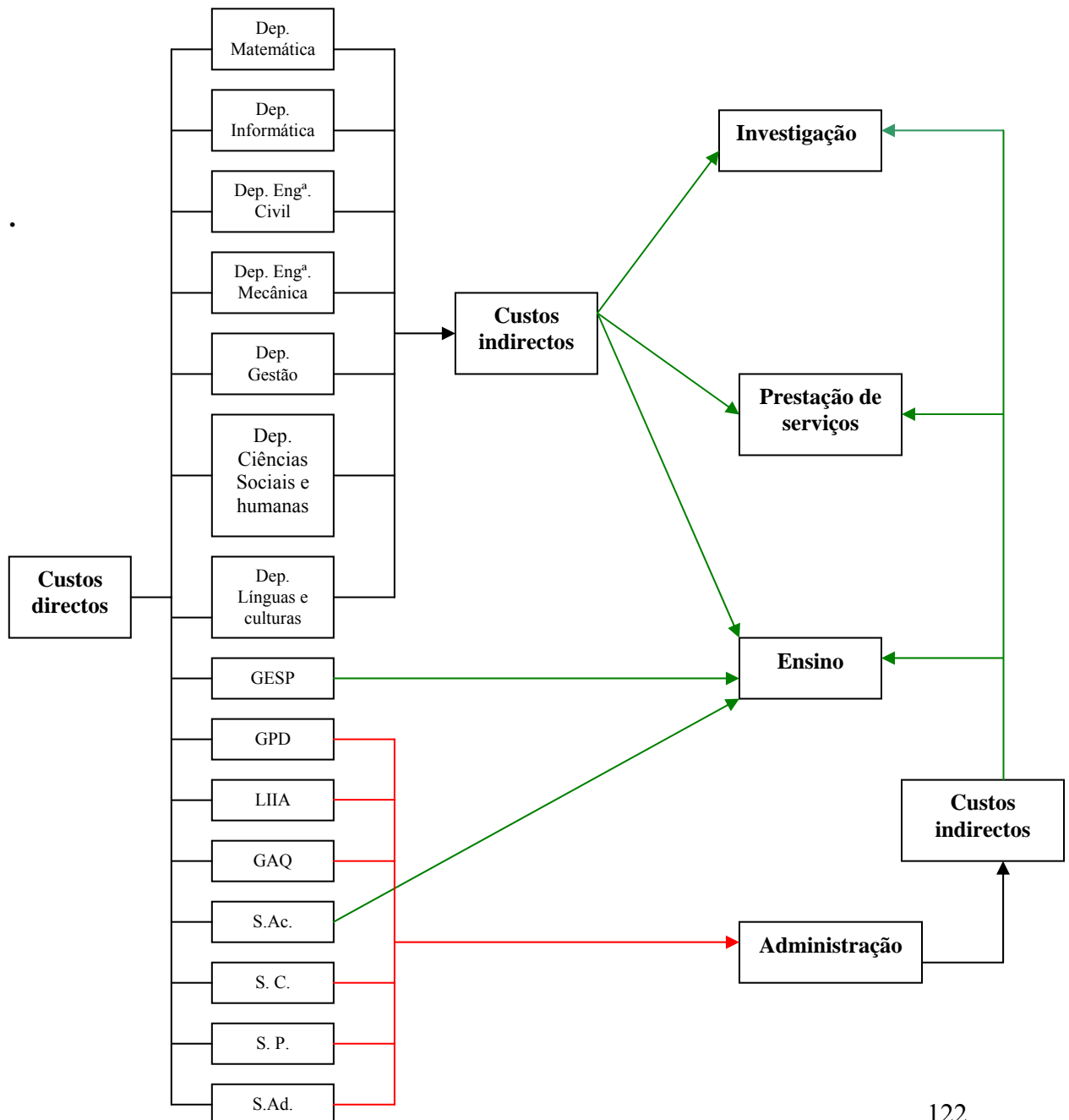
Os custos indirectos são aqueles que não estão directamente relacionados com as actividades, portanto, devem ser imputados a cada actividade “principal” de acordo com a utilização que essas actividades façam das actividades de apoio.

Quanto à imputação dos custos directos e indirectos pelas várias actividades definidas, temos duas situações: os custos directos, atrás definidos, serão imputados aos vários

departamentos da Escola, aos gabinetes de apoio existentes e ainda aos vários serviços que ajudam na gestão da Escola. No que respeita aos custos indirectos a imputar a cada actividade dependem da “utilização” que as actividades façam dos vários departamentos, gabinetes de apoio (GESP, GPD, LIIA, GAQ) e serviços (académicos, pessoal, contabilidade, e administrativos), ou seja, a distribuição dos custos indirectos depende das relações existentes entre os vários serviços da Escola, pelo que será necessário definir um “*cost-driver*” que permita imputar estes custos às diversas actividades.

Assim, tendo em atenção os departamentos, gabinetes e serviços da ESTG, definidos na figura nº 9, podemos definir as seguintes relações:

**Figura nº 11 – Imputação de custos directos e indirectos às actividades da ESTG**



**Legenda:**

- GESP – Gabinete de estágios e saídas profissionais
- GPD – Gabinete de promoção e divulgação
- LIIA – Laboratório de internet e informática aplicada
- GAQ – Gabinete de avaliação da qualidade
- S.Ac. – Serviços Académicos
- S.C. Serviços de Contabilidade
- S.P. – Serviços de Pessoal
- S.Ad. – Serviços Administrativos

Analisando a figura nº 11, verificamos que relativamente aos custos directos, constituídos por remunerações, consumíveis, amortizações, etc, não existe qualquer problema de imputação, e sugere-se que eles sejam atribuídos a cada um dos departamentos, gabinetes e serviços existentes, conforme seja a sua realização. Quando se pretende imputar os custos acumulados em cada um destes departamentos, gabinetes e serviços às actividades definidas, é que se torna necessário realizar uma análise mais rigorosa do “peso” que cada um destes centros de custos tem para as actividades finais, ou seja, é necessário definir “*cost-drivers*”.

Tendo em conta as funções desempenhadas pelo gabinete de estágios e saídas profissionais e pelos serviços académicos concluímos que os custos destes podem ser inteiramente imputados à actividade ensino, pelo que, neste caso não existe necessidade de definir quaisquer critérios de imputação.

Já no que respeita aos restantes gabinetes e serviços existentes na ESTG sugere-se que os seus custos sejam imputados na totalidade à actividade “administração”, que posteriormente terá que os imputar às actividades “ensino”, “investigação” e “prestação de serviços” através de “*cost-drivers*” a definir.

Como o objectivo final da contabilidade analítica é o de encontrar o custo por curso, aluno, disciplina, projecto de investigação, etc, (considerados os “produtos finais” nas instituições de ensino superior) é ainda necessário definir “*cost-drivers*” que permitam repartir os custos acumulados nas actividades “ensino”, “investigação” e “prestação de serviços” pelos “produtos finais”. Porque, os custos de um aluno que frequenta um curso de gestão não são os mesmos que um aluno que frequenta um curso de engenharia civil ou mecânica é ainda necessário na repartição dos custos da actividade “ensino”

definir não um mas vários “*cost-drivers*” para não inflacionar os custos de uns alunos em detrimento de outros.

Neste caso, como já se referiu, a definição, em cada situação, dos “*cost-drivers*” necessários, não será efectuada porque isso requer um estudo bastante aprofundado das relações existentes entre os centros de custos (departamentos, gabinetes e serviços) e as actividades finais e ainda entre estas e os “produtos finais”. Para se definir o mais correctamente possível os “*cost-drivers*” a utilizar seria necessário efectuar um estudo do histórico de cada uma destas relações para que o “*cost-driver*” definido fosse o mais correcto possível, por forma a não imputar custos incorrectamente às actividades que depois irão influenciar de uma forma errada os custos dos “produtos finais”. Por falta de tempo, dado que este estudo requer alguma atenção, deixa-se como uma sugestão para futuros trabalhos a desenvolver.

Acresce ainda que, mesmo que tivessem sido definidos todos os “*cost-drivers*” necessários e de uma forma correcta, o custo dos “produtos finais” nunca seria correcto, uma vez que, devido à organização existente no Instituto Politécnico da Guarda (IPG), ao qual a ESTG pertence, os custos com o pessoal não docente, electricidade, água, aquecimento e comunicações (telefone e correio) são suportados pelo IPG (serviços centrais). Como o volume destes custos é significativo e influenciaria bastante o custo dos “produtos finais” teria que, antes de mais, se proceder a uma alteração da forma de gestão existente no IPG, porque de outra forma seria impossível imputar estes custos aos “produtos finais” uma vez que, mesmo efectuando o seu cálculo, nunca poderiam ser incluídos no sistema de contabilidade da ESTG. A alternativa seria desenvolver um sistema de informação paralela que, usando os dados da contabilidade analítica dos serviços centrais, permitisse um cálculo correcto dos custos por aluno, curso, projecto, etc. Por outro lado, a junção de todas as unidades orgânicas do IPG, em termos de contabilidade financeira e analítica, tornaria o processo de implementação deste sistema de custeio ainda mais difícil.

Através da análise, deste caso, podemos concluir que a implementação do sistema de contabilidade analítica, pretendida pelo POC-Educação, utilizando o sistema de custeio ABC ou outro, não se apresenta uma tarefa fácil e implica, não só, o envolvimento de meios humanos, materiais e financeiros mas, poderá também implicar alterações mais

profundas na estrutura organizativa de muitas entidades, cujo modelo Instituto Politécnico – Escolas ou Universidade – Faculdades, em que uns e outros têm autonomia administrativa e financeira, dificulta enormemente a implementação da contabilidade analítica.

Se pensarmos que em muitas instituições não existem meios humanos com a preparação técnica necessária, como aliás, foi apontado por muitas instituições quando questionadas acerca das razões na não implementação da contabilidade analítica, verificamos que o processo se torna bastante complexo, e no nosso ponto de vista não responde, às exigências da Administração Pública, sobretudo no que concerne à economia, eficiência e eficácia.

Por outro lado, no que se refere à utilização do sistema ABC, na implementação da contabilidade analítica, verificamos através desta análise exploratória realizada, que este método apesar de apresentar muitas vantagens em relação aos sistemas de custeio tradicionais não é de fácil implementação e talvez a melhor solução, na implementação de um sistema de custeio seja a junção do sistema ABC e dos sistemas tradicionais, utilizando o que de melhor tem cada um dos sistemas.

A este respeito Broad *et al* (2001:56) referem que numa pesquisa informal efectuada em universidades, concluem que a maioria das universidades que refere utilizar o sistema ABC não o utiliza efectivamente. Na definição literal do sistema ABC, todos os custos deveriam ser absorvidos pelas actividades. Porém essas universidades que afirmavam utilizar o ABC estavam na realidade a fazer a absorção de alguns custos com base no sistema ABC e na absorção de outros custos utilizavam as técnicas de absorção mais tradicionais. Na realidade o método utilizado era um sistema híbrido que estava entre os sistemas tradicionais e o sistema ABC.

## Conclusão

## **Conclusão**

Representando o Sector Público uma “fatia” tão grande da economia não restam muitas dúvidas acerca da importância do Sector Público nas sociedades o que implica que os desafios que se lhe colocam sejam cada vez maiores.

A nível internacional, “a globalização”, a integração europeia e a chegada do euro determinaram que a comparação se faça não apenas entre o sector empresarial e financeiro, mas também entre as próprias administrações públicas, tornando os Estados concorrenciais no fornecimento de bens e serviços públicos

Assim, às entidades públicas é exigido uma gestão mais profissional e formalizada, com maior agilidade no processo de informação e decisão, e com prévia definição da estratégia e das políticas, onde a contabilidade de gestão tem um papel fundamental, ao permitir avaliar o desempenho da organização.

A contabilidade pública teve um desenvolvimento importante a partir da publicação do Decreto-Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro, que instituiu as bases de uma nova contabilidade para as entidades públicas. Posteriormente foi publicado o POCP, que iniciou a normalização contabilística do sector público, obrigando as instituições a ele pertencente a utilizar o sistema digráfico, e disponibilizando informações relevantes para a implementação de uma gestão moderna, com controlo eficaz.

O POCP e os restantes planos sectoriais na sua dependência prevêm a elaboração de documentos que fornecem informações económicas e financeiras, na vertente orçamental, patrimonial e analítica, ficando, assim, asseguradas as condições de avaliação da economia, eficiência e eficácia, especificamente pelo recurso a indicadores de gestão, como instrumentos de controlo, e como medidas de racionalidade das despesas.

A Contabilidade Pública terá alcançado o seu objectivo quando estiver apta a fornecer informações actualizadas e a permitir rápidas tomadas de decisões, designadamente em políticas de preços, de investimentos de créditos, etc. tendo em conta que a evolução da

vida económica e financeira dos Estados impõe novas formas de gestão e de apreciação das operações públicas e a modificação da posição das finanças perante a economia nacional.

A obrigatoriedade de implantação da Contabilidade analítica nos serviços públicos, virada para a gestão, é um instrumento da Gestão Pública Moderna, proporcionando um conjunto de elementos para o sistema de avaliação do desempenho. No que respeita às instituições de ensino superior público, o POC-Educação veio criar as condições necessárias à implementação de uma contabilidade analítica bastante exigente.

Do estudo realizado, sobre a realidade actual da implementação da contabilidade analítica nas instituições de ensino superior público, podemos verificar que apesar de serem muitas as instituições que afirmaram já ter implementado o POC-Educação, poucas são as que apresentaram as suas contas de acordo com o referido plano, tendo a maioria delas apresentado as contas de acordo com o modelo tradicional (contabilidade orçamental), sendo também poucas as que dizem ter implementado a contabilidade analítica, pelo que podemos questionar o facto de as instituições já terem implementado verdadeiramente o POC-Educação em todas as suas vertentes.

Como principais dificuldades sentidas durante a implementação do POC-Educação foram apontadas: “o número reduzido de funcionários”, a “insuficiente preparação técnica do pessoal” e os “programas informáticos inadequados à nova realidade”. Daqui poderemos concluir que as instituições não possuem os meios materiais e humanos necessários à implementação integral do POC-Educação.

No que respeita à implementação da contabilidade analítica apenas 30,4%, das instituições que afirmaram ter implementado o POC-Educação, dizem já ter implementado a contabilidade analítica, o que é uma percentagem bastante reduzida. Os principais motivos para a não implementação da contabilidade analítica foram apontados mais uma vez “a insuficiente preparação técnica do pessoal”, o “número reduzido de funcionários” e os “programas informáticos inadequados à nova realidade”, o que nos leva a concluir, uma vez mais, pela falta de meios nas instituições que permitam uma implementação integral do POC-Educação. Por outro lado, no que respeita às principais dificuldades encontradas na fase de implementação da

contabilidade analítica as instituições referem a “definição de critérios de imputação dos custos indirectos” e a “reorganização do organigrama face às novas exigências”, a par de outras. De facto o processo de implementação da contabilidade, mostra-se bastante exigente e algo complexo, principalmente no que respeita à imputação dos custos indirectos que representam uma fatia substancial dos custos das instituições de ensino superior. Por outro lado, muitas das instituições não estavam organizadas internamente, de forma a permitir uma implementação rigorosa da contabilidade analítica, pelo que, tiveram que, em primeiro lugar, proceder a uma reorganização do organigrama da entidade.

No que respeita aos indicadores que medem o valor acrescentado da contabilidade analítica, os mais indicados foram a “identificação dos custos por aluno, disciplina, serviço ou projecto” e a “disponibilização de informação para a gestão”, e poucos são os que afirmam que a contabilidade analítica não apresenta vantagens. Isto significa, que são reconhecidas as vantagens da contabilidade analítica. A confirma-lo, está o facto de 52% das instituições afirmarem que os recursos materiais, humanos e financeiros dispendidos são compensados internamente pela informação fornecida, e ainda o facto de 65% das instituições afirmarem ser positiva a implementação da contabilidade analítica nas instituições de ensino superior.

Dado que as instituições de ensino superior apresentam uma percentagem de custos indirectos elevada, o método que à partida se nos apresenta mais apropriado para desenvolver a contabilidade analítica, com todas as exigências do POC-Educação, é o sistema de custeio ABC, que baseado nas actividades permite através da gestão das mesmas avaliar o valor acrescentado de cada um dos serviços prestados. No entanto, através da tentativa de aplicação deste método na ESTG, uma escola de ensino superior, verificamos que a sua aplicação não se afigura fácil, principalmente no que respeita à definição dos “*cost-drivers*” necessários para imputar os custos indirectos aos “produtos finais” (alunos, disciplinas, projecto, etc). Assim, talvez a solução mais viável, no que respeita ao sistema de custeio a utilizar na implementação da contabilidade analítica, seja a junção dos vários sistemas de custeio, retirando de cada um deles o que de melhor tem.

A título de conclusão podemos dizer que, embora as instituições reconheçam as mais valias trazidas pela implementação da contabilidade analítica ainda não estão criadas as condições necessárias, no que respeita aos meios humanos e materiais, para que a sua implementação seja efectuada por todas as instituições de ensino superior público. A implementação da contabilidade analítica encontra-se ainda numa fase preliminar, e há ainda um longo caminho, a percorrer até que todas as instituições de ensino superior tenham implementado uma contabilidade analítica que consiga responder a todas as exigências impostas pelo POC-Educação.

Por fim, parece-nos que, para que a implementação da contabilidade analítica seja efectuada com sucesso, deve haver um maior empenhamento por parte das autoridades competentes a fim de elaborarem normas e procedimentos que possam servir de guia a todas as instituições. Também, no que respeita à aplicação de informática a utilizar na implementação do POC-Educação, em todas as suas partes deveria ser criada uma aplicação comum, bem como a criação de um grupo de apoio técnico especializado que formulasse critérios uniformes e procedimentos comuns.

Por último, como proposta para futuras investigações, sugere-se o desenvolvimento de um sistema de custeio adequado às especificidades das instituições de ensino superior e que permita a implementação rigorosa da contabilidade analítica preconizada pelo POC-Educação.

## **Bibliografía**

**American Accounting Association** (1959). *Report of the 1958 Committee on Management Accounting*, AAA.

**Azurara, António; Rosa, Carlos Fernandes; Dias, Carlos Gralha; Nunes, Francisco de Jesus; Fernandes, João da Graça; Duarte, Joaquim Matias; Leote, José Álvaro e Dias, Manuel Guerreiro** (1985). *Contabilidade II*. Vol. I. Lisboa: RAM – Serviço de Apoio Documental da Direcção-Geral de Emprego e Formação da Administração Pública.

**Alijarde, Isabel Brusca e López, Vicente Condor** (1999). *Hacia la evaluación de la gestión en las administraciones públicas*. Revista Autoria Pública, nº 18, Setembro: 67-76.

**Almeida, J. J Marques e Marques, Maria da Conceição da Costa** (2002). *A Contabilidade Pública em Portugal: da Monarquia (1761) à II República (2002)*. Revista Economia Global e Gestão, Volume VII, nº 1/2002, Abril: 99 - 117.

**Apolinário, J. M. Marques** (2002). *A Gestão nas organizações sem fins lucrativos – Converter boas intenções em resultados*. Revista Dirigir, Setembro-Dezembro: 42 - 47.

**Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas** (1990). *Principios de contabilidad de Gestión- El marco de la contabilidad de gestión*. Documento nº 1. Madrid: AECA.

**Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas** (2001). *Principios de Contabilidad de Gestión - La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas*. Documento nº 15. Madrid: AECA.

**Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas** (1998). *Principios de Contabilidad de Gestión - El Sistema de Costes basado en las Actividades*. Documento nº 18. Madrid: AECA.

**Barbosa, Maria Isabel Miranda, Fontes, Maria Alexandra, e Caldeira, João Carlos** (2004). *O ABC como modelo alternativo de apuramento de custos nos estabelecimentos de ensino superior – O caso da Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Viana do Castelo*. XIV Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica: 1192:1201

**Benito López, Bernardino** (1995). *Manual de Contabilidad Publica*. Madrid: Ediciones Pirâmide, S.A.

- Broad, M. e Crowther, D.** (2001). *Activity based costing in universities – an inappropriate technique?.* Journal of Applied Accounting Research, 6 (3): 55-89.
- Bryman, Alan e Cramer Duncan** (1993). *Análise de dados em ciências sociais – Introdução às técnicas utilizando o SPSS.* Oeiras: Celta Editora.
- Caiado, António Campos Pires** (1997). *Contabilidade de Gestão.* Lisboa: Vislis Editores.
- Carvalho, João Baptista da Costa, Martinez, Vicente Pina e Pradas, Lourdes Torres** (1999). *Temas de Contabilidade Pública.* Lisboa: Rei dos Livros.
- Carvalho, João Baptista da Costa** (2004). *Controlo interno na administração pública.* Formação eventual da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, realizada a nível nacional entre 08/10/2004 e 28/10/2004: 41 – 150.
- Correia, Fernando Augusto Monteiro** (2002). *Medidas de desempenho da gestão pública – Economia, Eficácia e Eficiência.* Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, nº 444, Outubro: 275 - 283.
- Correia, Fernando Augusto Monteiro** (2002). *Medidas de desempenho da gestão pública – Economia, Eficácia e Eficiência.* Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, nº 445, Novembro: 301 - 309.
- Costa, Carlos Baptista** (1993). *Auditoria Financeira – teoria e prática.* 4ª Edição, Lisboa: Rei dos Livros.
- Cravo, Domingos, Carvalho, João, Fernandes, Orlando e Silva, Susana** (2002). *POC Educação Explicado* (Regime geral e simplificado). Lisboa: Rei dos Livros;
- Cunha, Ernesto** (2003). *O relacionamento entre o TC e as instituições de ensino superior.* Comunicação apresentada no Seminário Nacional da IGCES – Controlo e auditoria como factores de qualidade no ensino superior.
- Decreto-Lei nº 155/92**, estabelece o regime da administração financeira do Estado. *Diário da República*, 172, I Série-A, 28 de Julho: 3502-3509.
- Decreto-lei nº 307/94**, estabelece os princípios gerais de aquisição, gestão e alienação dos bens móveis do domínio privado do Estado. *Diário da República*, 293, I Série-A, 21 de Dezembro: 7294 – 7296.
- Decreto-Lei nº 232/97**, aprova o Plano Oficial Contabilidade Pública (POCP). *Diário da República*, 203, I Série-A, 3 de Setembro: 4594-4638.
- Decreto-Lei nº 68/98**, aprova a orgânica da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública. *Diário da República*, 67, I Série-A, 20 de Março: 1237 – 1239;
- Decreto-Lei nº 54-A/99**, aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), definindo-se os princípios orçamentais e contabilísticos e os de

controlo interno, as regras previsionais, os critérios de valorimetria, o balanço, a demonstração de resultados, bem assim os documentos previsionais e os de prestação de contas. *Diário da República*, 44, Suplemento, I Série-A, 22 de Fevereiro: 1018(2) – 1018(84);

**Decreto-Lei nº 487/99**, aprova o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. *Diário da República*, 267, I Série-A, de 16 de Novembro: 8057-8083.

**Decreto-Lei nº 562/99**, aprova o classificador económico das receitas e despesas públicas. *Diário da República*, 295, I Série-A, 21 de Dezembro: 9070-9082.

**Decreto-Lei nº 12/2002**, aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social. *Diário da República*, 21, I Série-A, de 25 de Janeiro:536-592.

**Decreto-Lei nº 26/2002**, estabelece o regime jurídico dos códigos de classificação económica das receitas e despesas públicas, bem como a estrutura das classificações orgânicas aplicáveis aos organismos que integram a administração central. *Diário da República*, 38, I Série-A, 14 de Fevereiro: 1156-1191.

**Decreto-Lei nº 197/2003**, altera a CAE – Ver.2 constante do anexo ao Decreto-lei nº 182/93 de 14 de Maio, que revê a Classificação Portuguesa das Actividades Económicas. *Diário da República*, 197, I Série-A, 27 de Agosto: 5656 – 5675.

**Direcção-Geral do Ensino Superior** (2004). *Guia da Candidatura ao Ensino Superior Público-2004*. Editorial do Ministério da Educação.

**Drury, J.C.** (2000). *Management and cost Accounting*. 5<sup>th</sup> Edition, London: International Thompson Business Press.

**Fernandes, Maria José** (2000). *Os indicadores de Gestão como sistema de informação e controlo na Gestão Pública*. *Revista de Contabilidade e Comércio*, Vol. LVII, nº 228, Dezembro: 595 - 656.

**Ferreira, José Luís Almeida** (1995). *Contabilidade Pública – Manuais de Formação*. Vol. I. Lisboa: Serviços da Secretaria-Geral do Ministério do Equipamento, Planeamento e da Administração do Território.

**Ferreira, Rogério Fernandes** (2002). *Taxonomia contabilística*. *Revista Revisores & Empresas*, nº 18, Julho/Setembro :27:39.

**Franco, António L. de Sousa** (1999). *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Vol. I. Coimbra: Editora Almedina.

**Franco, António L. de Sousa** (1999). *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Vol. II. Coimbra: Editora Almedina.

**Murteira, Bento J. F.** (1993). *Análise Exploratória de Dados – Estatística Descritiva*. Lisboa: McGraw-Hill.

- Guimarães, R. e Cabral, J.** (1997). *Estatística*. Alfragide: McGraw Hill
- Hair, J.F. Jr., Anderson, R.E., Tatham, R.L., Black, W.C.** (1999). *Análisis Multivariante*. 5ª Edição. Madrid: Prentice Hall Iberia.
- Hill, Manuela Magalhães e Hill, Andrew** (2000). *Investigação por questionário*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Horngren, C. T., Bhimani, A., Foster, G. e Datar, S.M.** (1999). *Management and Cost Accounting*. Prentice Hall Europe.
- Horngren, C. T., Foster, G. e Datar, S.M.** (2000). *Cost Accounting - A Managerial Emphasis*. New Jersey: Prentice Hall International Inc.
- Lei nº 8/90**, aprova as bases da contabilidade pública. *Diário da República*, 43, I Série, 20 de Fevereiro: 685-687.
- Lei nº 6/91**, enquadramento do Orçamento de Estado. *Diário da República*, 42, I Série-A, 20 de Fevereiro: 822-827.
- Lessard-Hébert, Michelle, Goyette, Gabriel e Boutin, Gérald** (1990). *Investigação qualitativa – Fundamentos e Práticas*. Lisboa: Instituto Piaget.
- Machado, José Pedro** (1996). *Grande Dicionário da Língua Portuguesa*. Tomo I. Lisboa: Círculo de Leitores.
- Marcelo, Caetano** (1996). *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo*. Coimbra: Livraria Almedina.
- Marques, Maria da Conceição da Costa** (2001). *Da Contabilidade Pública Tradicional à Contabilidade Pública Actual*. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, nº 435, Dezembro: 693 - 703.
- Marques, Maria da Conceição da Costa** (2002). *Prestação de Contas no Sector Público*. Lisboa: DisLivro.
- Murteira, Bento J. F.** (1993). *Análise Exploratória de Dados – Estatística Descritiva*. Lisboa: McGraw-Hill.
- National Association of Accountants** (1981). *Definition of Management Accounting*. Statement of Management Accounting nº 1 A, NAA.
- Pascoal, Telmo Manuel Rebola e Ribeiro, Jorge Humberto Vaz** (2002). *Contabilidade de Gestão no sector Público administrativo Português: Evolução histórica recente*. *Jornal de Contabilidade*, nº 298, Janeiro: págs 9 - 17.
- Pereira, Carlos Caiano e Franco, Victor Seabra** (1992). *Contabilidade Analítica*. Lisboa: Rei dos Livros.

**Portaria nº 1152-A/94**, Regulamenta os princípios gerais da aquisição, gestão e alienação dos bens móveis do domínio privado do Estado. *Diário da República*, 298, I Série-B, 27 de Dezembro: 7388 – 7390.

**Portaria nº 116/99**, aprova a Orientação nº 1/98 - orientação genérica da CNCAP. *Diário da República*, 295, II Série, 10 de Fevereiro.

**Portaria nº 117/99** (2ª série), aprova o regulamento interno da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública. *Diário da República*, 295, II Série, 10 de Fevereiro.

**Portaria nº 671/2000**, aprova as instruções regulamentadoras do cadastro e inventário dos bens do Estado (CIBE) e respectivo classificador geral. *Diário da República*, 91, II-Série, 17 de Abril: 7068 – 7106.

**Portaria nº 794/2000**, aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC-Educação). *Diário da República*, 218, I Série-B, 20 de Setembro: 4976-5054.

**Portaria nº 898/2000**, aprova o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS). *Diário da República*, 225, I Série-B, 28 de Setembro: 5250-5314.

**Portaria nº 42/2001** – aprova a orientação nº 2/2000 – orientação genérica, relativa às normas de inventariação dos bens administrados e controlados pelos serviços e organismos obrigados à aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). *Diário da República*, 16, I Série-B, 19 de Janeiro, 294.

**Reis, Elizabeth** (1997). *Estatística Multivariada Aplicada*. Lisboa: Edições Sílabo.

**Rocha, Armandino e Broto Rubio, Jesus** (1999). *Princípios de Contabilidade Analítica*. Lisboa: Vislis Editores.

# ***ANEXOS***

## ***ANEXO Nº 1 – Inquérito***

