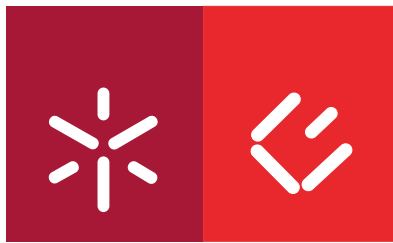


Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Maria da Graça Magalhães Couto e Silva

**A Contabilidade Analítica no POC-Educação:
O Caso da Universidade do Minho**



Universidade do Minho

Escola de Economia e Gestão

Maria da Graça Magalhães Couto e Silva

**A Contabilidade Analítica no POC-Educação:
O Caso da Universidade do Minho**

Trabalho de Projecto no âmbito do Mestrado em Gestão

Trabalho efectuado sob a orientação da
Doutora Delfina Rosa da Rocha Gomes

Julho 2011

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO PARCIAL DESTE TRABALHO DE PROJECTO APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE;

Universidade do Minho, ___/___/_____

Assinatura: _____

À minha mãe

"Todas as instituições precisam de tomar a competitividade global num objectivo estratégico. Nenhuma, quer seja uma empresa, universidade ou hospital, pode esperar sobreviver, quanto mais ter sucesso, sem se comparar aos padrões fixados pelos líderes no seu sector, em qualquer lugar do mundo".

(Drucker, 2000, p. 63)

Agradecimentos

Este projecto representa, para mim, não só o desfecho de mais um ciclo de aprendizagem, como também pontua mais uma etapa, no meu crescimento como pessoa. Assim, é infinita a lista de pessoas a quem quero agradecer, porque através do incentivo, carinho e força, mantiveram vivas ao longo de todo este percurso, as brasas do entusiasmo, com que abracei este projecto.

É também ilimitada, a lista de pessoas que gostaria de reverenciar, pela implicação directa e quase quotidiana, com que sustentaram a minha ambição, impulsionando e direccionando a minha vocação, revelando-se um suporte fundamental nos momentos de dúvida. Agradeço ainda a forma e o afecto com que advogaram este meu estudo em particular.

O primeiro agradecimento é dirigido à minha orientadora Professora Doutora Delfina Gomes, pelo rigor e vigor, condimentos necessários ao sucesso deste empreendimento, bem como pela condescendência, persistência, exigência, contributo e disponibilidade, com que acompanhou este trabalho.

Ao Prof. João Leite agradeço a sua disponibilidade e a sua erudição particular na interpretação e estudo das entrevistas. Aos Professores Margarida Proença e Oliveira Rocha, que durante vários anos incentivaram de maneira singular esta realização e que neste trajecto sempre me motivaram através da força, comentários e sugestões pertinentes. A coragem e confiança que depositaram em mim foi fundamental para o sucesso deste projecto.

Quero, igualmente, expressar a minha gratidão aos entrevistados, pela cooperação e pelas valiosas explicações que valorizaram este trabalho, onde a ajuda de todos foi vital.

Deixo também um agradecimento sentido à Professora Maria do Céu Cortez pelo apoio e positivismo que adicionou a esta iniciativa, dando-me o seu voto de confiança. Ao dr. Joaquim Santos, à minha colega, e não menos amiga, Isabel Mendes, ao Carlos Henriques, ao Sr. Mendes, ao Sr. Francisco e aos amigos mais próximos. Finalmente gostaria de dedicar este projecto à minha mãe e irmãos. Aos que não aludi mas que certamente irão ver neste trabalho a sua colaboração, a minha afeição. A todos, obrigada!

Resumo

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

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

Decorreram vários anos sobre a publicação do POCP que activou a vantagem da aplicação dos sistemas contabilísticos na Administração Pública. Este plano pressupõe a “uniformização dos critérios contabilísticos e consagra como requisitos gerais da autorização da despesa a verificação dos princípios de economia, eficiência e eficácia, para além da conformidade legal e regularidade financeira” (Cravo, Fernandes, Orlando, Silva, 2001, p.55).

Associando o passado recente da contabilidade nas instituições de ensino superior público, com a complexidade dos sistemas contabilísticos previsto no POC-Educação (POC-E), estudos demonstram (Carvalho, Martinez, Pradas, 1999; Almeida e Marques, 2003) que, o sistema de mais fácil implementação é o da contabilidade orçamental e o que apresenta mais dificuldades é o da contabilidade analítica.

Nesta perspectiva, este trabalho procura indagar, por um lado, se a Universidade do Minho já implementou o sistema de contabilidade analítica, a que o POC-E obriga. Por outro lado, identificar os impedimentos sentidos aquando da sua implementação e, nos casos em que tal não se verificou, determinar as razões de tal insuficiência.

Para a concretização do objectivo proposto, o método de pesquisa deste trabalho baseou-se no estudo de caso, sendo o alvo de análise a organização Universidade do Minho. Utilizou-se como método de recolha de dados as entrevistas com os responsáveis financeiros e colaboradores da Universidade do Minho.

Abstract

Citing Fernandes and Guzmán (2003), public administration modernization implies, among others measures, conducting reforms on management programs used on accounting entities to reflect a new reality.

In Portugal, the public accounting following organizational management evolution, started in the eighties of the 20th century. In 1997 with publication of the “Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)” [Official Public Accounting Plan (OPAP)] and followed by specific plans for local administration, education, health and social security entities.

Several years passed from the POCP’s publication that gave the advantage of applying accounting systems in the Public Administration. This Plan brings the “uniformity of accounting criteria and declares the verification of economic principles, efficiency and effectiveness, beyond legal conformity and financial regularity as general requisites to expense approval“(Cravo, Fernandes, Orlando, Silva, 2001, p.55).

Taking in consideration the recent past of public higher education accounting with the accounting systems complexity expected in the POC-Education, studies show (Carvalho, Martinez, Pradas, 1999; Almeida e Marques, 2003) the easier system to implement is the budgetary accounting and the one that shows more difficulties is the analytic accounting.

This works seeks to inquire if University of Minho already implemented the analytic accounting mandated by the OPAP-Education. Additionally, identifies the problems felt through its implementation process and explain the reasons where the process didn’t work.

To fulfil this proposal the research method for this work is the case study, University of Minho as the object of analysis and as a method to collect data interviews conducted with both financial managers and employees of University of Minho.

Índice Geral

Agradecimentos.....	v
Resumo	vi
Abstract.....	vii
Lista de Abreviaturas	x
Lista de Tabelas.....	xi
Capítulo I - Introdução	1
Objectivos da investigação	4
Método de investigação	5
Período de análise.....	6
Estrutura do estudo.....	7
Capítulo 2 – Revisão de Literatura	9
Surgimento de uma Nova Gestão Pública (<i>New Public Management</i>) :	
principais objectivos.....	9
Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE).....	15
Caracterização e evolução da Contabilidade Pública	18
Plano Oficial da Contabilidade Pública (POC-P).....	21
O POC-Educação	25
A Contabilidade Analítica na Educação	29
Capítulo 3 – Métodos e Técnicas de Recolha e Tratamento de Dados	36
Métodos e técnicas de recolha e tratamento de dados.....	36
O método de Estudo de caso e as Entrevistas.....	39
Análise e interpretação das entrevistas	41

Capítulo 4 - Estudo empírico	46
Enquadramento sobre a organização e a gestão da Universidade do Minho ..	47
A Universidade do Minho e o processo de adopção do POC-E	50
Análise e interpretação dos resultados	53
Em suma	62
Capítulo 5 – Conclusão	65
Principais conclusões	65
Contribuições e limitações do Estudo	68
Investigação futura	70
Referências Bibliográficas	71
APÊNDICE A	81

Lista de Abreviaturas

CIBE	Cadastro e Inventário dos Bens do Estado
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CNCAP	Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública
CTOC	Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas
DC	Directriz Contabilística
DGAL	Direcção Geral das Autarquias Locais
DGO	Direcção Geral do Orçamento
DRH	Direcção dos Recursos Humanos
DTSI	Direcção de Tecnologias e Sistemas de Informação
ERP	Sistemas Integrados de Gestão Empresarial
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
NGP	Nova Gestão Pública (<i>New Public Management</i>)
NLFL	Nova Lei das Finanças Locais
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
POC	Plano Oficial de Contabilidade
POCAL	Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
POC-E	Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação
POC-ISSSS	Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social
POC-MS	Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
RAFE	Reforma da Administração Financeira do Estado
ROC	Revisores Oficiais de Contas
SA	Serviços Académicos
SAS	Serviços de Acção Social
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SOAP	Serviços e Organismos da Administração Pública
TOC	Técnicos Oficiais de Contas

Lista de Tabelas

	Pág.
Tabela 1 Total de entrevistas	42
Tabela 2 Classificação da origem dos dados referenciados na apresentação de resultados	44
Tabela 3 Dados relativos às entrevistas realizadas	44
Tabela 4 Vantagens e desvantagens da adoção do POC-Educação	60
Tabela 5 Mais-valias resultantes do novo programa Mintra	60

Capítulo I - Introdução

Fundamentar um projecto inerente a um grau de mestre não é deveras fácil, sobretudo quando se trata de uma área cuja abordagem compreende temáticas demasiado complexas como é o tema em estudo “A Contabilidade Analítica no POC-Educação: O caso da Universidade do Minho”.

Com efeito, há interesse profissional futuro pela área financeira na qual se enquadra este tema permitindo assim adquirir uma mais-valia, um desafio pessoal que remete, essencialmente, para a realização de um ideal de compreensão analítico-crítica da realidade contabilística e para a pertinência do tema em questão. Para atingir estes resultados, é indispensável analisar a utilização de um sistema contabilístico de gestão que venha proporcionar a informação necessária, constituindo um instrumento poderoso na planificação e na tomada de decisão, quer a nível de gestão ou a nível de controlo. Deste modo, os gestores podem obter informações detalhadas sobre os custos das actividades desenvolvidas, permitindo posteriormente estabelecer prioridades, definir estratégias e corrigir desvios, com a pretensão final de se atingir o grau máximo de eficiência, eficácia e economia.

Entendendo este projecto um instrumento valioso para prestar serviço à sociedade em geral e, em particular, à Universidade do Minho, optou-se por realizar um estudo de caso para confrontar os dados teóricos e históricos previamente compilados com um caso real. Assim sendo, efectuou-se a análise da Contabilidade Analítica no POC-Educação (POC-E), associada à implementação de raiz de um projecto de contabilidade de gestão na Universidade do Minho. Porém, foi tomada a decisão de não tornar o trabalho demasiado denso de forma a conseguir alcançar o objectivo proposto, no tempo restrito disponível.

Partindo do pressuposto que, com a reforma da Administração Pública, o POC-E já deveria estar implementado, ou pelo menos em fase adiantada na Universidade do Minho, verificou-se que tal não acontecia à luz do que se passa em outras instituições públicas (Santos, 2009), daí se ter considerado ser um tema interessante a estudar e analisar.

Nos últimos anos, temos vindo a assistir à reforma da Administração Financeira do Estado, assinalada pela reforma da contabilidade pública, que se descreve pela adopção de três sistemas contabilísticos: orçamental, patrimonial e analítico, a que se acrescenta a introdução do princípio do acréscimo, e ainda a medição da eficiência e eficácia da gestão pública.

No âmbito desta reforma, foi publicado o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de Empresa Pública, bem como à segurança social (artigo 2º, ponto 1, do D.L. n.º 232/97, de 3 de Setembro), em que uma das finalidades é uniformizar as práticas administrativas e contabilísticas.

Neste contexto foi publicada a Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação que definiu normas de consolidação de contas para o Sector de Educação (POC-E). Esta portaria estabelece no ponto 2.9, que as entidades contabilísticas obrigadas a utilizar o POC-E adoptarão um sistema de controlo interno, políticas, métodos, técnicas e procedimentos de controlo, bem como quaisquer outros a definir pelos respectivos órgãos de gestão. Por seu turno, para os restantes sectores públicos, em 1999 foi publicado o D.L. n.º 54-A, de 22 de Fevereiro, que aprova o Plano Oficial das Autarquias Locais (POCAL); em 2000 foi publicada a Portaria n.º 89/2000, de 28 de Setembro que aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições para o Ministério da Saúde (POC-MS); e, por último, em 25 de Janeiro de 2002 foi publicado o D.L. n.º 12, de 25 de Janeiro, que veio aprovar o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social (POC-ISSSS).

A introdução do POCAL constituiu um virar de página na contabilidade autárquica, porque facultou às autarquias locais a elaboração de instrumentos que permitem avaliar os resultados da gestão, mas é uma questão problemática devido aos activos das demonstrações financeiras dos municípios e freguesias portuguesas, sobretudo nas freguesias sujeitas ao POCAL - regime geral. Vários estudos demonstram que (Carvalho, 2000; Rodrigues, 2005; Rocha, 2001; Fernandes, 2007) surgiram e surgem muitas dificuldades na implementação do POCAL, ainda nos dias de hoje.

No caso dos hospitais, as dificuldades são de controlo orçamental apoquentando os académicos e profissionais. As várias iniciativas que foram lançadas em diversos países para implementação de orçamentos para a saúde têm sido apelidadas, acima de tudo, como “falhanços contabilísticos”, sustentados pelas numerosas situações onde os médicos não querem agir de acordo com a informação orçamental nas suas práticas clínicas (Barbosa, 2005, pp. 88-89).

Salienta-se que, implementar este sistema contabilístico numa instituição de ensino superior público, para além de evidenciar a necessidade de recursos humanos qualificados obriga, entre outros, a conhecer detalhadamente a estrutura organizativa, o enquadramento legal da instituição bem como o grau de descentralização das decisões, dado que essa conjuntura acresce complexidade ao sistema contabilístico, quer seja uma instituição única ou composta por várias unidades orgânicas, nomeadamente, Escolas ou Faculdades (Teixeira, 2010).

Segundo a mesma autora, Teixeira (2010), um dos objectivos do POC-E é fazer a gestão do sector do ensino, contudo é necessário estabelecer os requisitos de organização e divulgação da informação que permitam a comparabilidade, bem como estipular o tempo repartido pelas diversas actividades, nomeadamente, nas áreas de ensino, investigação, prestação de serviços, etc.

Com efeito, de acordo com Silva e Costa (2008, p. 39), “a necessidade de implementar um sistema de Contabilidade Analítica nas entidades públicas começou a ser debatida desde o início da reforma da Contabilidade Pública”.

Entre as razões apontadas pelas instituições que não adoptaram o POC-E encontram-se 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” (Martins, 2005, p. 128).

Ribeiro e Pascoal (2000, p. 14) referem que:

“A contabilidade pública não teve grandes desenvolvimentos nos primeiros noventa anos do século XX, não obstante lhe ter sido atribuída grande importância no final do século XVIII e nas primeiras décadas do século XIX, mercê da sua elaboração pelo então inovador sistema diacráfico. Só a partir do final dos anos setenta deste século e na sequência da publicação da primeira Lei das Finanças Locais se começou a sentir a necessidade dos organismos e serviços públicos, designadamente das autarquias locais, de disporem de informação contabilística. Todavia, essa informação, apesar de constituir um instrumento de gestão económico financeira, era ainda elaborada em sistema unigráfico”.

De seguida descrevem-se os objectivos deste trabalho de projecto.

Objectivos da investigação

Neste trabalho procura-se analisar a implementação do POC-E e esta investigação será realizada com base no estudo do caso da Universidade do Minho partindo do plano sectorial para a Educação. Tenta-se perceber o porquê da sua ainda não total aplicação, assumindo a importância da gestão da informação contabilística na tomada de decisão dos gastos públicos por parte dos gestores, tendo em atenção a afectação dos recursos existentes. Por outro lado, procura-se identificar as dificuldades sentidas aquando da sua implementação. A contabilidade pública no sector da educação, nomeadamente nas instituições do ensino superior público, tem carências que precisam de ser colmatadas e necessidades que precisam de ser realizadas urgentemente. No contexto actual, a articulação da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, prevista no POC-E, constitui um importante desafio e ao mesmo tempo uma oportunidade de mudança, ao nível da informação contabilística da área da educação.

Desta forma, e na prossecução do objectivo principal deste estudo, pretende-se estudar quais as dificuldades sentidas na implementação e utilização do POC-E na Universidade do Minho, saber se a informação financeira disponibilizada é pertinente para os seus diferentes

receptores, perceber o estado da contabilidade nos dias de hoje e se existe um reconhecimento quanto à importância da informação proporcionada por este sistema de contabilidade. Adicionalmente, pretende-se saber se os funcionários têm formação técnica e se os programas informáticos são adequados ou não à nova realidade bem como averiguar sobre que informação é necessária para orientar o processo de tomada de decisões, o que desde logo influencia a implementação de um sistema de contabilidade de gestão.

Ao delimitarmos o estudo a um contexto particular, a organização que será alvo de análise será, como atrás referido, a Universidade do Minho.

Destes objectivos centrais decorrem as seguintes questões de partida:

1. Até que ponto a informação fornecida pelo sistema de contabilidade analítica é crucial para o controle orçamental, departamental e geral da gestão da UM?
2. Que mudanças foram e terão de ser feitas na implementação deste sistema de contabilidade analítica? Quais as vantagens? Quais as desvantagens?
3. Quais as dificuldades sentidas na implementação de um sistema de contabilidade analítica na UM?
4. De que forma foram as dificuldades ultrapassadas?

Método de investigação

Segundo Yin (2003a, p. 1) “adoptou-se o método do estudo de caso, uma vez que este permite ao investigador o estudo do fenómeno dentro do contexto organizacional, possibilitando estudar o “como” e o “porquê” de determinado fenómeno”. Deste modo, neste estudo, face ao tipo de questões-chave de investigação colocadas, opta-se pela realização de entrevistas que permitam uma maior flexibilidade ao entrevistador de formular e reformular as questões para melhor entendimento do entrevistado, permitindo ainda a captação de reacções, condutas e atitudes do entrevistado durante a entrevista.

Em termos metodológicos prevê-se a utilização de uma metodologia qualitativa, através da aplicação de entrevistas semi-estruturadas nas quais não se utiliza um questionário de base à

entrevista, mas sim um conjunto de tópicos sobre os quais esta tem de incidir (Bell, 2002), utilizando um guião de entrevista, textos e documentos, assim como o registo áudio.

Neste trabalho, como na maioria dos trabalhos de natureza qualitativa, o objectivo não é o de generalizar, mas o de compreender, de forma detalhada e aprofundada um determinado aspecto, pelo que as entrevistas serão realizadas com pessoas que possam, pelas suas funções e/ou conhecimento, contribuir para esta compreensão aprofundada.

Como refere Guerra (2006, p. 62), a análise de conteúdo dos dados recolhidos permite “o confronto entre um quadro de referência do investigador e o material empírico recolhido”. Assim, serão realizadas as entrevistas a responsáveis de diferentes níveis pela área financeira da Universidade do Minho.

Período de análise

O POC-E surge em sequência da aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro. No contexto actual, o POC-E procura melhores soluções para as questões colocadas pela especificidade do sector da educação e na sua adequação à matriz do POCP (aprovada em D.R. no dia 20 de Setembro, Portaria nº 794/2000). Assim, e muito embora o POC-E tenha sido aprovado em 1997, o período de análise é o momento presente em que a Universidade do Minho se encontra a implementar um sistema de contabilidade de gestão bastante abrangente.

Deste importante diploma cabe destacar: a existência de um regime simplificado; a criação de Grupos Públicos (no aspecto consolidado) e a obrigatoriedade de prestação de contas consolidadas; e o desenvolvimento do sistema de contabilidade analítica que permita a obtenção do custo de actividades, serviços e alunos.

A maioria das instituições de ensino superior é maioritariamente suportada por fundos com origem (directa ou indirectamente) governamental. É objectivo principal do conhecimento financeiro a prestação de contas.

Uma contabilidade de suporte como a que se prevê no POC-E precisa de sistemas informáticos compatíveis e de pessoal com formação contabilística.

O POC-E constitui um importante desafio e, conjuntamente, uma oportunidade de mudança ao possibilitar a obtenção de informação imprescindível à elaboração de indicadores de eficiência, eficácia e economia, de forma a fortalecer a eficácia das políticas educativas nas instituições do sector da educação.

Estrutura do estudo

Este trabalho é constituído por cinco Capítulos. O Capítulo 1 consiste na introdução, onde é feita a identificação do problema. Começamos por explicar a relevância da temática onde são expostos os objectivos e o método de investigação, o período de análise, e, por fim, a sua estrutura.

No capítulo dois é feita a revisão da literatura. Esta inicia-se tendo em conta algumas considerações sobre a evolução do estudo da temática que deram suporte à parte empírica. Apresentamos a importância do surgimento de uma nova gestão pública e uma breve apresentação da Reforma da Administração Financeira do Estado até à publicação do POCP e dos vários planos sectoriais, entre os quais se encontra o POC-E. A revisão prossegue de forma a enquadrar a Contabilidade Analítica na Educação e por fim o enquadramento sobre a organização e a gestão da Universidade do Minho.

O capítulo 3 é inteiramente dedicado aos métodos e técnicas de recolha e tratamentos de dados decorrentes da adopção do estudo de caso concretizado, através de entrevistas realizadas aos diversos agentes da Universidade do Minho. Estas entrevistas procuraram aferir percepções dos referidos profissionais, avaliando a importância da informação contabilística num contexto organizacional específico (Universidade do Minho).

Os dois últimos capítulos centram-se no estudo empírico e na preparação das reflexões finais. O capítulo 4 sustenta a parte empírica deste estudo. Aqui são apresentados os resultados decorrentes das entrevistas realizadas. É feita uma pesquisa reflexiva das mesmas às

questões de investigação e aos objectivos definidos para a sua concretização, numa analogia directa com os fundamentos teóricos antes abordados.

No capítulo 5 foram apresentadas as conclusões inerentes ao trabalho realizado e salientam-se linhas de orientação promissoras para investigação futura.

Capítulo 2 – Revisão de Literatura

Um dos grandes objectivos da Contabilidade é planear e colocar em prática um sistema de informação para uma organização, com ou sem fins lucrativos. Assim, os princípios fundamentais da contabilidade constituem o pilar mínimo de regras a serem seguidas, a fim de que o balanço, a demonstração do resultado e as demais demonstrações possam chegar aos usuários externos com uma certa homogeneidade.

Os objectivos estabelecidos para este capítulo são: o surgimento de uma Nova Gestão Pública e principais objectivos; a Reforma Administrativa Financeira do Estado; a caracterização e evolução histórica da Contabilidade Pública; o Plano Oficial da Contabilidade Pública (POCP-P); o POC-E e por fim a contabilidade analítica na educação.

Surgimento de uma Nova Gestão Pública (*New Public Management*) : principais objectivos

Segundo Fernandes (2000, pp. 9-10)¹ a gestão pública tradicional pode ser caracterizada por:

“Grande ênfase na regulamentação, tendo como consequência o excesso de normas e regras. A principal preocupação é a regulamentação da actuação pública, o que implica uma preocupação excessiva no cumprimento da legalidade; Gestão pública e preocupação dos funcionários mais orientada para os políticos do que para os cidadãos isto é, uma orientação “para dentro” da administração; A consolidação de contas da Administração Pública: enquadramento teórico e análise empírica; Organização inadequada, caracterizada por uma forte centralização na tomada de decisões, e uma concepção burocrática da actuação pública. Ausência de uma

¹ VII Congresso de Contabilidade e Auditoria, 2000.

mentalidade empresarial orientada para os cidadãos. Não existe uma definição clara e precisa dos objectivos, fruto de uma análise da situação presente e futura, nem se efectua planeamento a curto, médio e longo prazo que permita a formulação de planos e políticas que contribuam para a concretização dos objectivos definidos; A selecção de pessoal é baseada em processos standardizados, não havendo incentivos à evolução na carreira. Como consequência assiste-se à ausência de responsabilidades no que respeita à realização de objectivos e pouca motivação para a introdução de melhorias nos sistemas de gestão pública”.

“No período anterior às duas guerras mundiais o modelo dominante no mundo ocidental era o Weberiano. Nasce assim o Estado de *Welfare*, ou Estado Providência. Este novo tipo de Estado – “o Estado de *Welfare*” – implica um novo sistema político onde a racionalidade é substituída pelo incrementalismo e pluralismo e um novo tipo de gestor público, o profissional...” (Rocha, 2001, p. 24).

De acordo com Araújo (2004), o modelo gestor de reforma, tem a sua expressão na designação de Nova Gestão Pública (NGP) introduzida por Christopher Hood (1991) no seu artigo *A Public Management for All Seasons?*, utilizada para designar as doutrinas administrativas que dominaram a agenda da reforma em vários países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) a partir dos finais da década de 70. “Esta abordagem é constituída por sete elementos que estão interligados: profissionalização da gestão nas organizações públicas, padrões de desempenho e medidas de avaliação, ênfase no controlo e nos resultados, desagregação das grandes unidades do sector público, introdução da competição no sector público, primazia aos estilos e práticas de gestão do sector privado e ênfase na disciplina e parcimónia na utilização dos recursos” (Hood, 1991, pp. 4-5).

O movimento da NGP surge como um paradigma de reforma e modernização do Estado, disposto a alterar o modelo de *Welfare State*. Segundo Hood (1995, p. 94), “este modelo surge como rejeição ao modelo burocrático. O ponto de partida situa-se num Estado considerado como uma pessoa de bem que actua em monopólio. A meta a atingir é a criação de um Estado constituído por uma nova Administração Pública, mais focalizada nas

necessidades do cidadão, com padrões elevados de eficiência e eficácia, com novas estruturas (mais flexíveis e capazes de absorver os choques tecnológicos, sociais e económicos do ambiente externo) e com a inclusão de novos parceiros (incluindo privados e organizações sem fins lucrativos)”. Hood (1991) descreve a NGP como uma doutrina, ou pelo menos como uma marca de uma série de doutrinas administrativas (Dawson e Dargie, 1999). Segundo os mesmos autores, a NGP relaciona-se com os valores e a ética dos serviços públicos. A discussão relativamente à NGP aumentou quando se reflectia sobre as consequências de medidas de controlo mais explícitas em processos que tinham sido estabelecidos como parte da mudança da administração para a gestão.

Para Gonçalves (2007) a *NPG* origina a introdução de novos valores e de uma cultura administrativa virada para os resultados e indutora da eficiência, economia e eficácia. Por outro lado, para (Carvalho, Fernandes e Camões, 2009, p. 25) a reforma do Sector Público, ao impor critérios de eficiência, implicou um conjunto de importantes reconfigurações nas formas organizacionais de prestação de serviços, possibilitando a transferência da prestação de bens e serviços para outras entidades do Sector Público (ver também, Bilhim, 2004, p. 40). Nesta perspectiva, para Dawson e Dargie (1999), o termo “nova gestão pública” tem sido muito usado mas raramente definido. Para os mesmos autores, a nova gestão pública pode ser definida considerando três pontos de vista: primeiro, como um movimento, conjunto de crenças e ideologia. Segundo, a gestão pública é motivo de estudos e comentários por parte de académicos e, terceiro, é um conjunto de práticas que podem ser observadas na recente reforma do sector público.

A primordial dificuldade para definir a *NGP* está na coerência das diversas experiências reformadoras. As estratégias são diversas de país para país. Como os países possuem diferentes realidades, têm diferentes concepções. Segundo McLaughlin (2002) e Pollitt (1997), falar-se em “*NGP* na Europa continental”, em “*NGP* Anglo-americana”, em “*NGP* na Europa de Leste” é impensável. Cada país acaba por seleccionar as componentes da *NGP* conforme as suas preferências: é um modelo de reforma *à la carte* (Pollitt, 1998).

Muitos governos têm sido relutantes a aplicar as ideias da *NGP*, como por exemplo o Japão, a Alemanha e a França. Outros países têm procurado fazer uma abordagem selectiva

introduzindo somente aquelas medidas que consideram úteis (como é o caso da Finlândia, Canadá, Holanda) (Araújo, 2004).

De acordo com Nogueira (2005, pp. 54-56), a *NGP* baseia-se na introdução de mecanismos de mercado e na adopção de ferramentas de gestão privada para solucionar os problemas da eficiência da gestão pública. Promove-se a competição entre fornecedores de bens e serviços públicos na expectativa da melhoria do serviço para o cidadão (ao nível da qualidade), ao mesmo tempo que se reduzem os custos de produção (Hartley, Butler e Benington, 2002, p. 388). Na perspectiva de Denhardt e Denhardt (2000, p. 550), a *NGP* pretende inculir que a relação entre o cidadão e o serviço público é similar àquelas que ocorrem no mercado devendo ser conduzida nos mesmos moldes. Segundo os mesmos autores a introdução da *NGP* protagoniza a descentralização do poder decisório pelas unidades públicas, a reestruturação dos processos e lógicas de funcionamento, a redefinição dos seus objectivos estratégicos e uma muito maior concentração no desempenho e na obrigatoriedade de procurar a satisfação dos seus clientes e promotores. A *NGP* pretende também transferir o poder para os gestores de cada unidade administrativa e cessar as relações de dependência hierárquica entre os diversos níveis da Administração Pública.

Para Warrington (1997) a *NGP* é um modelo de gestão que procura essencialmente organizar e operacionalizar de maneira diferente a Administração Pública e os seus agentes, de maneira a: melhorar o seu desempenho; aumentar a sua eficiência; evitar a corrupção; orientar a Administração Pública para as necessidades dos cidadãos; abrir a Administração Pública à sociedade; torná-la mais transparente e idónea; definir e identificar competências e responsabilidades e evitar o desperdício.

O novo modelo de gestão pública pressupõe uma fragmentação do exercício das responsabilidades dos administradores/gestores públicos para com os cidadãos em geral, ou seja uma descentralização da gestão. Este aspecto pode ser vantajoso, por um lado, mas pode originar falta de coordenação, redução da transparência e diluição das responsabilidades (Gonçalves, 2007, p. 17; ver também, Montesinhos, 2003).

Algumas das dificuldades do modelo de gestão pública, que têm maior incidência sobre o sistema contabilístico, são: a dificuldade de levar a cabo uma gestão e valorização integral das políticas públicas; a dificuldade de conhecer a situação financeira e os riscos financeiros; a dificuldade de levar a cabo um adequado controlo interno e externo da actuação pública; e a dificuldade de obter uma imagem fiel do património e da situação financeira, da execução do orçamento e dos resultados da entidade (Gonçalves, 2007, p. 17; ver também López e Pablos, 1998).

Para Teixeira (2009, p. 130):

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

Um dos parâmetros anotados pela *NGP* é a necessidade das instituições definirem objectivos e metas mensuráveis. Sem o apontar de metas nenhuma organização, pública ou privada, conseguirá desenvolver-se e atingir padrões de qualidade. É necessário ter “Objectivos bem definidos e mensuráveis, como indicadores de sucesso...” (Rocha, 2001, p. 53). Segundo o mesmo autor, um dos principais objectivos da *NGP* é de se conseguir efectuar uma melhor gestão dos recursos financeiros do sector público.

Para Gore (1996, p. 25), “existem, na verdade, duas missões indissociáveis: fazer com que a administração pública funcione melhor e gaste menos”.

Há múltiplos e variados factores que de forma conjugada, pressionam os governos no sentido de “induzir a mudança” administrativa. As pressões institucionais externas e os desajustamentos internos, em conjunto, levaram a que a reforma da administração financeira do Estado se tornasse uma prioridade. Segundo Luz (2006), alguns parâmetros assinalados

pela *NGP* já foram implementados nos vários níveis da Administração Pública em Portugal, e um exemplo é a certificação de serviços municipais nas Autarquias que tem vindo a crescer de forma exponencial.

Outra das ponderações apontadas pela *NGP* é a urgência das instituições públicas se considerarem como um todo, expandindo a sua actividade de forma coordenada e participativa. “Todas as organizações têm a sua própria identidade cultural. Ao contrário das menos ágeis, a cultura de uma organização ágil é dinâmica e centrada na concretização de objectivos – baseada na confiança nos seus líderes e respeito por todos os colaboradores” (Nogueira, 2005, p. 53).

Em suma, durante a década de 90, a reforma da gestão pública em Portugal foi guiada essencialmente pelas propostas do *New Public Management*. Comparativamente às vantagens obtidas com a reforma da gestão pública “não há dados disponíveis fiáveis em nenhum país sobre as poupanças que as reformas produziram” (Kettl, 2000, p. 51), tendo em conta que, no que diz respeito ao número de funcionários, houve uma redução, com reflexos óbvios nos custos de pessoal.

Para Gonçalves (2007), no momento actual estamos num processo de mudança da administração pública, cujo objectivo principal é estabelecer um novo enfoque que permita assegurar uma gestão eficiente, em que se destaca a introdução do paradigma do cidadão como cliente, a mudança da cultura organizativa assim como a avaliação da utilização de recursos e do cumprimento de objectivos. A qualidade de funcionamento de uma administração seria determinada pela orientação ao cliente, eficácia dos objectivos, eficiência dos recursos públicos: legalidade e objectividade (Brusca Alijarde e López, 1999).

Passamos agora a uma pequena descrição do processo da Reforma da Administração Financeira do Estado.

Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE)

As razões do aparecimento da Reforma da Administração Financeira Pública são: importância da Contabilidade Pública na implementação de políticas públicas; contribuição da Contabilidade Pública para a reforma do sistema administrativo; desconcentração administrativa; redução do número de serviços autónomos; melhor cumprimento dos princípios e regras orçamentais; criação de um sistema de informação para gestão e criação de novos sistemas de contabilidade (Marques, 2001). Este aparecimento tem como objectivo a “diminuição da rigidez da despesa; maior transparência administrativa; redução do peso relativo do Estado; redução estrutural do défice do Orçamento do Estado; formulação de políticas públicas; avaliação de políticas públicas e divulgação de técnicas de gestão pública” (Marques, 2001, p. 697).

Hoje, a contabilidade que, tradicionalmente, tinha como finalidade executar, liquidar e controlar o orçamento tem, segundo Carvalho (2000), objectivos de eficiência, eficácia e economia. “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” (Marques, 2002, p. 45; Martins, 2005, p. 22). Assim, no sentido, de concretizar este objectivo, a 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.

Pressões de ordem social, económica e tecnológica estão a forçar os Governos a tornarem-se mais eficientes e eficazes, sendo pressionados pelo fenómeno da Globalização, pela insatisfação dos cidadãos em relação à actual gestão, e pelo corte dos gastos orçamentais (Hoque e Moll, 2001). De facto, as organizações podem alterar as suas estruturas ou operações de acordo com as expectativas externas que existam acerca das formas e estruturas que são aceitáveis ou legítimas (Hoque, 2005). Durante os últimos vinte e cinco anos, foram realizadas importantes reformas nos sistemas de Contabilidade Pública a nível internacional, sendo que o principal objectivo da Contabilidade Pública deixou de ser a assunção de responsabilidades a nível fiscal e orçamental, passando a fornecer informações

para apoiar a tomada de decisão (Jorge, Carvalho e Fernandes, 2006a; ver também, Santos, 2009).

“O processo evolutivo da reforma da contabilidade pública caracteriza-se pelas seguintes linhas de acção: uma clara influência do modelo de normalização da contabilidade privada, quer em aspectos formais quer de conteúdo; uma notável orientação conceptual, sobretudo desde 1990; e uma metodologia eminentemente dedutiva na elaboração das normas contabilísticas” (Teixeira, 2009, p. 13).

Segundo Marques (2002), este sistema tradicional de informação da contabilidade pública não respondia às necessidades da economia e da sociedade, uma vez que apenas dava cumprimento à vertente orçamental. Houve necessidade de construir um sistema de informação da contabilidade que englobasse as vertentes orçamental, patrimonial e analítica para aumentar a informação produzida nas entidades públicas.

De acordo com Teixeira (2009, p. 13):

“ no que se refere à contabilidade pública, Portugal optou por um modelo semelhante ao adoptado por outros países europeus, prevendo para além da aprovação de um plano de contas geral, planos de contas orientados para as necessidades de informação de certos sectores de actividade. Assim, é referido no artigo 5º, ponto 1, do Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro, a possibilidade de virem a ser aprovados planos sectoriais², para detalhar a implementação da contabilidade analítica. [...] A evolução da contabilidade no sector público em Portugal nestas últimas décadas contribuiu fortemente para o aperfeiçoamento das técnicas orçamentais e contabilísticas, bem como para a introdução de modelos de autoavaliação, evidenciando ainda a necessidade de ferramentas informativas, como os indicadores de gestão³”.

² Um plano sectorial, de acordo com Caiado (2004), abrange o tratamento de todas as operações que são específicas dos organismos que compõem um determinado sector de actividade.

³ Para Fernandes e Guzmán (2003), a modernização do sector público implica, entre outros, realizar reformas nos instrumentos de gestão utilizados nas entidades contabilísticas, de forma a reflectirem a nova realidade.

Tal como mencionado, POCP foi aprovado em Diário da República pelo Decreto-Lei nº 232/97, de 3 Setembro, e é um passo fundamental na reforma da administração financeira do Estado, bem como das contas públicas. Esse diploma previu também a criação da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, Caiado (2004). A missão desta Comissão é a de assegurar a normalização e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos seus planos sectoriais, de uma forma gradual, garantindo a necessária segurança e eficácia.

Para Branco (2003, pp. 112-113), “a RAFE, cujo processo ainda se encontra em curso, veio criar um novo enquadramento jurídico, revogando toda a legislação de natureza orçamental e contabilística anterior. Alterou substancialmente os procedimentos, as práticas e as rotinas. Introduziu um novo sistema de relevação contabilística – o POCP – e recorreu às novas tecnologias de informação e comunicação para racionalizar e melhorar a eficácia do sistema de administração financeira do Estado”. “Concomitantemente com estes aspectos de natureza mais técnica e jurídica, os reformadores visaram também mudanças ao nível da cultura vigente (Silva, 1988, p. 126), nomeadamente a introdução do paradigma managerial assente em três vectores principais: racionalidade económica; gestão por objectivos e indicadores de performance”. Ainda segundo o mesmo autor este novo regime veio reforçar a importância do plano de actividades enquanto suporte e fundamento da proposta de orçamento dos serviços e organismos da administração pública e do relatório de actividades.

De acordo com Carvalho (1998, p. 235), antes do POCP a “proliferação de planos de contas, impossibilitou, ou pelo menos dificultou, a comparabilidade entre as demonstrações contabilísticas das diferentes instituições que é uma das principais características da normalização contabilística”. A informação pedida às entidades públicas era cada vez maior e estas não apresentavam respostas concretas.

De seguida procede-se a uma breve análise da evolução da história recente da Contabilidade Pública em Portugal.

Caracterização e evolução da Contabilidade Pública

“Em Portugal, nos últimos anos foram publicados diversos diplomas legais com vista a uma maior harmonização e à obtenção de mais informação em termos de Contabilidade Pública” (Carvalho *et al.*, 2005, p. 26). Pode considerar-se o ano de 1990 como o ano do início formal da reforma. “A Contabilidade Pública deixou de ter como principais objectivos a prestação de contas e o cumprimento da legalidade, passando a preocupar-se com a disponibilização de informação financeira aos diferentes utilizadores da mesma, em termos económicos, financeiros e patrimoniais” (Nogueira e Ribeiro, 2007, p. 872).

O conceito tradicional de contabilidade pública estava associado ao ciclo orçamental das despesas e das receitas. A evolução da contabilidade no sector público administrativo em Portugal nestas últimas décadas, contribuiu fortemente para o aperfeiçoamento das técnicas orçamentais, contabilísticas e de modelos de avaliação através de indicadores de gestão (Teixeira, 2009). Ainda segundo a mesma autora, independentemente da natureza da organização ser com ou sem fins lucrativos, as constantes mudanças do meio ambiente envolvente tornaram crucial o sistema de informação para que a gestão acompanhe e controle os recursos, tornando-se a contabilidade indispensável numa sociedade que se pretende de rigor e de conhecimento (Borges, Rodrigues e Morgado, 2002). Cumulativamente, para aumentar a competitividade, as organizações necessitam investir na formação dos recursos humanos, na melhoria dos métodos e instrumentos de gestão, na implementação de tecnologias de informação e na melhoria e ou na implementação de um sistema de informação para apoiar a tomada de decisão⁴, surgindo “a necessidade de adoptar modos de gestão eficientes, transparentes e sujeitos a controlo o que, muitas vezes, significa romper decididamente com práticas passadas” (Moreira, 2000, p. 24).

“A contabilidade pública iniciou-se em Portugal nos anos 80, vindo a intensificar-se com a Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE), iniciada em 1990 com a publicação Lei de Bases da Contabilidade Pública – Lei n° 8/90” (Carvalho *et al.*, 1999, p. 89). Com as

⁴ A tomada de decisões efectua-se num contexto de grande incerteza e contínua mudança. Por isso, é necessário e essencial aperfeiçoar o processo de tomada de decisão (Marques e Almeida, 2005).

transformações que sucedem constantemente nos dias de hoje, o acréscimo da capacidade de memorização e a transmissão de dados, constituíram uma profunda alteração no papel dos sistemas de informação nas organizações. Novas tecnologias tornaram-se num recurso que facilita o impulso e desenvolvimento de sistema de informação. A este propósito, Zorrinho (1991) defende que à medida que as novas tecnologias de processamento evoluem e permitem dotar o sistema de informação de carácter estratégico e com impacto qualitativo no desenvolvimento organizacional, mais importante se torna o papel da componente motivacional no sucesso do sistema e, por consequência, no sucesso global.

Assim, a informação contabilística pública deverá ter como objectivo “proporcionar informação acerca da posição financeira, desempenho e fluxo de caixa de uma entidade, necessária para a tomada de decisão de uma vasta gama de utilizadores e para demonstrar a responsabilidade das entidades públicas pelos recursos que lhe foram confiados” (cf. *IPSAS* 1, 2001, parágrafo 13.)

Segundo Alvarez López (1990, p. 19) a “informação da contabilidade pública deve ser objectiva, ser verificável, ser oportuna, ser relevante e completa e obedecer ao critério de economicidade, uma vez que a partir desta informação, várias análises podem ser feitas (de acordo com o *Government Accounting Standards Board*⁵ - GASB; no documento *Concepts Statement* n°1):

- comparar os resultados obtidos, previstos aquando da elaboração do orçamento;
- avaliar os resultados;
- verificar se as normas, leis e regulamentações foram cumpridas, pela entidade pública;
- e, por fim, avaliar o grau de eficiência e eficácia da gestão”.

Segundo Marques (2002, p. 45), o “Estado promoveu uma reforma profunda na Contabilidade Pública vigente 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 consequente aumento das despesas públicas”.

⁵ GASB – *Governmental Accounting Standards Board*, *Concepts Statement* n°1. Tem como missão estabelecer e desenvolver normas de contabilidade e de prestação de contas de forma a proporcionar informações úteis aos seus utilizadores, a esclarecer o público, auditores e todos os interessados.

Assim, o enfoque dos efeitos associados ao objectivo de criar novos valores e uma cultura “managerial” nos empregos públicos está bem visível na RAFE que espelha a influência do *New Public Management* na reforma da gestão pública portuguesa como defendem os autores Araújo (2002), Geri (2001) e Rocha (2001).

Para Frade (2003, p. 42) o novo sistema contabilístico decorre do POCP e, na medida em que permite novos instrumentos de gestão, poderá ser o “fermento” de uma nova cultura de controlo de gestão e de suporte ao modelo de organização.

Para Brusca Alijarde e Benito Lopez (2002, p. 151):

“nos últimos anos levaram-se a cabo esforços de modernização e normalização dos sistemas contabilísticos públicos na maior parte dos países, guiados fundamentalmente pelo interesse de estabelecer uma Contabilidade Pública que seja capaz de atender às necessidades exigidas para alcançar uma gestão eficaz da afectação de recursos públicos”.

Para Azurara Rosa, Dias, Nunes, Fernandes, Duarte, Leote e Dias (1985, p. 15) a Contabilidade Pública é o “conjunto de normas e preceitos legais que orientam a efectivação e escrituração das receitas e despesas públicas”. Quanto à importância da Contabilidade Pública, os mesmos autores 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” (Azurara *et al.*, 1985, p. 15; ver também, Martins, 2005).

Como referem Dawson e Dargie (1999), a ideologia estendeu-se à crença que os sectores públicos e privados não têm que ser organizados nem geridos de formas fundamentalmente diferentes. Assim, o movimento da nova gestão pública focou-se em criar contextos institucionais e organizacionais que, em tantos aspectos quanto possível, seriam espelhos dos aspectos críticos do sector privado, em termos de organização.

Para Luz (2006, p. 39):

“ o desenvolvimento do pensamento liberal levou a que uma série de novas estratégias fossem pensadas e colocadas em prática a vários níveis, a saber, na economia, nas finanças e também na Administração Pública. As privatizações das empresas públicas são um exemplo disso, tal como a reforma da Administração Pública. Um dos modelos propostos para essa reforma é o da Nova Gestão Pública (New Public Management) que defende a aplicação de métodos e metodologias do sector privado, já implementadas e testadas, ao sector público”.

Hoque e Moll (2001), apontam os seguintes factores que motivaram os Governos a mudar de uma contabilidade elaborada na óptica de caixa, para uma contabilidade elaborada na base do acréscimo, ao referir que a base do acréscimo melhora a prestação de responsabilidades e a gestão dos recursos; melhora a tomada de decisões, pois fornece informação relativa ao custo das operações e aos recursos utilizados na prestação de serviços públicos (Hoque e Moll, 2001, ver também, Santos, 2009); e dá ao Governo a oportunidade de minimizar os seus custos através da sua identificação. Sevic (2008) acrescenta que a informação contabilística na base de acréscimo é mais difícil de ser manipulada e que as Demonstrações Financeiras preparadas de acordo com a base de acréscimo são mais comparáveis e consistentes do que aquelas que são preparadas segundo a base de caixa, fornecendo uma imagem mais justa da situação financeira do Governo. “Face à globalização económica actual e a uma maior consciência dos cidadãos” (Barbosa, 2005, p. 16) e “devido à insuficiência da Contabilidade Pública tradicional em enfrentar os novos objectivos de informação para a gestão e tomada de decisões das Administrações Públicas, foi necessário iniciar uma profunda reforma neste sistema contabilístico” (Carvalho *et al.*, 1999, p. 28).

De seguida vamos fazer uma breve abordagem de como emerge o POCP.

Plano Oficial da Contabilidade Pública (POC-P)

Com a RAPE, emerge o POCP, pretendendo criar as condições necessárias para a devida integração dos três sistemas contabilísticos: contabilidade orçamental, patrimonial e analítica,

numa contabilidade pública moderna, para responder às necessidades de gestão e apoiar as entidades públicas e a sua avaliação.

O POCP é justificado pela necessidade de dar continuidade à reforma da contabilidade pública iniciada com o regime relativo à administração financeira do Estado (Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro e legislação complementar, nomeadamente o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho) cujo objectivo principal era a “criação de condições para a integração dos diferentes aspectos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade pública moderna que constitua um instrumento de apoio aos órgãos de decisão e demais utilizadores de informação⁶”.

“Era, assim, urgente e necessário complementar (e não substituir) o então vigente sistema de Contabilidade Pública” (Carvalho *et al.*, 1999, p. 92). Assim, através da Resolução n.º 23/95, foi criado um grupo de trabalho, designado por “Estrutura de Missão”, destinado a elaborar o POCP, na dependência do Ministério das Finanças, com faculdade de delegação. No termo do n.º 6 deste normativo, compete à estrutura da Missão elaborar um Plano Oficial de Contabilidade Pública, que englobe o plano geral de contas, as regras principais para a sua movimentação, os principais documentos de publicação obrigatória, bem como as adaptações aos serviços públicos com actividades de carácter comercial, industrial, creditícia e da Segurança Social.

Desde 1977, a contabilidade em Portugal era regulada pelo Plano Oficial de Contabilidade. Contudo, com a internacionalização das empresas este veio a mostrar-se insuficiente, sendo revogado pelo Decreto-lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, que deu origem ao Sistema de Normalização Contabilística, que é uma aproximação aos padrões internacionais a nível de normalização contabilística, nomeadamente com as normas internacionais de contabilidade (*International Accounting Standards Board – IASB*), adoptado pela União Europeia.

⁶ Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação – POC-Educação (Explicado), p. 55.

Segundo Carvalho (1997, p. 301), o POCP:

“ é um plano oportuno dada a necessidade de uma homogeneização dentro da Administração Pública, independentemente de pequenas adaptações sobretudo a criação de sub-contas devido à existência de diversos sectores da Administração Pública com funções muito específicas”.

Ainda de acordo com Carvalho e Ribeiro (2004, p.20):

“ constitui um contributo para a normalização da contabilidade pública [...], pois ao permitir adaptar-se à contabilidade de diversos sectores da Administração Pública, acaba por tornar-se num marco conceptual enquadrador dos planos sectoriais já publicados e de outros planos que dele possam decorrer”.

O POCP é, conforme o artigo 2º:

“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, sem prejuízo do disposto no artigo 6º do presente diploma. É também aplicável às organizações de direito privadas sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado”.

Para (Carvalho *et al.*, 1999, p. 89) "a criação de Planos de Contas para a Administração Pública surge com a Lei nº 8/90 e o Decreto-Lei nº 155/92 dado que já obrigavam os Organismos Públicos com Autonomia Administrativa e Financeira a utilizar um sistema contabilístico designado por “Contabilidade Digráfica” ou “Contabilidade Patrimonial”.

Segundo os mesmos autores, os objectivos principais do POCP foram a criação de condições para a integração dos diferentes aspectos da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica e a garantia de uma fácil adaptação das experiências já existentes de planeamento contabilístico, a nível da Administração Pública Portuguesa. Como refere Caiado (1998), o

POCP assenta basicamente na necessidade de modernização dos processos contabilísticos dos organismos públicos e comparabilidade da informação, de modo a que a elaboração da informação seja imparcial e objectiva e, conseqüentemente, mais próxima das normas internacionais.

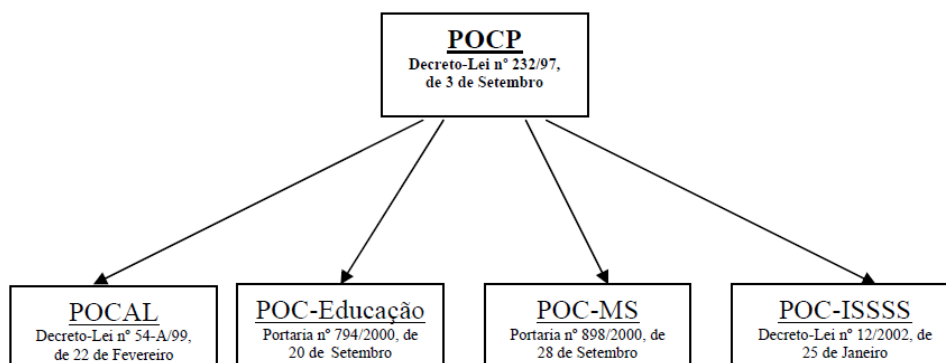
Assim, com POCP, pretende-se que se forneça informação oportuna e fiável de forma a permitir executar o controlo financeiro, verificar a legalidade e analisar a eficiência, economia e eficácia das decisões.

Este objectivo está reconhecido na introdução do Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro, que aprova o Plano oficial de Contabilidade Pública (POCP), que refere que a contabilidade Pública deverá permitir:

- a) o controlo financeiro pelas diferentes entidades envolvidas e a disponibilização de informação aos diferentes agentes interessados por forma a reforçar a transparência da Administração Pública (...)*
- b) A obtenção expedita dos elementos indispensáveis do ponto de vista do cálculo das grandezas relevantes na óptica da contabilidade nacional.*
- c) A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada entidade.*

A contabilidade analítica no sector público foi introduzida por força de lei, em 1997, com a publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). Após este plano, surgiram outros, tais como o Plano Oficial das Autarquias Locais (POCAL), o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social (POC-ISSSS), o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições para o Ministério da Saúde (POC-MS), o Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-E), beneficiando as respectivas instituições com um método de informação e gestão. O POC-E, integra três sistemas de contabilidade: orçamental, patrimonial e analítica, sendo este último o que merece maior destaque no âmbito deste trabalho.

Esquemáticamente temos:



Fonte: O POCP e os Planos Sectoriais, adaptado de Almeida e Marques (2002, p. 115).

De seguida, analisa-se o POC-E que se aplica à organização objecto deste estudo.

O POC-Educação

O POC-E surge em sequência da aprovação do POCP, aprovado pelo Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro, aplicável a todos os organismos e serviços da Educação, excepto empresas públicas, incluindo não só os serviços e organismos do Ministério da Educação, como do Ministério do Ensino Superior e Investigação⁷.

Em Setembro de 2000, através da Portaria nº 794/2000, o Governo Português fez aprovar o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC-E). O art.º 6º deste diploma estabelece que o plano seria de aplicação obrigatória para os organismos com autonomia administrativa e financeira a partir do ano económico de 2001, e para os restantes organismos a partir do ano 2002.

Desta forma, as universidades são obrigadas a adoptar o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC-E), o qual constitui um importante instrumento de gestão para análise e controlo dos custos com a educação e dos resultados por actividades.

⁷ Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação – POC-Educação (Explicado), p. 91.

“O POC-E constitui uma novidade e, como tal, a sua implementação causou e ainda provoca dificuldades. Estes obstáculos devem ser contornados, uma vez que nos encontramos numa época de grandes transformações nas organizações públicas, motivada pela necessidade de reduzir custos de funcionamento e aumentar a qualidade dos serviços. Este aparece para criar regras coesas nos diversos conjuntos da educação (direcções regionais de educação, universidades, etc.) bem como estruturas que permitam a consolidação das contas da educação” (Marques, 2003, p. 24).

A aprovação do POC-E veio colmatar uma carência sentida na área da informação contabilística na educação, como cita a introdução da Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro, a saber, a existência de um regime simplificado, a obrigatoriedade de prestação de contas consolidadas; e o desenvolvimento do sistema de contabilidade analítica que permita analisar os custos de actividades, serviços e alunos. No contexto actual, o POC-E⁸ procura melhores soluções para as questões colocadas pela especificidade do sector da educação e sua adequação à matriz do POCP.

De acordo com Marques (2003, p. 15), o POC-E “pode reforçar a eficiência das políticas educativas e constituir um importante desafio e simultaneamente uma oportunidade de mudança”. Segundo a mesma autora com “a implementação do processo de consolidação de contas previsto no POC-E organismos centrais (caso de uma Reitoria), com esta disponibilização de informação que o Plano permite, têm condições para melhor decidir sobre a afectação dos recursos da entidade”.

Como situações novas apresentam-se a contabilidade orçamental, de acordo com o que preconiza o POC-E e a contabilidade analítica. Com a aprovação deste são criadas condições para a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica numa contabilidade pública moderna que constitua um instrumento de apoio aos órgãos de decisão e outros utilizadores da informação, visando colmatar as deficiências de informação contabilística sentidas anteriormente (Marques, 2003).

⁸ O plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação – POC-Educação (Explicado).

O POC-E tem, com a sua implementação, como objectivos os que estão determinados no seu ponto 2.8.1:

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. Está subentendida no plano a necessidade de utilizar a filosofia perceptível no método ABC (<i>Activity Based Costing</i>);
b/	Obter informação do valor dos custos dos serviços públicos que têm como contra prestação 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 serviços ;
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/	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;
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 n° 8.4 – “Notas sobre a contabilidade analítica” do anexo às demonstrações financeiras.

Perante a racionalização de recursos que tem vindo a ser imposta às entidades públicas portuguesas e à qual não escapam as instituições do sector de educação, torna-se cada vez mais premente a aposta numa gestão eficiente e eficaz. Assim sendo, estas entidades devem implementar mecanismos que lhes permitam gerir, da forma mais adequada possível, os recursos que são colocados à sua disposição. “Neste âmbito, a Contabilidade Analítica assume, cada vez mais, um papel dominante na análise e controlo dos custos, mas também dos proveitos e resultados por actividade” (Silva e Costa, 2008, p. 39).

O art.º 2º da portaria nº794/2000 do POC-E, adapta o seguinte, nos pontos 1 e 2:

1. O POC-E 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.
2. O POC-E é também aplicável às organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a educação ou que dependam, directa ou indirectamente, das entidades referidas no número anterior, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado e ou orçamentos privativos destas entidades.

Para Martins (2005, p. 108):

“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 do ensino superior público, o POC-Educação veio criar as condições necessárias à implementação de uma contabilidade analítica bastante exigente”.

No seu ponto 2.8.3, o POC-E refere que os custos dos bens para venda e dos serviços prestados correspondem aos respectivos custos directos e indirectos, incluindo custos administrativos da própria entidade. Então, o custo da actividade “Ensino” será constituído pelos custos directos do pessoal docente, pessoal não docente, amortizações e provisões, despesas de funcionamento e outros custos e pelos custos indirectos (Vilas Boas, 2004, p. 97).

A aprovação POC-E veio colmatar uma carência sentida na área da informação contabilística na educação, como cita a introdução da Portaria que o regulamenta:

“A especificidade, a dimensão e diversidade do universo de organismos e serviços da área educacional, em especial as escolas, os serviços de administração

desconcentrada e as instituições de ensino superior, justifica, por seu lado, a existência de um plano sectorial para a educação” (Portaria nº 794/2000 de 20 de Setembro, p. 4976).

Perante todas as considerações de diversos autores e de acordo com os objectivos pretendidos com a implementação do POC-E, considera-se que a expressão contabilidade analítica é a mais adequada, na medida em que proporciona a obtenção de uma informação analítica detalhada. “Com este sistema contabilístico pretende-se comparar custos reais com custos previsionais, determinar os desvios e efectuar as respectivas correcções bem como verificar a aplicação dos recursos colocados à disposição do “gestor” do estabelecimento de ensino” (Vilas Boas, 2004, p. 80).

Este assunto será desenvolvido na secção seguinte.

A Contabilidade Analítica na Educação

“Em Portugal, a necessidade de implementar um sistema de Contabilidade Analítica nas entidades públicas começou a ser debatida desde o início da reforma da Contabilidade Pública” (Silva e Costa, 2008, p. 39).

Este plano abrange as contabilidades orçamental, patrimonial e analítica com um desenvolvimento das contas orçamentais, o reconhecimento da necessidade de aplicação do princípio da substância sobre a forma em algumas situações específicas do sector educação, normas de consolidação de contas dos grupos públicos, obrigações contabilísticas das entidades integradas no regime simplificado e normas para a implementação da contabilidade analítica (cf. ponto 1.4 do POC-E).

No que se refere ao POC-E, este estipula que a Contabilidade Analítica é um sistema obrigatório, constituindo um importante instrumento de gestão para análise e controlo dos custos com a educação, bem como dos proveitos e dos resultados por actividades (ponto 1.8 do POC-E).

Segundo Carvalho e Macedo (2008, p. 30), a “Contabilidade Analítica é o sistema que regista e analisa, em pormenor, componentes do património da instituição para finalidades de gestão”. Segundo Almeida (2001) a não existência de um correcto sistema de contabilidade analítica e controlo orçamental nas organizações tem as mesmas consequências que terá a pilotagem de um avião sem qualquer instrumento de controlo de navegação.

“A Contabilidade Analítica vai determinar o grau de utilização dos recursos (custos ou inputs) e, comparando-os com as previsões, vai permitir determinar os desvios e conduzir a correcções das acções e/ou do planeamento. As decisões sobre as diversas actividades alternativas a desenvolver exigem o conhecimento dos respectivos custos, fornecidos pela contabilidade de custo” (Vilas Boas, 2004, pp. 78-79, ver também, Correia, 2002, pp. 275-83).

Segundo Ribeiro e Pascoal (2000) é necessário que o processo de mudança se faça num clima de segurança e com os recursos adequados, que carecem de sistemas informáticos compatíveis assim como de pessoal com conhecimentos contabilísticos, entre outras condições. Estes obstáculos devem ser contornados da melhor forma possível, porque mudar é saudável e desejável, sendo que dessa mudança se esperam benefícios.

O talento, o contentamento dos clientes, a motivação dos funcionários, o valor associado, a agilidade e inovação tornam-se imprescindíveis num mercado cada vez mais competitivo e exigente. Desta forma, as instituições passam a diferenciar-se pelo que sabem e pela forma como utilizam esse conhecimento. O conhecimento é uma forma de garantir a continuidade das instituições. Neste processo, e tal como salientado por Brilman (1998), a satisfação do trabalhador é um factor a considerar, bem como a realização das suas capacidades, o reconhecimento, a responsabilidade e a promoção. Como referem Carapeto e Fonseca (2006) os organismos públicos devem incentivar os funcionários, as suas ideias e sugestões e desenvolver um sistema de gestão participativa. A criatividade dos funcionários é uma das principais fontes de inovação nas organizações, sejam elas privadas ou públicas.

O sistema Contabilidade Analítica permitirá a obtenção de informação, a qualquer momento, auxiliar a tomada de decisões por parte dos gestores/administradores, a obtenção de um

conjunto de outputs relevantes para a gestão das entidades caso haja um fluxo de informação contínua. Terá como principal obstáculo a dificuldade na imputação dos custos indirectos e pré-estabelecidos (Salvador, 2007).

Conforme refere (Salvador, 2007, p. 31), “a contabilidade analítica pode ser utilizada para múltiplos fins, nomeadamente: obtenção e justificação do custo por actividades intermédias e finais (ex: conhecer o custo por curso, disciplina, aluno, projecto de investigação, etc.), apoiar a adopção de decisões sobre a entrega de tarefas ou actividades a unidades externas, analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos, comparar os custos de actividades com os correspondentes proveitos directos e suportar a elaboração de indicadores de eficiência, eficácia e de gestão”.

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 públicos⁹ (Marques, 2010).

Estas alterações e mudanças também se alargaram à Universidade do Minho, que tem demonstrado um desejo impetuoso em tornar a Contabilidade Analítica exigida pelo POC-E uma realidade que produza efeitos no seu modelo de gestão. No entanto, está presente que isso implica uma actividade complexa, isto é: meios financeiros, constantes mudanças e alterações, tanto materiais e humanas, como tecnológicas e a nível contabilístico.

A passagem para uma gestão pública de qualidade, permite alcançar crescimento e desenvolvimento duradouros na administração pública, terá que accionar a eficiência, a eficácia, a economia através da fiscalização e da redução da despesa pública (Proença, 2010).

⁹ <http://eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/VIIIcongreso/003.doc>, acedido em 03 de Agosto de 2010.

O POC-E refere que a “Contabilidade Analítica é um sistema obrigatório, constituindo um importante instrumento de gestão para análise e controlo dos custos com a educação, bem como dos proveitos e dos resultados por actividade” (cf. ponto 1.8 do POC-E).

O diploma que aprovou o POC-E (Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro) apresenta “uma série de mapas de demonstração de resultados por actividades ou centros de custos, obrigatórios, obtidos através do sistema de Contabilidade Analítica” (cf. ponto 8.4 do POC-E).

Assim sendo, o mapa de demonstração de custos por funções (modelo A8), por exemplo:

“é de produção obrigatória, por se entender que esta peça permitirá a análise dos custos por funções, produtos, serviços ou actividades, para além da melhoria da comparabilidade da informação financeira e dos instrumentos de análise colocados à disposição dos utentes. De referir ainda ser um instrumento fundamental para a gestão das entidades” (cf. ponto 2.2.2 do POC-E).

Assim, as contas e subcontas a criar para o efeito deverão dar a conhecer (cf. ponto 2.8.2 do POC-E):

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

Deverá ainda obter-se informação acerca de:

- custos directos e indirectos;
- custos com:
 - pessoal docente;
 - pessoal não docente;
 - funcionamento; amortizações e provisões e outros não especificados;

- custos totais incorridos no exercício económico, bem como o custo total acumulado de actividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico.

Vilas Boas (2004), refere que o sistema contabilístico pode representar um valioso instrumento de gestão, reconhecendo também que a contabilidade analítica é um instrumento útil na planificação, proporcionando informações úteis para a tomada de decisões, tendo consciência que a sua aplicação será difícil.

Para Marques (2003, p. 2) “o Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-E) é um **Plano Sectorial** para a educação, cuja justificação assenta na especificidade, dimensão e diversidade do universo dos organismos e serviços que fazem parte da área da educação”.

Em suma, a problemática do nosso estudo incide sobre os conceitos de contabilidade analítica POCP e POC-E.

O desenvolvimento das técnicas de gestão impôs novas exigências em termos de informação, nomeadamente contabilística, pelo que se tornou necessário dar continuidade à reforma da contabilidade pública, (Lei nº 8/90 e legislação complementar, nomeadamente o Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho), que pressupõe a uniformização dos critérios contabilísticos e que consagra como requisitos gerais na autorização de despesas a verificação dos requisitos da economia, eficiência e eficácia, para além da conformidade legal e regularidade financeira.

Para Marques (2003) a contabilidade existente nos diversos sectores tem uma vastidão e complexidade de legislação que suporta a actividade financeira do Estado, tendo concluído que há uma mudança na gestão pública em Portugal.

Segundo Rua e Carvalho (2006), podemos distinguir três frases quanto à evolução da Contabilidade Pública em Portugal:

- 1) Fase inicial (até 1990) – Contabilidade Pública Tradicional (base de caixa);

- 2) Fase transitória (de 1990 a 1997) – Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE) desenvolvendo-se novos modelos de Contabilidade Pública;
- 3) Fase actual (a partir de 1997) – surgimento do POCP e seus “descendentes”. Esta terceira fase é uma continuação da segunda ou mesmo a aplicação prática de algumas teorias desenvolvidas com a reforma.

“A evolução da contabilidade no sector público administrativo em Portugal nestas últimas décadas contribui fortemente para o aperfeiçoamento das técnicas orçamentais e contabilísticas, bem como para a introdução de modelos de autoavaliação, evidenciando ainda a necessidade de ferramentas informativas, como os indicadores de gestão”¹⁰ (Teixeira, 2009, p.13).

A aprovação do POC-E veio colmatar uma carência sentida na área da informação contabilística na educação, como cita a introdução da Portaria que o regulamenta:

“- A especificidade, a dimensão e diversidade do universo de organismos e serviços da área educacional, em especial as escolas, os serviços de administração desconcentrada e as instituições de ensino superior, justifica, por seu lado, a existência de um plano sectorial para a educação” (Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro, p. 4976).

Muitos governos têm sido relutantes na aplicação das ideias da Nova Gestão Pública, como por exemplo o Japão, a Alemanha e a França. Outros países têm procurado fazer uma abordagem selectiva introduzindo somente medidas que consideram úteis (como é o caso da Finlândia, Canadá, Holanda) (Araújo, 2004).

De todos os sistemas contabilísticos que passaram a ser obrigatórios, a contabilidade analítica constitui um importante instrumento de gestão para análise e controlo dos custos, bem como dos proveitos e dos resultados por actividades. Com esta contabilidade pretende-se determinar os resultados analíticos, pondo em evidência os custos e, em alguns casos, os proveitos e o resultado de cada bem, serviço ou actividade.

¹⁰ Para Fernandes e Guzmán (2003), a modernização do sector público implica, entre outros, realizar reformas nos instrumentos de gestão utilizados nas entidades contabilísticas, de forma a reflectirem a nova realidade.

A contabilidade analítica preocupa-se essencialmente com a mensuração, acumulação e controlo dos custos, a fim de determinar o custo dos produtos vendidos ou dos serviços prestados.

O POC-E refere que a Contabilidade Analítica é um sistema obrigatório, constituindo um importante instrumento de gestão para análise e controlo dos custos com a educação, bem como dos proveitos e dos resultados por actividade (cf. ponto 1.8 do POC-E). Deste modo procura-se diagnosticar as dificuldades encontradas pela Universidade do Minho no processo de implementação do Sistema de Contabilidade Analítica ou de Custos, na análise dos custos da organização. O diploma que aprovou o POC-E (Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro) apresenta “uma série de mapas de demonstração de resultados por actividades ou centros de custos, obrigatórios, obtidos através do sistema de Contabilidade Analítica” (cf. ponto 8.4 do POC-E). Assim sendo, o mapa de demonstração de custos por funções (modelo A8), por exemplo, é de produção obrigatória, porque se entendeu que esta peça permitiria a análise dos custos por funções, produtos, serviços ou actividades, para além da melhoria da comparabilidade da informação financeira e dos instrumentos de análise colocados à disposição dos utentes. Acresce ainda ser um instrumento fundamental para a gestão das entidades (cf. ponto 2.2.2 do POC-E).

Partindo do pressuposto que com a reforma da Administração Pública, o POC-E já deveria estar implementado ou pelo menos em fase adiantada na Universidade do Minho, verificou-se que isso não acontecia, daí achar um tema interessante a estudar e analisar.

De seguida descreve-se os métodos e técnicas de recolha e tratamento de dados utilizados neste estudo para a realização do estudo empírico.

Capítulo 3 – Métodos e Técnicas de Recolha e Tratamento de Dados

Reconhecendo-se a utilidade total da aplicação do POC-E, na existente reforma da Administração Pública, optou-se pelo método das entrevistas porque constitui uma ferramenta fundamental para o tipo de análise que pretendíamos realizar e que nos possibilita recolher informação detalhada, capaz de ser analisada de forma a responder às perguntas de partida. Com este método Fernandes e Guzmán (2003, p. 78), “consideram que se consegue aceder e recolher informação pertinente, o que contribui para o cumprimento dos objectivos propostos”.

Neste capítulo, pretende-se descrever qual propósito de estudo, expor as perguntas formuladas, o método de estudo utilizado descrevendo cada uma das componentes do plano de investigação e indicando os sujeitos de estudo.

Apresentam-se também os métodos e técnicas de recolha e tratamentos de dados utilizados e respectivos procedimentos formais.

Métodos e técnicas de recolha e tratamento de dados

No início da investigação é dada especial atenção à revisão de literatura referida com influência da incerteza da envolvente organização nas necessidades de informação contabilística. Para tal, efectuamos uma análise documental a artigos científicos de revistas da especialidade, a dissertações de mestrado e a teses de doutoramento.

Na fase seguinte é acrescido o instrumento de recolha de dados, a entrevista, tendo por base a revisão de literatura e a análise documental dos trabalhos de investigação. A entrevista é desenvolvida apreciando todas as recomendações efectuadas pelos manuais de investigação qualitativa analisados (Guerra, 2006; ver também, Barañano, 2004 e Hadji, 2003). Depois da conclusão das entrevistas procede-se à recolha de dados.

O método de investigação usado foi o estudo de caso, por ser o instrumento metodológico que melhor se adapta ao tipo de informação, de natureza qualitativa, referida neste projecto de investigação. O método do estudo de caso foca-se essencialmente em aspectos contemporâneos num determinado contexto e pretende responder às questões “como?” e “porquê?” sobre um fenómeno (Yin, 2003b).

Não há um método de pesquisa exemplar e perfeitos. Cada método tem as suas vantagens e desvantagens. O que se pretende é encontrar o método mais indicado para o investigador utilizar na recolha de informações (Abernethy, Chua, Lockett, e Selto, 1999, ver também, Machado, 2009) tendo por base os objectivos definidos e as questões-chaves propostas.

Depois de fazer uma primeira revisão à literatura será desenvolvido um guião a utilizar em entrevistas para se aferir informações e elementos de reflexão, auxiliando na pesquisa de conceitos e na compreensão na conduta dos entrevistados. A aplicação de entrevistas possibilita a explicação aos entrevistados dos conceitos, permitindo mais fiabilidade nas informações colhidas (Bell, 2002; Machado, 2009).

Como refere Barbier (1991, p. 143) “os objectivos funcionam como a imagem antecipadora e finalizante de um estado a atingir cuja função consiste em servir de base, de ponto de partida ou de premissa do acto de planificação”. Um objectivo implica um produto/um resultado a atingir. Num contexto de investigação, um instrumento de recolha de dados é uma ferramenta que “facilita uma praxis que permite aprender as coisas ou agir sobre elas” (Hadji, 2003, p. 161).

Para Bressan (2000)¹¹

“com o método do estudo de caso obtém-se evidências a partir de seis fontes de dados: documentos, registos de arquivos, entrevistas, observação directa, observação participante e artefactos físicos e cada uma delas requer habilidades específicas e procedimentos metodológicos específicos”.

¹¹ http://www.fecap.br/adm_online/art11/flavio.htm, acedido em 2 Setembro de 2010.

Assim, no que respeita aos métodos e técnicas de recolha de dados, este estudo passará por técnicas documentais, que são constituídas por artigos científicos, Leis, Decretos-Lei, Portarias, Circulares, Despachos da Divisão Financeira e Patrimonial da Universidade do Minho, RAFE, etc. e por técnicas não documentais, que se evidenciarão em entrevistas aos responsáveis pelos serviços financeiros da Universidade do Minho, com o intuito de complementar os dados das entrevistas e colmatar algumas limitações dos dados qualitativos das entrevistas.

A recolha de informação é um meio fundamental para definir objectivos do trabalho permitindo o esclarecimento de dúvidas que forem surgindo durante o processo de pesquisa documental.

A entrevista teve como objectivo fazer uma avaliação do POC-E aplicado à Universidade do Minho, analisar quais as dificuldades sentidas na implementação e utilização do POC-E na UM; saber se a informação contabilística-financeira disponibilizada é útil e relevante para os diferentes receptores internos e externos; perceber o estado da contabilidade nos dias de hoje e perceber qual o grau de reconhecimento existente quanto à importância da informação proporcionada por este sistema. Adicionalmente, pretende-se saber se os funcionários têm formação adequada, particularmente ao nível técnico, que lhes permita potenciar todas as funcionalidades, se os programas informáticos estão adequados à nova realidade e, por último, se a informação disponibilizada é a necessária para orientar o processo de tomada de decisão.

Neste sentido, foram feitas perguntas abertas relacionadas com a caracterização dos sujeitos, a sua experiência, o tipo de acesso a informação do ponto de vista técnico ou ao nível de utilização e; recolher informação sobre os graus de concordância/discordância associados à flexibilidade oferecida por este sistema. Era igualmente essencial analisar as suas motivações e expectativas.

Questões-chave

Em consequência do objectivo geral, pretende-se construir um dispositivo de avaliação orientado para as questões-chave, que a seguir se discriminam e criar dinâmicas de reflexão sobre os resultados obtidos com o estudo.

5. Até que ponto a informação fornecida pelo sistema de contabilidade analítica é crucial para o controle orçamental, departamental e geral da gestão da UM?
6. Que mudanças foram e terão de ser feitas na implementação deste sistema de contabilidade analítica? Quais as vantagens? Quais as desvantagens?
7. Quais as dificuldades sentidas na implementação de um sistema de contabilidade analítica na UM?
8. De que forma foram as dificuldades ultrapassadas?

O método de Estudo de caso e as Entrevistas

A entrevista semi-directiva, normalmente conduzida por uma pessoa, representa uma conversa informal, entre dois ou mais elementos (Bodgan e Biklen, 1999). “Neste tipo de entrevista, é preparado um guião, mas existe sempre a possibilidade de o alterar, a utilização das perguntas é aberta, logo apresenta várias vantagens. De entre as vantagens destacam-se as seguintes: permitem aos inquiridos expressarem-se através das suas próprias palavras; e não sugerem respostas aos inquiridos, permitindo indicar qual o nível de conhecimento que os inquiridos têm relativamente ao tópico em análise indicando, também, a relevância que o tópico tem para os inquiridos” (Foddy, 2002, p. 143).

Esta entrevista foi conduzida por um guião de perguntas (Apêndice A) que permitiram fazer uma caracterização dos sujeitos num enquadramento profissional.

Neste estudo foram utilizadas entrevistas semi-estruturadas e abertas as quais têm como objectivo compreender em profundidade determinado fenómeno social, tendo por base as

experiências vividas pelos entrevistados, relacionadas com uma determinada actividade (Santos, 2009; Vieira, Major e Robalo, 2009), sendo que “através das entrevistas é possível compreender experiências e reconstruir eventos nos quais não participaram” (Rubin e Rubin, 1995, p. 1).

Os investigadores têm vindo a preocupar-se cada vez mais em estudar a Contabilidade no seu contexto organizacional e social, a relação entre a gestão da mudança organizacional e o empenhamento, bem como o seu impacto relevante na prossecução da mudança. A metodologia permite desta forma estabelecer a ponte entre a teoria e a prática (Gomes, 2008).

“Os estudos de caso têm sido utilizados em diversas áreas, desde as empresas até à Administração Pública” (Santos, 2009, p. 31; Yin, 2003b, p. 3), ajudando académicos e profissionais a obter um conhecimento mais completo e profundo da Contabilidade no seu contexto organizacional e social, contribuindo significativamente para a construção, melhoria e desenvolvimento de perspectivas teóricas rigorosas em Contabilidade” (Vieira *et al.*, 2009, p. 161).

Segundo o autor Yin (1989, p. 23) “esta definição, ajuda a compreender e distinguir o método do estudo de caso de outras estratégias de pesquisa como o método histórico e a entrevista em profundidade, o método experimental e o *survey*”. Abernethy *et al.*, (1999) defendem que não existe um método de pesquisa ideal, todos eles apresentam vantagens e desvantagens. Como forma de complementar a informação recolhida através das entrevistas, recolheu-se também documentos internos (circulares, despachos, estatutos, etc.), informação relativa a procedimentos internos e informação obtida na contabilidade, procedimentos e regras do sistema contabilístico existente na UM.

A utilização de entrevistas permite que os conceitos sejam explicados aos entrevistados o que gera maior fiabilidade das respostas (Bell, 2002). As entrevistas semi-estruturadas são particularmente úteis para recolher informação sobre a qual não há certeza de todos os intervenientes compreenderem os conceitos que o investigador tenta avaliar (Abernethy *et al.*, 1999).

Segundo Ketele (1999), a entrevista é um método de recolha de informações que consiste em conversas orais, individuais ou de grupos, com várias pessoas seleccionadas cuidadosamente, cujo grau de pertinência, validade e fiabilidade é analisado na perspectiva dos objectivos da recolha de informações. Através de um questionário oral ou de uma conversa, um indivíduo ou um informante-chave pode ser interrogado sobre os seus actos, as suas ideias ou os seus projectos. Previamente, a entrevista carece de um propósito (tema, objectivos e dimensões) bem definido e é essencial ter uma imagem do entrevistado, procurando caracterizar sucintamente a sua pessoa.

A sua utilização requer, no entanto, planeamento prévio e manutenção da componente ética, desde a escolha do participante, do entrevistador, do local, do modo ou mesmo do momento para sua realização (Bicudo, 2006), aspectos esses que foram considerados na condução das entrevistas realizadas no âmbito deste trabalho.

A elaboração do guião de entrevista (entrevistas semi-estruturadas) Guerra (2006) é sempre construída em função dos objectivos que decorrem da problematização teórica e da revisão da literatura da área.

Para Triviños (1987), o guião é a base da entrevista, e deve ser aplicado a profissionais que estejam também na mesma área do futuro entrevistado, isto é, com as mesmas características. O objectivo deste passo é identificar algumas questões que não estejam claras, alguns problemas que possam surgir ao entrevistado e até mesmo reorganizar as questões deste guião, com o intuito de se criar o segundo guião da entrevista.

Análise e interpretação das entrevistas

Neste estudo, face ao tipo de questões-chave de investigação colocadas, opta-se pela realização de entrevistas que permitam uma maior flexibilidade, podendo o entrevistador formular e reformular as questões para melhor entendimento do entrevistado, permitindo ainda capturar reacções, condutas e atitudes do entrevistado durante a entrevista.

“As entrevistas semi-estruturas apresentam duas características essenciais: primeiro, o entrevistado pode produzir um discurso que não é linear, o que significa que o entrevistador pode ter de reorientar a entrevista em certos momentos. Segundo, nem todas as intervenções do entrevistador estão previstas antecipadamente, sendo que o entrevistador prevê algumas perguntas importantes ou alguns pontos de referência” (Ketele e Roegiers, 1999, p. 193).

O guião das entrevistas utilizado neste trabalho (ver Apêndice A) foi submetido a um pré-teste a algumas pessoas da Universidade de diferentes serviços, embora interligados, como, por exemplo, Escolas. Esta etapa assumiu uma importância indispensável para ajudar a detectar erros associados ao esclarecimento das perguntas e à remoção e/ou inclusão de pormenores considerados de maior valor para o estudo em causa. O procedimento de revisão levou a uma reorganização das questões por tópicos de análise, para que durante a entrevista não se perdesse o fio condutor do objectivo da pergunta.

“O método do registo de áudio tem sido utilizado na investigação qualitativa, porque tem o potencial de poder gerar informação fiável” (Vieira *et al.*, 2009 p. 142). Assim, as entrevistas, previamente gravadas em fita áudio, foram integralmente transcritas. Mantendo a linha de orientação apresentada por Bodgan *et al.* (2003), foram reproduzidas na linguagem própria dos sujeitos para que numa fase posterior, se pudesse apresentar, de um modo intuitivo, uma ideia da forma como interpretaram a experiência.

De modo a certificar a confidencialidade em relação à informação retirada da transcrição das entrevistas, optou-se por não identificar os responsáveis do objecto de estudo, tendo estes sido apresentados como: “Sujeito A; Sujeito B; Sujeito C; Sujeito D; Sujeito E” para designar o respondente, optou-se por referir “Entrevistado 1, Entrevistado 2, (...) e Entrevistado 5”.

Tabela 1: Total de entrevistas

Total de entrevistas	Nº de entrevistas
Sujeitos entrevistados – Universidade de Minho	5

Na tabela 1 é indicado o número de entrevistas realizadas na Universidade do Minho.

Tendo em conta as características pessoais dos entrevistados, pode-se dizer que neste grupo 60% dos elementos são do sexo feminino e 40% do século masculino.

Na afinidade das características pessoais, verifica-se que a maioria dos inquiridos varia entre os 40 e os 60 anos. Todos têm habilitações ao nível superior. A formação académica não é uniforme, ou seja, a formação de base varia entre Economia, Administração Pública e Engenharia.


Quanto às funções dos inquiridos, constata-se que 60% estão a exercer funções na organização há mais de 10 anos, ou seja, os inquiridos estão a exercer funções na organização há mais tempo do que a função que desempenham actualmente.

Para obter autorização para a realização deste estudo, foi necessário identificar quais as pessoas mais relevantes e capazes de proporcionar informação relevante para alcançar os objectivos deste trabalho e saber qual a sua disponibilidade, sendo que esta tarefa foi realizada através do envio de *e-mails* aos diferentes entrevistados. Foi participado aos mesmos o objectivo da entrevista e explicado o contexto em que ela se insere. Foi ainda garantida a não identificação individual de cada um dos entrevistados.

O guião da entrevista usado nesta investigação (Apêndice A), envolve 15 questões cujas respostas permitirão, por sua vez, responder às questões-chave indicadas no capítulo 3. “Para tal, no guião foram explorados os seguintes tópicos: processo e resultados, em que foram focados os objectivos e estratégias a atingir; organização dos recursos que tinham e que recursos precisavam (recursos humanos, qualificações), qual a situação actual e perspectivas futuras, que razões para a e que vantagens obtidas na implementação do sistema de contabilidade analítica responsáveis por esta mudança e respostas face às pressões sentidas” (Ruquoy, 1997, p. 111). O fim da entrevista foi aproveitado para perguntar ao entrevistado se, em seu entender, não ficou esclarecido algum aspecto importante, quais as impressões sobre o próprio modo como a entrevista decorreu, permitindo verificar se o entrevistado se exprimiu como desejava.

A observação de resultados desenvolvida na parte empírica, afecta uma comparação dos diversos elementos de informação recolhidos no âmbito deste projecto. Assim, optou-se por criar um índice de símbolos para clarificar. Neste sentido, e segundo Gomes (2004) serão apresentados na Tabela 2 os símbolos associados às fontes de dados citados.

Tabela 2: Classificação da origem dos dados referenciados na apresentação de resultados

Origem da Referência ou Citação	Símbolo
Transcrições dos comentários deixados nas entrevistas	–
Transcrições das entrevistas gravadas em áudio	

Fonte: Adaptado de Gomes (2004).

“No que se refere à transcrição das entrevistas, procurou-se adoptar as regras sobre como transcrever afirmações, entradas, pausas e finais de frases; proceder a uma segunda comparação do reproduzido com a gravação; e garantir o anonimato dos dados, nomeadamente os nomes” (Flick, 2005a, p. 175). Assim, como foi referido anteriormente relativamente ao tema em estudo, tentamos assegurar a confidencialidade em relação à informação retirada da transcrição das entrevistas; optando-se por qualificar os diferentes entrevistados com os códigos “Sujeito A, Sujeito B, (...) e Sujeito C”. Mediante as entrevistas realizadas optou-se pela utilização de fichas de arquivo do contexto e da situação da recolha de dados (Flick, 2005b, p. 174), sendo que na Tabela 3 são expostos alguns dados respeitantes às entrevistas realizadas, designadamente, a lista dos entrevistados e os respectivos códigos atribuídos de forma aleatória, uma vez que foi ocultada a sua identificação; a categoria profissional do entrevistado, a data de realização das entrevistas e a duração das mesmas.

Tabela 3: Dados relativos às entrevistas realizadas

Entrevistados	Códigos	Categoria profissional	Data de realização das entrevistas	Duração da entrevista
Entrevistado 1	Sujeito A	Prof. Catedrático	2011/06/09	45 m
Entrevistado 2	Sujeito B	Prof. Auxiliar	2011/06/09	30 m
Entrevistado 3	Sujeito C	Técnico Superior	2011/06/13	20 m
Entrevistado 4	Sujeito D	Coordenadora	2011/06/01	30 m
Entrevistado 5	Sujeito E	Técnica Superior	2011/06/01	60 m

Segundo os entrevistados, a UM utilizava essencialmente a contabilidade orçamental, embora nos seus registos contabilísticos já movimentasse contas do POCP (com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro), a título de exercício ou experiência, mas ~~que~~ sem qualquer utilidade em termos de prestação de contas.

Trata-se de um estudo de caso, onde se recorreu a entrevistas de pessoas-chave da organização objecto de estudo e que permitiram responder às questões formuladas e satisfazer os objectivos do trabalho. Realizaram-se 5 entrevistas e os entrevistados ocupam cargos profissionais relevantes na instituição.

De seguida procede-se à análise do estudo empírico realizado.

Capítulo 4 - Estudo empírico

Segundo a Lei nº 62/2007, de 1 de Setembro, relativa ao Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior (RJIES), as universidades são: “instituições de alto nível orientadas para a criação, transmissão e difusão da cultura, do saber e da ciência e tecnologia, através da articulação do estudo, do ensino, da investigação e do desenvolvimento experimental”. Para serem eficientes é importante as universidades adoptarem um modelo adequado de contabilidade de gestão, que lhes permita exercer de forma eficaz a autonomia económica e financeira.

O propósito principal deste trabalho de investigação, como já foi supracitado, consiste em analisar quais as dificuldades sentidas na implementação e utilização do POC-E na UM: saber se a informação contabilística-financeira disponibilizada é útil e relevante para os diferentes receptores internos e externos; perceber o estado da contabilidade nos dias de hoje e perceber qual o grau de reconhecimento existente quanto à importância da informação proporcionada por este sistema.

Adicionalmente, pretende-se saber se os funcionários têm formação adequada, em particular a nível técnico, que lhes permita potenciar todas as funcionalidades oferecidas pelo programa informático e se estão adequadas à nova realidade. Por último, saber se o sistema disponibilizado produz os outputs necessários para orientar os processos de tomada de decisão.

Foi com base nestes objectivos que se expandiu toda a revisão de literatura que, uma vez concluída, possibilita a ampliação das perguntas de partida e a definição dos métodos e técnicas de recolha e tratamento de dados.

De acordo com Hopwood (1983, p. 703), a ambição de estudar a contabilidade em contexto real foi articulada, pelo que “claro que todas as investigações requerem um compromisso que está em falta na investigação em contabilidade, na actualidade - o compromisso de

estudar, analisar e interpretar a contabilidade no contexto em que esta opera”. Tal necessidade de identificar que se verifica há já algumas décadas continua actual no presente.

De seguida e de forma a compreender e enquadrar as entrevistas realizadas, procede-se a um breve enquadramento da organização e sistema de gestão da Universidade do Minho.

Enquadramento sobre a organização e a gestão da Universidade do Minho

A Universidade do Minho (UM) adoptou, desde o seu início, e para a prossecução dos seus objectivos, um modelo de organização designado por Grupos de Projecto, cuja malha básica constituía um sistema matricial envolvendo projectos — de ensino, de investigação e de serviços — e unidades de recursos (cf. Manual de Controlo Interno da UM, p. 9)¹².

Com a aprovação dos estatutos, elaborados ao abrigo da Lei da Autonomia Universitária, a Universidade do Minho manteve o modelo matricial e de gestão por objectivos, dotando-se de uma organização flexível, capaz de se adaptar à inovação e evolução do saber, e de prover à crescente interdisciplinaridade do conhecimento, bem como à racionalização da gestão dos recursos. (Lei n.º 108/88, de 24 de Setembro), (cf. Manual de Controlo Interno da UM, p. 9)¹³.

Com a publicação da Lei n.º 62/2007, de 10 de Setembro, a UM procedeu à elaboração de novos Estatutos, que, tendo em conta a experiência acumulada e a realidade da Instituição, enquadram um novo modelo de Universidade adequado aos desafios do espaço europeu de ensino superior e de investigação. Este modelo considera a necessidade de reforçar a articulação entre a orientação estratégica da Universidade e as suas políticas, desenvolvidas pelos órgãos de governo previstos no Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior, e a

¹² Manual de Controlo Interno <http://intranet.uminho.pt/Default.aspx?tabid=36&pageid=228>, acedido em 30 de Junho de 2011.

¹³ Manual de Controlo Interno <http://intranet.uminho.pt/Default.aspx?tabid=36&pageid=228>, acedido em 30 de Junho de 2011.

orientação estratégica das suas Unidades, no âmbito das respectivas autonomias (cf. Manual de Controlo Interno da Universidade do Minho, pp. 9-10)¹⁴.

Deste modo, a Universidade adopta um modelo organizacional de base matricial, que promove a interacção entre as suas unidades, com vista à realização dos projectos que concretizam a sua missão e objectivos, assegurando a eficiência na utilização dos seus meios e recursos. O governo da Universidade baseia-se nos princípios da participação, democraticidade, descentralização, autonomia e pública prestação de contas.

O orçamento das Universidades está sujeito aos princípios da anualidade, unidade, universalidade, especificação, equilíbrio e publicidade de acordo com o sentido do POC-E. O orçamento, aprovado nos termos dos presentes estatutos, define como e—receitas da Universidade: a) as dotações que lhe forem concedidas pelo Estado; b) o produto da venda dos bens de que possa dispor; c) os rendimentos de bens próprios ou de que tenha função; d) as receitas provenientes de actividades de investigação e desenvolvimento; e) as receitas derivadas da prestação de serviços e da venda de publicações; f) os rendimentos da propriedade intelectual e industrial; g) as receitas provenientes do pagamento de propinas; h) o produto de taxas, emolumentos, multas e coimas; i) os juros de contas de depósitos; j) os saldos da conta de gerência de anos anteriores; k) outras receitas, designadamente subsídios, subvenções, comparticipações, doações, heranças e legados (cf. artigo 23º - autonomia orçamental e receitas próprias)¹⁵.

A Universidade do Minho “é uma instituição do Ensino Superior público com autonomia administrativa e financeira. Foi fundada em 1973 e iniciou a sua actividade académica em 1975/76. Faz parte das então denominadas Novas Universidades, que mudaram

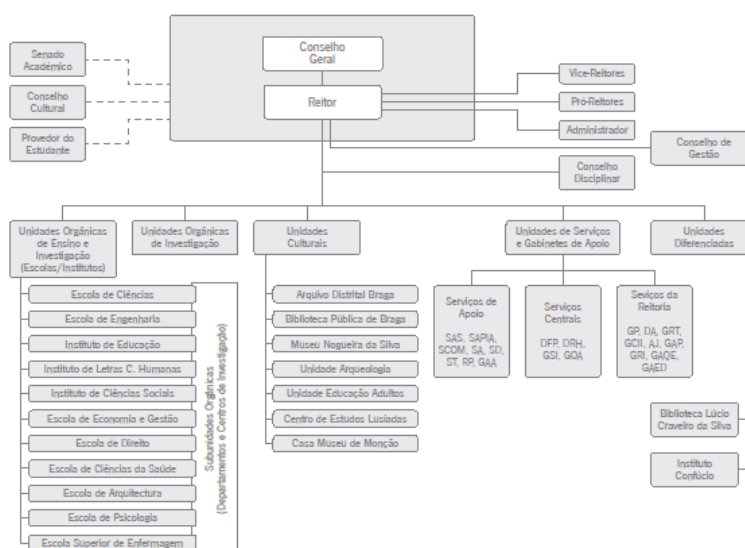
¹⁴ <http://intranet.uminho.pt/module.aspx?mdl=~/Modules/ArquivoSecure/DocumentDetails.asc&id=141&mid=775&tabid=36&pageid=228>, acedido em 31 de Maio de 2011.

¹⁵ Estatutos da Universidade do Minho, <http://www.uminho.pt/docs/estatutos/2011/02/11/estatutos.pdf>, acedido em 30 de Junho de 2011, p.9.

profundamente o cenário do ensino superior português” (cf. página de apresentação da UM)¹⁶.

A Universidade tem como missão gerar, difundir e aplicar conhecimento, assente na liberdade de pensamento e na pluralidade do exercício crítico, promovendo a educação superior e contribuindo para a construção de um modelo de sociedade baseado em princípios humanistas, que tenha o saber, a criatividade e a inovação como factores de crescimento, desenvolvimento sustentável, bem-estar e solidariedade (cf. relatório de contas e de gestão - contas individualizadas e consolidadas, 2009)¹⁷.

Organograma funcional da Universidade do Minho



Fonte: Manual de Controlo Interno da Universidade do Minho - p. 13¹⁸

Segundo os estatutos “a Universidade do Minho é titular de autonomia financeira, dispendo de património, orçamento e receitas próprias” (cf. artigo 21 - autonomia financeira) e “constitui património da Universidade o conjunto de bens e direitos de que é titular e os que,

¹⁶Página de apresentação da Universidade do Minho, <http://www.uminho.pt/Default.aspx?tabindex=1&tabid=4&pageid=7&lang=pt-PT>, acedido em 31 de Agosto de 2010.

¹⁷Relatório de contas e de gestão, <http://www.uminho.pt/docs/relat%3bc3%b3rios-de-actividade/2011/02/08/relatorio-de-contas-e-de-gestao.pdf>, acedido em 31 de Maio de 2011.

¹⁸ Manual de Controlo Interno, <http://intranet.uminho.pt/Default.aspx?tabid=36&pageid=228>, acedido em 30 de Junho de 2011, p.13.

pelo Estado ou outras entidades, públicas ou privadas, sejam afectados à realização da sua emissão e à prossecução dos seus objectivos” (cf. artigo 22º, nº1 - autonomia patrimonial) (cf. Estatutos da Universidade do Minho)¹⁹.

As unidades orgânicas da Universidade do Minho são designadas como Escolas, Unidades Culturais e Serviços de Apoio. Esta estrutura organizacional proporciona um enquadramento muito flexível para a interdisciplinaridade científica e, funcionando, aumenta o uso efectivo dos recursos disponíveis garantindo, por si só, a eficiência das instituições.

A Universidade do Minho e o processo de adopção do POC-E

Após a caracterização da envolvente organizacional é indispensável conhecer as necessidades de informação contabilística para a tomada de decisão, tendo por base a informação obtida através da análise das entrevistas realizadas e informação recolhida de vários documentos consultados relativos à UM, tal como mencionado anteriormente.

Efectivamente, a implementação do POC-E, criado pela Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro, veio alterar a forma como se processavam os registos contabilísticos tendo-se adaptado o plano de contas então em uso (POCP) ao novo plano sectorial, ainda que para efeitos internos uma vez que, a Universidade do Minho, só em 2004 é que reuniu as condições necessárias para poder apresentar contas nos termos estabelecidos no POC- E. Uma das dificuldades de implementação deste plano residiu essencialmente na avaliação do património da instituição para que se pudesse calcular o valor do património. Assim, só a partir de 2004 é que a UM tem balanço, demonstração de resultados e os demais mapas previstos nesse POC.

¹⁹ Estatutos da Universidade do Minho, <http://www.uminho.pt/uminho/informacao-institucional/estatutos-da-uminho>, acedido em 25 de Maio 2011.

A partir de 2004 a UM adquiriu uma nova aplicação informática – PHC – para substituição da anteriormente em uso – Infologia – que já não respondia de todo às novas exigências contabilísticas impostas pelo novo POC e pelos necessários reportes de informação que teriam que ser gerados no sentido de dar cumprimento ao estipulado na legislação então em vigor. Actualmente, e no sentido de melhorar a qualidade da informação financeira gerada e conseguir responder de melhor forma às cada vez mais exigentes necessidades de informação das entidades que tutelam, a UM procedeu à implementação de um Sistema Integrado de Gestão (ERP) cujo arranque ocorreu no início de 2011, estando a decorrer ainda desenvolvimentos do próprio sistema no sentido de o adaptar às necessidades específicas da instituição. Todo este desenvolvimento foi acompanhado, necessariamente, por formação interna específica do pessoal afecto à contabilidade.

O orçamento das Universidades está sujeito aos princípios da anualidade, unidade, universalidade, especificação, equilíbrio e publicidade tal como refere o documento dos “Estatutos da UM”. O orçamento é aprovado nos termos dos estatutos e constituem receitas da Universidade: a) as dotações que lhe forem concedidas pelo Estado; b) o produto da venda dos bens de que possa dispor; c) os rendimentos de bens próprios ou de que tenha função; d) as receitas provenientes de actividades de investigação e desenvolvimento; e) as receitas derivadas da prestação de serviços e da venda de publicações; f) os rendimentos da prioridade intelectual e industrial; g) as receitas provenientes do pagamento de propinas; h) o produto de taxas, emolumentos, multas e coimas; i) os juros de contas de depósitos; j) os saldos da conta de gerência de anos anteriores; k) outras receitas, designadamente subsídios, subvenções, comparticipações, doações, heranças e legados (cf. artigo 23º - autonomia orçamental e receitas próprias)²⁰.

²⁰ Manual de Controlo Interno <http://intranet.uminho.pt/Default.aspx?tabid=36&pageid=228>, acedido em 30 de Junho de 2011, p.7.

Recentemente, Proença (2010) salientou que, “coordenar a gestão administrativa, financeira, orçamental da Universidade do Minho é fundamental”. Segundo Proença (2010) é fundamental:

“garantir a sustentabilidade orçamental e a racionalização, num quadro de transparência pública e prestação de contas, promover a descentralização e a gestão desconcentrada, aplicar progressivamente um sistema de custos totais que permita explicitar custos reais, directos e indirectos, por actividade, e ainda reforçar a identificação da estrutura de custos com vista à implementação de um sistema de contabilidade de custos e orçamentos globais por unidade e serviço, num quadro de autonomia, transparência e pública prestação de contas e por fim reforçar a formação e o desenvolvimento profissional e pessoal dos recursos humanos”.

A implementação do modelo contabilístico, previsto no POC-E, na Universidade do Minho, constitui um importante desafio e simultaneamente uma oportunidade de mudança, pois o POC-E contém regras concretas que transpõem a mera análise de custos, permitindo também a análise dos proveitos e dos resultados, quer reais quer previsionais, e a consequente análise dos desvios verificados (Carvalho *et al.*, 2000).

Dado o período de tempo que já decorreu desde a Reforma da Administração Pública e a publicação do POC-E, seria expectável a sua total aplicação ou pelo menos que se encontrasse em fase avançada de implementação. No entanto, o processo de mudança para uma contabilidade de Gestão multidimensional a decorrer na UM salientou o atraso que existe na implementação do POC-E em particular na vertente da contabilidade analítica. Daqui decorre o interesse deste estudo.

A emergência de novos paradigmas na sociedade obriga a uma reflexão aprofundada sobre o significado social e cultural, a uma tarefa de reequacionamento sobre o conhecimento e a sua organização. As demonstrações financeiras consolidadas da UM foram preparadas, pela primeira vez em 2009, em conformidade com a Portaria nº 794/2000 de 20 de Setembro, que define as normas relativas à consolidação de contas em Portugal para o Sector da Educação.

Análise e interpretação dos resultados

O estudo empírico realizado, através da aplicação da entrevista, permitiu retirar, de entre outras, as conclusões que de seguida se apresentam.

A maioria dos entrevistados considera que a informação contabilística constitui um elemento fundamental para que os gestores possam tomar decisões no momento oportuno, de forma eficaz e eficiente, ou seja, permite decidir sobre as aquisições a realizar e as principais prioridades a atingir.

Constatamos que as novas tecnologias e a formação colmataram problemas sérios na DFP, esta diferença induz uma redefinição das práticas, estratégias e metodologias, que consigam manter os funcionários motivados e activos na exploração de novos canais de interesse, que melhorem os seus resultados de aprendizagem.

Verificamos que a resistência à mudança foi diminuindo, trazendo como vantagem a possibilidade de atingir públicos distintos e diferenciados dos seus interesses, promovendo um maior acesso ao conhecimento através do esbatimento das suas fronteiras.

Sobre a contabilidade analítica, que embora esteja pouca explorada, os entrevistados reconhecem nesta contabilidade um instrumento útil que vai auxiliar o gestor desde a elaboração do orçamento até à análise dos resultados. Consideram também que é útil para o controlo dos quadros de análise de custos por actividade bem como um mapa de demonstração de custos por funções, que vão proporcionar aos seus utilizadores importantes meios para a análise e o controlo dos custos em Educação.

Segundo os entrevistados o serviço de contabilidade passou por diversas dificuldades na implementação do POC-E, uma vez que as habilitações e formação contínua nos recursos humanos ficava um pouco aquém, houve alguma resistência à mudança, dificuldade na adequação/substituição da aplicação informática, embora reconheçam agora o grau de importância da informação obtida em diferentes documentos para apoiar a tomada de

decisão, bem como o grau de implementação dos sistemas contabilísticos no plano para a educação.

No capítulo três deste projecto foram identificadas quatro questões de investigação específicas. Elas representaram a base do nosso campo de análise, sendo suposto que as respostas obtidas nos conduziram à resposta da pergunta de partida.

Assim, se atendermos à primeira questão de investigação específica que pretendia saber:

- Até que ponto a informação fornecida pelo sistema de contabilidade analítica é crucial para o controle orçamental, patrimonial e geral da gestão da UM?

No sector da educação, as regras para a implementação da contabilidade analítica, vêm fixar, não só, a informação que deve ser obtida e apresentada internamente, como também, a forma como deve ser divulgada na prestação de contas e nos anexos às demonstrações financeiras.

No entanto, para a implementação desse sistema contabilístico, ficam em aberto várias decisões que podem comprometer a comparabilidade, quer ao nível da informação por actividade, quer da avaliação da eficiência, eficácia e economia, efectuada pelos indicadores a divulgar no Relatório de Gestão. Segundo (Cravo *et al.*, 2001) uma proposta de plano de contas na classe 9, a sua aplicação numa instituição de ensino superior público, exige que o mesmo seja adequado e ajustado à Instituição onde vai ser utilizado.

Uma das vantagens enunciadas na publicação de planos sectoriais para o sector público administrativo é a uniformização de procedimentos e a possibilidade de comparabilidade dentro do sector. No POC-E, constata-se a definição exaustiva de vários objectivos para a contabilidade analítica bem como a imposição de, partidas dobradas e, logo, a definição de um plano de contas na classe 9, modelo de apuramento de custos e informação a obter e a divulgar, por este sistema contabilístico. Acrescenta ainda, ao já enumerado, a necessidade de comparar o real com o previsto (Teixeira, 2009, p. 215).

A comparabilidade da informação obtida na contabilidade analítica, no sector da educação, mais especificamente nas instituições de ensino superior público, implica que superiormente se uniformizem procedimentos, nomeadamente: o cálculo do total de horas de actividade; a forma como se distribui o total de horas de actividade pelas actividades principais e ainda, se utilizam bases múltiplas para repartir os custos indirectos e se se deve fixar para cada custo a repartir, a base a utilizar. Segundo os entrevistados, a comparabilidade depende do tipo de informação que se pretende analisar. No caso da UM, a informação contabilística é toda ela, comparada com 2009 e com os anos anteriores. Por exemplo, não havia identificação das dívidas, mas, tão-somente que foram contraídas e quando se compara os anos de 2009 e 2010 com os anteriores tem que se ter em conta que foram feitas todas as correcções e que a informação é maior e de maior qualidade. Com este novo sistema que está a ser implementado pretende-se obter um maior detalhe da informação contabilística, em alguns casos mais detalhada do que a disponível anteriormente, pelo que a comparabilidade com exercícios anteriores não será tão imediata quanto isso. Em termos globais há sempre comparabilidade.

No que respeita à segunda questão, cujo objectivo era analisar:

- Que mudanças foram e terão de ser feitas na implementação deste sistema de contabilidade analítica? Quais as vantagens? Quais as desvantagens?

As alterações existentes colmataram um problema muito sério na Divisão Financeira e Patrimonial (DFP), maior integração entre os diversos sistemas, garantindo-se, desta forma, uma maior facilidade na extracção de informação de suporte à tomada de decisão, um maior controlo e qualidade na informação inserida e uma maior optimização dos Recursos Humanos pelo facto da informação ser inserida uma única vez no sistema

As mudanças significativas foram ao nível informático e o ERP adquirido focado na vertente financeira. Está claramente numa fase de pequenos ajustes, uma vez que a sua implementação só se iniciou no último trimestre desse ano, tendo entrado em funcionamento em Janeiro de 2011. O sistema é muitíssimo mais exigente e produz muito mais informação. A informação contabilística é toda ela comparada com 2009 e com os anos anteriores, mas, por um lado, existe um sistema actual que é muito mais exigente, muito mais sofisticado e que permite analisar muito mais indicadores de gestão que antes e, por outro lado, tinham

sido identificados um conjunto de problemas que não estavam suficientemente respondidos do ponto de vista contabilístico e que foram agora colmatados.

As desvantagens é que no caso da contabilidade analítica está-se ainda a iniciar o processo, ainda há muitas coisas para melhorar e fazer, tais como: replicar para permitir às escolas terem uma visão completa e integrada da gestão financeira, em vez de olharem só para os centros de custos, poderem ver e fazer a contabilidade própria nos mesmos moldes, mas apenas da escola.

Constatamos que ao passar a aplicar o POC-E a um nível muitíssimo mais significativo e, portanto, a aprofundar toda a aplicação do POC-E, se tornava forçosamente necessário outro sistema informático. A escolha do produto obrigou a um processo de contratação pública que levou à escolha da Mintra e que está neste momento instalado. Já foi feita também a integração das propinas, da gestão de verbas e, portanto, apesar de ainda haver espaço para o desenvolvimento do programa, neste momento já está o sistema organizado, o que permite assegurar que as exigências do POC- E estão todas asseguradas.

De acordo com os entrevistados, os resultados da experiência comprovaram que a flexibilidade que este tipo de conteúdos introduz é a característica mais vinculativa.

A terceira questão de investigação específica pretendia abordar:

- Quais as dificuldades sentidas na implementação de um sistema de contabilidade analítica na UM?

Os entrevistados salientam:

Desconhecimento do processo de base de suporte à actividade por parte de alguns stakeholders; dificuldades em conseguir-se o envolvimento pleno no processo de implementação e integração por parte de alguns stakeholders; resistência à mudança por parte de alguns stakeholders; dificuldade na utilização de ferramentas informáticas por parte de alguns stakeholders; dificuldade em encontrar keyusers que possuam uma visão global do sistema, sendo este um factor que pode impedir a utilização de todas as potencialidades do mesmo, nomeadamente a extracção automática de

informação de suporte ao funcionamento e tomada de decisão dos diversos órgãos de gestão.

As vantagens e desvantagens, na opinião dos entrevistados, são uma maior integração entre os diversos sistemas, garantindo-se, desta forma, uma maior facilidade na extracção de informação de suporte à tomada de decisão, um maior controlo e qualidade na informação inserida e uma maior optimização dos RH, pelo facto da informação ser inserida uma única vez no sistema

A quarta questão de investigação específica pretendia abordar:

- De que forma foram as dificuldades ultrapassadas?

De acordo com os entrevistados espera-se que o processo de integração esteja todo concluído no primeiro semestre de 2011, prevendo-se que a partir dessa data se iniciem novas fases que passem pela disponibilização em diferentes plataformas internas e para diferentes *stakeholders* de informação de suporte à tomada de decisão pelos diferentes órgãos da UM.

A gestão orçamental da Universidade orientou-se por uma política de descentralização das Unidades Orgânicas (cf. Missão da Universidade do Minho)²¹.

A emergência de novos paradigmas na sociedade obriga a uma reflexão aprofundada sobre o significado social e cultural, a uma tarefa de reequacionamento sobre o conhecimento e a sua organização.

O facto do planeamento que implica objectivos e estratégias dos conteúdos e resultados de aprendizagem do POC-Educação serem pré-determinados pela reitoria, pela administração e pela DFP, tem uma correspondência com o processo. Por outro lado, a experiência, as competências pedagógicas e as competências científicas, foram factores igualmente significativos e determinantes para que alguns dos profissionais conseguissem enfrentar com

²¹ Missão da Universidade do Minho, <http://www.uminho.pt/uminho/informacao-institucional/missao>, acedido em 30 de Maio de 2011.

sucesso todos os obstáculos. Esta valorização da experiência para enfrentar os desafios de uma nova realidade na organização e controlo dos recursos que existiam tem uma correspondência com os resultados.

Na opinião dos entrevistados é necessário a intervenção do Ministério da Educação para colmatar dificuldades, nomeadamente na contratação em falta de pessoal e na atribuição de verba para aquisição de programas informáticos e respectiva formação.

Outro aspecto que é importante salientar diz respeito às vantagens encontradas pelos entrevistados na utilização deste novo plano. Na Tabela 4 aparecem sintetizadas algumas das opiniões enunciadas pelos entrevistados.

Tabela 4: Vantagens e desvantagens da adopção do POC-E

Vantagens e desvantagens	Citações Relacionadas
Fase de implementação inicial	<p>☛ <i>Sujeito A:</i> (...) As alterações existentes colmataram um problema muito sério na Divisão Financeira e Patrimonial (DFP) que era a falta de formação. Hoje, o serviço é coordenado por uma pessoa licenciada em administração pública.</p> <p>☛ <i>Sujeito B:</i> (...) Está claramente numa fase de pequenos ajustamentos, a questão é que num sistema que foi todo criado de novo não se consegue, em lado nenhum, mudar em meia dúzia de meses.</p> <p>☛ <i>Sujeito C:</i> (...) Várias: maior integração entre os diversos sistemas, garantindo-se, desta forma, uma maior facilidade na extracção de informação de suporte à tomada de decisão, um maior controlo e qualidade na informação inserida e uma maior optimização dos Recursos Humanos, pelo facto da informação ser inserida uma única vez no sistema.</p> <p>☛ <i>Sujeito E:</i> (...) a implementação do POC-Educação, criado pela Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro, veio alterar a forma como se processavam os registos contabilísticos, tendo-se adaptado o plano de contas então em uso (POCP) ao novo plano sectorial, ainda que para efeitos internos, uma vez que, a Universidade do Minho, só em 2004 é que reuniu as condições necessárias para poder apresentar contas nos termos estabelecidos no POC- Educação. Uma das dificuldades de implementação deste plano residiu essencialmente na avaliação do património da instituição para que se pudesse calcular o valor do património. Assim, só a partir de 2004 é que a UM tem balanço, demonstração de resultados e os demais mapas previstos nesse POC.</p>
Fase de implementação – momento actual	<p>☛ <i>Sujeito A:</i> (...) Analítica, estamos a iniciar o processo. Nas outras dimensões o processo está completo.</p> <p>☛ <i>Sujeito B:</i> Um dos casos é que queremos replicar para permitir às escolas terem uma visão completa e integrada da gestão financeira, em vez de olharem só para os centros de custos, poderem ver e fazer a contabilidade própria nos mesmos moldes, mas apenas da escola.</p> <p>☛ <i>Sujeito E:</i> Está necessariamente em fase de adaptação às</p>

	<p>necessidades e exigências específicas da UM mas com resultados muito satisfatórios. Estamos ainda a explorar melhor todas as suas potencialidades e sugerir novos desenvolvimentos que vão no sentido de dar resposta a todas as necessidades de informação solicitada pela nossa Reitoria.</p>
Formação	<p>☛ <i>Sujeito A:</i> Foram identificadas as necessidades a partir do inquérito realizado a todos os colabores e já foram identificadas uma série de necessidades formativas em gestão financeira que serão realizadas e já estão a ser realizadas acções de formação para colmatar essas necessidades. Foi preciso fazer parametrizações de tudo e foi preciso fazer formação das pessoas que trabalham na DFP com o novo <i>Sistema Integrado de Gestão Empresarial</i> (ERP).</p> <p>☛ <i>Sujeito B:</i> Existe uma estratégia de formação profissional, mas não é completa. Mas mais importante que a formação é a qualificação de base. Precisávamos de ter formação adequada ao nível da DFP, das escolas e dos serviços, para que as pessoas que diariamente trabalham com isto não tenham dificuldades em compreender o que estão a fazer e assim obter melhor informação.</p> <p>☛ <i>Sujeito C:</i> Têm sido divulgadas acções de formação em diversas áreas, nomeadamente ligadas à contabilidade.</p> <p>☛ <i>Sujeito E:</i> Têm sido desenvolvidas várias acções de formação interna para os trabalhadores da UM, nomeadamente em áreas directamente ligadas à contabilidade, em todas as suas ópticas.</p>
Obstáculos que enfrentou e enfrenta na implementação	<p>☛ <i>Sujeito A:</i> A definição do próprio modelo. Definir se vai ser professor a professor ou por corpos. A definição do modelo teórico não será o mais difícil. A dificuldade é a adaptação desse modelo na prática a cada área científica e a reacção por parte dos docentes.</p> <p>☛ <i>Sujeito B:</i> O problema é de ter sido inspirado, quase copiado, pela contabilidade das empresas privadas e, se calhar, há algumas coisas que ainda podiam ser aperfeiçoadas. É muito grande, como é evidente. No sector público, onde as restrições orçamentais são tão grandes, nós precisamos de ter informação muito detalhada e muito precisa.</p> <p>☛ <i>Sujeito C:</i> (...) Desconhecimento do processo de base de suporte à actividade por parte de alguns <i>stakeholders</i>; dificuldades em conseguir-se o envolvimento pleno no processo de implementação e integração por parte de alguns <i>stakeholders</i>; resistência à mudança por parte de alguns <i>stakeholders</i>; dificuldade na utilização de ferramentas informáticas por parte de alguns <i>stakeholders</i>; dificuldade em encontrar <i>keyusers</i> que possuam uma visão global do sistema, sendo este um factor que pode impedir a utilização de todas as potencialidades do sistema, nomeadamente a extracção automática de informação de suporte ao funcionamento e tomada de decisão dos diversos órgãos de gestão.</p>
Expectativas	<p>☛ <i>Sujeito A:</i> O sistema está numa fase de verificação e de ajustamentos pontuais. Lançamos a contratação pública e, em 3 meses, conseguimos fazer a escolha e contrato o que é recorde no caso da Administração Pública. A condição era que estivesse, no início de Janeiro de 2011, capaz de ser implementado e, conseguiu-se. Em Janeiro de 2011, no ponto de vista das receitas, estava a funcionar. No final de Janeiro, no ponto de vista das despesas, também. Mas ainda existem muitos problemas e, portanto, ainda existem muitos ajustamentos que têm de ser realizados.</p> <p>☛ <i>Sujeito B:</i> Mais sistemas novos em 2012. Produz muito mais quantidade de informação.</p> <p>☛ <i>Sujeito E:</i> Haverá sempre muito mais para aperfeiçoar, modernizar e desburocratizar, no sentido de se conseguirem elementos que permitam uma análise mais correcta possível da situação económica, financeira e patrimonial de cada entidade. No entanto, o POC-Educação já tem essa</p>

	preocupação com a verificação da eficiência, eficácia e economia, procurando reforçar a transparência na gestão dos dinheiros públicos. Neste sentido, o POC-Educação veio proporcionar a elaboração do balanço e demonstração de resultados, revelando a composição e valor do património, bem como das suas alterações, possibilitando a existência do inventário e o controlo dos bens móveis e imóveis de cada instituição, o conhecimento do valor das dívidas e existências e o apuramento dos resultados económicos.
Percepção dos funcionários	<p>☛ <i>Sujeito A:</i> A reacção inicial é sempre de alguma resistência à mudança, mas, sem a colaboração importantíssima da Direcção de Tecnologias e Sistemas de Informação (DTSI), da Direcção dos Recursos Humanos (DRH) e dos Serviços Académicos (SA), nada disto seria possível. Por isso, penso que a percepção é boa.</p> <p>☛ <i>Sujeito B:</i> Eu acho que ainda há muitas ideias pré-concebidas, muito diferentes, há quem compreenda que se deu um passo importante, mas como as mudanças foram muito grandes... Há claramente quem goste, mas há muita gente desconfortável, ao mesmo tempo, uma vez que mudamos o programa de gestão de verbas com o qual as pessoas interagem.</p> <p>☛ <i>Sujeito E:</i> Os trabalhadores, neste momento afectos ao normal funcionamento da contabilidade, estão devidamente sensibilizados e esclarecidos sobre as regras estipuladas pelo POC-Educação, contando sempre com o apoio do dirigente do serviço no esclarecimento de todas as dúvidas de contabilização que possam surgir, a par das acções de formação que constantemente estão a ser desenvolvidas sobre os mais diversos temas. A adaptação ao novo ERP está a decorrer de forma muito satisfatória e os resultados são os desejados.</p>

Quando foram questionados sobre as mais-valias que encontraram para o trabalho realizado, o resumo das razões proferidas são as que aparecem na Tabela 5.

Tabela 5: Mais-valias resultantes do novo programa Mintra

Principais Apresentadas	Razões	Citações Relacionadas
Implementação		<p>☛ <i>Sujeito A:</i> Ganha-se tempo, numa perspectiva de médio e longo prazo. É uma constante que aparece (implícita ou explicitamente) em todas as observações apresentadas. Os programas antigos (PHC e ORACLE) não permitiam a aplicação integral do POC-Educação porque não estava feito para o sector público. Assim, para permitir aplicação integral do POC-Educação (PHP e ORACLE) adquiriu-se o programa Mintra que permite a aplicação integral do POC-Educação.</p> <p>☛ <i>Sujeito B:</i> Os programas antigos só davam informação sobre contabilidade orçamental. Receitas, despesas e mais nada.</p> <p>☛ <i>Sujeito E:</i> a UM utilizava essencialmente a contabilidade orçamental, embora nos seus registos contabilísticos já movimentasse contas do POCP (com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro), a título de exercício ou experiência, mas sem qualquer utilidade em termos de prestação de contas.</p>

Comparabilidade	<p>☛ <i>Sujeito A:</i> (...) O sistema é muito mais exigente e produz muito mais informação. Permite analisar muito mais indicadores de gestão que antes não conseguíamos. Por exemplo não havia identificação de dívidas.</p> <p>☛ <i>Sujeito B:</i> O histórico da informação foi mantido e por isso permite a comparabilidade porque os critérios contabilísticos que resultam são obrigatórios pelo POC-Educação. O que foi alterado, isto é, os centros de custos agora chamam-se dimensões, sendo necessário fazer alguns ajustes, mas, no essencial, também foi mantida a comparabilidade.</p> <p>☛ <i>Sujeito E:</i> Depende do tipo de informação que se pretende analisar. Com este novo sistema que está a ser implementado, pretende-se obter um maior detalhe da informação contabilística, em alguns casos mais detalhada do que a disponível anteriormente, pelo que a comparabilidade com exercícios anteriores não será tão imediata quanto isso. Em termos globais há sempre comparabilidade</p>
Informação	<p>☛ <i>Sujeito A:</i> (...) O próximo ano irá ser para implementação e definição de um modelo de contabilidade de custos. No entanto, os modelos de contabilidade de custos nas universidades são muito difíceis, e grande parte das universidades, mesmo na UE, ainda não têm este sistema completamente definido.</p> <p>☛ <i>Sujeito B:</i> (...) É fundamental. A grande inovação do POC-Educação foi de passar a termos uma contabilidade apenas orçamental para uma contabilidade patrimonial que permite avaliar o património da Universidade, não só o seu património físico como o património dos seus activos, dos seus direitos e obrigações. É evidente que também a contabilidade analítica também é uma mais-valia só que ainda não está devidamente explorada.</p> <p>☛ <i>Sujeito E:</i> Os principais instrumentos de gestão fornecidos por esta nova contabilidade pública são o balanço, a demonstração de resultados e o anexo ao balanço e à demonstração de resultados, que vão permitir a elaboração do relatório de gestão de qualquer entidade sendo este um documento de análise e reflexão, mostrando-se de grande utilidade para a tomada de decisões de qualquer entidade.</p>
Prestação de contas	<p>☛ <i>Sujeito A:</i> (...) Neste momento, até já temos a consolidação de contas. As contas foram consolidadas em 2010 e 2011, coisa que também não havia. Uma coisa que era obrigatória e que já se fazia em 2010. Nesse caso, o trabalho de consolidação de contas é realizado no final do ano.</p> <p>☛ <i>Sujeito B:</i> (...) Considero que é suficiente. Podia ser melhor, é evidente, mas não é tanto uma questão de suficiência, mas uma questão de foco de análise.</p> <p>☛ <i>Sujeito E:</i> Proporcionar a elaboração do balanço e demonstração de resultados, revelando a composição e valor do património, bem como das suas alterações, possibilitando a existência do inventário e o controlo dos bens móveis e imóveis de cada instituição, o conhecimento do valor das dívidas e a existência e o apuramento dos resultados económicos.</p>
Contributo	<p>☛ <i>Sujeito A:</i> A informação fiscal é fundamental.</p> <p>☛ <i>Sujeito B:</i> É prática obrigatória, tirando as fundações, que aí a informação é diferente, que apenas fazem praticamente a contabilidade patrimonial.</p> <p>☛ <i>Sujeito E:</i> O que tínhamos anteriormente era uma contabilidade orçamental e com a implementação do POCP e depois do POC-Educação, passamos a ter uma nova contabilidade pública, cuja principal mais-valia foi a criação de condições para a integração dos diferentes aspectos da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, numa contabilidade pública moderna, traduzindo-se num importante instrumento de apoio à gestão das entidades públicas e, naturalmente, do ensino superior. Teve ainda como objectivo a normalização contabilística, permitindo a comparabilidade e a fiabilidade das</p>

	demonstrações financeiras através da adopção de planos de contas e mapas de prestação de contas comuns, critérios de valorimetria e princípios contabilísticos geralmente aceites também comuns.
Agente	<ul style="list-style-type: none"> ☛ <i>Sujeito A</i>: Membro da equipa reitoral. ☛ <i>Sujeito B</i>: Membro da equipa reitoral com responsabilidade na Gestão da Universidade. ☛ <i>Sujeito C</i>: Legislação. ☛ <i>Sujeito D</i>: Legislação.
Obrigação ou opção	<ul style="list-style-type: none"> ☛ <i>Sujeito A</i>: Foram as duas coisas. Uma opção e uma obrigação expressa pelo Tribunal de Contas e a legislação obriga a esta implementação desde 2008. ☛ <i>Sujeito B</i>: Foi por completa opção. ☛ <i>Sujeito C</i>: Obrigação. ☛ <i>Sujeito D</i>: Legislação.
Adjectivos para o POC-Educação	<ul style="list-style-type: none"> ☛ <i>Sujeito A</i>: É um sistema de gestão claramente. ☛ <i>Sujeito B</i>: Analítica está atrasada, tudo o resto está completamente atingido. ☛ <i>Sujeito E</i>: Um importante instrumento de apoio à gestão das entidades públicas e sua avaliação.

Assim, podemos concluir que, segundo a opinião dos entrevistados, existem várias razões para a UM ainda estar num processo de adaptação: complexidade, exigências do plano contabilístico e insuficiente preparação do pessoal técnico.

Em suma

Os documentos previsionais previstos no POC-Educação, elaborados pela UM, são: Plano de actividades; Plano plurianual de investimentos e Orçamento. O critério de valorimetria aplicado será explicitado e justificado (cf. nota 8.2.3 do POC-Educação, aprovado pela Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro). Na impossibilidade de valorização dos bens, estes deverão ser identificados em anexo, e justificada aquela impossibilidade (nota 8.2.14 do POC-Educação).

O POC-Educação profetiza a criação de grupos públicos, responsáveis pela consolidação das contas, mas, até ao momento, nada de concreto está estabelecido em relação à definição de grupos públicos. Esses grupos públicos estão sujeitos à consolidação das contas da Educação, conforme refere o ponto 1.7 “...estabelece-se o princípio de consolidação de contas de cada grupo (público), desde que com expressão económica adequada”. No entanto, não indica nenhum plano de contas da classe 9.

O critério de valorimetria aplicado será explicitado e justificado (cf. nota 8.2.3 do POC-Educação aprovado pela Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro). Na impossibilidade de valorização dos bens, estes deverão ser identificados em anexo, e justificada aquela impossibilidade (nota 8.2.14 do POC-Educação).

O ponto 12 Normas de consolidação de contas do POC-Educação, apenas refere a necessidade de “consolidar informação financeira que melhore o processo de tomada de decisão pelos responsáveis financeiros e responsáveis políticos”. Por informação financeira, entende-se informações recolhidas da contabilidade patrimonial. Nada é referido quanto à consolidação de contas da contabilidade analítica. Os documentos previsionais no POC-Educação, a elaborar pela UM, são: plano de actividades; plano plurianual de investimentos e orçamento.

Reflectindo sobre as opiniões dos entrevistados, concluímos que eles reconheceram o potencial valor do POC-Educação e da implementação urgente da contabilidade analítica na UM. No momento actual, existe a consolidação de contas e também a consolidação das contas de 2010 e 2011 e que não havia.

Ainda há necessidades de ajustamentos, como por exemplo os fundos de maneiço que já estão a ser controlados. Já existe um regulamento, já existe verificação, já foram realizadas auditorias nas escolas e nos serviços. As escolas já têm todos os relatórios de gestão semestrais, mas não os divulgam.

Ainda, segundo os entrevistados, há um aproveitamento muito mais integrado da informação. Enquanto no sistema anterior muita da informação tinha de ser importada indirectamente – por exemplo, através de folhas de cálculo ou cálculos auxiliares – agora muitas das operações (como as propinas, das escolas) caem directamente no sistema. O sistema de gestão de verbas transmite directamente para o sistema central. Logo, há uma informação muito mais integrada entre os diversos sistemas de contabilidade: a patrimonial com a orçamental, com a analítica. Logo, produz-se muito mais quantidade de informação.

Há também a normalização contabilística, permitindo a comparabilidade e a fiabilidade das demonstrações financeiras através da adopção de planos de contas e mapas de prestação de contas comuns, critérios de valorimetria e princípios contabilísticos geralmente aceites também comuns.

Entre as razões apontadas pelas instituições que não adoptaram o POC-Educação encontram-se 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” (Martins, 2005, p. 128).

Capítulo 5 – Conclusão

Neste capítulo apresentamos as principais conclusões, contribuições e limitações do estudo e as perspectivas de investigação futura.

Principais conclusões

Até à presente data, as universidades públicas são maioritariamente financiadas pelo Orçamento do Estado, embora recorrendo cada vez mais às receitas por si geradas: receitas próprias, além de outras receitas.

Do trabalho de investigação, podemos concluir que o POC-Educação se encontra integralmente implementado na UM com excepção da contabilidade analítica, que ainda está a dar os primeiros passos. O próximo ano será dedicado à definição e implementação de um modelo de contabilidade de custos. No entanto, a sua implementação nas universidades apresenta algumas dificuldades, portanto a maior parte das universidades nacionais como também noutros países da U.E., ainda não terem este sistema completamente definido

Com a aprovação do POC-Educação pretendeu-se a fundação de uma contabilidade moderna integrando os três sistemas contabilísticos, propiciando instrumentos de apoio à gestão dos Ensinos Superiores.

O objectivo geral deste trabalho foi estudar quais as dificuldades sentidas na implementação e utilização do POC-Educação na Universidade do Minho. Procurou-se saber se a informação financeira disponibilizada é pertinente para os seus diferentes receptores, perceber o estado da contabilidade nos dias de hoje e se existe um reconhecimento quanto à importância da informação proporcionada por este sistema. Adicionalmente, pretendeu-se saber se os funcionários têm formação técnica, se os programas informáticos são adequados ou não à nova realidade e saber se a informação é necessária para orientar o processo de tomada de decisões.

Assim, se atendermos às quatro questões de investigação específica que pretendíamos obter resposta:

- Até que ponto a informação fornecida pelo sistema de contabilidade analítica é crucial para o controle orçamental, patrimonial e geral da gestão da UM?
- Que mudanças foram e terão de ser feitas na implementação deste sistema de contabilidade analítica? Quais as vantagens? Quais as desvantagens?
- Quais as dificuldades sentidas na implementação de um sistema de contabilidade analítica na UM?
- De que forma foram ultrapassadas as dificuldades?

As respostas às quatro questões encontram-se no Capítulo 4, através da análise efectuada dos aspectos mais relevantes das entrevistas. Relativamente à primeira questão, verificou-se a inexistência de informação, que deve ser obtida e apresentada internamente, bem como falhas na forma como a informação deve ser divulgada na prestação de contas e nos anexos às demonstrações financeiras. No entanto, para a implementação desse sistema contabilístico, ficam em aberto várias decisões que podem comprometer a comparabilidade, quer ao nível da informação por actividade, quer ao nível da avaliação da eficiência, da eficácia e da economia, efectuada pelos indicadores a divulgar no Relatório de Gestão. Outro aspecto detectado foi que, com o sistema que está a ser implementado, pretende-se obter um maior detalhe da informação contabilística, em alguns casos mais detalhada do que a disponível anteriormente, pelo que a comparabilidade com exercícios anteriores, com menos detalhe, não será tão imediata quanto isso. Em termos globais há sempre comparabilidade.

No que diz respeito à segunda questão, este estudo demonstrou que as alterações existentes colmataram um problema muito sério na Divisão Financeira e Patrimonial (DFP): maior integração entre os diversos sistemas, garantindo-se, desta forma, uma maior facilidade na extracção de informação de suporte à tomada de decisão, um maior controlo e qualidade na informação inserida e uma maior optimização dos Recursos Humanos pelo facto da informação ser inserida uma única vez no sistema.

As mudanças significativas foram ao nível informático, o ERP adquirido focado na vertente financeira. Está claramente numa fase de pequenos ajustamentos. A informação contabilística é toda ela comparada com 2009 e com os anos anteriores.

As desvantagens da contabilidade analítica decorrem de se estar a iniciar o processo, ainda há muitas coisas para melhorar e fazer, tais como: replicar para permitir às escolas terem uma visão completa e integrada da gestão financeira, em vez de olharem só para os centros de custos, poderem ver e fazer a contabilidade própria nos mesmos moldes apenas para as escolas.

No que diz respeito à terceira questão, este estudo demonstrou que os programas antigos só davam informação sobre contabilidade orçamental, receitas e despesas.

A UM utilizava essencialmente a contabilidade orçamental, embora nos seus registos contabilísticos já movimentasse contas do POCP (com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro), a título de exercício ou experiência, mas sem qualquer utilidade em termos de prestação de contas.

No que diz respeito à quarta questão, este estudo demonstrou que se espera que o processo de integração entre os diversos sistemas esteja todo concluído no primeiro semestre de 2011, garantindo-se uma maior facilidade na extracção de informação de suporte à tomada de decisão, um maior controlo e qualidade na informação inserida, uma maior optimização dos RH pelo facto da informação ser inserida uma única vez no sistema. O facto do planeamento que implica objectivos, conteúdos, estratégias e resultados de aprendizagem do POC-Educação ser pré-determinado pela reitoria, administração e DFP.

Podemos concluir que os principais instrumentos de gestão fornecidos por esta nova contabilidade pública são o balanço, a demonstração de resultados e o anexo ao balanço e à demonstração de resultados que vão permitir a elaboração do relatório de gestão de qualquer entidade, sendo este um documento de análise e reflexão, mostrando-se de grande utilidade para a tomada de decisões de qualquer entidade.

Contribuições e limitações do Estudo

Segundo Martins (2005, p. 128), “a obrigatoriedade de implementação analítica nos serviços públicos, virada para a gestão, é um instrumento de Gestão Pública Moderna, proporcionando um conjunto de elementos para o sistema de avaliação e 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”.

Com este estudo pretendeu-se dar uma contribuição, de modo a reflectir sobre o processo de implementação do POC-Educação para os decisores políticos, para os gestores públicos, analisando os factores envolvidos num processo de mudança contabilística, assim como para a restante comunidade, tendo em conta um conjunto de procedimentos tendentes a garantir a salvaguarda dos activos; registo e actualização do imobilizado da entidade; legalidade e regularidade das operações; integralidade e exactidão dos registos contabilísticos; execução dos planos e práticas superiormente definidos; eficácia da gestão e qualidade da informação e, por fim, a imagem fiel das demonstrações financeiras.

A introdução da Contabilidade Analítica como sistema obrigatório, implementado com base na digrafia e no dualismo, constitui, sem dúvida, uma das grandes inovações do POC-Educação. No caso concreto das universidades, a adopção de um sistema analítico é um dos problemas apontados à implementação do sistema contabilístico e está relacionado com a adopção de um sistema adequado à nova estrutura.

Espera-se que este trabalho venha a contribuir para acrescentar algo mais na contabilidade no sector de Educação, uma melhor compreensão dos processos de mudança contabilística no Sector Público e a melhorar a gestão nas Instituições do Ensino Superior.

As limitações do estudo para a não aplicação da contabilidade analítica foram apontadas como já foi referido anteriormente "a insuficiente preparação técnica do pessoal", o "número reduzido de funcionários" e os "programas informáticos inadequados à nova realidade", de onde podemos concluir o porquê da não implementação integral do POC-E. No que respeita

às principais dificuldades encontradas na fase de implementação da contabilidade analítica, a UM refere e as instituições referem a "definição de critérios de imputação dos custos indirectos" que representam um factor substancial dos custos das instituições de ensino superior e a reorganização face às novas exigências" a par de outras.

No que diz respeito aos indicadores que medem o valor acrescentado da contabilidade analítica, os mais apontados foram a identificação dos custos por aluno, disciplina, serviços, etc. e a disponibilização de informação para a gestão.

Em Portugal, o POC-E é a solução ao desafio proposto para o Ensino, ao nível da Contabilidade Pública, mas a dificuldade na sua implementação tem-se revelado complexa e efectuada de uma forma gradual.

“O POC-E, quando apresenta as regras de implementação da contabilidade analítica, efectua uma ruptura com a visão tradicional desse sistema contabilístico que historicamente se organiza de modo a responder às necessidades do utilizador interno, não estando associado à obrigatoriedade de divulgação externa ou à comparabilidade entre organizações. Isto é, deixa de ser uma contabilidade de cariz exclusivamente interno e ajustada à organização, reconhecendo-se a sua utilidade para utilizadores externos, nomeadamente, os cidadãos, contribuintes e utentes, para avaliarem se os recursos foram aplicados de forma eficaz, eficiente e económica” (Teixeira, 2009, p.447).

Daqui se conclui que durante o estudo de caso, se reconheceram-se muitos impedimentos à implementação normativa da contabilidade analítica, ao contrário do que acontecia com a contabilidade orçamental. Verificou-se que é possível fazer-se o controlo da execução orçamental mas não a gestão do ajuste à contabilidade analítica, ou seja, parte da obrigatoriedade da difusão não está a ser feita barrando qualquer margem de comparabilidade.

Investigação futura

O presente trabalho permitiu-nos caracterizar a situação actual da implementação do POC-Educação. Contudo, identificou-se um conjunto de situações que, em nosso entender, podem ser exploradas no sentido de aprofundar a investigação e o conhecimento sobre esta mesma realidade. De entre estas situações, permitimo-nos, a título de sugestão para futuras investigações:

É necessário introduzir um trabalho de definição prévio, discriminando a informação específica da UM e das Escolas e a aplicação do POC-Educação, de modo a que seja possível comparar, ao nível do ensino, a eficácia e a eficiência de como foi gerida a instituição em comparação com outras similares.

Igual oportunidade de investigação seria alargar este estudo aos demais planos sectoriais e à análise do seu processo de implementação e institucionalização. Outra oportunidade era associar a reforma do sector público administrativo, com o desafio do espaço europeu de ensino superior.

Não obstante as vantagens e o entusiasmo que nos pode motivar as possibilidades abertas por todas estas mudanças contabilísticas, há, contudo, duas questões fundamentais que não se podem descurar: o controlo da informação e os direitos sobre essa mesma informação. Como princípio geral, quanto maior for a flexibilidade maiores serão também os problemas de segurança e controlo, o que pode constituir um requisito não funcional particularmente crítico.

Referências Bibliográficas

- Abernethy, M. A.; Chua, W. F.; Lockett, P. F. e Selto, F. H. (1999), Research in Managerial Accounting: Learning from others experiences, *Accounting and Finance*, vol. 39, pp. 1-27.
- Almeida, José Joaquim Marques, MARQUES, Maria da Conceição,(2003), *A Contabilidade Pública e o Sector da Educação em Portugal: do pressuposto legal à economia, eficiência e eficácia*. Educacion Policy Analysis Archives, v. 11, n° 42, disponível em <http://epaa.asu.edu/epaa/v11n42> em 24 Maio de 2009.
- Álvarez Lopéz, J. (1990), *Contabilidad analítica de explotacion*, San Sebastián: Editorial Donostiarra, S. A.,
- Amorim, Jaime L. (1929), *Lições de Contabilidade Geral – Volume I*, Porto: Ed. Empresa Industrial Gráfica do Porto, Lda.
- Araújo, Joaquim F. F. E. (1998), Hierarquia, Mercado e *Networks*: Mudança Institucional, Controlo e Avaliação no Reino Unido, comunicação elaborada para o 1º Encontro INA, “A Avaliação na Administração Pública”, Lisboa: Fundação Callouste Gulbenkian.
- Araújo, Joaquim F. F. E. (2002), *Gestão Pública em Portugal: Mudança e Persistência Institucional*, Coimbra: Quarteto Editora.
- Araújo, Joaquim F. F. E. (2004), A Reforma da Gestão Pública: do mito à realidade, Comunicação apresentada no Seminário Internacional Luso-Galaico, Braga: Universidade do Minho, pp. 1-11.
- Araújo, Joaquim F. F. E. (2005), *A Implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos Planos Sectoriais dos Serviços Autónomos da Administração Central: Estudo e Análise*, Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade do Minho, Braga, Escola de Economia e Gestão, Braga.
- Azurara, A.; Rosa, C. F., Dias, C. G.; Nunes, F. de J.; Fernandes, J. da G.; Duarte, J. M., Leote, J. Á. e Dias, M. G. (1985), *Contabilidade II*, vol. I: Lisboa: RAM - Serviço de Apoio Documental da Direcção-geral de Emprego e Formação da Administração Pública.
- Barañano, Ana M. (2004), *Métodos e técnicas de investigação em gestão: Manual de apoio à realização de trabalhos de investigação*, Lisboa: Edições Sílabo.
- Barbier, J-M (1993), *Elaboração de Projectos de Acção e Planificação*, Porto: Porto Editora.
- Barbosa da Silva, A. (1995), *Management Público – Reforma da Administração*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Barbosa, Cristina M. O. (2005), *A Contabilidade Pública: os seus destinatários e as suas necessidades de informação – um estudo no sector da saúde – Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia*, Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Administração, Universidade do Minho, Braga, Escola de Economia e Gestão, Braga.
- Bell, C. e Newby, H. (1977). Introduction: The rise of methodological pluralism. In: Collin Bell e Howard Newby (Eds), *Doing sociological research*, London: George Allen and Unwin, pp. 9-29.
- Bell, J. (2002). *Como realizar um projecto de investigação*, Lisboa: Gradiva, 2ª ed.
- Benito López, B. (1995), *Manual de Contabilidad Pública*, Madrid: Ediciones Pirámide.
- Bicudo, F. (2006), Entrevista – Testemunho: quando o diálogo é possível, *Revista Caros Amigos*, acedido em 02 de Setembro de 2010 em: <http://observatorio.ultimosegundo.ig.com.br/artigos.asp?cod=333DAC001>.

- Biennial Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR) Conference: Innovations in Governmental Accounting*, Universidade de Espanha: Valencia, pp. 1-28.
- Bilhim, J. (2000), Introdução, *Moderna Gestão Pública: Acta Geral do Segundo Encontro INA*, Oeiras: INA, pp. 117-124.
- Bilhim, J. (2004), *A Governação nas Autarquias Locais*, Sociedade Portuguesa de Inovação, Porto.
- Bodgan, R. C.; Biklen, S. K. (1999), *Investigação qualitativa em Educação – Uma introdução à teoria e aos métodos*, Porto: Porto Editora.
- Bonoma, Thomas. V. (1985), Case Research in Marketing: Opportunities, Problems, and Process, *Journal of Marketing Research*, Vol. XXII, pp.199-208.
- Borges, A.; Rodrigues, A. e Morgado, J. (2002), *Contabilidade e Finanças para a gestão*, Lisboa: Áreas Editora.
- Branco, J. F. A. (2003), *A Reforma da Gestão Pública: o plano e o relatório de actividades como instrumentos de gestão*, *Dissertação de Mestrado em Administração Pública*, Universidade do Minho, Braga, Escola de Economia e Gestão, Braga.
- Brand, Jaime P. (1998), *Direcção e Gestão de Projectos*, Lisboa: LIDEL, Edições. Técnicas.
- Bressan, F. (2000), O Método do Estudo de Caso. *Administração On Line*, vol. 1, nº1, acedido em 2 Setembro de 2010 em: http://www.fecap.br/adm_online/art11/flavio.htm.
- Brilman, J. (2000), *As melhores práticas de gestão: no centro do desempenho*, Lisboa: Edições Sílabo.
- Brusca Alijarde, I. e López, V. C. (1999), Hacia la evaluación de la gestión en las administraciones públicas, *Revista Autoria Pública*, nº 18, p. 67-76.
- Caiado, A. C. P. (1996), Aspectos da Contabilidade Analítica Pública em Portugal, *Revista de Contabilidade e Comércio*, vol. LIII, nº 211, pp. 325-326.
- Caiado, A. C. P. (2002), *Contabilidade de Gestão*, 2ª Edição, Lisboa: Áreas Editora.
- Caiado, A. C. P. e Pinto, A. (2002a), *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*, 2ª Edição, Lisboa: Áreas Editora.
- Caiado, A. C. P. (2000), *A Contabilidade Pública em Portugal e as Normas da IFAC*, acedido em 02 de Agosto de 2010 em: <http://www.min-financas.pt/cncap/Docs/A%20%20CONTABILIDADE%20%20P%3%9ABLICA%20EM%20PORTUGAL%20E%20AS%20NORMAS%20DA%20IFAC.pdf>
- Caiado, António C. P (2004), A Contabilidade Pública em Portugal e as Normas do IFAC, *Revista Revisores e Empresas*, nº 24, pp.9-11.
- Carapeto, C. e Fonseca, F. (2006), *Modernização, Qualidade e Inovação na Administração Pública*, Lisboa: Edições Sílabo.
- Carvalho, Elisabete Reis (2001), *Reengenharia na Administração Pública - A Procura de Novos Modelos de Gestão*, Lisboa: ISCSP e UTL.
- Carvalho, João B. da C. (1997), O novo plano oficial de contabilidade pública: mais uma etapa na reforma da administração financeira do Estado, *Jornal de Contabilidade*, nº 248, pp. 301-302.
- Carvalho, João B. da C. (1998), O plano oficial de contabilidade pública (POCP) – análise e perspectivas futuras, *Jornal do Técnico e Contas e da Empresa*, nº 397, pp.234-239.
- Carvalho, João B. da C. (1999), Entrevista à revista Eurocontas, *Eurocontas*, pp.4-8.
- Carvalho, João B. da C. (2000), 10 anos de reforma da contabilidade pública em Portugal, comunicação apresentada nas VI Jornadas de Trabajo sobre Contabilidad Pública,

- Ponencias Y Comunicaciones – Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad: Oviedo.
- Carvalho, João B. da C. (2002), Transparência das contas públicas depende da objectividade e da ética, *Revista TOC*, n.º 31, pp. 6-11.
- Carvalho, João B. da C. e Ribeiro, V. (2004). Os planos sectoriais decorrentes do Plano Oficial de Contabilidade Pública., *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, n.º 56, pp. 20-31.
- Carvalho, João B. da C., Costa, T. e Macedo, N. (2008), A contabilidade analítica ou de custo no sector público administrativo, *Revista TOC*, n.º 96. pp. 30-41.
- Carvalho, João B. da C., Fernandes, M. J. da S., Camões, P.J. (2009), Anuário financeiro dos municípios portugueses 2007, Lisboa: CTOC.
- Carvalho, João B. da C.; Martinez, Vicente P., e Pradas, L. T. (1999), *Temas de Contabilidade Pública*, Lisboa: Rei dos Livros.
- Carvalho, João, B. da C.. (2005), Reforma da Contabilidade Pública está muito atrasada, *Revista TOC*, n.º 63, pp. 6-10.
- Correia, Fernando M. (2002), Medidas de Desempenho da Gestão Pública – Economia, Eficácia e Eficiência, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, n.º 444.
- Corte-Real, I. (2008), Public Management Reform in Portugal: successes and failures, *International Journal of Public Sector Management*, vol. 21, n.º 2, pp. 205-229.
- Costa Marques, M. C. (2001), Da Contabilidade Pública tradicional à Contabilidade Pública actual, *Jornal Técnico de Contas e da Empresa*.
- Costa Marques, M. C. (2002), *Prestação de Contas no Sector Público*, Lisboa: Dislivro.
- Costa, T. C., Carvalho, João B. da C. (2005), *O contributo da Contabilidade de Custos para a fixação das tarifas e preços na Administração Local em Portugal*, comunicação apresentada no IX Congresso Internacional de Custos, Brasil: Florianópolis.
- Cravinho, João “Um contributo pessoal para um novo paradigma de organização e gestão da administração pública” in *Moderna Gestão pública – dos meios aos resultados*, Acta Geral do 2º Encontro INA, 2000, Lisboa: Fundação Gulbenkian, pp. 99-114.
- Cravo, Domingos J. da S; Carvalho, João B. da C.; Fernandes, Orlando de F. B.; Silva, Susana M, de O. (2001), *POC-Educação (Explicado)*, Lisboa: Rei dos Livros.
- Creswell, J. W. (2003), *Research design: qualitative, quantitative and mixed methods approaches*. 2nd Ed. London: Sage Publications.
- Cunha, A. C. (2007), *Formação de professores: a investigação por questionário e entrevista: um exemplo prático*. 1ª ed. . Vila Nova de Famalicão: Magnólia.
- Dawson, S. e Dargie, C. (1999), New Public Management: An Assessment and evaluation with special reference to UK health, *Public Management Review*, vol. 4, n.º1, pp. 459-481.
- Denhardt, R. e Denhardt, J. (2000), The New Public Service: Serving rather than Steering, *Public Administration Review*, vol. 60, p. 549-559.
- Drucker, P. F. (2000), *Desafios da Gestão para o Século XXI*, Lisboa: Civilização Editora.
- Drury, C. (1993), *Costings: An Introduction*, London: Chapman & Hall.
- Eisenhardt, K. (1989), Building theories from case study research, *Academy of Management Review*, n.º4, pp. 532-550.
- Estatutos da Universidade do Minho (2008), acedido em 25 de Maio 2011 em <http://www.uminho.pt/uminho/informacao-institucional/estatutos-da-uminho>.
- Fernandes, A. J. (2002), *Métodos e regras para a elaboração de trabalhos académicos e científico*, Porto: Porto Editora.

- Fernandes, M. J. da S. (2000), Os sistemas de informação de gestão derivados da nova gestão pública, comunicação apresentada no *VII Congresso de Contabilidade e Auditoria*.
- Fernandes, M. J. da S. (2005), Os Recentes Desenvolvimentos da Contabilidade Pública em Portugal: A Utilidade da Informação Económica e Financeira, *Jornal de Contabilidade, APOTEC*, nº 341, pp. 301-313.
- Fernandes, M. J. da S. (2007), Contribuição da informação contabilística para a tomada de decisão na administração pública autárquica: controlo do endividamento líquido, *Revista de Estudos Politécnicos*, vol. 5, nº 8, pp. 67-96.
- Fernandes, M. J. da S. (2009), Development in Public Accounting in Portugal, *Revista Enfoques*, vol. 11, pp.155-188.
- Fernandes, M. J. da S., Guzmán, C. A. (2003), *Estudio Empírico del Grado de Implantación y Utilización de los Indicadores de Gestión Pública en los Ayuntamientos Portugueses*, comunicação apresentada no XII Congreso AECA – Transparencia Empresarial y Sociedad del Conocimiento, Cádiz.
- Flick, U. (2005), *Métodos Qualitativos na Investigação Científica*, Lisboa: Edição Monitor.
- Foddy, W. (1996), *Como perguntar, teoria e prática da construção de perguntas em entrevistas e questionários*, Oeiras: Celta Editora.
- Frade, C. M. (2003), *Gestão das Organizações Públicas e Controlo do Imobilizado*, Overgest.: Áreas Editora, S.A..
- Franco, António L. de S. (1999), *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vol. I. Coimbra: Editora Almedina.
- Franco, António L. de S. (1999), *Finanças Públicas e Direito Financeira*, vol. II. Coimbra: Editora Almedina.
- Geri, Laurance R. (2001), New Public Management and the Reform International Organization, in *International Review of Administrative Science*, vol.67, pp. 445-460.
- Ghiglione, R. e Matalon, B. (2001), *O Inquérito: Teoria e Prática*, Oeiras, Celta.
- Gil, A.C. (1991). *Como elaborar projectos de pesquisa*, São Paulo: Atlas.
- Gomes, Delfina R. (2008), The interplay of conceptions of *accounting* and schools of thought in *accounting history*, *Accounting History*, vol. 13, nº 4, pp. 479-509.
- Gomes, Maria João (2004). *Educação a Distância. Um Estudo de Caso sobre Formação Contínua de Professores via Internet*. Braga: Centro de Investigação em Educação, Instituto de Educação e Psicologia da Universidade do Minho.
- Gonçalves, S. (2007), *A consolidação de contas da Administração Pública: enquadramento teórico e análise empírica*, *Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria*, Universidade do Minho, Braga, Escola de Economia e Gestão, Braga.
- Goode, W. J. e Hatt, P. K. (1969), *Métodos em Pesquisa Social*, 3º ed., São Paulo: Cia Editora Nacional
- Gore, Al. (1996), *Reinventar a Administração Pública*, Lisboa: Quetzal Editores.
- Guerra, Isabel C. (2006), *Pesquisa Qualitativa e Análise de Conteúdo: Sentidos e formas de uso*, Lisboa: Principia Editora, Lda.
- Guimarães, J. C. (2005), *História da Contabilidade em Portugal: Reflexões e Homenagens*, Braga: Áreas Editora.
- Hadji, Charles (2003). *A Avaliação, Regras do Jogo: das Intenções aos Instrumentos*. Trad. Júlia Lopes Ferreira, José Manuel Cláudio, Porto: Porto Editora.
- Hartley, J.; Butler, M. e Benington, J. (2002), Local Government Modernization: UK and Comparative Analysis from an Organizational Perspective, *Public Management Review*, vol. 4, pp. 387-405.

- Hill, Manuela M. e Hill, A. (2008), *Investigação por questionário*, Lisboa: Edições Sílabo.
- Hood, C. (1991), A Public Management for all seasons, *Public Administration Review*, vol. 68, pp.3-19.
- Hood, C. (1995), Emerging issues in Public Administration, *Public Administration*, vol. 73, p. 165-183.
- Hood, C. (1998), *The Art of the State*, Oxford, Oxford: Oxford University Press.
- Hopwood, A (1991), On Trying to study accounting in the contexts in wich it operates., *Accounting Organizations and Society*, vol. 8 n° 2/3, p.686-705.
- Hoque, Z. (2005), Securing institutional legitimacy or organizational effectiveness? A case examining the impact of public sector reform initiatives in an Australian local authority, *International Journal of Public Sector Management*, vol.18, n°4, pp. 367-382.
- Hoque, Z. e Moll, J. (2001), Public sector reform: implications for accounting, accountability and performance of state-owned entities – an Australian perspective, *International Journal of Public Sector Management*, vol. 14, n° 4, pp. 304-326.
- http://www.lis.ulsiada.pt/old/apoio/mestradoeducacao/seguero/bibliografia/itg/16_o_poc_educacao_como.pdf
- Jenny, Ernest G. e Niedermeyer, G. (1947), *Les Fraudes en Comptabilité*, Paris: 2ª Edição Dunod.
- Jesson, Jill k. Matheson, Lydia e Lacey, Fiona M. Doing (2001), *Your Literature Review: Traditional and Systematic Techniques*, Sage Publications.
- Jorge, S. (2001), Comparative Local Governments Accounting on the Iberian Peninsula, *8th*.
- Jorge, S. (2004), Local Government Accounting in Portugal: recent changes and future tendencies, *2nd International Conference on Accounting and Finance in transition*, Kavala, Grécia, pp. 1-31.
- Jorge, S.; Carvalho, João B. da C. e Fernandes, M. J. da S. (2006a), Compliance with the new system of localgovernment accounting in Portugal, in E. Lande & J. Scheid (Eds.), *Accounting reform in the Public Sector: mimicry, fad of necessity?*, pp. 145-162.
- Ketele, J. e Roegiers, X. (1999), *Metodologia da recolha de dados – fundamentos dos métodos de observações, de questionários, de entrevistas, e de estudo de documentos*, Lisboa: Instituto Piaget.
- Kettl, D. F. (2000), *The Global Public Management Revolution*, Washington: Brookings Institution Press.
- López Díaz, A. e Pablos Rodriguez, J. L. (1998), *Los estados financieros consolidados de las entidades públicas. I Jornada de trabajo sobre consolidación contable - La consolidación contable en los sectores privado, financiero y publico*. Universidad de Murcia: Departamento de Economía Financiera y contabilidad.
- López Díaz, A. e Pablos Rodriguez, J. L. (2000), Responsabilidad y rendición de cuentas em el modelo contable público, *Revista Española de Financiación Y Contabilidad*, n° 106.
- Luz, C. S. (2006), *A Nova Gestão Pública é aplicável e adequada, à Administração Local em Portugal?* Dissertação de Mestrado, Universidade de Aveiro, Aveiro.
- Machado, Maria João C. V. (2009), As normas de contabilidade financeira influenciam a contabilidade de gestão das PME industriais de excelência? Estudo empírico. *Contabilidade e Gestão*, n° 7, pp. 11-35.
- Manual de Controlo Interno, <http://intranet.uminho.pt/Default.aspx?tabid=36&pageid=228>, acedido em 30 de Junho de 2011, p.13.
- Marques, Maria da C. da C. (2001), Da contabilidade Pública Tradicional à Contabilidade Pública Actual, *Jornal do Técnico de contas e da Empresa*, n° 435, pp. 693-703.
- Marques, Maria da C. da C. (2002), *Prestação de contas no sector público*, Lisboa: DisLivro.

- Marques, Maria da C. da C. (2003), Tendências recentes de abordagem à Contabilidade Pública em Portugal, *Revista Contabilidade & Finanças-USP*, pp. 96-108.
- Marques, Maria da C. da C. (2003a), Reforçar a eficiência das políticas educativas: o contributo do Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC-Educação), acessido em 03 de Agosto de 2010 em: <http://eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/VIIIcongreso/003.doc>.
- Martins, Nélia M. P. (2005), *A contabilidade Analítica nas Instituições de Ensino Superior*, Dissertação de Mestrado, Universidade Aberta, Coimbra.
- McKevitt, D. Lawton, A. (1995). *Public Sector Management: theory, critique and practice*, London: Sage Publications.
- McLaughlin, K. (2002), Lesson Drawing from the International Experience of Modernizing Local Governance, *Public Management Review*, vol. 4, pp. 405-411.
- Missão da Universidade do Minho, acessido em 30 de Março de 2010 em: <http://www.uminho.pt/uminho/informacao-institucional/missao>.
- Moll, J.; Burns, J. e Major, M. (2006), Institutional theory, in Z. Hoque (Ed.), *Methodological issues in accounting research: theories and methods*, London: Spiramus, pp. 183-205
- Monteiro, M. N. (2004), *Pequena História da Contabilidade*, (2ªEd.), Lisboa: Europress.
- Montesinos, J. V. (2003) "Panorama actual de la contabilidad pública: Análisis de la situación española dentro de su entorno internacional." *Revista de la economía pública, social y cooperativa*. Centro internacional de investigación e información sobre la economía pública, social e cooperativa, nº 045.
- Moreira, M. (2000), O movimento cooperativo no contexto da globalização: particularidades do cooperativismo agrícola, *Pensamento Cooperativo*, Lisboa, vol. 2, pp. 7-30,
- Pascoal, T. (2000), O POC-Educação como instrumento de gestão nas escolas do ensino não superior – Estrutura e dificuldades de implementação, acessido em 02 de Agosto de 2010: em <http://www.intercostos.org/documentos/Trabajo222.pdf>.
- Pollitt, C, Hilkka, S. (1997), Trajectories of Reform: Public Management Changes in Four Countries", *Public Money & Management*, pp. 7-18.
- Pollitt, C. (1990), *Managerialism and the Public Services: the Anglo-American Experience*, Oxford: Basil Blackwell.
- Pollitt, C.; Brichall, J. e Putman, K. (1998), *Decentralising Public Service Management*, Macmillan Press Ltd.
- Proença, M. Margarida. S. de A. (2010), Entrevista com a Vice-Reitora da Universidade do Minho, *Revista Umdicas*, edição nº 87, Ano 5, pp.8.
- Quivy, R. e Campenhoudt Luc Van (1998), *Manual de investigação em ciências sociais*, Lisboa: Gradiva.
- Relatório de contas e de gestão, <http://www.uminho.pt/docs/relat%3c3%b3rios-de-actividade/2011/02/08/relatorio-de-contas-e-de-gestao.pdf>, acessido em 31 de Maio de 2011.
- Relatório financeiro de auditoria financeira 25/09, acessido em 01 de Outubro de 2010. <http://www.uminho.pt/uploads/audit-dgtc-rel025-2009-2s.pdf>.
- Ribeiro V.P.L. (2003), "*A Harmonização Internacional no âmbito da Reforma da Contabilidade Pública em Portugal*", *Dissertação de Mestrado* Universidade do Minho, Braga, Escola de Economia e Gestão, Braga.
- Ribeiro, Jorge H. V. e Pascoal, Telmo M. R. (2000), *Contabilidade de gestão no sector público administrativo português evolução histórica recente*, Comunicación presentada en el I encuentro iberoamericano de contabilidad de gestión, Valencia, 2000, acessido em 1 de Outubro de 2010 em <http://www.observatorio->

iberoamericano.org/paises/spain/art%C3%ADculos%20diversos%20sobre%20contabilidad%20de%20gesti%C3%B3n/!%20Encuentro%20Iberoamericano%20Cont.%20Gesti%C3%B3n/Historia%20Contabilidad%20de%20Gesti%C3%B3n/VazyRebola.pdf.

- Rocha, J. A. Oliveira (1991), *Princípios de Gestão Pública*, Lisboa: Editorial Presença.
- Rocha, J. A. Oliveira (1999), Reformar a administração é possível, in *Forum 2000, Reformar a Administração Pública: Um Imperativo*, Lisboa: ISCS, pp. 67-69.
- Rocha, J. A. Oliveira (2000), *Economia Pública, Regional e Local – Actas do 1º Encontro Ibérico APDR e AECR*, Coimbra: Associação Portuguesa para o Desenvolvimento Regional, p. 52.
- Rocha, J. A. Oliveira (2000a), *Fórum Renovar a Administração* 14 e 15, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
- Rocha, J. A. Oliveira (2001), *Gestão Pública e Modernização*, Lisboa: INA.
- Rocha, J. A. Oliveira (2005), “Que Reforma ou Reformas?” in *Economia Pura*, 2005, Ano VII, nº 71, pp. 40-42.
- Rodrigues, M. A. V. (2005), *A Nova Gestão Pública na Governação Local: O caso dos municípios dos distritos de Vila Real e Bragança*, Dissertação de Mestrado em Administração Pública, Universidade do Minho, Braga, Escola de Economia e Gestão, Braga.
- Rodrigues, Miguel A.V. e Araújo, Joaquim F. F. E. (2005), *A Nova Gestão Pública na Governação Local*, comunicação apresentada no 3.º Congresso Nacional de Administração Pública, Lisboa: Oeiras.
- Rua, Susana C. e Carvalho, João B. da C. (2006), *Contabilidade Pública - Estrutura conceptual*, Lisboa: Publisher Team.
- Ruquoy, D. (1997), Situação de entrevista e estratégia do entrevistador, in L. Albarello, F. Digneffe, J. Hiernaux, C. Maroy, D. Ruquoy e P. Saint-Georges (Eds.), *Práticas e Métodos de Investigação em Ciências Sociais*, Lisboa: Gradiva, pp. 84-116.
- Saez Torrecilla, A.; Fernandez Fernandes, A. e Gutierrez Diaz, G. (1999). *Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestion*, vol. 2, Espanha: Mcgraw-hillvol.
- Salvador, R. (2007), Contabilidade analítica na administração pública, *Revista TOC*, nº 83, pp. 30-36.
- Santos, Bruna M. M. dos (2009), *A institucionalização do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL): um estudo exploratório de duas Autarquias Locais*, Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, Braga, Escola de Economia e Gestão, Braga.
- Sevic, Z. (2008), Accounting Aspects of New Public Management: Accrual Accounting in the Public Sector, *Journal of Finance and Management in Public Services*, vol. 4, nº1, pp. 51-66.
- Silva, C. F. e Costa, T. C. (2008), A Contabilidade Analítica no POC-Educação: o preenchimento dos mapas necessários para o apuramento dos custos e dos proveitos, *Revista TOC*, nº 95, pp. 39-49.
- Silva, M. A. (2000), Do poder mágico da formação às práticas de formação como projecto e avaliação Reflexiva, *Revista Portuguesa de Educação*, vol. 13, nº1, pp. 77-109.
- Stake, R. (2007), *A Arte da Investigação com Estudos de Caso*, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
- Stiglitz, J. E., (2002), *Globalização – A Grande Desilusão*, Lisboa: Terramar.
- Teixeira, Ana Bela de S. D. (2009), *A Contabilidade como sistema de informação nas instituições do Ensino Superior Público em Portugal – O caso da Escola Superior de Ciências Empresariais*, Dissertação de Doutoramento, Universidade Aberta.

- Triviños, A. N. S. (1987), *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em Educação*, São Paulo: Atlas.
- Utrilla de la Hoz, A. (1996), El principio del devengo y la gestión pública, *revista Presupuesto y Gasto Público*, nº20, Ministerio de Economía e Fazenda, Instituto de Estudos Fiscais (IEF).
- Valles, M. S. (1997), *Técnicas cualitativas de investigación social: Reflexión metodológica y práctica profesional*, Madrid: Editorial Síntesis.
- Vela BARGUES, J. (1996), *El concepto de imagen fiel en el nuevo marco normativo de la contabilidad pública Española*, Madrid: Instituto de Contabilidad Y Auditoria de Cuentas.
- Vieira, R. (2009), Paradigmas Teóricos da Investigação em Contabilidade, in M. Major e R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática*, Lisboa: Escolar Editora, pp. 9-34.
- Vieira, R.; Major, M. e Robalo, R. (2009), Investigação Qualitativa em Contabilidade, in M. Major e R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática*, Lisboa: Escolar Editora, pp. 129-163.
- Vilas Boas, S. G. (2004), *O POC-Educação na óptica dos custos. Proposta de um sistema de Contabilidade Analítica para a Direcção Geral de Educação do Norte*, Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, Braga, Escola de Economia e Gestão, Braga.
- Walker, S. (2004), The search for clues in accounting history., In C. Humphrey, & B. Lee (Eds.), *The real life guide to accounting research*, Amestredam: Elsevier, pp.5-21.
- Warrington, E. 1997, "Tree Vies of the "New Public Administration". *Public Administration and Development*, vol. 17, pp.3-12.
- Yin, R. (1981), The Case Study Crisis - Some Answers, *Administrative Science Quartely*, vol. 26.
- Yin, R. (2003a), *Applications of Case Study Research*, 2nd Edition, Sage Publications, Thousand Oaks.
- Yin, R. (2003b), *Case Study Research: Design and Methods*, 3rd Edition, Sage Publications, Thousand Oaks
- Yin, R. e Heald, K. A.(1975), Using the Case Survey Method to Analyse Policy Studies. *Administrative Science Quartely*, vol 20.
- Zorrinho, C. (1991), *Gestão da Informação*, Lisboa: Editorial Presença.

Legislação

- Decreto-Lei n.º 341/83 de 21 de Julho (A reforma da contabilidade das autarquias locais).
- Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho [Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE)].
- Decreto-Lei n.º 192/95, de 28 de Julho (Disciplina o abono de ajudas de custo por deslocação em serviço ao estrangeiro).
- Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro [Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)].
- Decreto-Lei n.º 54-A/99 de 22 de Fevereiro [Aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)].
- Decreto-Lei n.º 452/99 de 5 de Novembro (Aprova o Estatuto da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas).

Decreto-Lei n.º 315/2000 de 2 de Dezembro [Altera o Dec. Lei n.º 54-A/99 de 22 de Fevereiro, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)].

Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro (Aprova os diversos códigos de Classificação Económica das Receitas e Despesas Públicas).

Decreto-Lei n.º 280/2007, de 7 de Agosto (Regime Jurídico do Património Imobiliário Público).

Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de Outubro - procedeu à revisão do Estatuto da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC).

Decreto-Lei de Execução Orçamental para 2010 (Decreto-Lei n.º 72-A/2010, de 18 de Junho).

Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro (Lei de Bases da Contabilidade Pública).

Lei n.º 6/91, de 20 de Agosto (Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado).

Lei n.º 162/99 de 14 de Setembro - determina o modelo orçamental e contabilístico das autarquias locais.

Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto (Lei de Enquadramento Orçamental).

Lei Orgânica 2/2002, de 28 de Agosto (Lei da Estabilidade Orçamental), primeira alteração à Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, Lei de enquadramento orçamental.

Lei 23/2003, de 2 de Julho (Lei de Enquadramento Orçamental), segunda alteração à Lei 48/2004, de 24 de Agosto, Lei de Enquadramento Orçamental; terceira alteração à Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto.

Lei n.º 53-E/2006 de 29 de Dezembro (Aprova o regime geral das taxas das autarquias locais).

Lei n.º 2/2007 de 15 de Janeiro (Aprova a Lei das Finanças Locais revogando a Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto).

Lei n.º 62/2007, de 10 de Setembro (Regime Jurídico das instituições de Ensino Superior).

Portaria n.º 671/2000, de 17 de Abril [Instruções Regulamentadoras do Cadastro do Inventário dos Bens do Estado (CIBE)].

Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro (Aprova o POC-Educação).

Resolução n.º 23/1995 – 2ª Secção do Tribunal de Contas, de 12 de Junho.

APÊNDICE A

Guião de Entrevista

Esta entrevista constitui-se por um guião de perguntas orientadas para diferentes intervenientes.

O objectivo fundamental é acompanhar a fase inicial da implementação do POC-Educação na Universidade do Minho, conhecer e avaliar a sua opinião enquanto interveniente no processo, de modo a identificar vantagens e desvantagens intrínsecas à oferta de unidades de aprendizagem.

- 1) Que sistema de contabilidade tinha a UM antes de iniciar a implementação do POC-Educação?
 - 1.1. Quais eram as principais vantagens/limitações do sistema existente?
 - 1.2. Considera que respondia às necessidades de informação de quem administrava a UM? Porquê?
- 2) A implementação do POC-Educação alterou a estrutura organizativa na DFP (Divisão Financeira e Patrimonial)?
- 3) A implementação do modelo contabilístico do POC-Educação exigiu a adequação/renovação do *software* e simultaneamente formação específica?
- 4) A aplicação do POC-Educação, pelo novo sistema que foi implementado, o histórico da comparabilidade foi mantida? ou não?
 - 4.1 Qual a importância da implementação do POC-Educação no sistema contabilístico do Ensino Superior?
 - 4.2 Considera que a informação produzida pelo cumprimento do POC-Educação é a adequada e suficiente para gerir uma instituição como a Universidade do Minho?
- 5) O tipo de informação na prestação de contas é igual na UM e nas suas congénes no ensino superior público?
 - 5.1 Qual o contributo deste sistema informático contabilístico para a UM?
 - 5.2 Quem foi o agente desta mudança?
 - 5.3 Foi por obrigação? ou foi opção da UM?

- 6) Qual é o grau de implementação na Universidade do Minho do POC-Educação, na vertente orçamental, patrimonial (financeira) e analítica?
- 7) Que adjectivo escolheria para caracterizar o POC-Educação?
- 8) Qual a importância que atribuí à informação contabilística no apoio à tomada de decisão?
- 9) O novo programa informático e o sistema integrado de gestão tem superado as expectativas ou está ainda numa fase de verificação que se pretende?
- 10) Como é que a UM articula o POC-Educação com a natureza da informação contabilística ao nível do sistema de contabilidade de gestão que está a ser implementado?
- 11) Esta ser feito algum sistema de custos totais que permita explicitar custos reais, directos e indirectos, por actividade, e garantir um controlo maior na captação das receitas próprias?
- 12) Considera a formação profissional importante para uma implementação do POC-Educação com sucesso?

12.1 Que estratégias têm sido desenvolvidas na UM, neste sentido.

- 13) Quais os principais obstáculos que a UM enfrentou e enfrenta?
- 14) Quais as principais vantagens e desvantagens que este sistema teve? E agora?
- 15) Qual lhe parece ser a percepção que os funcionários dos diferentes níveis hierárquicos têm deste sistema?

