

Resumo

Tal como aconteceu em muitos países, também o Estado português empreendeu programas de reforma e modernização das sua Administração Pública, principalmente desde a década de noventa. Nos diversos organismos públicos foram ou estão a ser implementados novos sistemas contabilísticos que permitem não só o controlo do cumprimento da legalidade e o controlo orçamental (Contabilidade Orçamental), mas também que facilitem informação sobre a situação financeira e patrimonial (Contabilidade Financeira ou Patrimonial) e o cálculo e análise dos custos e proveitos dos produtos, serviços e actividades (Contabilidade Analítica, de Custos ou de Gestão).

Em todos os países, o Estado tem sentido o enorme impacto do aumento das despesas no sector da Saúde, que prosseguem a um ritmo por vezes imprevisível e que consomem montantes cada vez maiores dos seus recursos, o que tem conduzido à definição de novas políticas e à conseqüente introdução de reformas nos respectivos sistemas de saúde.

Com esta dissertação, subordinada ao tema: *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*, pretendemos aferir de que forma a divulgação de informação contabilística é utilizada pelos profissionais de saúde, no caso concreto de um hospital público. Mais especificamente, pretendemos com este estudo avaliar a importância da informação contabilística num contexto organizacional específico (hospital público), junto dos profissionais que aí operam.

A metodologia adoptada foi a de um estudo de caso, através de questionários realizados aos diversos agentes de saúde do Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia, a saber: Conselho de Administração, Médicos, Enfermeiros, Técnicos e Administrativos. Esses questionários tentaram aferir percepções dos referidos profissionais acerca da informação contabilística produzida.

Abstract

Like in many other countries, the Portuguese State set up programmes of reform and modernisation of its Public Administration, which gained special relevance from the 1990s onwards. Several new accounting systems have been implemented in public institutions since then, with a set of aims to achieve. Firstly, they are needed to a better control of legality observance and budget control (Budgetary Accounting). Secondly, to easy communication about finance and asset situation (Financial Accounting). Thirdly, to allow the calculation and checking of cost and profit of products, services and activities (Cost or Analytical Accounting).

Every State has been facing the huge impact of increasing expenses in the Health service. Sometimes these expenses grow at an unpredictable pace, consuming bigger and bigger amounts of its resources. Such a situation has led to the creation of new policies, which consequently have caused the introduction of reforms.

The present essay focuses on the issue of the *Public Accounting: its users and its information needs – a study on the Health sector – the Hospital Centre of Vila Nova de Gaia*. The main goal is to assess the way information about accounting is used by those who work in a Health centre, namely, in a public hospital. This essay aims therefore at assessing the importance of accounting information in a specific organisation context (a public hospital) among the professionals who work in it.

The method used was that of a case study, which was carried out based on a survey of several health agents of the Hospital Centre of Vila Nova de Gaia, such as the Administration Board, Doctors, Nurses, and Technical and Executive personnel. The survey had the purpose of understanding the perception of the above-mentioned professionals about accounting information.

Agradecimentos

A realização desta dissertação muito deve ao contributo daqueles que me rodeiam, aos quais quero expressar os meus sinceros agradecimentos.

Em primeiro lugar à meu orientador, Professor Doutor João Carvalho, quero agradecer toda a dedicação e disponibilidade que me dispensou ao longo de todas as etapas da elaboração desta investigação.

Ao Centro Hospitalar de Vila Nova Gaia pela liberdade que me concedeu para a realização do trabalho empírico apresentado nesta dissertação.

De uma forma especial às minhas amigas: Amélia Ferreira da Silva, Marlene Matos e Teresa Trigo, pelo contínuo estímulo e apoio moral.

À minha família, pela compreensão e incentivo, fundamentais ao longo do trabalho.

E a todos aqueles que directa ou indirectamente contribuíram para dar vida a este trabalho, expresso a minha gratidão.

Índice

Índice de figuras e quadros.....	ix
Abreviaturas utilizadas	xv
Introdução	1
CAPÍTULO I	5
A informação contabilística pública.....	5
1.1 – <i>A Nova Gestão Pública em Portugal</i>	5
1.2 – <i>O sector público: composição e características</i>	12
1.3 – <i>A reforma contabilística da Administração Pública</i>	16
1.4 – <i>Os objectivos da contabilidade pública</i>	28
1.5 – <i>Características qualitativas da informação contabilística pública</i>	34
1.6 – <i>Os utilizadores de informação contabilística pública</i>	46
1.7 – <i>As necessidades dos utilizadores de informação contabilística pública</i>	52
1.8 – <i>O paradigma da utilidade da informação</i>	57
CAPÍTULO II	63
Uma breve incursão no sector da saúde	63
2.1 – <i>O direito social da saúde</i>	63
2.2 – <i>O mercado de cuidados médicos</i>	65
2.3 – <i>O conceito de hospital</i>	70
2.4 – <i>O conceito e medição de produção hospitalar</i>	72
2.5 – <i>Os gastos com a saúde</i>	75
2.6 – <i>Relatórios de auditoria do Tribunal de contas ao Serviço Nacional de Saúde (SNS)</i>	78
2.7 – <i>A contabilidade pública na saúde</i>	83
2.8 – <i>A informação contabilística na rotina da saúde</i>	87

CAPÍTULO III	93
Estudo Empírico	93
3.1 - <i>Introdução</i>	93
3.2 - <i>O Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia: Caracterização</i>	94
3.3 - <i>Classificação da investigação: Estudo de caso</i>	96
3.4 - <i>Delimitação da problemática e das questões de investigação</i>	98
3.5 - <i>População / Amostra</i>	101
3.6 - <i>Apresentação do instrumento de recolha de dados</i>	102
3.7 - <i>A recolha de dados</i>	104
3.8- <i>Caracterização da amostra</i>	105
3.8.1 - <i>Género</i>	106
3.8.2 - <i>Idade</i>	106
3.8.4 - <i>Vínculo laboral</i>	110
3.8.6 - <i>Funções de chefia</i>	112
3.9 - <i>Análise das estatísticas efectuadas</i>	112
3.10 - <i>Apresentação dos resultados</i>	113
Conclusões	137
Limitações do estudo e pistas para futura investigação.....	143
Referências bibliográficas	145
Anexo (Questionário)	157

Índice de figuras e quadros

Figura n.º 1. Estrutura do Sector Público.....	14
Figura n.º 2. Os sistemas contabilísticos da nova Contabilidade Pública.....	21
Quadro n.º 1. Objectivos da Contabilidade Pública em França.....	31
Figura n.º 3. Componentes da prestação de contas (Nova Zelândia)	33
Quadro n.º 2. Requisitos da informação contabilística pública (Holanda).....	42
Quadro n.º 3. Características qualitativas da informação financeira (Austrália)	42
Figura n.º 4. Características Qualitativas da Informação Financeira – IFAC.....	35
Quadro n.º 4. Comparação entre utilizadores de informação contabilística.....	54
Quadro n.º 5. Percentagem das despesas totais em saúde no PIB, nos países da OCDE, entre os anos 1960 e 2000	76
Quadro n.º 6. Percentagem das despesas públicas nas despesas totais em saúde no PIB, nos países da OCDE, entre os anos 1960 e 2000.....	77
Quadro n.º 7. Documentos de prestação de contas a enviar para o Tribunal de Contas.....	86
Quadro n.º 8. Informação publicada pelo IGIF	87
Quadro n.º 9. Estratégias de investigação.....	97
Quadro n.º 10. Número de elementos por categoria profissional.....	102
Quadro n.º 11. Retorno de Questionários	105
Quadro n.º 12. Sexo dos sujeitos que preencheram o questionário	106
Quadro n.º 13. Idade dos médicos que preencheram o questionário	106
Quadro n.º 14. Idade dos enfermeiros que preencheram o questionário	107
Quadro n.º 15. Idade dos técnicos que preencheram o questionário	107
Quadro n.º 16. Idade dos administrativos que preencheram o questionário.....	107
Quadro n.º 17. Idade do Conselho de Administração.....	107
Quadro n.º 18. Anos de profissão dos médicos que preencheram o questionário	108
Quadro n.º 19. Anos de profissão dos enfermeiros que preencheram o questionário	108

Quadro nº 20. Anos de profissão dos técnicos que preencheram o questionário	109
Quadro nº 21. Anos de profissão dos administrativos que preencheram o questionário	109
Quadro nº 22. Anos de profissão do Conselho de Administração.....	109
Quadro nº 23. Vínculo laboral dos profissionais que preencheram o questionário	110
Quadro nº 24. Formação nas áreas económicas dos profissionais que preencheram o questionário	111
Quadro nº 25. Funções de chefia.....	112
Quadro nº 26. Resultados da Análise Univariada de Variância tendo, como factor as Categorias Profissionais, e como variável dependente, a percepção da utilidade da informação contabilística (ANOVA) N= 589	114
Quadro nº 27. Classificação da informação contabilística,	115
referente às questões 8 e 9 do questionário	115
Quadro nº 28. Resultados da Análise Univariada de Variância tendo, como factor as Categorias Profissionais e, como variável dependente a percepção de utilidade da informação contabilística ao nível analítico, orçamental e financeira (ANOVA) N= 608	116
Quadro nº 29. Resultados da Análise Univariada de Variância, tendo como factor as Categorias Profissionais e, como covariante, o tempo de serviço (ANCOVA) N= 588	117
Quadro nº 30. Resultados da Análise Univariada de Variância, tendo como factor as categorias profissionais e o vínculo laboral: quadro, contrato a termo certo, prestação de serviços e outra situação (ANOVA) N= 578.....	118
Quadro nº 31. Resultados da Análise Univariada de Variância, tendo como factor as Categorias Profissionais e a formação na área das disciplinas económicas: com e sem formação (ANOVA) N= 585	119
Quadro nº 32. Resultados da Análise Univariada de Variância tendo, como factor as Categorias Profissionais e o exercício de funções de chefia (ANOVA) N= 584	120

Quadro nº 33. Comparação entre percepção de utilidade da informação contabilística e a sua frequência de utilização	121
Quadro nº 34. Correlação de <i>Pearson</i> entre a percepção de utilidade da informação contabilística e a frequência de utilização destas informações em função das categorias profissionais.	122
Quadro nº 35. Comparação entre percepção de utilidade da informação contabilística proveniente da Contabilidade Analítica e o seu uso efectivo	123
Quadro nº 36. Comparação entre percepção de utilidade da informação contabilística proveniente da Contabilidade Orçamental e o seu uso efectivo	123
Quadro nº 37. Comparação entre percepção de utilidade da informação contabilística proveniente da Contabilidade Financeira e o seu uso efectivo	123
Quadro nº 38. Correlação de <i>Pearson</i> entre a percepção de utilidade da informação contabilística (analítica, orçamental e financeira) e a frequência de utilização destas informações em função das categorias profissionais	125
Quadro nº 39. Dados percentuais relativos às fontes de informação contabilística em função da categoria profissional	125
Quadro nº 40. O conhecimento da informação contabilística tem impacto no exercício das funções por parte das diferentes categorias profissionais	126
Quadro nº 41. Resultados da Análise Univariada de Variância tendo como factores as Categorias Profissionais e o exercício de funções de chefia e como variável dependente a utilização da informação contabilística no quotidiano profissional (ANOVA) N= 234.....	128
Quadro nº 42. Resultados dos testes de Qui-Quadrado com a variável categoria profissional como factor e a variável motivos para a não utilização da informação contabilística como variável dependente	129
Quadro nº 43. Dados percentuais relativos à importância atribuída à divulgação periódica dos principais mapas contabilísticos em função dos cinco grupos inquiridos: médicos, enfermeiros, técnicos, administrativos, Conselho de Administração	130

Quadro nº 44. Dados percentuais relativos à importância atribuída à publicação em Boletim informativo dos aspectos contabilísticos mais importantes em função dos cinco grupos inquiridos: médicos, enfermeiros, técnicos, administrativos, Conselho de Administração.....	131
Quadro nº 45. Dados percentuais relativos à importância atribuída às chefias sensibilizadoras do desempenho dos serviços, em função dos cinco grupos inquiridos: médicos, enfermeiros, técnicos, administrativos, Conselho de Administração	131
Quadro nº 46. Dados percentuais relativos à importância atribuída à acessibilidade <i>on-line</i> da informação contabilística actualizada em função dos cinco grupos inquiridos: médicos, enfermeiros, técnicos, administrativos, Conselho de Administração.....	132
Quadro nº 47. Dados percentuais relativos à importância atribuída a sessões de esclarecimento sobre a análise das contas públicas em função dos cinco grupos inquiridos: médicos, enfermeiros, técnico, administrativos, Conselho de Administração	132
Quadro nº 48. Dados percentuais relativos à importância atribuída à elaboração e divulgação periódicas de um conjunto de indicadores de eficácia, eficiência e economicidade dos vários serviços em função dos cinco grupos inquiridos: médicos, enfermeiros, técnicos, administrativos, Conselho de Administração	133
Quadro nº 49. Dados percentuais relativos à importância atribuída à divulgação de estudos de análise custo/benefício em função dos cinco grupos inquiridos: médicos, enfermeiros, técnicos, administrativos, Conselho de Administração	133
Quadro nº 50. Dados percentuais relativos à importância atribuída à intervenção mais activa do profissional no quotidiano da instituição em função dos cinco grupos inquiridos: médicos, enfermeiros, técnicos, administrativos, Conselho de Administração.....	134

Quadro nº 51. Dados percentuais relativos à importância atribuída à informação contabilística comparativa ao longo de diferentes períodos em função dos cinco grupos inquiridos: médicos, enfermeiros, técnicos, administrativos, Conselho de Administração.....	134
Quadro nº 52. Dados percentuais relativos à importância atribuída à informação contabilística comparativa com outras instituições em função dos cinco grupos inquiridos: médicos, enfermeiros, técnicos, administrativos, Conselho de Administração.....	135
Quadro nº 53. Resultados da Análise Univariada de Variância, tendo como factores as Categorias Profissionais e, como variável dependente, a utilidade da informação contabilística no sistema de avaliação de desempenho e incentivos (ANOVA) N= 592	136

Abreviaturas utilizadas

AAA - *American Accounting Association*

AARF - *Australian Accounting Research Foundation*

AECA - *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*

AICPA - *American Institute of Chartered Public Accountants*

CHVNG - Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia

CNCAP - Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública

FASB - *Financial Accounting Standards Board*

GASB - *Governmental Accounting Standards Board*

IASB - *International Accounting Standards Board*

IFAC - *International Federation of Accountants*

IGAE - *Intervención General de la Administración del Estado*

IGIF - Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde

INE - Instituto Nacional de Estatística

MS - Ministério da Saúde

NCGA - *National Council on Governmental Accounting*

NICSP - Norma Internacional de Contabilidade para o Sector Público

NPM - *New Public Management*

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OMS - Organização Mundial de Saúde

PCAH - Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais

PIB - Produto Interno Bruto

POCAL - Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais

POCISSSS - Plano Oficial de Contabilidade para as Instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social

POCMS - Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde

POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública

RAFE - Reforma da Administração Financeira do Estado

RGCP - Regulamento Geral sobre a Contabilidade Pública

SAC - *Statement of Accounting Concepts*

SNS - Serviço Nacional de Saúde

SPSS - *Statistical Package for the Social Science*

Introdução

Principalmente desde os anos noventa, o Estado português empreendeu programas de reforma e modernização da sua Administração Pública. Nos diversos organismos públicos foram implementados novos sistemas contabilísticos que permitissem não só o cumprimento da legalidade e o controlo orçamental (Contabilidade Orçamental), mas também que facilitassem informação sobre a situação financeira e patrimonial (Contabilidade Financeira ou Patrimonial) e o cálculo e análise dos custos e proveitos dos produtos, serviços e actividades (Contabilidade Analítica, de Custos ou de Gestão). Através destas reformas, o sistema de informação da Contabilidade Pública pretende constituir um poderoso instrumento de gestão, permitindo o controlo financeiro e a disponibilização de informação aos possíveis utilizadores.

A leitura do livro “A doença da Saúde” (Antunes, 2001), despertou-nos a ideia de realizar um trabalho de campo num hospital e na área da Contabilidade, na medida em que a informação contabilística é fundamental para quem decide e deve ser elaborada pensando nos seus utilizadores. Uma dissertação que abordasse o tema da utilidade da informação contabilística pública numa instituição hospitalar pública, pareceu-nos oportuna, por ainda não existirem em Portugal, estudos sobre os resultados e benefícios da nova Contabilidade Pública.

Citando Antunes (2001:61): *Se no passado, se estabeleceu o princípio constitucional de gratuitidade dos cuidados de saúde, a evolução económica e social tornou impraticável e incomportável tal sistema que, pelas suas implicações, poderá até nem ser desejável.* Assim, o cidadão passa a comparticipar directamente nos

custos dos serviços, adquirindo desta forma a consciência do seu custo real, desconhecido da maior parte deles. Consequentemente, estará interessado em evitar o abuso e contribuir para a diminuição do desperdício. A comparticipação cria no consumidor a noção do que o bem “saúde” é cada vez mais caro e, no fundo, mantendo-se a espiral inflacionista dos custos, torna-se até inacessível, sobre tudo àqueles que usufruem de condições financeiras mais débeis.

Pela consulta do relatório de auditoria ao Serviço Nacional de Saúde (SNS), feito pelo Tribunal de Contas em 1999, verificamos que, ao nível dos hospitais, os encargos com o pessoal consomem a maior parte dos recursos (50 a 60 % do total dos encargos), evidenciando tendências de incremento que os dados relativos à actividade assistencial nem sempre justificam.

As maiores preocupações situam-se, porém, no domínio dos produtos de consumo hospitalar (produtos farmacêuticos e material clínico), prestações de serviços por entidades convencionadas e produtos vendidos por farmácias a beneficiários do SNS, na sequência de receituário médico emitido em regime de ambulatório. Acresce que, sendo estas últimas as áreas de despesa mais críticas, é nelas que reside a maior dificuldade de controlo e contenção por parte das entidades prestadoras de cuidados de saúde, designadamente por a responsabilidade com as prescrições geradoras desses encargos caber em exclusivo ao médico prescriptor e não ao gestor ou decisor financeiro (Tribunal de Contas, 1999).

Com esta dissertação, subordinada ao tema: *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*, pretendemos aferir de que forma a divulgação de informação contabilística é encarada pelos profissionais de saúde, no caso concreto de um hospital público.

A metodologia adoptada foi a de um estudo de caso, através de questionários realizados aos diversos agentes de saúde do Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia, a saber: Conselho de Administração, Médicos, Enfermeiros, Técnicos e Administrativos. Esses questionários procuraram aferir percepções dos referidos profissionais acerca da informação contabilística produzida, onde se tentaram explorar questões tais como:

- Acessibilidade e oportunidade da informação economico-financeira publicada;
- A utilidade que dão a essa mesma informação, internamente;
- O sub-sistema de informação mais valorizada pelo utilizador interno (orçamental? patrimonial? analítica?).

Em suma, pretendemos com este estudo avaliar a importância da informação contabilística num contexto organizacional específico (hospital público), junto dos profissionais que aí operam.

CAPÍTULO I

A informação contabilística pública

1.1 - A Nova Gestão Pública em Portugal

Após a Segunda Guerra Mundial, o Estado passou a intervir para racionalizar, ordenar e sistematizar a economia dos países, através de um processo global, coerente e sistemático. Como refere Ribeiro (2000), de um Estado que se limitava essencialmente a assegurar a ordem pública, a administração da justiça, a defesa e a realização de obras públicas fundamentais, deixando a outras estruturas da sociedade, quando existiam, a manutenção de serviços de educação ou a prestação de cuidados de saúde, passou-se para o Estado moderno, garante de sistemas universalizados de saúde, educação e segurança social.

Consequentemente, na segunda metade do século XX, a Administração Pública cresceu em todo o mundo, acompanhando o desenvolvimento do Estado pelo alargamento e aprofundamento das suas funções. Os trinta anos que se seguiram ao pós-guerra, de crescimento económico sustentado e significativa baixa da inflação, levaram ao optimismo generalizado e à confiança no Estado como o grande protector

da sociedade. Desenvolveu-se assim, um pouco por todo o mundo, o Estado-Providência, por outros designado de “Estado do Bem-Estar” dos Cidadãos.

Contudo, e como referem Costa Marques e Marques Almeida (2001), face a cada vez maior número de atribuições e à enorme dimensão estrutural e humana que resultou da noção de Estado-Providência, a situação tornou-se cada vez menos controlável ao nível dos custos, dos meios e, finalmente, ao nível da eficiência e da eficácia, resultando na perda de competitividade das Administrações relativamente ao sector privado.

Nesta sequência, emergiu um novo paradigma para a gestão pública, em busca de um sector público com maior transparência e responsabilidade: o *New Public Management* (NPM). O NPM, ou “managerialismo”, é um modelo de gestão empresarial que Hood (1991) sintetiza desta maneira: gestão profissional, não no sentido da gestão dos profissionais, mas na profissionalização da gestão; explicitação das medidas de performance; ênfase nos resultados; fragmentação das grandes unidades administrativas; competição entre agências; adopção de estilos de gestão empresarial; e insistência em fazer mais com menos dinheiro.

Como refere Bilhim (2000:23): *No âmbito desta nova filosofia administrativa, ao sector público não deverá, como no passado e durante décadas, ser pedido que seja um grande empregador e que resolva os problemas de desemprego. Isso já não constitui a sua missão. A sua missão é prestar um bom serviço a um preço ou taxa baixa, isto é, dar ao cliente maior qualidade ao menor custo.*

No nosso País, após o 25 de Abril de 1974, assistiu-se a níveis elevados de desemprego e inflação, um acentuado desequilíbrio orçamental, acrescido de uma

situação política instável. Fruto desta instabilidade, apesar das ideias da nova gestão pública estarem já espalhadas mundialmente nos anos oitenta, Portugal só nos anos noventa é que despertou para a necessidade de modernização da Administração Pública.

Costa Marques e Marques Almeida (2001:570) apontam como algumas das condições necessárias para que a reforma da Contabilidade Pública fosse uma realidade: o desenvolvimento tecnológico e o ambiente de mudança por ele gerado, quer ao nível das relações internacionais, quer no nível interno; a mudança social e económica; a crise do Estado-Providência; os novos padrões culturais; as novas formas de controlo e de responsabilização. Por outro lado, por iniciativa dos próprios funcionários da contabilidade pública foram, também, criadas condições internas na própria Administração para a reforma, as quais, aliadas à pressão exercida pelas forças económicas e sociais para corrigir situações de irracionalidade económica e rigidez no funcionamento dos organismos e para redução do défice orçamental, também muito contribuíram para a renovação da Administração Pública.

Ainda, segundo os mesmos autores, os factores chave exteriores que impulsionaram a mudança de hábitos e a implementação de disciplina de gestão orçamental foram:

- A integração de Portugal como membro da Comunidade Económica Europeia, a partir de 1/1/1986, que nos pressionou a implementar uma disciplina orçamental, o que contribuiu para a estabilização das finanças públicas e uma crescente estabilidade política;
- A revisão constitucional de 1989 veio retirar da Constituição o princípio da irreversibilidade das nacionalizações. Deste modo, suprimiu os principais

limites à reprivatização total de empresas colectivizadas, seja da titularidade, seja da gestão dos meios de produção (art.º 85º, n.º1) e permitiu uma rápida compressão do sector público produtivo. A própria Constituição incluiu uma norma transitória (art. 296º), contendo os princípios básicos de uma futura lei-quadro das privatizações, que surgiu em 1990 (Lei n.º 11/90, de 5 de Abril). Desta forma, inicia-se uma economia mais ágil e liberal;

- E a reforma do Tribunal de Contas (TC), entre 1986 e 1990. Gradualmente, foram desenvolvidos novos meios de controlo interno e externo da despesa pública.

Procurando 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 iniciou, na segunda metade da década de oitenta, a modernização do sector administrativo.

De acordo com Bilhim (2000:29), os princípios constitucionais¹ sobre a reforma administrativa que visam a desburocratização são, em síntese: o princípio da desburocratização²; o princípio da aproximação dos serviços às populações³; o princípio da participação dos interessados na gestão da Administração Pública⁴; o princípio da descentralização⁵ e da princípio da desconcentração⁶.

¹ Art.º 266º, n.º1 e art.º 267º, n.º 1.

² A desburocratização deve traduzir-se numa clara definição de atribuições, competências e funções, numa simplificação das estruturas orgânicas existentes e na redução dos níveis hierárquicos de decisão.

³ Em obediência ao princípio da aproximação dos serviços às populações, as funções de cada serviço devem ser exercidas no nível territorial mais próximo possível dos respectivos destinatários

⁴ No respeito por este princípio, a administração directa do Estado deve assegurar a interacção e a complementaridade da sua actuação com os respectivos destinatários, bem como com entidades representativas dos interesses económicos e sociais.

⁵ Este princípio diz respeito à distribuição de competências do poder central para órgãos locais ou regionais eleitos, ou seja, com legitimidade própria conferida pelo voto

⁶ Este princípio diz respeito à distribuição de competências do poder central para delegações locais ou regionais subordinadas à hierarquia superior, tipicamente para aumentar a eficiência operacional.

O objectivo da aplicação destes princípios é a continua adaptação da Administração Pública face a uma realidade cada vez mais exigente e caracterizada por restrições económicas, pela necessidade de conter os défices orçamentais e pela exigência de maior produtividade, melhor qualidade dos bens e produtos oferecidos pelos serviços públicos e pela existência de profissionais qualificados e motivados. Torna-se então fundamental, o recurso a tecnologias de informação avançadas, a racionalização e simplificação de estruturas e procedimentos administrativos, garantes de uma maior flexibilidade e autonomia de gestão.

Por outras palavras, os principais desafios que se colocam à Administração são: a melhoria de gestão dos recursos (instrumentos e ferramentas); e a manutenção do equilíbrio que optimize a relação entre produtividade, equidade e qualidade de prestação de serviços. (Correia, 2002).

No entanto, as críticas a este modelo não deixaram de ser colocadas. Em primeiro lugar, por não estar demonstrado que a gestão empresarial é melhor que a gestão pública e que o papel dos cidadãos possa ser reduzido ao de consumidores. Por outro lado, os governos fixam as responsabilidades de funcionamento dos serviços públicos e pretendem simultaneamente controlar o seu funcionamento. Finalmente, muitos serviços públicos são difíceis de serem medidos em termos de eficiência e de desempenho (Simões, 2004:234). Este autor questiona mesmo a responsabilidade dos gestores públicos no sentido de eles serem responsáveis perante quem: perante o poder político ou perante os consumidores? Concluindo que o problema da forma de *accountability*⁷ não terá sido ainda resolvido pela nova gestão pública.

⁷Consideramos, como muitos autores, que o termo *accountability* significa responsabilidade que se materializa na obrigação de prestar contas, não só financeiras como das funções atribuídas ao serviço.

No entanto, um aspecto distintivo das reformas mais recentes da gestão do sector público é o aumento da importância da responsabilidade financeira. Prestar contas é um dos deveres de todos os gestores de dinheiros, fundos ou outros valores públicos, do início ao termo do exercício das suas funções. Esta tarefa inclui a prestação de todos os esclarecimentos e elementos (de facto e de direito) por parte dos referidos gestores, os quais respondem perante uma entidade com o poder de lhes tomar contas, declarando-os quites, credores ou devedores do Estado e aplicando-lhes sanções, se a isso houver lugar (Sousa Franco, 1995, p.468).

Nesta medida, a responsabilidade constitui um dever e uma sujeição de quem, por inerência das respectivas funções, foram confiados dinheiros públicos, por liquidarem e cobrarem receitas, ou por autorizarem, conferirem ou pagarem despesas. (Costa Marques, 2001).

Assim, na opinião de Correia (2002:277): *a gestão do dinheiro público deve ser efectuada na estrita linha das normas legais; a responsabilidade da gestão e do controlo deve estar claramente designada e assinalada; e o gestor deve criar um sistema de informações conveniente, que permita o controlo e a avaliação da sua gestão.*

Para isso, a informação, que é a base das decisões de gestão, deve ser fiável, relevante, oportuna e atempada. Nesse sentido, a contabilidade pública deve ser orientada para facilitar a informação económica e financeira útil para a gestão, para a análise económica, e para a tomada de decisão pelos utilizadores. Em Portugal, depois do lançamento da Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE)⁸,

⁸ RAFE – Decreto-Lei n.º 155/92 de 28 de Junho.

surgiram vários documentos importantes com vista a melhorar o tratamento da informação, criando-se sistemas modernos de informação e controlo de gestão.

Como este assunto será objecto de estudo mais pormenorizado no sub-capítulo 1.3., apenas referiremos a publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), em 1997, que resultou de um conjunto de reformas levadas a cabo no âmbito da contabilidade pública. Além do POCP, direccionada para as administrações públicas, depressa se sentiu a necessidade de existirem planos sectoriais, entretanto já aprovados. O primeiro foi o Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais – POCAL, pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro. Seguiu-se-lhe o Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-Educação), aprovado pela Portaria 794/2000, de 20 de Setembro, o Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde (POCMS), pela Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro e o Plano Oficial de Contabilidade para as Instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social (POCISSSS), através do Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de Janeiro. Qualquer um destes planos surgiu pelo facto de existirem especificidades e características no sector a que se destinam.

O POCP pretende constituir um poderoso instrumento de apoio aos gestores e deverá permitir o controlo financeiro e a disponibilização de informação aos possíveis utilizadores, uma vez *que uma Administração Pública moderna exige cada vez mais informação contabilística útil para a tomada de decisões e para o controlo orçamental, maior rigor na utilização dos dinheiros públicos, a par de uma modernização de procedimentos que facilite a consolidação de contas do Estado* (Costa Marques e Marques Almeida (2001:430).

1.2 – O sector público: composição e características

A Constituição da República Portuguesa, no seu artº 82º, n.º 1, consagra a coexistência de três sectores de propriedade dos meios de produção: o Sector Público, o Sector Privado e o Sector Cooperativo e Social. O Sector Público é constituído pelos meios de produção cuja propriedade e gestão pertencem ao Estado ou a outras entidades públicas (art. 82, n.º 2). Existem duas incumbências prioritárias do Estado; por um lado, a promoção do aumento do bem-estar social e económico e da qualidade de vida do povo, em especial das classes mais desfavorecidas; e, por outro, o de assegurar a plena utilização das forças produtivas, designadamente zelando pela eficiência do sector público.⁹

O Sector Público divide-se em Sector Público Administrativo (Estado, em sentido lato) e Sector Empresarial do Estado (Empresas Públicas).

O Sector Público Administrativo engloba a Administração Central, a Administração Regional, a Administração Local e a Segurança Social. A Administração Pública Central integra funções políticas, legislativas, administrativas e judiciais. A Administração Regional actualmente diz respeito apenas aos arquipélagos dos Açores e da Madeira. A Administração Local é constituída pelas Câmaras Municipais, Juntas de Freguesia, as Associações de Municípios e de Freguesias.

Administração Central é basicamente dividida em serviços integrados ou simples e serviços com autonomia administrativa e financeira.

⁹ Alíneas a) e c) do art. 81º da Constituição.

Os Serviços Integrados ou Simples são serviços com total dependência do Orçamento Geral do Estado, como por exemplo os ministérios e as suas unidades orgânicas (Direcções Gerais e Regionais).

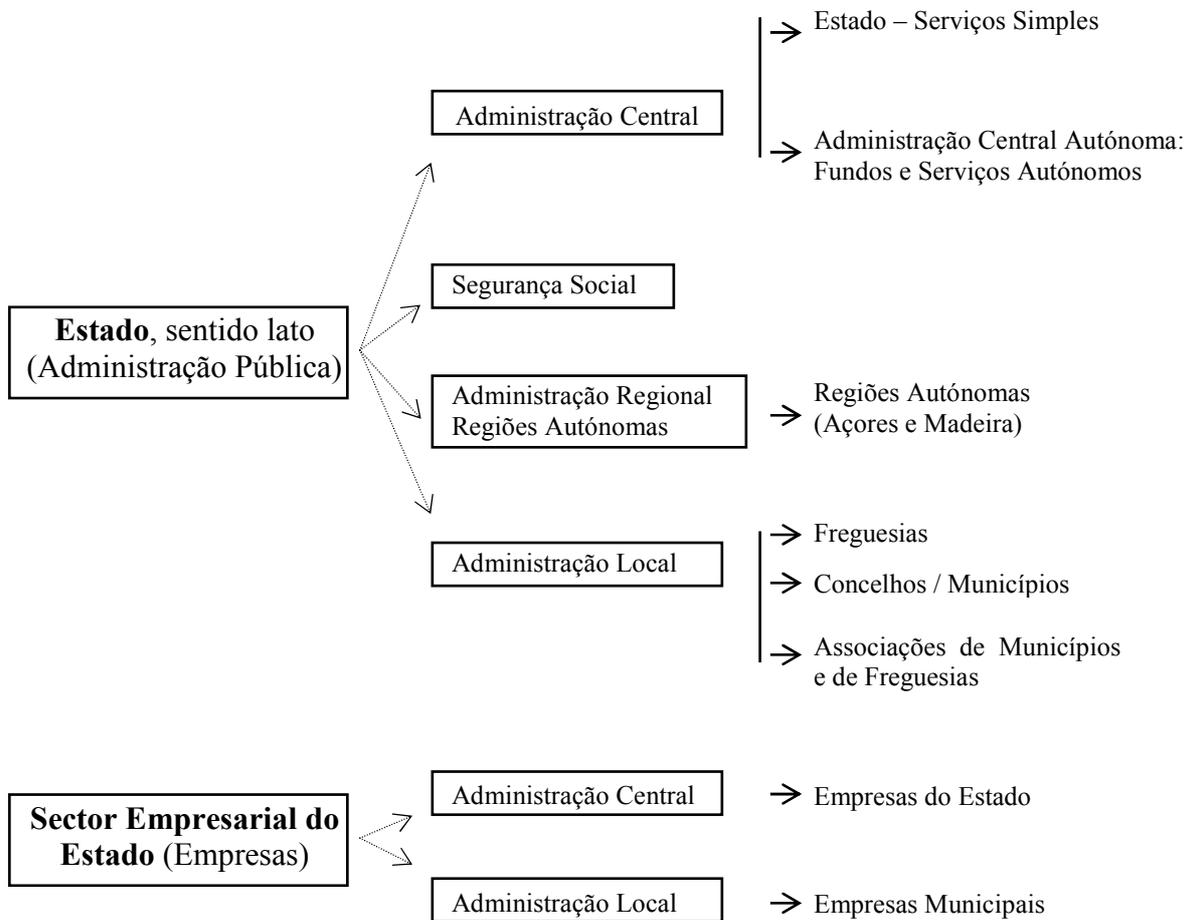
Os Fundos e os Serviços Autónomos são serviços com autonomia administrativa e financeira. Financiam-se com fundos próprios e com fundos provenientes do Orçamento de Estado. Enquanto os Fundos Autónomos incluem todos os serviços destinados à gestão de meios financeiros (monetários ou creditícios), os Serviços Autónomos abarcam aqueles que prestam toda uma gama de utilidades materiais, utilizando para o efeito meios financeiros. São exemplo da segunda categoria, as Unidades Militares, os Hospitais, os Centros de Saúde e as Universidades. Nos Fundos Autónomos incluem-se, por exemplo, a Caixa Geral de Aposentação, o Fundo de Acidentes de Trabalho, o Fundo de Estabilização Aduaneiro e o Fundo de Fomento Cultural.

A Segurança Social tem um regime próprio e diferenciado, regulado pela lei de Bases da Segurança Social (Lei 24/94, de 24 de Agosto). Esta lei determina que incumbe ao Estado a sua Administração. O seu orçamento está integrado no Orçamento Geral do Estado.

O Sector Público Empresarial é constituído por instituições ou organismos que têm como objectivo produzir bens e serviços. Têm plena autonomia financeira, estão reguladas pelo direito privado e têm fins lucrativos, apesar de estarem sempre sujeitas a critérios de interesse social.

A figura seguinte mostra a estrutura do Sector Público em Portugal:

Figura nº 1. Estrutura do Sector Público



Relativamente ao domínio orçamental, podemos dividir os serviços do Estado em:

- Entidades com independência orçamental. A sua actividade orçamental está à margem do Orçamento Geral do Estado, com processos próprios de elaboração, aprovação e execução. Integram este conjunto, as empresas públicas, a Administração Local e as Regiões Autónomas.
- Entidades com orçamento especial. Têm um orçamento específico, apesar de ser aprovado pela Assembleia da República e ser parte integrante do Orçamento Geral de Estado. É o caso da Segurança Social.
- Entidades incluídas no Orçamento Geral do Estado. Estas entidades da Administração Central têm autonomia administrativa, ou autonomia administrativa e financeira. O seu orçamento está parcial ou totalmente incluído no Orçamento Geral do Estado.

Apenas o Sector Público Administrativo está sujeito ao Regime da Contabilidade Pública (Plano Oficial de Contabilidade Pública). Ao Sector Público Empresarial aplica-se a Contabilidade Empresarial (Plano Oficial de Contabilidade).

1.3 – A reforma contabilística da Administração Pública

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

Neste seguimento, temos vindo a assistir, ultimamente, em muitos países desenvolvidos a uma transformação nos sistemas de gestão, que tradicionalmente estavam orientados para a verificação do controlo da legalidade, direccionando-os para a prestação de informação sobre o uso e utilização eficiente dos recursos públicos. Nesta medida, as entidades superiores de fiscalização do Sector Público estiveram desde sempre orientadas para verificação da legalidade e razoabilidade dos documentos financeiros. A vertente financeira dos gastos públicos era considerada de um modo formal, isto é, mais interessada nos critérios da estrita legalidade e limitação de gastos, do que na equidade e eficiência da sua execução. Esta realidade histórica persistiu até datas bem recentes. Todavia, face à globalização económica actual e a uma maior consciência dos cidadãos pressionaram a Administração Pública a minimizar e a racionalizar a sua intervenção na actividade económica, perspectivando uma gestão pública eficiente.

Esta nova vertente exige das entidades fiscalizadoras um esforço para obtenção da capacidade necessária à análise e apreciação desta nova gestão baseada em princípios de eficácia, eficiência e economia. No que se prende com a contabilidade financeira, assinala-se o facto de haver uma clara aproximação dos

princípios e normas da contabilidade pública aos vigentes no sector privado. Esta situação conduz à ampliação do conceito de prestação de contas, englobando, além do controlo da legalidade, o exame do uso e destino dos fundos públicos, segundo princípios de racionalidade económica e financeira.

Principalmente desde os anos noventa, o Estado português empreendeu programas de reforma e modernização das suas Administrações Públicas. Dentro dessa modernização, Portugal promoveu uma reforma profunda da Contabilidade Pública vigente, permitindo que esta deixasse de estar subordinada ao orçamento e que, ao mesmo tempo, passasse a reflectir todas as operações e a apurar os resultados das entidades públicas. (Costa Marques, 2002).

A reforma da Contabilidade Pública em Portugal inicia-se com a publicação da Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública que contém o Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE), cujo objectivo é a substituição do sistema de contabilidade vigente, assente ainda até aí nas reformas de 1928-1929 a 1930-1936. Genericamente, as alterações que se verificaram foram:

- No regime financeiro, que passou a ter duas configurações básicas: autonomia administrativa, como regime geral; autonomia administrativa e financeira, como regime excepcional;
- Na introdução de dois sistemas de contabilidade: unigráfico (serviços com autonomia administrativa) e digráfico (serviços com autonomia administrativa e financeira).

Os principais objectivos da RAFE podem resumir-se da seguinte maneira (Benito *et al.*, 2004:705):

- *Descentralização a nível administrativo e financeiro;*
- *Redução progressiva do número de serviços e fundos com autonomia simples, de forma a conseguir-se uma gestão financeira mais rigorosa;*
- *Alteração dos códigos de classificação económica dos proveitos e custos e revisão do processo de elaboração orçamental;*
- *Adopção de técnicas de gestão mais avançadas;*
- *Diminuição do controlo orçamental prévio e aumento do controlo orçamental posterior; pois o cumprimento da legalidade passa a ser fiscalizado pelo próprio serviço;*
- *Revisão das fases de realização dos gastos e do seu registo contabilístico.*

O Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, contém as bases da nova Contabilidade Pública, revoga 31 diplomas e define as regras orientadoras do novo regime da RAFE. Posteriormente, foi publicado o POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública¹⁰, que conduziu a uma maior normalização contabilística, “fiscalizada” pela Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP), obrigando ao sistema digráfico, e disponibilizando informações relevantes para a implementação de uma gestão moderna, com controlo eficaz.

¹⁰ Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de Setembro

Nos diversos organismos públicos foram implementados novos sistemas contabilísticos que permitam não só o controlo do cumprimento da legalidade e o controlo orçamental (Contabilidade Orçamental), mas também que facilitem informação sobre a situação financeira e patrimonial (Contabilidade Financeira ou Patrimonial) e o cálculo e análise dos custos e proveitos dos produtos, serviços e actividades (Contabilidade Analítica, de Custos ou de Gestão).

A respeito desta mudança no sistema de informação da Contabilidade Pública, Carvalho (1998:234) cita dois autores:

- Para Martín Rebolo, com os novos sistemas contabilísticos procura-se conjugar a “administração das garantias” com a “administração da eficácia”.
- Para Pabos Rodríguez, está a ocorrer uma mudança de uma “cultura administrativa” (preocupada com os “meios”), para uma cultura de “gestão” (preocupada com os “fins”).

O objectivo principal do POCP é o de criar as condições de integrar numa só contabilidade a tradicional contabilidade orçamental, a patrimonial e a analítica, possibilitando informação e permitindo:

- a)** O controlo financeiro pelas diferentes entidades envolvidas, efectuando-se o acompanhamento da execução orçamental numa perspectiva de caixa e compromissos (nomeadamente com efeitos em anos subsequentes);

b) A obtenção expedita dos elementos indispensáveis e relevantes na óptica da contabilidade nacional:

- Balanço;
- Demonstração de resultados;
- Mapas de execução orçamental;
- Anexos às demonstrações financeiras.

c) A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial da entidade.

Esta evolução da contabilidade pública no sentido de contabilidade empresarial, sem, porém, perder de vista a contabilidade orçamental, traduz-se na necessidade de introduzir na administração pública preocupações de eficiência, eficácia e economia de suporte à tomada de decisão, mas sempre com o respeito pela legalidade, daí manter-se o controlo do orçamento (Cunha, 2002:265).

As mudanças introduzidas visam alcançar um sistema de contabilidade eficiente e útil para os diferentes utilizadores da informação contabilística, quer internos quer externos.

A figura seguinte apresenta os sistemas contabilísticos integrantes da nova Contabilidade Pública:

Figura nº 2. Os sistemas contabilísticos da nova Contabilidade Pública

Contabilidade Orçamental	Contabilidade Patrimonial	Contabilidade de Custos
<ul style="list-style-type: none">• Controlo Orçamental• Classificação económica das despesas e das receitas• Situação Orçamental	<ul style="list-style-type: none">• Valor actual do imobilizado• Resultados económicos• Valor das dívidas• Valor dos <i>stocks</i>• Custos e proveitos por natureza• Balanço	<ul style="list-style-type: none">• Custos e proveitos por funções, actividades, serviços, produtos...
Regime de Caixa	Regime do Acréscimo	Regime do Acréscimo
Digrafia	Digrafia	Não definido

Fonte: Benito *et al.* (2004:710).

a)- Contabilidade orçamental

Na opinião de Costa Marques (2002:62): *o orçamento, como documento superior da actuação financeira das entidades públicas e de controlo legal das mesmas no horizonte temporal do curto prazo, desde sempre pôs a sua ênfase nas magnitudes financeiras e acompanhamento da sua evolução.*

O papel e a influência do orçamento têm sido, e são, decisivos na vida económica das entidades públicas. *Todas as decisões que visem usar e comprometer os recursos financeiros da organização, devem subordinar-se aos critérios, norma, restrições e formalidades constantes do orçamento. Não existe outro documento que tanto condicione a vida económica das entidades públicas como o orçamento inicial, as suas modificações, execução e liquidação* (Montesinos Julve, 1996:61).

As despesas e receitas orçamentais são conceitos tipicamente financeiros, relacionados com as entradas (receitas) e saídas (despesas) de recursos financeiros da entidade.

À Contabilidade Orçamental reserva o POCP uma ênfase especial, pois o controlo orçamental representa ainda uma importante vertente da Contabilidade Pública, dado que o orçamento é o documento fundamental de qualquer governo.

b)- Contabilidade patrimonial

O POCP utiliza “Contabilidade Patrimonial”, quando é mais vulgar a designação “Contabilidade Geral” ou “Contabilidade Financeira” (Carvalho, 1998:236). Este sistema tem por objectivo o registo dos factos que alteram o Património e posterior análise da situação patrimonial da entidade. A sua fonte é o Plano Oficial de Contabilidade (POC) com as necessárias adaptações aos Organismos Públicos.

Os mapas contabilísticos, nomeadamente o Balanço e Demonstração de Resultados, apresentam uma estrutura semelhante à do POC das empresas privadas. Relativamente ao Balanço indica-se a correspondência dos seus elementos com as contas do Plano. Incluem-se, também, os valores correspondentes ao exercício anterior, contribuindo para uma melhoria da informação contabilística divulgada. No que concerne à Demonstração de Resultados, apenas é apresentada a Demonstração por Natureza, classificando os custos e os proveitos por natureza.

c)- Contabilidade analítica

Um dos principais desafios que se coloca actualmente à contabilidade pública tem a ver com a sua capacidade de pôr em prática sistemas que permitam planear e controlar as condições internas de exploração, determinar custos, medir a eficiência da gestão e facilitar a racionalização do processo de decisão. Daí a necessidade de dispor de dados que evidenciem o custo dos serviços prestados, o que só será possível com um sistema de Contabilidade Analítica. Tal contabilidade é necessária em todas as situações em que se pretenda determinar e quantificar as actividades a realizar, quantificar os recursos a aplicar e conhecer os custos dos serviços públicos prestados.

Citando Correia (2002:279): *A contabilidade analítica permite detectar o grau de utilização dos recursos (custos ou inputs), e comparando-os com as previsões permite determinar os desvios (fase de controlo), cuja análise conduz à correcção das acções e ou planeamento por retroacção (feedback). As decisões racionais sobre diversas actividades alternativas a desenvolver exigem o conhecimento dos respectivos custos, fornecidos pela contabilidade de custos.*

A preocupação pelo custo dos serviços públicos é uma realidade sempre presente, a partir do momento em que se toma consciência de que eles não podem ser prestados à colectividade a qualquer preço e que é preciso racionalizar a atribuição de recursos num sector em que as despesas não param de crescer e que é geralmente tido como ineficiente (Mortal:2005).

Na Administração Pública o custo de um serviço, ou de uma actividade, não será sempre difícil de se obter, mas há que reconhecer que, na maioria dos casos, os proveitos são difíceis de quantificar. A Administração Pública fornece à comunidade serviços, normalmente do tipo colectivo. Para o efeito, a noção de preço é, na maioria dos casos, inexistente ou irrelevante. Pode, por exemplo, calcular-se o custo de funcionamento dum centro de saúde: gastos com o pessoal, consumos, amortizações, etc... Mas como valorizar o serviço? No entanto, mesmo deixando de lado o problema da valorização do serviço, é fundamental que se concentrem esforços no cálculo dos custos. Dessa forma, melhora-se o controlo da eficácia e eficiência e a atribuição dos recursos públicos.

d)- Os indicadores de gestão

A Administração Pública visa a realização dos interesses colectivos da sociedade, concretizados em objectivos definidos via autoridade pela criação de bens e prestação de serviços fora do mercado. Administração distingue-se de actividade económica de criação de utilidades, mediante a produção de bens e serviços, sujeita a critérios de racionalidade económica, pois é feita ao preço de custo e não de mercado (Pires Caiado, 1997:22).

Neste seguimento, Ribeiro (2000:35) apresenta as principais características da Administração Pública:

- Falta de definição do âmbito de actuação, por parte das instituições públicas, pois este está-lhes atribuído por lei;
- A definição de objectivos é bastante ambígua;

- A Administração Pública é afectada por pressões políticas, quer seja ao nível interno quer externo, que dificultam a eficácia, eficiência da gestão;
- O tipo de actividade que desenvolve, impede que sejam avaliadas de forma adequada;
- A estrutura e os processos públicos têm de ser transparentes, com o objectivo de facilitar a transparência e o controlo das suas actuações;
- A Administração Pública tem de observar uma série de princípios, como sejam o de igualdade, publicidade, controlo jurisdicional, etc., os quais afectam as suas estruturas;
- Os funcionários e quadros da Administração Pública são bastante difíceis de disciplinar, o que dificulta a actuação dos gestores;
- Os recursos financeiros do sector público estão excessiva e estritamente regulados;
- Não existem bases para que se possa definir e criar políticas de preços dos serviços que prestam;
- A gestão do pessoal é muito rígida, no que diz respeito à selecção, promoção, etc.;
- É muito difícil modificar as condutas negativas das actuações pessoais e potenciar ou premiar as positivas.

Os indicadores são uma ferramenta para o gestor obter informação sobre o funcionamento interno da entidade e sobre variáveis externas à mesma, para poder tomar decisões. São valores de referência escolhidos para mostrar a execução do objectivo.

Como não podemos ou devemos avaliar as entidades públicas pelo lucro contabilístico, a configuração de um sistema de objectivos nas entidades públicas assume muita importância, efectuando-se a sua medição através de indicadores de economia, eficiência e eficácia.

Fernandes (2000:611) apresenta a definição de Navarro Galera e Lopez Hernandez (1998): os indicadores de gestão são aqueles que produzem informação para o controlo da eficácia, eficiência e economia, e que possam satisfazer os seguintes requisitos:

- O seu objectivo básico é a medição de uma realidade durante um intervalo de tempo, ou num intervalo pontual;
- São de grande utilidade como padrão de medida de expressão numérica dos objectivos pré-fixados;
- Permitem efectuar medições com base em unidades físicas ou técnicas e não necessariamente monetárias;
- Possibilitam a realização de comparações entre dados de diversas entidades, em diferentes momentos de tempo.

Recorrendo a Brusca Alijarde (1997), podemos descrever, de forma sucinta, estes três conceitos:

- A economia refere-se à aquisição de recursos (*inputs*) em qualidade e quantidade apropriada ao menor custo possível.
- A eficiência define a relação entre *outputs* de uma actividade e o montante de *inputs* (despesas) na sua produção. A gestão eficiente é a que permite transformar os recursos em produtos ou serviços, com maior produtividade (mais produção ao menor custo).

- A eficácia relaciona os *outputs* com os objectivos estabelecidos, assegurando que o *output* de uma actividade está a alcançar os objectivos desejados.

A eficácia de uma instituição será medida, pelo grau de cumprimento dos objectivos previamente fixados e incluídos na sua missão, isto é, através da comparação dos resultados obtidos com os inicialmente previstos, independentemente dos recursos utilizados. (AECA, 1997:23).

Nas administrações públicas medir a economia, eficiência e eficácia, não é um processo simples, qualquer uma tem múltiplos objectivos, e nenhum deles é o lucro, mas a prestação de serviços. Além disso, há que considerar a avaliação da qualidade dos *outputs*, factor de difícil quantificação.

Vários autores¹¹ defendem como alternativas para a avaliação da gestão tanto a contabilidade analítica como os indicadores de gestão.

A contabilidade analítica permite obter informação que resulta fundamental na avaliação e medição dos resultados da gestão, apontando medidas que podem ser de máxima utilidade no processo de tomada de decisão. Por outro lado, a contabilidade analítica, mediante o cálculo dos custos das actividades, alimentará a construção de indicadores, pois para estes a informação sobre custos é fundamental e necessária.

De acordo com Dopico (1991), os indicadores são medidas ou critérios de êxito ou eficácia da gestão. Estes devem ter como características fundamentais a fiabilidade e a validade (diz-se que um indicador é fiável se ao aplicar-se numa avaliação provoca sempre o mesmo resultado, supondo que as circunstâncias que

¹¹ Como exemplo apontamos os investigadores Dopico, I. B. e Carvalho, J.C..

rodeiam o facto são constantes, e considera-se válido se medir o que se propõe medir e representar).

Citando Garcia Sánchez (2002:306), *os indicadores de gestão informam sobre o rendimento obtido na prestação dos serviços públicos e o nível de cumprimento dos objectivos estabelecidos para cobrir as necessidades sociais. Por outras palavras, mostram todos os dados necessários para a avaliação económica das actuações públicas, facilitando aos diferentes utilizadores internos – políticos e gestores – a tomada de decisões, assim como a sua utilização nos processos de prestação de contas perante todos aqueles que se interessem na “res publica”*.

Os indicadores são um instrumento de gestão que se pode adaptar às necessidades da gestão para transmitir informação sobre os aspectos mais relevantes da entidade. Estes podem servir para avaliar a actividade das administrações públicas, dadas as dificuldades associadas à valorização dos serviços prestados (*outputs*) deste tipo de organização (Brusca Alijarde, 1997).

1.4 – Os objectivos da contabilidade pública

A primeira pergunta que podemos fazer é se os objectivos da informação contabilística pública são diferentes daqueles que devemos ter em conta na preparação da informação contabilística das empresas ou organizações com fins lucrativos. Já vimos que algumas das necessidades manifestadas pelos utilizadores da informação elaborada no âmbito da Contabilidade Pública são distintas das dos utilizadores da informação contabilística fornecida pelo sector privado. Na Administração Pública prevalece o interesse pelo conhecimento da execução do

orçamento, pela qualidade e o custo de serviços prestados ou o cumprimento da legalidade vigente.

Posto isto, será que a Contabilidade Pública e a Contabilidade empresarial prosseguem objectivos substancialmente distintos? De acordo com Vela Bargues (1996:85): *...a nível conceptual, tanto uma como outra orientam-se para um objectivo fundamental: facilitar a tomada de decisões adequadas. As diferenças surgem quando nos centramos em algum tipo concreto de decisões a tomar, o que em certo modo põe em evidência a necessidade de elaborar normas que permitam um maior nível de detalhe, tanto a interpretar, como a desenhar demonstrações financeiras de acordo com os objectivos da informação, seleccionando as que apresentarem uma maior utilidade e adequação.*” Daqui, podemos concluir que, em caso de existirem diferenças entre os objectivos de uma e de outra actividade, são resultado dos diferentes contextos em que as actividades se desenrolam, portanto estes não são substancialmente diferentes.

Em Portugal, o Plano Oficial de Contabilidade Pública – POCP define extensamente no seu preâmbulo os objectivos da informação pretendida, como sejam a legalidade, a economia, a eficiência e a eficácia, a transparência, o controlo financeiro, o contributo para a contabilidade nacional e a informação sobre a situação patrimonial de cada entidade.

Segundo o IFAC, os objectivos da informação financeira, no sector público, são o de proporcionar informação útil para a tomada de decisões e para demonstrar a responsabilidade das entidades pelos recursos que lhe foram confiados ao:

1 - proporcionar informação acerca das fontes, importação e uso de recursos financeiros;

2 - proporcionar informação acerca de como a entidade financiou as suas actividades e satisfaz as suas necessidades de dinheiro;

3 - proporcionar informação que seja útil ao avaliar a capacidade da entidade financiar as suas actividades e satisfazer os seus passivos e compromissos;

*4 - proporcionar informação acerca da situação financeira da entidade nela;
e*

5 - proporcionar informação agregada útil na avaliação de desempenho da entidade em termos de custos de serviços, eficiência e cumprimento de metas.

(IFAC, NICSP 1, 2001 § 13).

Para além das funções referidas, a NICSP 1 acrescenta que as demonstrações financeiras do sector público podem também ter um papel prospectivo, proporcionando aos utentes informação que dê indicação sobre se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com o orçamento legalmente adoptado e com os requisitos legais e contratuais, incluindo limites financeiros estabelecidos pelas autoridades legislativas apropriadas (IFAC, NICSP 1, 2001 § 14).

A título de exemplo, em França, o Regulamento Geral sobre a Contabilidade Pública, aprovado por decreto de 29 de Dezembro de 1962 (RGCP), reconhece como objectivo geral da contabilidade dos organismos públicos, a descrição e o controlo das operações, assim como a informação às autoridades encarregadas do controlo e da gestão.

No quadro seguinte apresentamos os objectivos da Contabilidade Pública, definidos em França:

Quadro n.º 1. Objectivos da Contabilidade Pública em França

- | |
|--|
| - Conhecer, controlar e prestar contas sobre a execução orçamental do exercício e sobre a situação de tesouraria; |
| - Constituir um instrumento de informação sobre o património, a situação das finanças públicas e os resultados anuais; |
| - Permitir o cálculo dos preços de custo, assim como o custo e rendimento dos serviços públicos; e |
| - Proporcionar informação homogénea susceptível de ser integrada na Contabilidade Económica Nacional. |

Fonte: Montesinos Julve (2004:511)

Como verificamos, a prestação de contas e o fornecimento de informação para síntese das contas económicas nacionais, são objectivos que coincidem com aqueles que o IFAC e a maior parte dos países desenvolvidos ocidentais apresentam (Montesinos Julve (2004:511)).

Conforme Pina Martínez (2004:208), na estrutura conceptual apresentada pela Nova Zelândia para a informação contabilística pública, o objectivo da informação financeira é o de proporcionar informação para ajudar os utilizadores a:

- a) Valorizar os rendimentos financeiros e dos serviços, a posição financeira e os fluxos de caixa;
- b) Apreciar o cumprimento da entidade com a legislação, a regulação, as leis públicas e acordos contratuais, na medida em que estas estão relacionadas com o rendimento financeiro e dos serviços, a posição financeira e os fluxos de caixa;
- c) Tomar decisões sobre o fornecimento de recursos ou a realização de transacções com a entidade.

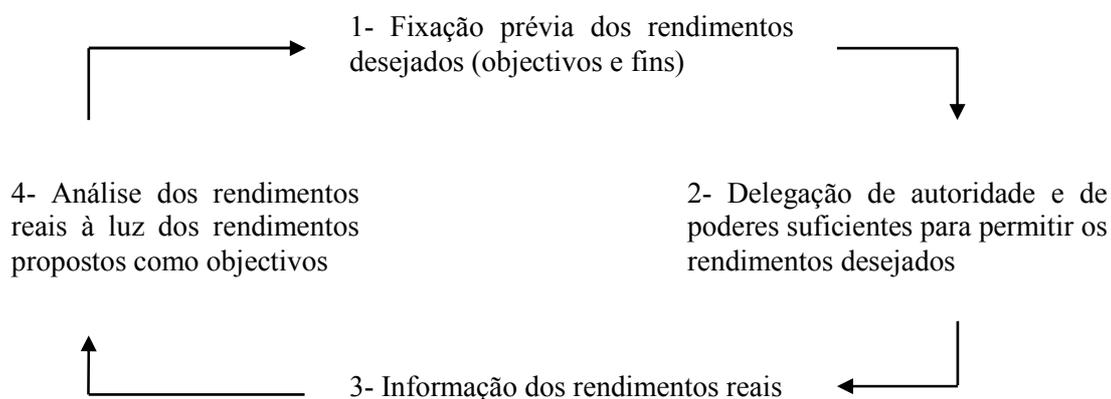
Pelo exposto, Pina Martínez (2005) conclui que a informação financeira tem o objectivo de ser útil para a tomada de decisões (c) e o objectivo de prestação de contas (a e b). A importância relativa destes fins dependerá dos utilizadores e dos sectores. Os objectivos anteriores levam à delimitação do conteúdo da informação financeira que permite normalmente alcançar os ditos objectivos: posição financeira, rendimento financeiro e de serviços e fluxos de caixa.

O rendimento de uma entidade determina-se comparando a actividade financeira da entidade com os seus objectivos financeiros, bem como os resultados das prestações de serviços com os seus objectivos. Os objectivos e resultados da prestação de serviços serão normalmente medidos em termos não financeiros, enquanto que os resultados e objectivos financeiros são medidos em termos financeiros. Nas entidades em que predominem os objectivos de prestação de serviços, a informação será principalmente não financeira. no Sector público, a

maioria das entidades tem tanto objectivos de rendimento financeiro como objectivos de prestação de serviços.

Por outro lado, a prestação de contas é a obrigação de uma parte dar conta a outra, sobre o rendimento obtido no período. Os componentes da prestação de contas estabelecem-se na figura seguinte:

Figura n.º 3. Componentes da prestação de contas (Nova Zelândia)



Fonte: Pina Martínez (2004:208)

Assim, a prestação de contas implica que a Conta Geral deva:

- a) Identificar os objectivos financeiros ou não financeiros;
- b) Medir os ganhos reais em comparação com os ditos objectivos.

A estrutura conceptual da Nova Zelândia indica ainda que para satisfazer os objectivos apresentados, a entidade pode completar a informação histórica proporcionando:

- a) Comentários interpretativos sobre a informação financeira fornecida, podendo-se fazer uma descrição dos recursos físicos que ajudem a compreender a posição financeira da entidade. Estes comentários são especialmente relevantes na informação sobre o rendimento dos serviços.
- b) Informação de carácter relevante previsional. Esta pode adoptar a forma quantitativa ou narrativa. Por exemplo, os orçamentos das entidades locais

normalmente fixam os critérios dos impostos, taxas aos utilizadores e outras fontes de financiamento. Além disso, a publicação dos orçamentos financeiros e outra informação prospectiva no início do exercício, e a comparação com os resultados finais no fim do exercício é essencial para a prestação de contas nas entidades do sector público.

Da exposição efectuada, concluímos que a utilidade da informação financeira é considerada como sendo a característica fundamental da informação contabilística, em geral, e da informação contabilística pública, em particular. Torna-se importante avaliar quais as restrições existentes à utilidade da informação, bem como as características que a informação contabilística pública deve possuir para que preencha o requisito de utilidade.

1.5 –Características qualitativas da informação contabilística pública

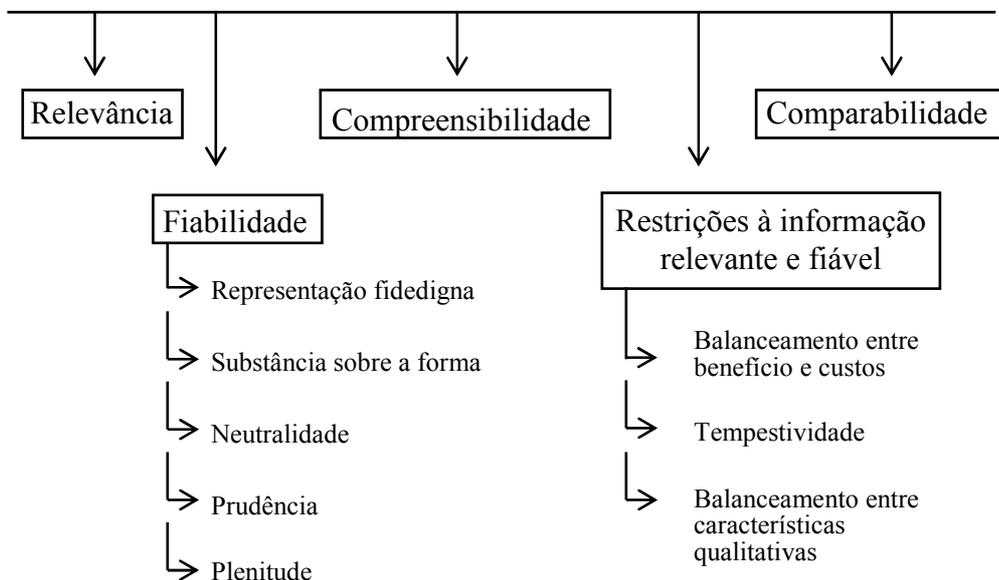
O Comité do Sector Público do IFAC preconiza como características qualitativas fundamentais a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade (IFAC, NICSP 1, 2001 § 37). Apesar de não estabelecer explicitamente nenhuma hierarquia entre as características qualitativas da informação financeira, na consideração das restrições à produção de informação, refere-se, no entanto, a estas restrições como sendo constrangimentos à obtenção de informação relevante e fiável, e não como sendo restrições à obtenção de informação útil (IFAC, NICSP 1, 2001, Apêndice 2). Mesmo na definição de cada uma das características é

entendido que não se devem excluir determinadas informações das demonstrações financeiras - as informações podem ser relevantes - com base no facto de não serem compreensíveis, ou de não se garantir a comparabilidade da informação.

Daqui se conclui que, embora indirectamente, o IFAC considera como requisitos fundamentais da informação a relevância e a fiabilidade.

A figura seguinte pretende ilustrar as características, de acordo com o pensamento transmitido pelo IFAC:

Figura n.º 4. Características Qualitativas da Informação Financeira – IFAC



Fonte: Adaptado (IFAC, NICSP 1, 2001 Apêndice 2)

Em termos de relevância o IFAC considera a importância dos valores preditivos e de "*feedback*", embora só autonomize como elemento definidor da relevância a questão da **materialidade**. A **tempestividade**¹² para o IFAC é entendida como sendo uma restrição à relevância e fiabilidade da informação. Quanto à **fiabilidade**, o IFAC considera que, para que seja possível obter informação fiável, é necessário que seja obtida tendo em atenção o princípio da substância sobre a forma e o princípio da prudência, para além de ter de ser plena¹³.

O IFAC não autonomiza como característica qualitativa a **consistência** da informação, pois considera que esta propriedade tem de estar garantida se se pretende assegurar a comparabilidade da informação financeira - a consistência é o elemento fundamental da comparabilidade.

Para já, será conveniente apresentar os conceitos e elementos das características apresentadas como sendo indispensáveis à obtenção de informação útil e o significado das restrições existentes à produção de boa informação financeira pública.

A **materialidade** está relacionada com a dimensão do elemento ou do erro cometido na divulgação da informação, o qual pode afectar a decisão do utente. Ou seja, a materialidade envolve julgamentos que, por natureza, são quantitativos, e nos quais o interesse está centrado em valores relativos e nunca absolutos.

¹² A utilidade de demonstrações financeiras fica diminuída se não estiverem disponíveis aos utentes dentro de um período razoável após a data do relato. Uma entidade deve estar em posição de emitir as suas disposições financeiras dentro de seis meses da data do relato. Factores permanentes tais como a complexidade das operações de uma empresa não são razão suficiente para deixar de relatar numa base tempestiva. Prazos mais específicos são tratados pela legislação e regulamentos em muitas jurisdições. (IFAC, NICSP 1, 2001 § 74)

¹³ A plenitude refere-se ao facto de a informação das demonstrações financeiras não dever ser omissa em nenhuma questão relevante, pois a omissão de algum facto conduz à produção de informação enganadora, e como tal não fiável.

A questão a que se procura responder quando se avalia a materialidade de um dado elemento relaciona-se com a magnitude do elemento e da sua capacidade para influenciar os decisores, embora a resposta a esta pergunta esteja fortemente dependente da natureza do facto em causa (recorrente ou extraordinária). O IFAC considera que a definição de materialidade está fortemente relacionada com a relevância da informação e não separa os conceitos de relevância e de materialidade, apresentando-os em simultâneo. Considera que não será suficiente ter em conta a natureza do fenómeno para avaliar a sua relevância, devendo-se complementar com a análise da sua magnitude.

Nesta perspectiva, é possível enquadrar o entendimento do IFAC, segundo o qual a materialidade é caracterizadora da informação relevante e, portanto, criadora de utilidade para a informação produzida. Quando se considera a acepção negativa deste termo salienta-se a importância crítica da materialidade, pois que é este conceito que permite que não seja desperdiçado tempo com aspectos triviais no processo contabilístico.

Para o IFAC, a única questão determinante da relevância é a materialidade, embora não apresente os conceitos de valores preditivo e retroactivo e a tempestividade da informação, refere-os na definição de relevância¹⁴.

Por outro lado, não menos importante é o momento da disponibilização da informação: se a informação produzida chegar aos utilizadores finais em momento posterior ao da decisão que visava apoiar, então essa informação, que noutro momento teria sido de relevância máxima, mostra-se perfeitamente irrelevante e

¹⁴ “A informação é relevante para os utentes se puder ser usada para ajudar na avaliação dos acontecimentos passados, presentes ou futuros ou na confirmação, ou correcção, de avaliações passadas. A fim de ser relevante, a informação tem também de ser tempestiva” (NICSP 1, 2001, Apêndice 2).

secundária. Este é o problema da oportunidade ou tempestividade da informação, que pode considerar-se um dos requisitos mais importantes que deve cumprir a informação contabilística elaborada pelos organismos submetidos ao regime da Contabilidade Pública, pois em muitas ocasiões os relatos financeiros são dados a conhecer bastantes meses após o encerramento do exercício orçamental a que se referem.

A **fiabilidade** da informação é um conceito utilizado pelo IFAC (2001), como sendo fundamental se se pretende produção de informação financeira útil. Este organismo apresenta a noção de fiabilidade da informação como estando dependente do grau de confiança que essa informação merece por parte do utente. Este grau de confiança está dependente não só da capacidade de a informação evidenciar o que se espera que represente - representação fidedigna -, mas também da ausência de preconceitos na sua elaboração - neutralidade - e da isenção de erros materiais. No sentido de potenciar a representação fidedigna, o IFAC considera essencial que se atenda, não só às características legais das transacções, mas à sua substância económica (e daí que considere como elemento conferidor de fiabilidade a adopção do princípio do primado da substância sobre a forma) e à prudência na elaboração das demonstrações financeiras, pela incerteza que rodeia muitos acontecimentos e circunstâncias e que torna necessário o exercício de julgamentos pessoais. Por outro lado, o IFAC refere explicitamente a necessidade de plenitude da informação para que seja fiável.

O IFAC considera necessária a propriedade de **compreensibilidade** e defende que tal é mais uma característica do utilizador da informação do que propriamente da informação em si mesma. Isto significa que o utilizador da

informação em causa deve possuir um conhecimento razoável da entidade e do ambiente em que ela opera e estar disposto a estudar a informação fornecida, para que exista compreensibilidade da informação. Ora, a capacidade de entender os dados financeiros não está assim tão dependente do preparador do relato, mas mais do destinatário desse relato, seja ele profissional ou não profissional.

Enquanto característica qualitativa da informação, a **comparabilidade** é para o IFAC algo que potencia ganhos de utilidade. De facto, a informação terá tanto mais significado para o utilizador quanto maior a capacidade deste a avaliar em termos relativos face a um padrão de comparação. O fim da comparação é detectar e explicar semelhanças e diferenças, embora estas sejam mais bem percebidas quando não são consideradas todas em simultâneo. Na verdade, comparações válidas só são possíveis quando a atenção é direccionada para um ou dois aspectos concretos correlacionados entre si. A comparabilidade da informação implica, no entanto, que exista consistência no tratamento dos *inputs* dessa informação, não sendo este requisito o único a ter em conta na elaboração de informação comparável. Para além da consistência é necessário considerar que os dados seleccionados como *inputs* da informação devem ser fiáveis no sentido de representarem o que se propõem representar. Quando isto não se verifica, mesmo que tenha havido consistência no seu tratamento a validade das comparações estabelecidas é posta em causa.

Por outro lado, a heterogeneidade que preside ao contexto em que operam os diferentes organismos públicos faz com que seja recomendável que os relatos financeiros sejam apresentados de forma que permita a realização de comparações no tempo e no espaço. Para efeitos de gestão a comparação dos custos dos serviços

prestados seriam de grande utilidade para as funções de controlo, prestação de contas e avaliação segundo critérios de economia, eficiência e eficácia.

Além disso, os relatos financeiros devem ser consistentes ao longo dos períodos, uma vez que dados inconsistentes podem ser obstáculos para comparações feitas pelos utilizadores entre relatos financeiros, comparações essas destinadas a avaliar a evolução do comportamento passado da entidade.

Por mais útil que uma informação seja, e independentemente dos critérios de utilidade empregues nessa avaliação, qualquer informação só será produzida se os custos inerentes à sua obtenção forem inferiores aos benefícios esperados e inerentes à sua utilização. Ou seja, na produção de informação financeira, como no desempenho de qualquer outra actividade económica, está subjacente uma análise económica do tipo custo-benefício. Este aspecto é apresentado explicitamente como constrangimento à produção de informação pelo IFAC (IFAC, NICSP 1, 2001 Apêndice 2). Se, antes de mais, é necessário avaliar a rendibilidade da informação, será igualmente necessário definir correctamente o que se entende por custos de produção e de utilização de informação e benefícios inerentes, averiguando as formas possíveis de os quantificar.

Para o IFAC, a avaliação de benefícios e custos é, porém, substancialmente uma matéria de julgamento. Para além disso, os custos não recaem sempre naqueles utentes que gozam dos benefícios, pois eles podem também ser desfrutados por utentes que não sejam aqueles para quem a informação foi preparada. Por estas razões, é difícil aplicar um teste custo-benefício em qualquer uso particular. Apesar de tudo, as normalizações, bem como os responsáveis pela preparação das demonstrações financeiras e os utentes das demonstrações financeiras devem estar

cientes deste constrangimento (IFAC, NICSP 1, 2001 Apêndice 2).

Daqui também podemos concluir que é pouco provável que sejamos capazes de encontrar uma informação que satisfaça todos os requisitos anteriores com a máxima extensão possível, devendo ter-se em atenção a não inclusão de informação cujo o custo de elaboração exceda o benefício derivado da sua utilização.

O normativo português apresenta um vazio relativamente às características qualitativas que deve reunir a informação financeira pública, para que esta se torne útil para os utilizadores. O POCP apenas refere que a aplicação dos princípios contabilísticos fundamentais deve conduzir à obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e de execução orçamental da entidade. Mas, outros países que também se encontram a reformar o sistema contabilístico da Administração Pública, apresentam os objectivos e características da informação contabilística, a título exemplificativo apresentamos os casos da Espanha, Holanda e Austrália.

Em Espanha, e de acordo com a Estrutura Conceptual da AECA (2001), a informação financeira deve conter determinadas características qualitativas que permitam o cumprimento dos seus objectivos e, por conseguinte, garantam uma utilização eficaz por parte dos seus utilizadores. Em suma, são os requisitos ou características qualitativas que vão permitir a utilidade da informação, isto é, a satisfação das necessidades dos seus utilizadores, estando desse modo assegurado o cumprimento dos objectivos da informação financeira.

No normativo holandês, os requisitos que a informação contabilística pública deve reunir, para garantir a sua utilidade no processo de tomada de decisão, são os seguintes¹⁵:

Quadro n.º 2. Requisitos da informação contabilística pública (Holanda)

Objectividade	A informação contabilística deve ser elaborada de modo que se minimize a introdução de critérios subjectivos.
Fiabilidade	A informação contabilística deve reflectir fielmente a realidade.
Integridade	A informação contabilística deve reflectir todos os factos relevantes para que o utilizador possa tomar as suas decisões.
Relevância	A informação contabilística incluída nas contas anuais deve ser útil para a tomada de decisões no sentido que tenha capacidade potencial para fundamentar as decisões tomadas.
Oportunidade	A informação contabilística deve surgir em tempo oportuno, uma informação apresentada fora de tempo converte-se em inútil relativamente aos objectivos que persegue.
Clareza	A informação contabilística deve ser elaborada e apresentada em termos claros e acessíveis para que possa ser compreendida pelos utilizadores não especialistas.

Fonte: Fernández Fernández e Pablos Rodríguez (2004:578)

Na Austrália, o *Statement of Accounting Concepts (SAC) no. 3 – Qualitative Characteristics of Financial Reporting* estabelece as características qualitativas exigidas à informação financeira das entidades públicas ou privadas. Estas características são divididas em três grupos, ilustrados no quadro seguinte:

Quadro n.º 3. Características qualitativas da informação financeira (Austrália)

Características de conteúdo	Características de apresentação	Restrições Gerais
- Relevância - Fiabilidade - Materialidade	- Comparabilidade - Compreensibilidade	- Oportunidade - Custo <i>versus</i> benefício

Fonte: Brusca Alijarde (2004:34)

¹⁵ Neste país, em 1992, foi constituída a *Comissão para a Reforma Contabilística*, a quando da aprovação das novas leis provinciais e municipais. Em essência, estes requisitos coincidem com os estabelecidos para a contabilidade privada.

Informação financeira **relevante** é aquela que influencia as decisões dos utilizadores acerca da afectação locação dos recursos, da seguinte forma:

- a) Ajudando-os a prever os resultados de sucessos passados, presentes e futuros; e ou
- b) Confirmando ou corrigindo estimativas anteriores e aquela que permite aos utilizadores avaliar a justificação de responsabilidades dos produtores de informação.

Daqui se conclui que, a informação financeira tem de constituir uma base adequada para que os agentes interessados possam efectuar as suas próprias previsões e juízos de valor. Além disso, deve permitir a obtenção de conhecimentos precisos para a correcção de desvios e de estimativas realizadas anteriormente. (Brusca Alijarde, 2004:32).

A **fiabilidade** associa-se à qualidade da informação financeira quando se pode confiar que a mesma represente fielmente, sem erros e omissões, as transacções ou sucessos que se espera que a mesma represente.

Por outro lado, se a informação financeira deve ser fiável e relevante, é necessário que predomine a substância sobre a forma¹⁶ na representação das transacções e factos contabilísticos. O organismo australiano não considera o princípio de prudência¹⁷ como qualidade necessária da informação financeira, pois considera-o reconhecido no conceito de fiabilidade.

¹⁶ O princípio da substância sobre a forma enquadra-se no conjunto de princípios contabilísticos geralmente aceites e implica que as operações económicas sejam alvo de registo contabilístico tendo em conta a sua substância económica, independentemente da sua forma legal. No entanto, em Portugal este princípio não está contemplado no POCP.

¹⁷ O princípio da prudência é igualmente um dos princípios contabilísticos geralmente aceites, relacionando-se a sua importância com a necessidade de lidar com incertezas económicas várias, em termos contabilísticos. Com a prudência contabilística pretende-se introduzir um certo grau de precaução na preparação das demonstrações financeiras, impedindo que os proveitos e os activos estejam sobre avaliados e que os custos e os passivos estejam subavaliados.

Além de a informação financeira ser fiável e relevante, é necessário contextualiza-la relativamente às circunstâncias individuais da entidade informativa em questão. Surge então o conceito de **materialidade**. A *Australian Accounting Research Foundation* (AARF) define-a como o critério utilizado para avaliar em que medida a informação relevante e fiável pode ser omitida ou subestimada, sem que isso possa afectar de forma adversa as decisões dos utilizadores ou as responsabilidades daqueles que estão encarregues de a produzir. Isto é, a redução quantitativa de informação é possível, se não implicar redução do seu significado, e portanto não afectar o processo de tomada de decisão por parte dos utilizadores. Assim, a avaliação da materialidade deve fazer-se não só em relação às contas individuais mas também em relação às classes de contas, no sentido em que uma partida individual possa ser imaterial, mas material quando se agrega com as restantes partidas (Brusca Alijarde, 2004:33).

Relativamente à apresentação da informação financeira são apontadas as características de comparabilidade e compreensibilidade.

A **comparabilidade**, será a qualidade da informação que permite aos utilizadores encontrar e avaliar diferenças e semelhanças na natureza e efeito das transacções e factos, num momento concreto ou ao longo do tempo, ou seja quando se avaliam aspectos de uma entidade, ou de várias entidades. Isto implica o reconhecimento e medição das transacções de forma consistente em toda a entidade, ao longo do tempo, assim como consistência entre entidades. Outra implicação importante é que os utilizadores necessitam de ser informados sobre os critérios utilizados na elaboração da informação, a mudança dos mesmos e as consequências dessa mudança (Brusca Alijarde, 2004:33).

A **compreensibilidade** existe quando os utilizadores da informação financeira são capazes de entender o seu significado. A compreensão por parte dos utilizadores depende tanto da sua própria capacidade como da forma como esta é apresentada. Por isso, a informação deve ser apresentada da forma mais clara possível, sem sacrificar a relevância e fiabilidade da mesma, atendendo aos interesses dos utilizadores com formação para compreender o significado das práticas contabilísticas e para avaliar relatórios.

A informação financeira que é relevante, fiável e que cumpre os requisitos de materialidade, pode perder a sua relevância se não for apresentada no momento oportuno. Portanto, a **oportunidade** é uma restrição para proporcionar informação relevante.

Outra restrição importante é a relação **custo-benefício** da informação financeira. Não existe uma metodologia aceite universalmente para medir os custos e benefícios da informação financeira, é uma questão de juízo profissional daquele que está encarregue de a produzir, ou daqueles que influenciam a apresentação da mesma, como os organismos emissores de normas contabilísticas ou os auditores (Brusca Alijarde, 2004:33).

1.6 –Os utilizadores de informação contabilística pública

A informação financeira, em geral, destina-se a apoiar decisões dos agentes económicos. O seu papel relaciona-se com a redução do nível de incerteza que rodeia os processos de tomada de decisão. Nestes, o objectivo é maximizar o valor da função objectivo, a qual, em termos financeiros, é representada pelos fluxos de caixa esperados e relacionados com uma determinada linha de acção.

Num ambiente económico de incerteza quanto ao futuro (por definição, desconhecido), as pressões sobre os níveis de qualidade da gestão são bastante fortes, impulsionando a uma melhoria dessa mesma qualidade.

Daqui resulta a necessidade de avaliar a qualidade da gestão, ou seja, a qualidade das decisões adoptadas. Para que tal avaliação seja possível, é necessário recorrer a um instrumento capaz de confrontar resultados de acções seguidas com expectativas de resultados. Se o resultado final for coincidente com as expectativas quanto ao resultado, então a gestão é avaliada positivamente. Caso contrário, toma-se necessário identificar os desvios ocorridos e, mais importante do que isso, identificar as causas desses erros de previsão ou execução e adoptar medidas correctivas. É neste confronto que emerge a importância da informação financeira, ela serve de instrumento de avaliação da qualidade da gestão e para suportar o processo de tomada de decisão.

Se o exposto anteriormente se adequa à informação contabilística do sector privado, relativamente à envolvente “Sector Público”, esta apresenta características muito próprias, consideradas a dois níveis fundamentais (Vela Bargues, 1992:115): *Em primeiro lugar, os elementos ambientais externos: heterogeneidade, fragmentação do poder, responsabilidade e ausência de mercado. Em segundo lugar, os elementos internos: prestação de um serviço como prioridade, ausência de fins lucrativos, dificuldades na medição do “output”, sentido diferente de proveito, ênfase na posição financeira, importância do orçamento e importância da legalidade.*

Apesar de todas estas particularidades, com a melhoria da transparência das contas públicas, o universo de utilizadores tem experimentado um crescimento assinalável, aumentando, conseqüentemente as suas necessidades de informação. Mas quem são os utilizadores da informação contabilística pública?

Os estudos realizados sobre os utilizadores da informação contabilística do sector público, tanto de carácter teórico como empírico, são abundantes nos Estados Unidos, embora existam noutros países. Em todo o caso, a maior parte dos estudos apontam para utilizadores similares.

No início dos anos setenta, a *American Accounting Association* (AAA), distinguia dois tipos de utilizadores (Benito Lopez (1995:73)).

Internos:

- Agências governamentais
- Departamentos ministeriais
- Gestores
- Auditores internos

Externos:

- Legisladores
- Público em geral
- Agências reguladoras
- Credores
- Auditores independentes
- Sindicatos
- Grupos de investigação

Até à criação, em 1984, do *Governmental Accounting Standards Board* (GASB)¹⁸ foram efectuadas investigações por parte de organismos oficiais encarregados da emissão de normas e princípios contabilísticos (NCGA¹⁹ e AICPA²⁰), que apontavam distintas visões dos utilizadores da informação financeira pública.

Depois da criação deste organismo surgiram dois documentos, um em 1985 - "*The Needs of Users of Governmental Financial Report. A Research Study*" e outro em 1987 - "Objectives of Financial Reporting", *Concepts Statement* num. 1.

Neste último trabalho o GASB prevê a existência de três grupos de utilizadores das demonstrações financeiras, dos quais fazem parte os seguintes utilizadores (Benito López, (1995:75)):

¹⁸ Autoridade que nos Estados Unidos se encarrega da publicação dos princípios e normas contabilísticos aplicáveis às entidades Governamentais e Locais.

¹⁹ *National Council on Governmental Accounting*

²⁰ *American Institute of Chartered Public Accountants*

Grupo dos cidadãos:

- Contribuintes
- Votantes
- Receptores de serviços
- Associações ou grupos de defesa dos cidadãos
- Cidadãos em geral
- Estudiosos das Finanças Públicas

Grupo dos corpos legislativo e controlo:

- Membros do Parlamento
- Corporações municipais
- Câmaras de comércio
- Conselhos escolares
- Tribunais de contas

Grupo de investidores e credores:

- Pessoas que individualmente se convertem em credores ou investidores
- Instituições investidoras ou credoras
- Subscritores de títulos municipais
- Instituições financeiras
- Agências de classificação de bónus

Para o IFAC, os utentes das demonstrações financeiras (de finalidade geral) incluem pagadores de impostos e de taxas, membros da legislatura, credores, fornecedores, os média, e os empregados. As Demonstrações financeiras de finalidade geral são aquelas que se destinam a satisfazer as necessidades de utentes que não estejam em posição de pedir relatórios à medida para satisfazer as suas necessidades de informação específicas, estas demonstrações são apresentadas

separadamente ou dentro de outro documento público tal como um relatório anual (IFAC, NICSP 1, 2001 § 2).

Quanto a Portugal, é de salientar que o POCP de uma forma directa não refere os utilizadores da informação contabilística pública embora, na nossa opinião, o Tribunal de Contas ainda é o destinatário privilegiado. De outros países vamos descrever o que refere a Espanha, Reino Unido e Austrália.

Em Espanha, do ponto de vista da IGAE - *Intervención General de la Administración del Estado*, no seu Documento 1 - *Principios Contables Públicos*, os utilizadores da informação financeira pública agrupam-se do seguinte modo:

- Órgãos de representação política, como sejam as assembleias legislativas, democraticamente eleitas;
- Órgãos de gestão das diferentes administrações públicas, tanto aos níveis político-administrativos, como nos níveis puramente de gestão;
- Órgãos de direcção e gestão das Sociedades e Empresas Públicas;
- Órgãos de controlo externo, nomeadamente o Tribunal de Contas e os Tribunais, Câmaras e Comissões de Contas das Comunidades Autónomas e Autarquias Locais; órgãos encarregados do controlo interno, nas vertentes financeira, de legalidade, economia, eficiência e eficácia, etc.
- Entidades privadas, associações e cidadãos interessados na “res pública”.

No Reino Unido, no documento “*Managing Resources. Analysing resource accounts: user’s guide*” emitido pelo Tesouro em 2001 (Vela BARGUES, Fuertes Fuertes, 2004:301), encontram-se enumerados os potenciais utilizadores da informação contabilística pública:

- O Parlamento e o público em geral, que a utilizam, nas melhores condições, para o exercício do controlo da legalidade;
- Os Ministérios, cujas necessidades estão relacionadas com a gestão económica, eficaz e eficiente dos fundos a seu cargo e a prestação de contas dessa gestão;
- O Tesouro, que deve assessorar os ministros e os ministérios sobre a afectação eficaz e eficiente dos dinheiros públicos e distribuir os fundos entre os ministérios de forma óptima.

Na Austrália, através no *Statement of Accounting Concepts (SAC) no. 2 - Objectives of General Purpose Financial Reporting*, encontramos as três principais categorias de utilizadores de informação financeira: os fornecedores de recursos, os utentes de bens e serviços e as entidades que realizam funções de análise e controlo.

Quanto a estudos teóricos é de salientar o estudo elaborado por Chan e Ferguson (citado por Benito López, 1995:74) onde chegaram à conclusão de que os diferentes tipos de utilizadores não são unidades distintas: *na prática, os utilizadores tomam um conjunto de decisões que estão relacionadas, pois estes vão ocupando diferentes posições e as decisões de um tipo de utilizadores limitam ou facilitam a eleição de outros tipos de utilizadores.*

Também para Fernández Fernández (2000), os utilizadores da informação financeira pública classificam-se em cinco grupos: os órgãos de gestão, os órgãos de

controlo interno e externo, os órgãos políticos, os agentes económicos e financeiros e o cidadão, sendo que poder-se-ia elaborar uma prestação de contas, com conteúdo e apresentação diferente, para cada um dos grupos principais de destinatários de forma a facilitar o processo de tomada de decisão dos diferentes agentes interessados.

Pelo exposto, podemos concluir que os destinatários da informação contabilística pública são, de uma maneira geral, todos os que compõem o tecido político, económico e social de um país.

1.7 – As necessidades dos utilizadores de informação contabilística pública

Pelo que já vimos, considera-se que toda a elaboração de uma informação deve ser destinada à satisfação das necessidades dos destinatários da mesma. Neste sentido, o utilizador converte-se no centro de atenção da contabilidade, como afirma Gabás Trigo²¹, acerca do tema dos utilizadores de informação contabilística dentro do marco conceptual da Contabilidade Financeira “...os utilizadores *aparecem como os protagonistas do processo, como arranque do mesmo, pois a primeira fase é indicar quais são os sujeitos mais importantes no dito processo e imediatamente identificar as suas necessidades, que inspiram os objectivos e características da informação contabilística, para que por sua vez encerrem o ciclo com a utilização da informação elaborada e sua análise ou avaliação no sentido de contrastar entre a necessidade e o seu nível de satisfação*”.

²¹ in Rodríguez Bolívar e Ortíz Rodríguez (2002:121)

Por outro lado, Senés Garcia (2002) refere o papel “democrático da contabilidade”, os contribuintes apesar de serem investidores involuntários dos governos, necessitam de estar informados sobre a gestão desse dinheiro. É a contabilidade que vai dar essa informação, na medida em que a avaliação das políticas do governo é essencialmente de conteúdo económico. Citando a mesma autora (2002:139), *a exigência da fiabilidade da informação contabilística por parte dos cidadãos em geral dependerá do grau de participação democrática na gestão dos recursos públicos. Em última instancia são os cidadãos que proporcionam as receitas e recursos necessários para as actividades do governo, quem recebe os serviços deste e quem são proprietários e beneficiários do dinheiro público e do património. Isto é, o governo é responsável perante o poder legislativo e perante o público em geral.*

Delimitar quais as necessidades de informação dos utilizadores da informação contabilística pública é uma tarefa bastante complexa, tendo em conta a grande heterogeneidade de interesses presente. Além disso, a informação tem um custo de elaboração e alguns utilizadores, que não a requerem, prefeririam que esta não fosse publicada, se por acaso esse custo conduzisse a um aumento do custo do serviço e, por conseguinte, a um aumento do preço pago (Benito Lopez: 1995). Daqui se conclui que é muito difícil, senão impossível, desenvolver um modelo “utilizador-necessidade” para o sector público.

Pina Martínez e Torres Pradas (1996) apresentam um estudo comparativo levado a efeito por W. Holder, em 1980, com base em estudos sobre utilizadores efectuados pelo AICPA, nos seus documentos: APBS n.º 4 de 1970 e *Trueblood Report* em 1973; e pelo FASB através da SFAC n.º1 para o sector privado e Henke, AAA e Anthony para o sector público. Com base nesse trabalho apresentamos o quadro que se segue:

Quadro n.º 4. Comparação entre utilizadores de informação contabilística

Utilizadores	Sector Privado			Sector Público ²²			Critérios de classificação			
	APBS n.º 4	Trueblood	SFAC n.º 1	Henke	AAA	Anthony	Nível de Autoridade	Necessid. inform.	Nível de sofistic.	Tipo de inform.
Investidores (I)	X	X			X	X	L	I	I	V
Credores (A)	X	X	X	X	X	X	L	I	I	V
Potenciais I+A	X	X	X				L	I	I	V
Fornecedores	X		X				L	M	E	V
Financiadores						X	M	M	I	V
Org. Fiscalizadoras	X		X	X	X	X	D	I	I	F
Org. Governamentais				X	X	X	D	I	I	F
Outras Entidades Públicas			X		X		M	M	I	C
Cargos Eleitos				X		X	L	M	R	V
Público em Geral			X	X	X		L	M	E	V
Clientes/ utentes	X		X	X			L	L	E	V
Empregados	X	X	X	X			M	M	E	V
Gerentes/ Gestores	X	X	X	X	X		D	I	A	V,F,C,O
Administração	X		X	X			D	I	A	V,F,E,O
Analistas Financeiros	X		X				L	M	A	O
Seguradoras			X				L	M	A	O
Avalistas			X				L	M	A	O
Mercado de valores	X		X				L	L	A	O

Nível de autoridade

D = Autoridade Directa
M = Autoridade Moderada
L = Autoridade Limitada

Necessidade de informação

I = Intensa
M = Moderada
L = Limitada

Nível de sofisticação

E = Elementar
I = Intermédio
A = Avançado

Tipo de informação

V = Viabilidade financeira
F = Fiscalizadora
E = Eficácia da gestão
C = Custo dos serviços
O = outros

Fonte: Pina Martínez e Torres Pradas (1996:39).

²² Não inclui o Sector Público Empresarial.

A classificação levada a cabo é baseada em quatro critérios, a saber:

a) Relação utilizador – entidade pública. Distingue entre utilizador interno, que precisa de informação contabilística para levar a cabo as suas tarefas de organização, planificação e execução do estipulado, e prestação dos serviços públicos, que constituem a actividade da entidade. No entanto, o objectivo do sistema contabilístico público da prestação de contas era exclusivamente destinada ao utilizador externo, o que privaria os outros utilizadores de uma ferramenta eficaz de gestão, com os respectivos efeitos sobre a eficiência e eficácia com que se realizam as operações. Um segundo tipo de relação é o que se estabelece entre as entidades públicas e os seus próprios órgãos políticos de controlo, organismos de fiscalização, outras entidades públicas em relação às quais existe algum tipo de dependência. Este grupo de utilizadores apresenta necessidades informativas muito similares às de um utilizador externo sem nenhum tipo de autoridade sobre a entidade pública. Essencialmente, a diferença reside em que os primeiros podem forçar a obtenção da informação adicional que precisam, enquanto os últimos carecem de autoridade para fazê-lo.

b) Necessidades dos utilizadores de informação contabilística. O quadro distingue entre intensa, moderada e limitada. É intensa para aqueles utilizadores que são directamente afectados pelo estado financeiro da entidade e precisam de informação contabilística para a tomada de decisões. Basicamente, os utilizadores com uma necessidade de informação intensa coincidem com aqueles que têm autoridade por lei para gerir ou fiscalizar os fundos públicos.

c) Nível de sofisticação. Coincide genericamente com o sector empresarial. Os gestores da entidade e os analistas profissionais precisam de alto nível de preparação contabilística, enquanto os investidores e órgãos de controlo político precisam de um nível intermédio.

d) Tipo de informação. Ao contrário daquilo que se passa com o sector privado, as entidades públicas não estão organizadas, nem operam com o objectivo de obter lucro, nem este é representativo da actividade da entidade.

Isto obriga a perguntar primeiro aos utilizadores qual a informação de que precisam, qual a aplicação que lhe vai ser dada e que necessidades vai suprir, pelo menos àqueles que precisam dela de forma intensa.

De acordo com Anthony (1978), não parece possível estipular-se um único conceito equivalente a lucro, mas sim descrever-se, numa lista razoavelmente curta, de natureza genérica, as necessidades dos utilizadores de informação contabilística das entidades públicas e não lucrativas:

- 1- Viabilidade financeira:** alguns utilizadores precisam de informação que indique se a organização tem viabilidade para continuar a prestar os serviços para os quais foi criada;
- 2- Cumprimento da legalidade:** saber até que ponto a organização está a cumprir com os imperativos legais na hora de gastar;
- 3- Desempenho da gestão:** os utilizadores estão interessados em saber como se gasta o seu dinheiro e se é gasto de forma criteriosa.
- 4- Custo dos serviços prestados:** estes permitem obter conclusões acerca da eficiência e eficácia na prossecução de objectivos e permite comparar

organizações e programas, assim como as necessidades entre gerações presentes e futuras.

A conclusão mais imediata destes estudos é que a informação contabilística das organizações que integram o sector público não lucrativo deve ser publicada por numerosas razões. A primeira, e talvez a mais importante, é que constitui uma forma de mostrar responsabilidade ao público (responsabilidade financeira ou *accountability*), e serve para comunicar que os fundos públicos são geridos de acordo com as limitações e requisitos legais. Em segundo lugar, a informação contabilística é um meio útil para fornecer informação sobre a saúde financeira e os resultados obtidos pela organização. Finalmente, a informação contabilística serve para explicar aos cidadãos em geral as operações realizadas pela organização correspondente. Por exemplo, os cidadãos podem estar interessados na natureza e qualidade dos serviços prestados, na eficiência dos ditos serviços e saber se as taxas, contribuições e preços públicos que se pagam são equivalentes ao custo dos serviços recebidos.

1.8 – O paradigma da utilidade da informação

A informação contabilística no início do século XXI é baseada no paradigma da utilidade, o qual é um fenómeno relativamente recente, que surgiu nos últimos trinta anos do século XX (Coy *et al*, 2001). Quando se fala em utilidade, está-se a reportar à relevância, porque é o aspecto que influencia as decisões e que rege a elaboração da informação contabilística (Faria, 2005:61).

Considera-se que a Contabilidade tem por objecto produzir e comunicar informação, cuja finalidade é possibilitar aos destinatários efectuarem juízos e tomarem decisões informadas. (Cravo, 1994:80).

Este objectivo básico da Contabilidade implica que o “produtor” da informação tenha como função facultar ao destinatário o maior número possível de informações, que este combinará da forma que julgar mais apropriada face aos objectivos a atingir. (Cravo, *ibid.*)

Beaver (1989) refere mesmo a existência de uma revolução em todo o processo contabilístico, que terá ocorrido na década de 60 do século passado, e que se consubstancia essencialmente numa mudança de perspectiva da informação produzida pela contabilidade. Passa a ser primordial, no relato financeiro, o fornecimento de informação, e não apenas a determinação do resultado do período.

As causas desta suposta revolução prendem-se com o facto de o conceito de resultado económico não aparecer definido de forma completa e única, nomeadamente em mercados imperfeitos e incompletos de activos que representem o conjunto das obrigações relacionadas com a empresa, pelo que o ideal que, até então, as demonstrações financeiras procuravam evidenciar não tem qualquer clareza em termos conceptuais.

Como segundo aspecto justificativo desta mudança de perspectiva, aparece o facto de não existir consenso em torno da melhor forma de relato e de apresentação do resultado, mesmo que fosse perfeitamente possível obtê-lo e em todas as situações, pelo que se torna necessário fornecer um maior conteúdo informativo, para que os diferentes interessados no relato financeiro possam adoptar a perspectiva que lhes seja mais conveniente. De facto, cada um dos utilizadores

destes produtos finais da contabilidade são afectados diferentemente pelos requisitos de relato escolhidos, tendo conseqüentemente interesses nas condições de apresentação seleccionadas.

Os próprios organismos internacionais de contabilidade reconheceram esta mudança e impulsionaram-na. Quanto ao FASB, na elaboração da sua estrutura conceptual, nota-se uma preocupação fundamental na determinação dos objectivos preconizados pela contabilidade e pelo relato financeiro subsequente. De facto, em Novembro de 1978, este reconhecimento é tornado público com a elaboração do *Statement of Accounting Concepts no. 1 - Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*. Este documento começa por afirmar que o relato financeiro não é um fim em si mesmo, mas, antes, deve proporcionar informação que seja útil na tomada de decisões de índole económica e financeira. Da mesma forma, o IASB, na *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras* (1989), define como objectivo essencial das demonstrações financeiras o fornecimento de informação útil à maioria dos utentes, para que estes sejam capazes de tomar decisões económicas. Esta informação útil deve abranger a posição financeira, o desempenho e as alterações da posição financeira.

Em Portugal, a Comissão de Normalização Contabilística acompanhou os restantes organismos de contabilidade, emitindo, em 1997, a *Directriz Contabilística nº 18 - Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites*, na qual o quadro conceptual assume uma natureza idêntica aos restantes, incorporando no seu primeiro nível - definição dos objectivos das demonstrações financeiras - os mesmos objectivos defendidos pelo IASB. Assumir esta posição de forma tão explícita traz profundas conseqüências na

preparação e interpretação dos relatórios financeiros.

De acordo com Cañibano (1997)²³, com esta nova abordagem a informação contabilística:

- É uma matéria-prima;
- Enquadra-se dentro de um modelo de decisão (mais ou menos específico);
- Tem em conta o contexto e as características do utilizador-decisor;
- Deve possuir uma eficiência que se mede em função da utilidade proporcionada na obtenção de objectivos específicos.

De acordo com o mesmo autor, os adjectivos útil, preditiva e idónea são os qualificativos que se vai buscar para a informação elaborada à luz deste programa de investigação, principalmente pelos que têm de tomar decisões internas dentro da empresa (sistemas de custos, controlos orçamentais, etc.).

A informação contabilística subordina-se à consecução dos objectivos que o decisor tenha planeado. A informação mais útil não é a mais elaborada, nem a mais coerente com a teoria que a sustenta, mas sim aquela que proporciona melhores resultados por permitir tomar decisões mais eficientes ao utilizador (Cañibano, 1997:75).

Staubus²⁴ sustentou que a contabilidade deveria conceber-se como um serviço de informações e que a profissão contabilística deveria indicar quem são os principais utentes dessa informação e a necessidade de adquirir certos conhecimentos sobre o processo de tomada de decisões empregue pelos diferentes níveis de utentes.

²³ É de realçar que Cañibano, L. C (1997) não utiliza a palavra “paradigma” para denominar cada uma das fases do conhecimento contabilístico, mas sim “programa de investigação”. Por outro lado, considera o paradigma da utilidade como “subprograma de investigação de natureza económica”.

²⁴ in Cravo (1994:81).

Também no sector público, como já referimos, os objectivos da informação financeira, segundo o IFAC, são o de proporcionar informação útil para a tomada de decisões (IFAC, NICSP 1, 2001 § 13).

Citando Cunha (2002:266): *Na Contabilidade Pública, a utilidade da informação proporcionada pela Demonstração de Resultados difere muito da que geralmente se atribui às empresas. De facto, nas empresas o lucro é o objectivo máximo e maior, enquanto que nas entidades públicas o objectivo não é o lucro, mas sim o desenvolvimento de uma actividade social sem nunca ter o lucro como objectivo. Porém, mesmo assim, a Demonstração de Resultados é útil uma vez que permite conhecer a forma como se gerou o resultado, através dos seus componentes: operacional, financeiro e extraordinário e, ainda, se a entidade presta serviços de acordo com as suas possibilidades ou se, pelo contrário, está a financiar a actividade actual à custa do esforço fiscal futuro dos cidadãos, no caso de evidenciar prejuízos.*

Assim, a contabilidade pública deve ser orientada para facilitar a informação económica e financeira útil para a gestão, para análise económico financeira, e para a tomada de decisão dos seus utilizadores. (Correia, 2002:278).

O paradigma da utilidade é igualmente muito notório na estrutura conceptual elaborada pelo GASB (*Governmental Accounting Standards Board*), pois vai mais além do que a base económica para a tomada de decisão. Ao enunciar os objectivos que devem satisfazer a informação contabilística pública, o GASB (1987) adverte para o facto de que essa informação deve ajudar os utilizadores, não só a tomar decisões económicas, mas também a tomar decisões sociais e políticas, assim como a avaliar a responsabilidade dos gestores públicos. Reconhece que a obrigação de

prestar contas publicamente é muito mais significativa nas organizações públicas do que nas privadas. Por esta razão o GASB atribui um importante peso à *accountability* ou seja à responsabilidade por “prestar contas”.

Concluindo, a utilidade da informação para a tomada de decisões pelos destinatários é factor chave do paradigma da utilidade, como diz Sterling²⁵), a “informação mais relevante é a que contém maior potencial de fornecimento de dados necessários para os modelos de decisão”.

²⁵ in Cravo (1994:81).

CAPÍTULO II

Uma breve incursão no sector da saúde

2.1 – O direito social da saúde

Conceituar saúde é deveras uma tarefa difícil, na medida em que é algo extremamente abrangente. A Organização Mundial de Saúde (OMS) definiu-a como sendo *o estado de completo bem-estar físico, mental, social e não apenas a de ausência de doença*, de onde se extrai que este conceito é por natureza bastante amplo e abarca aspectos da personalidade humana tão diferentes e tão pouco concretos.

No caso português, a Constituição da República Portuguesa coloca em evidência a protecção da saúde, enquanto direito social, no seu artigo 64.º. Na alínea a), n.º2 do mesmo artigo, está a previsão do Serviço Nacional de Saúde, *de carácter universal e geral (...) e tendencialmente gratuito*, cujos contornos, efectivamente, só foram delimitados em 1979, com a lei n.º 56, de 15 de Setembro, diploma pioneiro na disciplina do conteúdo das prestações de cuidados de saúde.

É ainda consagrado como direito universal, no sentido em que se destina a toda a população, que é sua beneficiária. É geral, porque engloba todas as

modalidades de prestação, sejam elas preventivas, curativas ou reabilitadoras. É gratuito, porque o utente não tem de desembolsar uma contraprestação para a utilização (quando muito, paga uma taxa moderadora).

Nas sociedades modernas, a Saúde constitui um domínio de grande relevância, embora exista, de país para país, um maior ou menor grau de intervenção pública. Em todos os países, porém, o Estado tem sentido o enorme impacto do aumento das despesas, que se encontram a um ritmo por vezes imprevisível e consomem fatias cada vez maiores dos seus recursos. Tal tem conduzido à definição de novas políticas e à conseqüente introdução de reformas nos respectivos sistemas de saúde.

Simões (2004:40) cita a definição de sistema de saúde utilizada pelo OMS: *todas as actividades que têm como finalidade essencial a promoção, a recuperação ou a manutenção de saúde*. Tal significa que as intervenções favoráveis à saúde, como a melhoria da segurança rodoviária e do ambiente, integram, de acordo com este conceito abrangente, o sistema de saúde, embora com a preocupação de as quantificar e de avaliar o seu impacto na realização dos objectivos do sistema.

O sistema de saúde português tem a marca do Serviço Nacional de Saúde (SNS)²⁶, modelo nascido nos anos setenta, que vem responsabilizar o Estado pela Saúde dos portugueses, outorgando-lhes o direito geral, universal e gratuito de acesso aos cuidados de saúde. De um papel supletivo na área da prestação de cuidados, o Estado passou a assumir todos os papéis relevantes: intervém como prestador através do sistema de cuidados primários e diferenciados, subsidiando-os através da

²⁶ Decreto-Lei n.º 11/93, de 15 de Janeiro (Estatuto do Serviço Nacional de Saúde).

prestação gratuita ou quase, regulando a quantidade, o preço ou a qualidade dos prestadores de cuidados.

A saúde, pela importância económica e social dos recursos envolvidos, passou a ser encarada como um sistema, que pressupõe o seguinte²⁷:

- Diferentes níveis de intervenção (que vão da promoção da saúde aos cuidados paliativos);
- Diferentes formas organizadas de actuação em cada nível (o médico de família, o hospital, a residência medicalizada);
- Diferentes modelos de financiamento adequados e métodos de avaliação sistemática e objectiva sobre a efectividade, a eficiência e a qualidade dos serviços prestados.

2.2 – O mercado de cuidados médicos

No sector da saúde existe um mercado completo, na medida em que está claramente definido um lugar onde a oferta (médicos, hospitais e laboratórios) se encontra com a procura (pessoas que solicitam algum serviço médico), estabelecendo um contrato de prestação específico a um determinado preço.

No entanto, existe a ideia de que a saúde deve ser provida por um ente central, de forma gratuita, com vista a assegurar o acesso igual a todos os membros da comunidade, dada a importância que tem no bem-estar das pessoas. Este motivo, por si só, não determina que o bem saúde seja fornecido exclusivamente pelo Estado, uma vez que muitos bens fundamentais para a existência humana são

²⁷ Portugal. Ministério da Saúde. Conselho de Reflexão sobre a Saúde – Recomendações para uma reforma estrutural. 1998 p. 103.

transaccionados nos mercados privados.

O mercado de cuidados médicos distingue-se dos mercados perfeitos devido à *existência de falhas* que limitam o seu livre funcionamento, das quais Lorenzell (1998) destaca: a) problemas de equidade; b) assimetria de informação; c) externalidades; d) comportamento da oferta; e) concorrência limitada; f) ausência de fins lucrativos e g) aleatoriedade do serviço.

a)- Problemas de equidade

Pensa-se, na generalidade, que o acesso à saúde, por parte de um indivíduo, não deve estar sujeito à sua contribuição para a sociedade, nomeadamente através de impostos. Ou seja, baixa é a perspectiva que a saúde integra a categoria de "bem meritório". Desta forma, exige-se a intervenção do Estado para assegurar que todos os indivíduos, independentemente do seu nível económico, possam ter acesso aos serviços de saúde. Paralelamente, o Estado deve, também, impedir o comportamento oportunista daqueles que decidem não assegurar-se por saberem que a sociedade não lhes negará assistência gratuita no momento em que precisem.

Os problemas da equidade e do acesso aos cuidados estiveram no primeiro plano do debate das reformas nos países da OCDE, sobretudo a problemática da disponibilidade dos serviços públicos de saúde e as listas de espera para consultas e cirurgias. De acordo com Simões (2004), Austrália, Canadá, Dinamarca, Espanha, Grécia, Irlanda, Islândia, Itália, Noruega, Nova Zelândia, Reino Unido, Suécia e Portugal são países onde, na década de noventa, se colocou este problema, promovendo-se, em muitos deles, o desenvolvimento do sector privado na procura

de uma resposta mais pronta às expectativas dos doentes²⁸.

b)- Assimetria de informação

O acesso à informação é um direito inquestionável, que vai a par com o consentimento esclarecido. Quanto mais informados estão os indivíduos, mais competitivo será o mercado em questão. Sendo assim, no caso da saúde, a informação constitui uma falha de mercado, uma vez que o consumidor não possui toda a informação necessária quando procura um serviço. Em particular, o médico conhece mais do que o paciente quanto à sua doença. A questão reside em saber até onde deve ir essa informação. Para Antunes (2001:136), aos doentes apenas deve ser dada a informação que seja técnica e humanamente do seu interesse ou que activamente mostrem estar interessados em colher. Na verdade, na opinião deste profissional da saúde, apesar de toda a informação veiculada pela comunicação social ou via Internet, esta enferma de inexactidões e chega mesmo a ser desonesta quando representa versões distorcidas sobre acontecimentos referentes à saúde, às instituições e profissionais.

²⁸ Antunes (2001:143) refere, a título ilustrativo, os protocolos com estabelecimentos de saúde privados, como com o hospital da Cruz Vermelha, para a realização de intervenções cirúrgicas nas áreas das cirurgias cardíaca e vascular, oftalmologia e outras, que pressupõe o pagamento de tarifas especiais por cada doente tratado.

No entanto no caso de ausência de total informação, por parte do doente, quanto ao seu estado de saúde, a sociedade reconhece a necessidade de promover a prestação de cuidados médicos a todos os indivíduos, mesmo àqueles que não tomem uma posição activa (Lucena *et al.* (1996).

c)- Externalidades

O fornecimento de um determinado serviço gera, por vezes, externalidades, uma vez que o seu preço poderá não reflectir totalmente os custos ou benefícios que a sua produção implica para a sociedade. No sector da saúde, existem externalidades positivas, que não são consideradas nos preços dos serviços prestados, não permitindo, assim, a afectação eficiente dos seus recursos.

Lucena *et al.* (1996) classificam as externalidades segundo as categorias seguintes: (1) externalidades associadas a doenças contagiosas, uma vez que, embora o benefício de estar imunizado seja sobretudo privado, à medida que a cobertura de imunização se expande a toda a população, o benefício torna-se cada vez mais público; (2) externalidades associadas à produção de informação relevante, na medida em que desta beneficia um conjunto amplo de agentes e não apenas aqueles que a geraram; (3) externalidades decorrentes de comportamentos individuais, pois o comportamento individual tem implicações, positivas ou negativas, sobre terceiros, para além das partes directamente envolvidas.

d)- Comportamento da oferta

A característica da assimetria de informação implica que, na maioria dos casos, os doentes não tenham a capacidade de avaliar a qualidade do tratamento recebido. Tão pouco lhes é fácil escolher entre tratamentos alternativos e suas possíveis consequências. O doente constata somente a carência de um estado "normal" ou saudável. Por seu turno, os profissionais de saúde são os que determinam o produto, bem como as quantidades a consumir pelos doentes. Ou seja, a oferta pode induzir a procura, dado o desconhecimento do consumidor sobre a sua real necessidade e possíveis opções.

e)- Concorrência limitada

A maioria das pequenas comunidades dispõe de poucos hospitais, e, mesmo que assim não fosse, a heterogeneidade dos serviços médicos prestados dificulta a comparação dos preços e da qualidade. Igualmente, as regulações impostas pelo Estado para o exercício da medicina, através de licenças, limitam a quantidade de competidores no mercado.

f)- Ausência de fins lucrativos

A grande maioria dos hospitais não possui como objectivo o lucro. Ou seja, não se verifica a maximização do benefício económico como motivação principal dos prestadores do serviço. Pretende-se, pelo contrário, minimizar os custos de produção de serviços.

g)- Aleatoriedade do serviço

Outra característica muito particular do sector da saúde é a incerteza por parte do indivíduo quanto ao seu estado de saúde futuro. A impossibilidade de poder determinar em que momento vai necessitar de cuidados médicos, pode implicar que a pessoa não disponha dos recursos necessários para suportar os custos médicos, pelo que a transacção entre o paciente e o médico poderá não ser levada a cabo, apesar de existir a necessidade por parte do primeiro e a disponibilidade do segundo.

De acordo com Lucena *et al.* (1996), existem três grandes tipos de aleatoriedade do serviço de saúde: (1) incerteza quanto ao momento em que o indivíduo necessita de cuidados médicos e quanto ao momento dos custos monetários envolvidos; (2) incerteza do médico, ou do prestador em geral, quanto ao tratamento que melhor se adequa à situação clínica em causa; (3) incerteza quanto aos resultados do tratamento prescrito em cada indivíduo.

2.3 – O conceito de hospital

Os hospitais, enquanto entidades multiproducto, produzem diversos tipos de serviços, designadamente educação, investigação, serviços comunitários e tratamento de doentes. No entanto, a sua actividade primordial consiste no tratamento de doentes em regime de internamento, distinguindo-se, por isso, de outras instituições.

De entre as inúmeras definições de hospital apresentadas na literatura, destacamos a da Direcção-Geral da Saúde (1998):

"O Hospital é um estabelecimento de saúde, de diferentes níveis de diferenciação, constituído por meios tecnológicos e humanos, cujo objectivo nuclear é a prestação de cuidados de saúde durante 24 horas por dia.

A sua actividade é desenvolvida através do diagnóstico, da terapêutica e da reabilitação quer em regime de internamento, quer em ambulatório. Compete-lhe, igualmente, promover a investigação e o ensino, com vista a resolver problemas de saúde.

A sua actuação deve ser efectivada de forma conjunta e articulada com as demais instituições, no quadro de uma rede de referência hospitalar.

Deve ter capacidade de organização, para se adequar às reais necessidades de saúde da população, para que os resultados da sua prestação ou desempenho correspondam a ganhos em saúde. "

Tal como se pode depreender da definição supra, as diferentes categorias de produção hospitalar são: (a) tratamento de doentes em regime de internamento; (b) tratamento de doentes em regime de ambulatório; (c) investigação; e (d) ensino; embora não faça sentido que todos os hospitais sejam detentores destas duas últimas categorias.

Segundo Butler (1985), para que uma entidade seja classificada como hospital, é necessário que trate doentes em regime de internamento, na medida em que os restantes tipos de serviços podem ser produzidos noutras instituições que não os hospitais. O tratamento de doentes em ambulatório pode ser efectuado numa clínica de ambulatório ou num consultório médico. O ensino dos profissionais de

saúde pode ser ministrado nas instituições de ensino, como, por exemplo, nas universidades, e a investigação pode ser desenvolvida por instituições especializadas.

No entanto, nem todas as instituições que internam doentes são hospitais, uma vez que tratar doentes consiste em prestar cuidados médicos atinentes à cura da doença ou, pelo menos, aliviar os seus sintomas e não simplesmente cuidar dos pacientes. As clínicas de repouso são exemplo disso, na medida em que admitem pacientes com o objectivo de "cuidar" em vez de "curar", prestando, assim, cuidados de longo prazo a doentes crónicos que necessitam de acompanhamento de enfermagem.

2.4 – O conceito e medição de produção hospitalar

Segundo Butler (1995), uma das abordagens sobre o conceito de produção hospitalar define-o como a melhoria do estado de saúde do doente, uma vez que, de acordo com os seus defensores, as medidas de *output* devem reflectir aquilo que se acredita ser o último objectivo do sistema de saúde: a melhoria dos níveis de saúde. Defende, ainda, que, do ponto de vista do doente, o *output* hospitalar deve ser definido como acréscimo no estado de saúde, diminuição da doença ou alívio da dor.

Uma abordagem alternativa ao problema conceptual de *output* hospitalar consiste em defini-lo em termos dos cuidados de saúde proporcionados pelo hospital. Os apoiantes desta concepção argumentam em seu favor devido às dificuldades práticas associadas à verdadeira noção de estado de saúde, na medida

em que, em adição aos cuidados de saúde, existe um conjunto de factores que influencia a saúde de um indivíduo, tais como a higiene e a nutrição. Desta forma, se a produção do hospital for vista como a alteração do estado de saúde do doente, então é necessário isolar a influência de cada um daqueles factores para que se possa aferir da contribuição marginal do hospital para a saúde dos doentes, mantendo-se tudo o resto constante.

Como suporte desta abordagem poderá, ainda, ser argumentado que a concepção do estado de saúde implica que, na ausência da alteração do estado de saúde do doente, nenhum *output* esteja a ser produzido. Então, um hospital que preste cuidados médicos a uma pessoa com uma doença terminal, sem que se verifique, no entanto, aumento da sua esperança de vida ou outra dimensão da melhoria do seu estado de saúde, segundo esta concepção, estará a produzir *output* zero.

Outro argumento a favor desta concepção emerge da consideração sobre aquilo que é negociado no mercado de cuidados médicos. Se os consumidores estivessem apenas a comprar a melhoria do seu estado de saúde, nos casos em que esta não se verificasse, não haveria lugar a qualquer pagamento.

Ao longo das últimas décadas, têm sido utilizadas pelos investigadores diversas unidades de medição da produção dos serviços hospitalares. No que concerne ao tratamento de doentes com internamento, a unidade mais utilizada tem sido o número de casos tratados, traduzidos em termos de número de doentes admitidos ou saídos. O problema desta unidade, segundo Carreira (1999), prende-se com a falta de tradução do tipo e qualidade dos tratamentos, uma vez que algumas doenças requerem um maior número de dias de internamento do que outras. Mesmo

para tratamentos idênticos, a política de internamento é diferente entre hospitais.

Em alternativa à utilização do número de casos tratados, tem sido proposta a utilização do número de dias de internamento. Cowing e Holtmann (1983) e Conrad e Strauss (1983) são alguns dos investigadores que na estimação dos custos dos hospitais utilizaram esta unidade de *output*. Tal como refere Carreira (1999), o inconveniente dela prende-se com o facto de a sua utilização isolada não reflectir, muitas vezes, nos custos, o efeito de um aumento do número de casos tratados. Um hospital pode aumentar o número de dias de internamento por duas vias: incrementando o número de casos tratados e mantendo constante a demora média do internamento ou incrementando a demora média e mantendo constante o número de casos (Vita, 1990). Ainda segundo, Carreira (1999), os primeiros dias de internamento são mais dispendiosos do que os últimos, dado que nos primeiros dias o doente utiliza os diversos meios de diagnóstico, a cirurgia e os cuidados intensivos. Nos últimos dias, na maior parte das vezes, o doente incorre somente em despesas do tipo "hotel". Assim, não é indiferente, em termos de consequências no nível de custos, a forma como se processa o aumento dos dias de internamento. Mais recentemente, para representar a produção dos serviços de internamento, tem sido proposta a utilização conjunta do número de casos tratados (admissões ou doentes saídos) e a demora média dos internamentos.

No que respeita à unidade de produção de tratamento de doentes externos ou em ambulatório, tem-se utilizado com maior frequência o número de consultas e urgências.

2.5 – Os gastos com a saúde

As despesas com a saúde têm, efectivamente, constituído em muitos países o principal problema, que no conjunto dos países da OCDE , mais do que duplicaram, entre 1960 e 2000. Neste último ano, a média das despesas totais situou-se nos 8,1% do PIB, com valores entre os 4,8% na Turquia e os 13,1% nos Estados Unidos da América (quadro n.º 5).

As despesas públicas em saúde tiveram, também, um crescimento acentuado (quadro n.º 6), em especial nos anos 60 e 70, devido, em grande medida, ao alargamento da cobertura pública de cuidados. A média não ponderada de percentagem das despesas públicas nas despesas totais cresceu 63% em 1960 para 71,5% em 1970, para atingir 74,5% em 1980 e iniciar, então, uma baixa ligeira até ao final da década de 90, embora com diferenças significativas entre os países: em 2000, nos EUA, apenas 44,2% das despesas totais constituíram despesas públicas, enquanto em vários países europeus – República Checa, Eslováquia, Luxemburgo, Noruega, Suécia, Islândia, Dinamarca e Reino Unido – ultrapassava os 80%.

Quadro nº 5. Percentagem das despesas totais em saúde no PIB, nos países da OCDE, entre os anos 1960 e 2000

	1960	1970	1980	1990	2000
EUA	5,1	6,9	8,7	11,9	13,1
Suíça	4,9	5,6	7,6	8,5	10,7
Alemanha	4,8	6,3	8,8	8,7	10,6
Grécia		6,1	6,6	7,5	9,4
França				8,6	9,3
Canadá	5,4	7,0	7,1	9,0	9,2
Islândia	3,3	4,9	6,1	7,9	9,1
Portugal		2,6	5,6	6,2	9,0
Austrália		4,3	7,0	7,8	8,9
Bélgica		4,0	6,4	7,4	8,7
Holanda			7,5	8	8,6
Suécia	4,5	6,9	9,1	8,5	8,4
Dinamarca			9,1	8,5	8,3
Itália		3,6	5,1	8,0	8,2
Áustria	4,3	5,3	7,6	7,1	8,0
Nova Zelândia		5,1	5,9	6,9	8,0
Noruega	2,9	4,4	7,0	7,8	7,7
Japão	3,0	4,5	6,4	5,9	7,6
Espanha	1,5	3,6	5,4	6,6	7,5
Reino Unido	3,9	4,5	5,6	6,0	7,3
Republica Checa				5,0	7,1
Finlândia	3,9	5,6	6,4	7,9	6,7
Hungria					6,7
Irlanda	3,6	5,1	8,4	6,6	6,4
Polónia				5,3	6,4 (a)
Coreia				4,8	5,9
Eslováquia				5,9	5,7
Luxemburgo		3,6	5,9	6,1	5,6
México				4,4	5,6
Turquia		2,4	3,3	3,6	4,8 (a)
Média	3,9	5,0	6,9	7,2	8,1

(a) valor referente ao ano de 1998

Fonte: OECD Health Data 2003

Quadro n° 6. Percentagem das despesas públicas nas despesas totais em saúde no PIB, nos países da OCDE, entre os anos 1960 e 2000

	1960	1970	1980	1990	2000
República Checa		96,6	96,8	97,4	91,4
Eslováquia					89,4
Luxemburgo		88,9	92,8	93,1	87,8
Suécia		86,0	92,5	89,9	85,0
Noruega		91,6	85,1	82,8	85,0
Islândia	76,7	81,7	88,2	86,6	84,4
Dinamarca			87,8	82,7	82,5
Reino Unido		87,0	89,4	83,6	80,9
Japão	60,4	69,8	71,3	77,6	78,3
Nova Zelândia		80,3	88,0	82,4	78,0
França				76,6	75,8
Hungria					75,5
Finlândia		73,8	79,0	80,9	75,1
Alemanha		72,8	78,7	76,2	75,0
Itália				79,3	73,4
Irlanda	76,0	81,7	81,6	71,9	73,3
Turquia		37,3	27,3	61,0	71,9 (a)
Espanha	58,7	65,4	79,9	78,7	71,7
Bélgica					71,2
Polónia				91,7	71,1 (a)
Canadá	42,6	69,9	75,6	74,5	70,9
Áustria		60,3	68,8	73,5	69,7
Austrália		50,4	63,0	67,1	68,9
Portugal		59,0	64,3	65,6	68,5
Holanda			69,4	67,1	63,4
Grécia		42,6	55,6	53,7	56,1
Suíça				52,4	55,6
México				43,0	47,9
Coreia				36,6	44,4
EUA	23,3	36,4	41,5	39,6	44,2
Média	63,0	71,5	74,5	73,6	72,3

(a) valor referente ao ano de 1998

Fonte: OECD Health Data 2003

O exposto tem causado discussões de ordem ética, levando a posições extremistas, em que os defensores de maior controlo da despesa pública com a saúde são acusados de economicistas e os defensores de uma maior afectação de recursos na área da saúde são tidos como corporativistas. Os recursos são escassos e finitos.

Os que se malbaratam, desperdiçam ou são utilizados em situações não carenciadas de cuidados evitam utilizações mais adequadas, representando um real valor acrescentado ao estado de saúde dos cidadãos portugueses. Gastar mal num ambiente de constrangimento económico é eticamente reprovável e envolve uma tremenda responsabilidade social. Por isso, a luta contra o desperdício e por um funcionamento mais eficiente dos serviços de saúde é um vector para a obtenção de recursos adicionais (sem gastar mais, gastando melhor), devendo ser assumida a todos os níveis hierárquicos e técnicos dos hospitais portugueses (Direcção-Geral da Saúde, 1998:8).

2.6 – Relatórios de auditoria do Tribunal de contas ao Serviço Nacional de Saúde (SNS)

As despesas do SNS evidenciam uma tendência para o crescimento, não acompanhado ao mesmo ritmo pelas receitas obtidas. Tal facto está na origem da persistência e aumento dos défices que têm caracterizado o sistema.

Pela consulta do relatório de auditoria ao SNS, efectuado pelo Tribunal de Contas em 1999, verificamos que, ao nível dos Hospitais os encargos com o pessoal consomem a maior parte dos recursos (50 a 60 % do total dos encargos), evidenciando tendências de incremento que os dados relativos à actividade assistencial nem sempre justificam.

As maiores preocupações situam-se, porém, no domínio dos produtos de consumo hospitalar (produtos farmacêuticos e material clínico), prestações de serviços por entidades convencionadas e produtos vendidos por farmácias a

beneficiários do SNS, na sequência de receituário médico emitido em regime de ambulatório. Acresce que, sendo estas últimas as áreas de despesa mais críticas, é nelas que reside a maior dificuldade de controlo e contenção por parte das entidades prestadoras de cuidados de saúde, designadamente por a responsabilidade com as prescrições geradoras desses encargos caber em exclusivo ao médico prescriptor e não ao gestor ou decisor financeiro (Tribunal de Contas, 1999).

A este respeito, não deixa de ser preocupante que nos Hospitais auditados, com excepção dos Hospitais Universitários de Coimbra, se verifiquem, no período 1994-1997, incrementos nos valores de consumo de produtos farmacêuticos e material clínico que, respectivamente, oscilam entre 38,8 % e 111,1 % e entre 25 % e 112,3 %, quando os indicadores de actividade assistencial, em termos de doentes saídos, consultas externas e episódios de urgência, apresentam, no mesmo período, um máximo de incremento de 23 % e nalguns casos até decrescem.

Actualmente, o Ministério da Saúde quer que, em 2006, os hospitais só gastem mais 4% em medicamentos do que este ano e defende a introdução de protocolos terapêuticos nacionais como forma de conter o aumento dos custos. Só em Lisboa, a despesa dos principais hospitais em medicamentos cresceu 8,8% em relação a 2004 e as unidades de saúde indicam que, no próximo ano, esse aumento será de 6,1%.

Em declarações à Agência Lusa, em 21 de Novembro de 2005, o ministro da Saúde, António Correia de Campos, revelou que os "hospitais sabem que têm um tecto global de 4% para o próximo ano" no que toca ao crescimento da factura com medicamentos. Em Setembro, o ministro havia já anunciado a intenção de reduzir a factura com os medicamentos fornecidos através das farmácias hospitalares, cuja

média de crescimento anual indicou ser de 12%, embora existam unidades de saúde em que o aumento da despesa em fármacos atinge os 19%.

A mesma auditoria alega existir um grande desfasamento entre incrementos das produções e dos consumos, apesar de algumas melhorias verificadas em termos de demora média e taxa de ocupação dos hospitais. Tal suscita questões de eficiência dos serviços que não podem deixar de ser sublinhadas e que deveriam merecer justificação detalhada por parte dos responsáveis respectivos.

As auditorias realizadas permitiram ainda detectar problemas que podem ajudar a explicar algumas destas situações. Assim, na vertente dos consumos na área hospitalar, existem condições pouco favoráveis ao controlo da utilização dos produtos, devido a uma fraca ou nula intervenção no acompanhamento da realidade consumista, a deficiências nos procedimentos instituídos nos registos de controlo de produtos, e, ainda, à não aplicação plena de sistemas de distribuição de artigos que possibilitem um melhor controlo.

Por outro lado, quer ao nível dos Hospitais, quer ao nível das Sub-Regiões de Saúde, existem algumas lacunas nas áreas do aprovisionamento, designadamente por inexistência de uma adequada política de compras e gestão de *stocks*, assentes em análises correctas das necessidades e adequado planeamento de aquisições. Sobre estas, acrescente-se o recurso frequente a ajustes directos para aquisições alegadamente consideradas urgentes, em detrimento de procedimentos concursais, os quais, se realizados centralmente, permitiriam a eventual obtenção de ganhos de eficiência em matéria de aplicação de recursos (Tribunal de Contas, 1999).

Outra auditoria, efectuada pelo Tribunal de Contas ao sistema de controlo interno do Serviço Nacional de Saúde (SNS) decorreu em 2004 e o seu relatório foi

apresentado este ano. Pela análise desse relatório, verificamos que são lançadas pesadas desconfianças sobre toda a informação contabilística produzida e veiculada no SNS. Do referido relatório apresentamos as principais conclusões obtidas:

- A exígua partilha de informação entre os diferentes órgãos²⁹ que exercem o controlo e o desadequado sistema de informação que lhe serve de suporte;
- Não se encontra estruturado um sistema de informação que possa servir de instrumento fiável, completo e adequado ao desenvolvimento da função gestão nos seus diferentes momentos, desde o planeamento à execução e ao respectivo controlo e avaliação, de forma a identificar com clareza os graus de eficácia e eficiência do respectivo desempenho, a minimizar o risco de ocorrência de erros e a garantir a totalidade e a exactidão da informação económico-financeira do SNS.
- O sistema de suporte à informação orçamental e contabilística evidencia estrutural e funcionalmente deficiências graves, nomeadamente ao nível da fiabilidade, integralidade e segurança, as quais impossibilitam que a informação que veicula reflecta de forma verdadeira e apropriada a situação orçamental e financeira das entidades do SNS, porquanto:
 - Os procedimentos de controlo adoptados não salvaguardam o cumprimento da legalidade e da regularidade na elaboração e execução dos documentos orçamentais, financeiros e contabilísticos, a adequada evidenciação e registo do património, a exactidão e

²⁹ O Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde (IGIF); as Administrações Regionais de Saúde (ARS); a Inspeção-Geral de Saúde (IGS); a Unidade de Missão Hospitais SA (UMH SA); a Entidade Reguladora da Saúde (ERS); a Inspeção-Geral de Finanças (IGF), a Direcção-Geral do Orçamento (DGO), a Inspeção-Geral da Administração Pública (IGAP).

integridade dos registos contabilísticos e a fiabilidade da informação produzida;

- Não são seguidos os princípios contabilísticos legalmente consagrados, nomeadamente o da especialização ou do acréscimo dos exercícios, o da materialidade e o da prudência;

- As demonstrações financeiras não são preparadas e elaboradas com elementos fiáveis;

- Não estão instituídos ou não são evidenciados controlos adequados para assegurar a totalidade, a exactidão e a validade dos dados das transacções relativas à informação económico-financeira e orçamental processada pelas entidades analisadas;

- As aplicações de contabilidade disponibilizadas pelo IGIF ou adquiridas pelas próprias entidades não prevêem algumas funcionalidades, nem permitem movimentos contabilísticos cuja natureza altere o montante do registo inicial, originando correcções manuais e potenciando a ocorrência de erros. Por outro lado, permitem que se proceda à eliminação de registos contabilísticos, pelo que as demonstrações financeiras podem não reflectir de forma fiável a situação económico-financeira da entidade;

- O processo de encerramento e abertura dos exercícios é manual, aumentando a ineficiência e potenciando a ocorrência de erros;

- A denominada consolidação de contas das entidades do SNS assenta numa lógica de adição das transacções registadas não garantindo o corte de operações e o reporte a períodos homogéneos;

- O processo contabilístico revelou-se moroso e não disponibiliza a informação necessária designadamente porque o sistema que está na sua origem não produz informação atempada e adequada.

Destas conclusões aferimos que, em termos globais, o sistema de controlo interno do SNS apresenta diversas debilidades, que se traduzem numa informação contabilística de pouca credibilidade.

2.7 – A contabilidade pública na saúde

O Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, aprovou 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. Este diploma prevê, contudo, a possibilidade de adaptação dos planos sectoriais existentes ou a existência de novos planos que se mostrem indispensáveis. O grande objectivo que o POCP define é 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 gestores públicos.

O sector da saúde viu aprovado o seu Plano Oficial de Contabilidade (POCMS), através da Portaria n.º 896/2000, de 28 de Setembro. É de salientar que este sector já tinha o Plano Oficial de Contabilidade dos Serviços de Saúde (POCSS) aprovado, pelo que a aplicação do sistema patrimonial do novo POCMS será mais fácil em comparação com o sector local e o sector da educação. Contudo, conforme

refere o ponto 2.6 do POCMS “a contabilização do orçamento pelo método digráfico constitui uma circunstância completamente nova...” em relação ao plano anterior.

Este novo plano aplica-se a todos os serviços e organismos do Ministério da Saúde, bem como aos organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública. O POCMS é também aplicável às organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a saúde ou que dependam, directa ou indirectamente, das entidades anteriormente referidas, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado e/ou dos orçamentos privativos dessas entidades.

Este plano também prevê a existência de um sistema de controlo interno nas entidades por ele abrangidas. Para dar cumprimento a tais objectivos, o POCMS prevê uma série de procedimentos e normas de controlo obrigatórios, que devem constar na norma de controlo interno a elaborar por cada instituição. Contudo, é de salientar que tais procedimentos apenas contemplam a óptica patrimonial (v.g. disponibilidades, existências, terceiros e imobilizado), tendo sido ignoradas as normas de controlo interno para a obtenção de informação na óptica orçamental e da contabilidade analítica ou de gestão.

Estabelece também a obrigatoriedade da contabilidade analítica nas instituições do Serviço Nacional de Saúde para as quais exista um plano de contabilidade analítica. O Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH) foi aprovado em 27/11/1997, sendo de aplicação obrigatória naquele subsector do SNS. O PCAH contém as normas de procedimento para a elaboração da referida contabilidade.

A consolidação de contas também não foi esquecida, embora o estabelecimento das normas de consolidação apenas venha a ser objecto de despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da Saúde, depois de ouvida a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP), situação que incompreensivelmente ainda não se verificou.

Os documentos de prestação de contas preconizados neste plano são o Balanço, a Demonstração dos Resultados, os Anexos às Demonstrações Financeiras, os Mapas de Fluxos de Caixa, o Mapa da Situação Financeira e o Parecer do Órgão Fiscalizador, o Relatório de Gestão e os Mapas de Execução Orçamental. Contudo, relativamente aos mapas de execução orçamental, distinguem-se dois tipos de documentos mediante os objectivos que prosseguem: por um lado, os documentos que fazem face às necessidades da saúde³⁰ e, por outro lado, aqueles que dão resposta às necessidades do Orçamento do Estado³¹ (Carvalho, Ribeiro: 2004).

Pela consulta da Instrução n.º 1/2004 – 2ª Secção emitida pelo Tribunal de Contas, encontramos as instruções para a organização e documentação das contas abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e planos sectoriais – (POC-Educação, POCMS e POCISSSS). A documentação a remeter ao Tribunal de Contas pelas instituições a que se aplica o POCMS é a constante do quadro n.º 7, devendo as entidades organizar e documentar as contas de acordo com a sua inserção nos grupos 1 e 2³².

³⁰ O mapa de origem e aplicação de fundos; o orçamento económico/programa; os mapas de acompanhamento e controlo e as alterações aos mapas de origem e aplicação de fundos.

³¹ Os mapas do orçamento financeiro; os mapas da execução orçamental (controlo orçamental da receita, da despesa e fluxos de caixa); e os mapas das alterações orçamentais.

³² Consideram-se integradas no grupo 1 as entidades que se encontram obrigadas à aplicação integral do respectivo plano oficial de contabilidade. Consideram-se integradas no grupo 2 as entidades cujo regime contabilístico admita a utilização de formas simplificadas de aplicação do respectivo plano oficial de contabilidade.

Quadro n.º 7. Documentos de prestação de contas a enviar para o Tribunal de Contas

Contabilidade Orçamental	Contabilidade Financeira
<ul style="list-style-type: none">• Controlo orçamental – Despesa• Controlo orçamental – Receita• Orçamento - Despesa• Orçamento – Receita• Orçamento financeiro – Aplicação de fundos próprios• Orçamento financeiro – Origem de fundos próprios• Alterações orçamentais - Despesa• Alterações orçamentais - Receita• Transferências correntes - Despesa• Transferências de capital - Despesa• Transferências correntes - Receita• Transferências de capital - Receita	<ul style="list-style-type: none">• Demonstração de resultados• Balanço• Fluxos de caixa• Situação financeira• Decomposição das dívidas de terceiros• Descontos e retenções• Notas ao balanço e à demonstração de resultados por natureza• Subsídios concedidos• Subsídios obtidos• Activos de rendimento fixo• Activos de rendimento variável• Situação e evolução da dívida e juros• Relatório de gestão
<p style="text-align: center;">Contabilidade Analítica</p> <ul style="list-style-type: none">• Desenvolvimento das despesas com o pessoal• Orçamento económico – Custos e perdas• Orçamento económico – Proveitos e ganhos	

(a) – Quando aplicável à luz do plano em vigor.

Fonte: Tribunal de Contas (2004)

(b) - Incluindo a decomposição das contas 7.9.7 e 6.9.7

(c) – Obrigatório apenas para entidades que utilizam o POCMS.

O Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde (IGIF) assume um papel de destaque enquanto órgão de controlo sectorial, da gestão financeira e dos circuitos de informação financeira do SNS, evidenciando-se as múltiplas atribuições e a diversidade dos níveis de gestão e controlo que lhe estão cometidas. Em www.igif.min-saude.pt podemos consultar as Contas Globais do SNS³³, elaboradas com base nos dados enviados, ao IGIF, pelos diversos organismos de saúde.

³³ As últimas Contas Globais publicadas referem-se ao ano de 2003 e foram publicadas em Abril de 2005.

No quadro seguinte podemos observar um resumo do tipo de informação publicada, agrupada por ramo de contabilidade³⁴.

Quadro n.º 8. Informação publicada pelo IGIF

Contabilidade Orçamental	Contabilidade Financeira
<ul style="list-style-type: none">• Despesa em dívida <p>Contabilidade Analítica</p> <ul style="list-style-type: none">• Decomposição das Prestações de Serviços• Decomposição dos Consumos Externos• Fornecimentos e Serviços Externos (discriminados)• Despesas com o Pessoal (discriminadas)• Desenvolvimento dos custos com o Pessoal (por categorias)• Decomposição da Demonstração de Resultados por serviço• Indicadores de Pessoal - encargos unitários• Custos unitários directos e totais em Internamento• Custos unitários directos e totais em Consulta e Urgência• Índice de movimentos e custos	<ul style="list-style-type: none">• Demonstração de Resultados• Evolução da situação financeira (receitas cobradas e despesa total)• Créditos sobre clientes• Antiguidade dos créditos sobre clientes• Antiguidade da dívida (a terceiros)• Alguns indicadores económico-financeiros

Fonte: IGIF (2005)

2.8 – A informação contabilística na rotina da saúde

A pressão de conter custos justifica-se pelo aumento do nível de recursos necessários ao desenvolvimento de tratamentos médicos cada vez mais sofisticados e pelo aumento das expectativas do público relativamente aos cuidados médicos fornecidos pelos hospitais e pelo aumento da longevidade da população (Lapsley, 2001). O objectivo dos orçamentos clínicos é tornar os agentes médicos financeiramente responsáveis pelas suas acções e atenuar a sua liberdade clínica.

³⁴ Por não ser considerada informação contabilística retiramos a informação estatística.

As dificuldades do controlo orçamental nos hospitais públicos são um assunto de preocupação para académicos e profissionais. No Reino Unido, esses tópicos foram investigados pela Merrison Committee (1979), investigação esta promovida pelo Serviço Nacional de Saúde (NHS). Este relatório identificou que as decisões clínicas dos médicos são o principal motivo dos gastos dos tratamentos clínicos. Estas decisões incluem desde: a) a admissão de pacientes para o hospital ou tratá-los como pacientes de ambulatório; b) a prescrição de testes diagnósticos, a prescrição de medicamentos e/ou a recomendação de procedimentos cirúrgicos; c) quando dar alta ao paciente. Nessa altura, a comissão constatou que os médicos tinham a responsabilidade clínica da tomada de decisões, mas não estavam conscientes das implicações financeiras e materiais dessas decisões, nem tinham incentivo para serem económicos com os recursos.

A equipa de investigação que constitui a Comissão Merrison na gestão financeira defendeu o desenvolvimento de orçamentos clínicos para solucionar esta questão (Perrin *et al.*, 1978). Num serviço com uma procura galopante e com pressões na contenção de custos, isto foi visto como o mecanismo que melhor asseguraria o melhor uso dos recursos existentes e maximizaria os cuidados médicos. Perrin *et al.* confirmaram o ponto de vista dos serviços financeiros da saúde.

É importante notar que Perrin *et al.* não foram os únicos a recomendar os orçamentos clínicos como um meio para assegurar um uso mais efectivo dos recursos na saúde. Isto pode ser visto como um antecedente para as tentativas de fazer uma ponte entre contabilidade e saúde durante as duas décadas seguintes. (Lapsley, 2001).

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”, em que falhanço é sustentado pelas numerosas situações onde médicos não querem receber ou agir de acordo com a informação orçamental nas suas práticas clínicas. Existem numerosos estudos sobre a Orçamentação em hospitais que substanciam a tese do falhanço contabilístico.

Na Inglaterra, estudos de Pollitt *et al* (1988) e de Preston *et al.* (1992) na primeira iniciativa para Gestão Orçamental (DoH, 1985), indicam a rejeição dos médicos do princípio da Orçamentação Hospitalar. Packwood *et al* (1991) detalharam uma investigação sobre a iniciativa da *England Resource Management* (DHSS, 1986), onde havia poucas evidências de versões operacionais desses orçamentos e agnosticismo da parte dos médicos nos potenciais benefícios para a saúde dos pacientes – a sua maior preocupação. Um estudo posterior em Inglaterra (Jones e Dewing, 1997) confirmou o antagonismo e a indiferença relativa à informação contabilística: “o acto de balancear custos e proveitos é uma abstracção contabilística, na qual os clínicos e seus chefes participam pouco ou nada. Desta forma, números financeiros incríveis foram algumas vezes “impingidos” a uma cultura que considera essa informação como estranha ou distante” (p.20).

Na Escócia, Lapsley *et al* (1998, p.63) constataram a hesitação no desenvolvimento de estruturas organizacionais que iriam promover orçamentos clínicos, com reservas sendo expressas por médicos sobre a natureza da informação financeira e sua apresentação.

Contudo, este falhanço dos orçamentos clínicos não está confinado ao Reino Unido. Noutros países com sectores públicos grandes, dificuldades similares foram reportadas. Freddi and Bjorkman (1989) detalharam várias tentativas para estabelecer constrangimentos financeiros nas práticas clínicas. Fizeram-no de várias maneiras, incluindo o fornecimento de informação sobre custos para aumentar o conhecimento ou consciência por parte dos clínicos e a introdução de orçamentos formais para conter o aumento dos custos nos tratamentos de saúde. Em Itália há uma história da falta de progresso na implementação de orçamentos para médicos (Panozzo, 1998). Na Nova Zelândia, um país caracterizado como sendo um pioneiro nas reformas do sector público, existem relatos similares do falhanço na elaboração de orçamentos clínicos operacionais e a resistência dos profissionais da saúde à introdução da informação financeira e de custos (Jacobs, 1995; Dixon, 1996; Doolin 1999; Lowe e Doolin, 1999). Na Austrália, Abernethy e Stoelwinder (1990) e Abernethy (1996) estudaram as dificuldades na implementação de uma gestão de recursos. No estudo de Abernethy e Stoelwinder (1990), por exemplo, a tendência num grande hospital para apontar médicos gestores para posições dentro da hierarquia da administração realçou as suas orientações em a favor dos objectivos da gestão e das obrigações da organização. No entanto, estes médicos gestores não fomentaram uma gestão construtiva dos problemas profissionais/ burocráticos, abandonaram as suas carreiras profissionais e eram vistos pela comunidade médica como tendo-se tornado administradores. Esta tensão entre médicos e gestores é confirmada pelo estudo de Abernethy (1996) num estudo posterior.

Também na Escandinávia ocorreram investigações sobre o impacto da informação orçamental consistentes com os estudos acima mencionados, mas apontando para possíveis razões para o continuo falhanço na operacionalização desses orçamentos. Kurunmaki (1999), num estudo sobre a saúde finlandesa, descreveu o domínio clínico como uma arena de concurso, como um campo de batalha, em que os clínicos defendem e os gestores fazem incursões. O clássico estudo sobre hospitais suecos de Coombs (1987) relata as grandes diferenças culturais dos administradores hospitalares e os médicos. A conclusão foi:

Médicos e administradores nos hospitais, apesar de estarem ligados pelo nexo da contabilidade dos recursos que consomem, apresentam culturas agudamente diferentes com diferentes valores e perspectivas... mas... existem algumas modestas tendências de convergência de preocupações, em determinados pontos e entre alguns grupos específicos de médicos e administradores. No entanto, essas tendências são ténues e ficarão fundamentalmente limitadas pela diferença básica nas funções desses dois grupos, e pela duradoura autonomia da profissão médica em designar o tratamento apropriado para a doença (p.401).

Todas estas investigações, utilizando variados métodos fornecem um forte suporte à noção de diferenças substanciais na cultura e valores entre os profissionais da saúde (médicos) e administradores hospitalares. Esta perspectiva que existem de um lado os profissionais da saúde e do outro lado os administradores hospitalares (incluindo o pessoal do departamento financeiro), ocupando culturas diferentes dentro da mesma organização – o hospital – vai ser agora examinado.

CAPÍTULO III

Estudo Empírico

3.1 – Introdução

É nossa ambição estudar a oportunidade e utilidade da informação contabilística junto de profissionais da saúde, no desempenho das suas funções quotidianas. A ambição de estudar a contabilidade em contexto real foi articulada por Hopwood (1983:703): “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.”

Neste seguimento, com o presente trabalho empírico pretendemos aferir percepções sobre a utilização da informação contabilística, num contexto muito específico: os destinatários internos de informação contabilística num hospital público.

3.2 – O Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia: Caracterização

O nosso objectivo agora é dar uma noção da situação do Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia (CHVNG), caracterizando-o sumariamente, uma vez que esta organização foi a base de estudo desta dissertação. Por outro lado, tal permitirá uma melhor compreensão do contexto em que esta investigação foi desenvolvida.

O CHVNG é uma organização hospitalar pública e é um dos principais complexos assistenciais do Norte do país.

Tem uma lotação superior a 500 camas, e competência para atender a generalidade das situações clínicas, salvo casos excepcionais que impliquem a diferenciação só existente noutro hospital central do mesmo nível.

A sua área abrange o concelho de Vila Nova de Gaia (cerca de 320 000 habitantes), com crescimento sustentado e previsível no futuro, e é ainda referência para os concelhos da zona norte do distrito de Aveiro, de Entre Douro e Vouga, em diversas áreas assistenciais, para algumas especialidades (v.g. Cirurgia Cardíaca, Hemodinâmica FIV e Cirurgia Plástica e Reconstructiva) e recebe doentes referenciados de todo o país.

À criação do Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia presidiu o objectivo de colocar sob uma só unidade de gestão os três hospitais existentes no concelho:

- *Hospital Eduardo Santos Silva*. É um hospital pavilionar, criado pelo Dec. Lei n.º 260/75 de 26 de Maio, que transforma em Hospital Geral o Sanatório D. Manuel II, situado na vertente sul do Monte da Virgem, com início da sua actividade em Setembro de 1947. O Sanatório D. Manuel II foi

indiscutivelmente, nas décadas de 50 e 60, uma das grandes referências nacionais da luta contra a tuberculose. Teve a sua origem numa reunião realizada no Palácio dos Carrancas, promovida pela rainha Dona Amélia, em 11 de Novembro de 1908. O lançamento da primeira pedra deu-se a 1 de Maio de 1933, tendo apenas ficado concluído o primeiro pavilhão em 1947, que albergou os primeiros trinta doentes. Em 1949 foram concluídos mais dois pavilhões, que estão implementados numa área de cerca de 212 ha e são propriedade do Estado. Todos eles, afectos à prestação de cuidados em regime de internamento (lotação global de 384 camas), ambulatório e meios complementares de diagnóstico e outros serviços de apoio.

- *Hospital Distrital de Vila Nova de Gaia*. Hoje designado Hospital Comendador Manuel Moreira de Barros, situado na Rua Francisco Sá Carneiro, foi construído por iniciativa da Santa Casa da Misericórdia local, com uma larga participação do Estado e a contribuição dos habitantes das freguesias do concelho de Gaia. É um hospital monobloco inaugurado em Junho de 1966. A sua lotação actual é de 150 camas.

- *Sanatório Marítimo*. Foi entregue em 1990 ao Ministério da Saúde e desafectado como equipamento hospitalar. Está arrendado, pelo prazo de 30 anos, ao Sindicato dos Enfermeiros do Norte.

Com a extinção dos Centros de Saúde Mental e a sua integração nos hospitais gerais, conforme Decreto-lei 127/92, de 3 de Julho, foram igualmente integrados na gestão do CHVNG os dois edifícios em que funcionava aquele Centro de Saúde Mental, um deles em regime de arrendamento, situação que ainda se mantém e outro edifício, com características de uma vivenda construída para habitação própria, está

presentemente desactivado como equipamento hospitalar, para o qual não tem estrutura nem condições de utilização.

3.3 – Classificação da investigação: Estudo de caso

Para a classificação desta investigação, tomámos como base a taxionomia apresentada por Vergara (1990), que a qualifica como exploratória e descritiva. Exploratória, porque, embora o Centro Hospitalar de Gaia seja uma instituição com tradição e alvo de pesquisas em diversas áreas de investigação, não verificámos a existência de estudos que abordem a aferição da utilidade da informação contabilística produzida por parte dos seus principais destinatários internos: Conselho de Administração, Médicos, Enfermeiros, Técnicos e Administrativos. Descritiva, porque visa descrever percepções, expectativas e sugestões dos profissionais acima referenciados, acerca da informação contabilística produzida, dentro da instituição; assim, como estabelecer correlações entre variáveis e definir a sua natureza.

As estratégias de pesquisa em Ciências Sociais podem ser: a experimental; a pesquisa (levantamento); a histórica; a análise de informações de arquivos (documental); e estudo de caso. Cada uma dessas estratégias pode ser usada para diversos propósitos, tais como o exploratório, o descritivo, o explicativo (causal). Isto significa que o estudo de caso poderá assumir qualquer dessas características, sendo mais frequente os estudos de caso com propósitos exploratório e descritivo, como é o nosso caso.

Quando se trata de uma investigação empírica que investiga um fenómeno contemporâneo dentro do seu contexto real, especialmente quando os limites entre fenómenos e contexto não estão claramente evidentes (Yin, 1994:13), devemos escolher, dentro das modalidades de estratégias qualitativas, a de estudo de caso para a realização da nossa investigação. O quadro a seguir ilustra este ponto:

Quadro nº 9. Estratégias de investigação

Estratégia	Forma da pergunta de pesquisa	Requer o controlo sobre o comportamento dos eventos	Focaliza em eventos contemporâneos
Experimental	Como, porquê	Sim	Sim
Pesquisa	Como, o quê, Quando, quanto	Não	Sim
Histórica	Como, porquê	Não	Não
Documental	Como, o quê, quando, quanto	Não	Sim, Não
Estudo de caso	Como, porquê	Não	Sim

Fonte: Yin (1994:14).

Estudar percepções, expectativas e sugestões de profissionais da saúde acerca da informação contabilística produzida, dentro da instituição onde trabalham (seu ambiente natural) é um dos argumentos para a utilização desta estratégia. Além disso, como em Benbasat *et al.* (1987) e em Yin (1994), os estudos de caso permitem entender o porquê e o como, ou entender a natureza e a complexidade dos processos que estão a acontecer. É geralmente escolhido quando se quer obter uma riqueza de detalhes sobre o assunto pesquisado, o que geralmente é desejado quando não se sabe bem o que se está à procura (Simon, 1969).

Sintetizando, um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenómeno contemporâneo dentro do seu contexto real.

O principal argumento dos críticos do estudo de caso é o de fornecer pouquíssima base para generalizações. Como resposta a esta crítica, e de acordo com Yin (1994), o que se procura generalizar são proposições teóricas (modelos) e não proposições sobre populações. Nesse sentido, as replicações de um estudo de caso com outras amostras podem indicar o grau de generalização de proposições.

3.4 – Delimitação da problemática e das questões de investigação

Os hospitais públicos têm uma grande afluência e sofrem pressões para uma contenção de custos, no uso racional dos recursos existentes.

Um dos caminhos a tomar seria a consciencialização para estas realidades económicas por parte dos profissionais da saúde, conforme refere Perrin *et al.* (1978:153):

“O melhor caminho para encorajar a melhor utilização de recursos... e também o melhor caminho para encorajar a consciência dos seus custos entre os profissionais da saúde, é envolvendo estes mais positivamente na dimensão da gestão do controlo financeiro... a chave que permitirá este desenvolvimento é a vontade dos clínicos de serem envolvidos ... na responsabilidade para, e no controlo do gasto/consumo de recursos para as suas especificidades”.

Neste seguimento, e num contexto tão específico como a saúde, vamos aferir a utilidade da informação contabilística produzida junto dos seus principais destinatários internos (Conselho de Administração, Médicos, Enfermeiros, Técnicos e Administrativos), estudando concretamente um hospital público: o Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia.

Sendo um estudo exploratório, passaremos à enumeração das questões de investigação:

- 1- Existe associação entre a categoria profissional dos inquiridos e a sua percepção de utilidade da informação contabilística?
- 2- Quais as diferenças entre as categorias profissionais dos inquiridos e as suas percepções de utilidade acerca das diferentes áreas disciplinares da contabilidade: analítica, financeira e orçamental?
- 3- Atendendo à categoria profissional, qual a associação entre o tempo de serviço e a percepção de utilidade da informação contabilística do inquirido?
- 4- Atendendo à categoria profissional do inquirido, qual a associação entre o seu vínculo laboral e a sua percepção de utilidade da informação contabilística?
- 5- Atendendo à categoria profissional do inquirido, qual a associação entre a formação na área das disciplinas económicas e a sua percepção de utilidade da informação contabilística?

- 6-** Atendendo à categoria profissional do inquirido, existe associação entre o exercício de funções de chefia e a sua percepção de utilidade da informação contabilística?
- 7-** Atendendo à categoria profissional do inquirido, existe associação entre a percepção de utilidade da informação contabilística e a utilização efectiva dessa mesma informação?
- 8-** Atendendo à categoria profissional do inquirido, existe associação entre a percepção de utilidade da informação contabilística e a utilização efectiva dessa mesma informação contabilística, nas diferentes áreas disciplinares: contabilidade: analítica, financeira e orçamental?
- 9-** Quais as principais fontes de informação contabilística usadas pelos diferentes grupos ou categorias profissionais?
- 10-** O conhecimento da informação contabilística por parte dos diferentes grupos ou categorias profissionais tem impacto no exercício das suas funções?
- 11-** Atendendo à categoria profissional do inquirido, existe a associação entre o desempenho de funções de chefia e a utilização da informação contabilística no seu quotidiano profissional?
- 12-** Atendendo à categoria profissional do inquirido, quais os principais motivos para a não utilização da informação contabilística?

13- Atendendo à categoria profissional do inquirido, qual a importância atribuída às diferentes medidas que visam uma melhoria da utilidade da informação contabilística?

14- Atendendo à categoria profissional do inquirido, qual a utilidade atribuída à informação contabilística no desenvolvimento de um potencial sistema de avaliação do desempenho e de incentivos?

3.5 – População / Amostra

Esta investigação foi dirigida a todos os elementos do Conselho de Administração, todos os Médicos, Enfermeiros, Técnicos e Administrativos do Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia, com intuito de avaliar percepções acerca da utilidade da informação contabilística publicada.

Optámos pela exclusão da categoria profissional dos Auxiliares, pois estes profissionais realizam apenas actividades de apoio ao doente (higiene, serviço de refeições, limpeza e auxílio aos restantes profissionais). Por outro lado, quase todos eles têm um baixo nível de escolarização, pelo que a abordagem desta temática com este grupo profissional não está ajustada à sua realidade.

No quadro abaixo, apresentamos o número de profissionais ao serviço do CHVNG nas referidas categorias, em 31/12/2004:

Quadro nº 10. Número de elementos por categoria profissional

Categoria Profissional	Número
Médicos	289
Enfermeiros	828
Técnicos	118
Administrativos	188
Conselho de Administração	4
Total	1427

3.6 – Apresentação do instrumento de recolha de dados

Como instrumentos de recolha de dados, utilizámos um questionário escrito³⁵ junto dos Médicos, Enfermeiros, Técnicos e Administrativos e Conselho de Administração. O questionário foi elaborado atendendo às experiências que fomos adquirindo nas sucessivas visitas ao CHVNG. Assim, passou por várias versões, até culminar naquele que viria a ser o nosso instrumento de recolha de dados. É de realçar que, para a sua elaboração, fomos reunindo pareceres das várias classes de inquiridos, (fizemos os chamados pré-testes), assim como consultámos uma psicóloga que também nos deu sugestões e recomendações.

Para aferirmos as percepções dos referidos profissionais da saúde acerca da informação contabilística produzida, servimo-nos de diversas variáveis. Para caracterização da amostra usámos as seguintes variáveis: o género do inquirido, a

³⁵ Em anexo.

idade, a categoria profissional, a antiguidade na profissão, o vínculo laboral, a formação na área das disciplinas económicas e o exercício de funções de chefia.

Tentámos aferir, relacionando com as características acima expostas:

- Qual a utilidade dada à informação contabilística, independentemente da sua utilização de facto;
- Qual a informação contabilística que é utilizada pelos inquiridos;
- Quais as suas fontes de acesso à dita informação;
- Qual o impacto que o conhecimento dessa informação tem no desempenho das suas funções;
- De que forma se manifesta no quotidiano do profissional o conhecimento da informação contabilística;
- Quais os motivos para a não utilização de informação contabilística;
- Quais as medidas que os inquiridos acham mais pertinentes para o alcance de uma melhoria de utilidade da informação contabilística;
- Qual a utilidade da informação contabilística no desenvolvimento de um potencial sistema de avaliação do desempenho e de incentivos.

Neste questionário utilizámos uma escala de Likert de 5 pontos, em que 1 corresponde à resposta menos favorável (nunca/nenhuma) e 5 corresponde à resposta mais favorável (sempre/extrema).

3.7 – A recolha de dados

Para a operacionalização do estudo em campo, servimo-nos da seguinte estratégia:

- Junto da classe médica, cada chefe de serviço se responsabilizaria pela resposta ao seu questionário, bem como os dos médicos sob sua chefia;
- Junto da classe de enfermagem, cada enfermeira chefe se responsabilizaria pela resposta ao seu questionário, bem como os dos enfermeiros sob sua chefia;
- Junto dos técnicos, como constituem um grupo mais reduzido, optou-se pela entrega por cada serviço;
- Junto dos administrativos, cada secretária de unidade se responsabilizaria pela resposta ao seu questionário, bem como os dos administrativos do seu sector.
- Relativamente ao Conselho de Administração, os questionários foram entregues pessoalmente.

A distribuição dos questionários iniciou-se em 9 de Outubro de 2004 e não estabelecemos um prazo limite para o retorno dos questionários, dando assim alguma flexibilidade aos inquiridos de nos responderem. Não obstante, com o objectivo de se poder tratar os dados obtidos com a máxima brevidade possível, semanalmente reuníamos com a Enfermeira Supervisora e fazíamos uma análise das respostas obtidas.

Em 10 de Fevereiro de 2005, demos como concluída a recolha dos questionários preenchidos. Obtivemos um total de 613 questionários válidos.

3.8–Caracterização da amostra

De acordo com o quadro n.º 7, a nossa amostra é constituída por 383 enfermeiros, que correspondem a 46% dos enfermeiros existentes; 89 médicos, valor que corresponde a 31% desta categoria; 69 administrativos, valor que representa 37% do seu número total; 68 técnicos, o que significa cerca de 58% dos técnicos totais e os 4 elementos do Conselho de Administração.

Quadro n.º 11. Retorno de Questionários

Categoria Profissional	Número Total (a)	Respostas (N)	Respostas (%)
Médicos	289	89	31%
Enfermeiros	828	383	46%
Técnicos	118	68	58%
Administrativos	188	69	37%
Conselho de Administração	4	4	100%
Total	1427	613	43%

(a)- Dados fornecidos pelo Departamento Financeiro reportados a 31/12/2004.

3.8.1 – Género

Quadro nº 12. Sexo dos sujeitos que preencheram o questionário

	Médicos		Enfermeiros		Técnicos		Administrativos		Conselho de Administração		Total	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Masculino	45	50,60%	93	24,30%	18	26,50%	14	20,30%	2	50,00%	172	28,06%
Feminino	44	49,40%	290	77,70%	50	73,50%	55	79,70%	2	50,00%	441	71,94%
Total	89		383		68		69		4		613	

Quanto ao género, os nossos inquiridos são maioritariamente mulheres (71,9%). Destacamos a categoria de enfermagem e de administrativos, em que as mulheres são cerca de 80% do total. Entre os médicos há quase igualdade: 50,6% de homens e 49,4% de mulheres. No Conselho de Administração há igualdade.

3.8.2 – Idade

Quadro nº 13. Idade dos médicos que preencheram o questionário

Idade	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
<= 25	4	4,49	4,49
26-35	33	37,08	41,57
36-45	24	26,97	68,54
46-55	20	22,47	91,01
>55	8	8,99	100,00
Total	89	100,00	

Quadro nº 14. Idade dos enfermeiros que preencheram o questionário

Idade	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
<= 25	83	21,68	21,68
26-35	141	36,81	58,49
36-45	98	25,59	84,08
46-55	57	14,88	98,96
>55	4	1,04	100,00
Total	383	100,00	

Quadro nº 15. Idade dos técnicos que preencheram o questionário

Idade	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
<= 25	14	20,59	20,59
26-35	26	38,24	58,83
36-45	18	26,47	85,30
46-55	10	14,70	100,00
>55	0	0,00	100,00
Total	68	100,00	

Quadro nº 16. Idade dos administrativos que preencheram o questionário

Idade	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
<= 25	8	11,59	11,59
26-35	24	34,78	46,37
36-45	20	28,99	75,36
46-55	12	17,39	92,75
>55	5	7,25	100,00
Total	69	100,00	

Quadro nº 17. Idade do Conselho de Administração

Idade	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
<= 25	0	0,00	0,00
26-35	0	0,00	0,00
36-45	2	50,00	50,00
46-55	2	50,00	100,00
>55	0	0,00	100,00
Total	4	100,00	

Pela análise dos quadros acima apresentados, concluímos:

- Cerca de 64% dos médicos apresentam idades na faixa etária dos 26 aos 45 anos;
- As classes de enfermagem e de técnicos são as mais jovens, sendo que cerca de 60% destes profissionais têm idades até aos 35 anos;
- Mais de metade dos administrativos apresenta idades na faixa etária dos 26 aos 45 anos;
- O Conselho de Administração, dada a posição de direcção, é a classe menos jovem, em que o administrador mais jovem tem 37 anos e o mais velho 51 anos.

3.8.3 – Anos de profissão

Quadro nº 18. Anos de profissão dos médicos que preencheram o questionário

Anos de Profissão	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
<= 2	9	13,04	13,04
3-7	18	26,09	39,13
8-16	16	23,19	62,32
16-25	15	21,74	84,06
>25	11	15,94	100,00
Total	69	100,00	

Quadro nº 19. Anos de profissão dos enfermeiros que preencheram o questionário

Anos de Profissão	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
<= 2	67	17,50	17,50
3-7	84	21,93	39,43
8-16	130	33,94	73,37
16-25	57	14,88	88,25
>25	45	11,75	100,00
Total	383	100,00	

Quadro nº 20. Anos de profissão dos técnicos que preencheram o questionário

Anos de Profissão	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
<= 2	14	20,59	20,59
3-7	7	10,29	30,88
8-16	31	45,59	76,47
16-25	11	16,18	92,65
>25	5	7,35	100,00
Total	68	100,00	

Quadro nº 21. Anos de profissão dos administrativos que preencheram o questionário

Anos de Profissão	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
<= 2	9	13,04	13,04
3-7	18	26,09	39,13
8-16	16	23,19	62,32
16-25	15	21,74	84,06
>25	11	15,94	100,00
Total	69	100,00	

Quadro nº 22. Anos de profissão do Conselho de Administração

Anos de Profissão	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
<= 2	0	0,00	0,00
3-7	1	25,00	25,00
8-16	1	25,00	50,00
16-25	2	50,00	100,00
>25	0	0,00	100,00
Total	4	100,00	

Relativamente a anos de profissão, destacamos as seguintes conclusões:

- São os técnicos que apresentam a maior percentagem (20,59%) de profissionais com uma experiência profissional até 2 anos;
- Os médicos são a classe profissional em que existe uma maior antiguidade: cerca de 21,35% destes profissionais tem mais de 25 anos de serviço.

3.8.4 – Vínculo laboral

Quadro nº 23. Vínculo laboral dos profissionais que preencheram o questionário

	Médicos		Enfermeiros		Técnicos		Administrativos		Conselho de Administração		Total
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	%
Quadro	48	53,90	273	71,30	46	67,60	46	66,70	2	50,00	67,70
Contrato Termo Certo	21	23,60	69	18,00	19	27,90	23	33,30	1	25,00	21,70
Prestação de Serviços	0	0,00	1	0,00	1	0,01%	0	0,00			0,30
Outro	20	22,50	40	10,40	2	0,02%	0	0,00	1	25,00	10,30
Total	89		383		68		69		4		

Pela análise do quadro anterior, concluímos:

_ A maioria dos profissionais (67,7%) pertence ao quadro; 21,7 % estão a contrato a termo certo; cerca de 0,3% encontra-se em regime de prestação de serviços; e 10,3% está ao abrigo de outros vínculos.

_ Em todas as categorias, mais de metade dos profissionais são efectivos; apenas no Conselho de Administração é que esta percentagem é de apenas 50%.

3.8.5 – Formação nas áreas económicas

Quadro nº 24. Formação nas áreas económicas dos profissionais que preencheram o questionário

	Médicos		Enfermeiros		Técnicos		Administrativos		Conselho de Administração		Total
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	%
Sim	4	4,50	125	32,60	23	33,80	32	46,40	4	100,00	30,70
Não	85	95,50	258	67,40	45	66,20	37	53,60	0	0,00	69,30
Total	89		383		68		69	69	4		100,00

No âmbito da formação nas áreas económicas, apenas 30,7% dos inquiridos são detentores de algum tipo de formação nessa área, contra quase 70% que referem não a possuir. É de realçar que apenas 4,5% dos médicos têm formação nessa área. Só cerca de um terço dos técnicos e dos enfermeiros é que têm formação nalguma disciplina económica. Destacamos o facto, de entre os administrativos, apenas 46,4% ser detentor de conhecimentos nessa área, o que se justifica pela variedade de tarefas que esse grupo profissional pode desempenhar. Além de trabalhar no departamento financeiro, poderão: secretariar médicos e serviços; abrir, catalogar e arquivar processos de utentes; registar entradas e saídas de doentes.

3.8.6 – Funções de chefia

Quadro nº 25. Funções de chefia

	Médicos		Enfermeiros		Técnicos		Administrativos		Conselho de Administração		Total
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	%
Sim	21	23,60	63	16,70	11	16,20	7	10,10	4	100,00	17,30
Não	68	76,30	319	83,30	57	83,80	62	89,90	0	0,00	82,70
Total	89		383		68		69		4		100,00

Do quadro anterior concluímos que: 23,6% dos médicos, 16,7% dos enfermeiros, 16,2% dos técnicos e 10,1% dos administrativos exercem ou já exerceram funções de chefia. Em termos globais, apenas 17,3% dos inquiridos exercem ou já exerceram funções de chefia.

3.9 – Análise das estatísticas efectuadas

Antes de procedermos às análises estatísticas que de seguida descreveremos, procuramos determinar a normalidade das variáveis em estudo. Dada a normalidade das variáveis³⁶ em análise optámos pelo uso de testes estatísticos paramétricos (exceptuando o caso do teste de *qui-quadrado*).

Em função das questões de estudo acima apresentadas, efectuámos as seguintes análises estatísticas:

Anova-One- Análise Univariada de Variância. Esta análise é utilizada quando procuramos testar uma variável em três ou mais situações, sendo utilizados

³⁶ A normalidade das variáveis foi testada considerando a globalidade da amostra

sujeitos diferentes em cada uma dessas situações considerando uma variável dependente (Tabachnick & Fidell, 2001).

Ancova- One-Way Ancova. Esta análise de covariância é usada para medir as diferenças nos grupos numa única variável dependente depois dos efeitos de uma ou mais covariantes terem sido estatisticamente controlados (Tabachnick & Fidell, 2001).

Test T de Student. O Teste T para amostras independentes é um teste paramétrico utilizado para analisar a diferença quanto a uma variável dependente entre dois grupos independentes.

Correlação Pearson. A correlação produto-momento de Pearson é um teste paramétrico que mede a grandeza e a significância de uma correlação ou associação entre os resultados dos sujeitos em duas variáveis.

Qui-quadrado. O teste do qui-quadrado é apropriado quando os dados são nominais e visa analisar a associação entre duas variáveis (Tabachnick & Fidell, 2001).

3.10 – Apresentação dos resultados

O tratamento dos dados recolhidos foi efectuado através da utilização do programa *Statistical Package for the Social Science* (SPSS), com a versão 12.0 para o *Windows*, tendo-se procedido à construção de uma base de dados e, posteriormente, ao seu tratamento estatístico.

Passaremos à apresentação dos resultados encontrados com base nas análises efectuadas. Apresentamos os resultados começando por enunciar as questões de estudo subjacentes, que foram expostas na página 94.

1)- Existe associação entre a categoria profissional dos inquiridos e a sua percepção de utilidade da informação contabilística?

Com base nas respostas à questão 8 do questionário, avaliámos a utilidade que as diversas categorias atribuíram à informação contabilística.

Para averiguar a existência de associação entre a categoria profissional dos inquiridos e a percepção que possuem sobre a utilidade contabilística, procedeu-se ao cálculo da Anova. A leitura dos dados do quadro nº 26 permite-nos concluir que existem diferenças estatisticamente significativas quanto à percepção de utilidade da informação contabilística entre os grupos profissionais inquiridos ($F=4; 589=4,907; p=,001$). O teste de Post Hoc de Tukey revela que existem diferenças estatisticamente significativas apenas entre os médicos e os enfermeiros ($p=,007$), apresentando os primeiros percepções mais elevadas quanto à utilidade de informação contabilística.

Quadro nº 26. Resultados da Análise Univariada de Variância tendo, como factor as Categorias Profissionais, e como variável dependente, a percepção da utilidade da informação contabilística (ANOVA) N= 589

Variável	Médicos		Enfermeiros		Técnicos		Administrativos		Conselho de Administração		G.L.	F	P
	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão			
Percepção da Utilidade da informação Contabilística	4,08	,58	3,84	,62	3,93	,49	4,05	,55	4,50	,57	4; 589	4,907	,001

Utilidade: (5) Absoluta, (4) Muita; (3) Razoável; (2) Pouca; (1) Nenhuma.

2)- Existem diferenças entre categoria profissional dos inquiridos e as suas percepções de utilidade acerca das diferentes áreas disciplinares da contabilidade: analítica, financeira e orçamental?

Com base nas respostas à questão 8 do questionário, avaliámos a utilidade que as diversas categorias atribuíram à informação contabilística, nas suas várias vertentes: analítica, financeira e orçamental.

Antes de fazermos essa análise, agrupámos a informação contabilística de acordo com a área a que pertence:

Quadro n.º 27. Classificação da informação contabilística, referente às questões 8 e 9 do questionário

Informação Contabilística	Contabilidade
• O custo por doente tratado.	Analítica
• Os custos por serviço.	Analítica
• O custo da diária no hospital.	Analítica
• O custo dos recursos utilizados.	Analítica
• O investimento hospitalar em equipamentos.	Financeira
• O resultado económico (lucro/prejuízo).	Financeira
• Os descontos obtidos na compra de material de consumo.	Financeira
• O gasto hospitalar em formação.	Financeira
• Os pagamentos e recebimentos da instituição.	Orçamental
• O orçamento anual do hospital.	Orçamental
• As dívidas a pagar e a receber do hospital.	Orçamental
• O orçamento anual para o serviço.	Orçamental

Procedemos ao cálculo da Anova, cujos resultados se encontram expressos no quadro seguinte. Assim, quanto à percepção de utilidade da contabilidade analítica, verifica-se que existem diferenças estatisticamente significativas entre os grupos profissionais ($F(4; 608)=5,425; p=,000$). Os resultados do teste Post Hoc de Tukey revelam que existem diferenças estatisticamente significativas entre os médicos e os

enfermeiros ($p=,001$), os técnicos ($p=,012$) e os administrativos ($p=,019$), apresentando sempre os médicos percepções mais favoráveis em relação aos restantes grupos.

Assinala-se também a existência de diferenças estatisticamente significativas quanto à percepção de utilidade da informação contabilística orçamental entre os grupos profissionais ($F(4;608)=6,422$; $p=,000$). Os resultados do teste Post Hoc de Tukey revelam que existem apenas diferenças estatisticamente significativas entre os administrativos e os enfermeiros ($p=,000$), expressando os primeiros percepções mais positivas em relação aos enfermeiros

Verifica-se também a existência de diferenças estatisticamente significativas no que respeita à percepção de utilidade de informação contabilística financeira entre os grupos profissionais ($F(4;608)=4,003$; $p=,003$).

Quadro nº 28. Resultados da Análise Univariada de Variância tendo, como factor as Categorias Profissionais e, como variável dependente a percepção de utilidade da informação contabilística ao nível analítico, orçamental e financeira (ANOVA) N= 608

Variáveis	Médicos		Enfermeiros		Técnicos		Administrativos		Conselho de Administração		G.L.	F	P
	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão			
Utilidade da Contabilidade Analítica	4,18	,69	3,87	,65	3,84	,58	3,86	,67	4,56	,51	4,608	5,425	,000
Utilidade da Contabilidade Orçamental	4,10	,68	3,89	,69	4,08	,61	4,26	,47	4,43	,65	4,608	6,422	,000
Utilidade da Contabilidade Financeira	3,95	,63	3,74	,69	3,85	,60	3,96	,62	4,50	,57	4,608	4,003	,003

Utilidade: (5) Absoluta, (4) Muita; (3) Razoável; (2) Pouca; (1) Nenhuma.

3)- Atendendo à categoria profissional, existe associação entre tempo de serviço e a percepção de utilidade da informação contabilística do inquirido?

No sentido de proceder à análise desta hipótese, foi conduzida uma análise univariada controlando a variável tempo de serviço. Tal como se observa no quadro nº 29, constata-se a existência de diferenças estatisticamente significativas quanto à percepção de utilidade da informação contabilística entre os grupos ou categorias profissionais. Saliente-se ainda que o tempo de serviço influencia a percepção de utilidade da informação contabilística ($F(4; 588)=4,163; p=,042$).

Quadro nº 29. Resultados da Análise Univariada de Variância, tendo como factor as Categorias Profissionais e, como covariante, o tempo de serviço (ANCOVA) N= 588

Variável	Médicos		Enfermeiros		Técnicos		Administrativos		Conselho de Administração		G.L.	F	P
	Média	Erro	Média	Erro	Média	Erro	Média	Erro	Média	Erro			
Percepção da Utilidade da informação Contabilística	4,06	,06	3,84	,03	3,94	,07	4,04	,077	4,48	,297	4,588	4,163	,042

Utilidade: (5) Absoluta, (4) Muita; (3) Razoável; (2) Pouca; (1) Nenhuma.

4)- Considerando a categoria profissional do inquirido, existe associação entre o seu vínculo laboral e a sua percepção de utilidade da informação contabilística?

Foi realizada uma ANOVA incluindo dois factores entre os sujeitos (categoria e vínculo). Como é possível constatar a partir do quadro nº 30, não existem diferenças estatisticamente significativas quanto à percepção de utilidade da informação contabilística e os grupos profissionais ($F(4; 578)=1,664; p=,157$). Não se verificam ainda diferenças estatisticamente significativas entre a percepção de utilidade da informação contabilística e o vínculo laboral ($F(4; 578)=2,183; p=,089$). Salienta-se que não se constata igualmente o efeito da interacção entre as variáveis percepção de

utilidade da informação contabilística e o vínculo laboral ($F(4; 578)=1,543; p=,139$).

Os testes Post Hoc não revelam diferenças significativas quanto ao vínculo laboral e ao seu impacto na percepção de utilidade contabilística.

Quadro nº 30. Resultados da Análise Univariada de Variância, tendo como factor as categorias profissionais e o vínculo laboral: quadro, contrato a termo certo, prestação de serviços e outra situação (**ANOVA**) $N= 578$

Variáveis: Categoria Profissional/ Vínculo Laboral	Médicos		Enfermeiros		Técnicos		Administrativos		Conselho de Administração		G.L.	F	P
	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão			
Quadro	4,22	,57	3,85	,65	3,96	,55	4,11	,59	5,00	,00	4; 578	1,543	,139
Contrato a termo certo	4,05	,58	3,75	,54	3,90	,323	3,94	,473	4,00	---			
Prestação de Serviços	---	---	3,41	---	4,08	---	---	---	---	---			
Outro	3,77	,52	3,94	,49	3,54	,64	---	---	4,50	---			

Utilidade: (5) Absoluta, (4) Muita; (3) Razoável; (2) Pouca; (1) Nenhuma.

5)- Atendendo à categoria profissional do inquirido, existe associação entre a formação na área das disciplinas económicas e a sua percepção de utilidade da informação contabilística?

A leitura do quadro nº 31 revela que existem diferenças estatisticamente significativas quanto à percepção de utilidade da informação contabilística e os grupos profissionais ($F(4; 588)= 4,784; p=,001$). Existem igualmente diferenças estatisticamente significativas entre a percepção de utilidade da informação contabilística e a formação na área das disciplinas económicas ($F(4; 588)= 11,841; p=,012$). Contudo, quando procuramos os efeitos da interação entre as variáveis percepção de utilidade da informação contabilística e a formação na área das

disciplinas económicas, verificamos que não existem diferenças estatisticamente significativas ($F(4; 585)=1,758; p=,154$).

No sentido de verificar a direcção das diferenças entre a percepção de utilidade da informação contabilística e a formação na área das disciplinas económicas, procedemos ao *Teste T de Student*, que revelou médias mais elevadas na percepção de utilidade contabilística nos indivíduos que têm formação nas áreas das disciplinas económicas ($M= 4,04$ vs $M= 3,85; t=3,393; p=,001$).

Quadro nº 31. Resultados da Análise Univariada de Variância, tendo como factor as Categorias Profissionais e a formação na área das disciplinas económicas: com e sem formação (ANOVA) N= 585

Variáveis	Médicos		Enfermeiros		Técnicos		Administrativos		Conselho de Administração		G.L.	F	P
	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão			
Com formação na área das disciplinas económicas	4,75	,31	3,96	,61	4,18	,55	4,07	,63	4,50	,57	4,585	1,758	,154
Sem formação na área das disciplinas económicas	4,04	,58	3,78	,61	3,81	,41	4,03	,48	4,50	,57			

Utilidade: (5) Absoluta, (4) Muita; (3) Razoável; (2) Pouca; (1) Nenhuma.

6)- Atendendo à categoria profissional do inquirido, existe associação entre o exercício de funções de chefia e a sua percepção de utilidade da informação contabilística?

Os dados expostos no quadro nº 32 demonstram que existem diferenças estatisticamente significativas quanto à percepção de utilidade da informação contabilística e os grupos profissionais ($F(4; 584)= 2,598; p=,035$).

Existem igualmente diferenças estatisticamente significativas entre a percepção de utilidade da informação contabilística e o exercício de funções de chefia ($F(4; 584) = 5,162; p = ,023$). Contudo, quando procuramos os efeitos da interacção entre as variáveis categoria profissional e o exercício de funções de chefia, verificamos que não existem diferenças estatisticamente significativas quanto à percepção de utilidade da informação contabilística ($F(4; 584) = ,909; p = ,437$).

No sentido de verificar a direcção da diferença entre a percepção de utilidade da informação contabilística e o exercício de funções de chefia, procedemos ao *Teste T de Student*, *t* que revelou médias mais elevadas na percepção de utilidade contabilística entre os inquiridos que exerceram funções de chefia ($M = 4,16$ vs $M = 3,86; t = 5,306; p = ,000$)

Quadro nº 32. Resultados da Análise Univariada de Variância tendo, como factor as Categorias Profissionais e o exercício de funções de chefia (**ANOVA**) N= 584

Variáveis	Médicos		Enfermeiros		Técnicos		Administrativos		Conselho de Administração		G.L.	F	P
	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão			
Exerceu funções de chefia	4,39	,49	4,08	,49	4,08	,45	4,01	,31	4,50	,57	4;584	,909	,437
Não exerceu funções de chefia	3,98	,58	3,79	,63	3,91	,49	4,05	,57	4,16	,49			

Utilidade: (5) Absoluta, (4) Muita; (3) Razoável; (2) Pouca; (1) Nenhuma.

7)- Atendendo à categoria profissional do inquirido, existe associação entre a percepção de utilidade da informação contabilística e a utilização efectiva dessa mesma informação?

Antes de procedermos a esta análise estatística, apresentamos o quadro n.º 33, que compara as respostas às questões 8 (percepções de utilidade da informação contabilística) e 9 (frequência de utilização dessa informação):

Quadro n.º 33. Comparação entre percepção de utilidade da informação contabilística e a sua frequência de utilização

Variáveis	Médicos		Enfermeiros		Técnicos		Administrativos		Conselho de Administração	
	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão
Percepção da Utilidade da informação Contabilística	4,08	,58	3,84	,62	3,93	,49	4,05	,55	4,50	,57
Frequência de Utilização da informação contabilística	2,11	,98	1,79	,85	1,64	,76	1,54	,61	3,47	1,15

Utilidade: (5) Absoluta, (4) Muita; (3) Razoável; (2) Pouca; (1) Nenhuma.

Frequência: (5) Sempre, (4) Frequentemente; (3) Ocasionalmente; (2) Raramente; (1) Nunca.

Da sua leitura, concluímos que, apesar de todos as categorias considerarem a informação contabilística muito importante, a sua frequência de utilização é muito baixa. Com excepção do Conselho de Administração, que a utiliza com regularidade, as restantes categorias utilizam-na entre nunca (resposta 1) e raramente (resposta 2).

No sentido de averiguar a associação entre a percepção de utilidade da informação contabilística e a utilização efectiva dessa mesma informação, procedeu-se a uma análise correlacional de *Pearson*. Valores elevados (mais próximos de 1) e positivos significam que a par de uma elevada percepção da utilidade da informação, existe uma utilização efectiva dessa mesma informação. Como se observa no quadro

abaixo, verifica-se que existe uma associação positiva significativa entre a percepção de utilidade da informação contabilística e o uso efectivo da mesma informação entre os médicos ($r=,368$; $p <,001$) e os enfermeiros ($r=,104$; $p <,005$) (observe-se o quadro que se segue). Este padrão não se observa para os restantes grupos profissionais.

Quadro n° 34. Correlação de *Pearson* entre a percepção de utilidade da informação contabilística e a frequência de utilização destas informações em função das categorias profissionais.

Variáveis	Médicos	Enfermeiros	Técnicos	Administrativos	Conselho de Administração
Utilidade da informação contabilística	,385**	,104*	,085	-,027	,146
Uso efectivo da Informação contabilística					

*correlação significativa ao nível de 0.05 de significância; ** correlação significativa ao nível de 0.01 de significância.

8)- Atendendo à categoria profissional do inquirido, existe associação entre percepção de utilidade da informação contabilística e a utilização efectiva dessa mesma informação contabilística, nas suas diferentes áreas disciplinares: contabilidade analítica, financeira e orçamental?

Antes de procedermos a esta análise estatística, apresentamos os quadro n°s 35, 36 e 37 que comparam as respostas às questões 8 (percepções de utilidade da informação contabilística) e 9 (frequência de utilização dessa informação), nas suas várias vertentes: analítica, financeira e orçamental³⁷:

³⁷ Ver quadro n.º 27.

Quadro n° 35. Comparação entre percepção de utilidade da informação contabilística proveniente da Contabilidade Analítica e o seu uso efectivo

Variáveis	Médicos		Enfermeiros		Técnicos		Administrativos		Conselho de Administração	
	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão
Utilidade da Contabilidade Analítica	4,18	,69	3,87	,65	3,84	,58	3,86	,67	4,56	,51
Frequência de utilização da Contabilidade Analítica	2,55	1,27	2,00	1,03	1,77	,88	1,59	,76	3,43	1,29

Utilidade: (5) Absoluta, (4) Muita; (3) Razoável; (2) Pouca; (1) Nenhuma.

Frequência: (5) Sempre, (4) Frequentemente; (3) Ocasionalmente; (2) Raramente; (1) Nunca.

Quadro n° 36. Comparação entre percepção de utilidade da informação contabilística proveniente da Contabilidade Orçamental e o seu uso efectivo

Variáveis	Médicos		Enfermeiros		Técnicos		Administrativos		Conselho de Administração	
	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão
Utilidade da Contabilidade Orçamental	4,10	,68	3,89	,69	4,08	,61	4,26	,47	4,43	,65
Frequência de utilização da Contabilidade Orçamental	1,82	,90	1,67	,82	1,53	,71	1,64	,90	3,68	1,02

Utilidade: (5) Absoluta, (4) Muita; (3) Razoável; (2) Pouca; (1) Nenhuma.

Frequência: (5) Sempre, (4) Frequentemente; (3) Ocasionalmente; (2) Raramente; (1) Nunca.

Quadro n° 37. Comparação entre percepção de utilidade da informação contabilística proveniente da Contabilidade Financeira e o seu uso efectivo

Variáveis	Médicos		Enfermeiros		Técnicos		Administrativos		Conselho de Administração	
	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão
Utilidade da Contabilidade Financeira	3,95	,63	3,75	,70	3,85	,60	3,96	,62	4,50	,57
Frequência de utilização da Contabilidade Financeira	1,99	,98	1,71	,86	1,61	,84	1,44	,66	3,31	1,24

Utilidade: (5) Absoluta, (4) Muita; (3) Razoável; (2) Pouca; (1) Nenhuma.

Frequência: (5) Sempre, (4) Frequentemente; (3) Ocasionalmente; (2) Raramente; (1) Nunca.

Tal como na questão anterior, verificam-se níveis de utilização efectiva dessa informação muito baixos e relativamente próximos. Pela análise dos últimos três quadros, podemos concluir que:

- Os médicos valorizam mais a Contabilidade Analítica e é também essa a que utilizam mais;
- Também para os enfermeiros e os técnicos a Contabilidade Analítica é a mais utilizada;
- Para o Conselho de Administração e Administrativos, a informação orçamental é a mais utilizada.

Os dados constantes no quadro nº 38, alcançados a partir do teste de correlação de Pearson, revelam a existência de uma correlação positiva significativa entre a percepção da utilidade e de frequência da utilização da contabilidade analítica entre os médicos ($r=,403$; $p<,001$), enfermeiros ($r=,160$; $p<,005$) e técnicos ($r=,208$; $p<,001$).

Verifica-se a existência de uma correlação positiva significativa entre a percepção da utilidade e de frequência da utilização da contabilidade orçamental apenas entre os médicos ($r=,311$; $p<,001$).

Denota-se também a existência de uma correlação positiva significativa entre a percepção da utilidade e de frequência da utilização da contabilidade financeira entre os médicos ($r=,330$; $p<,001$) e os enfermeiros ($r=,106$; $p<,005$).

Quadro nº 38. Correlação de *Pearson* entre a percepção de utilidade da informação contabilística (analítica, orçamental e financeira) e a frequência de utilização destas informações em função das categorias profissionais

Variáveis	Médicos	Enfermeiros	Técnicos	Administrativos	Conselho de Administração
Utilidade Analítica	,403**	,160**	,208**	,090	,070
Frequência Analítica					
Utilidade Orçamental	,311**	,074	-,040	-,069	,085
Frequência Orçamental					
Utilidade Financeira	,330**	,106*	,111	,049	,173
Frequência Financeira					

*correlação significativa ao nível de 0,05 de significância; ** correlação significativa ao nível de 0,01 de significância.

9)- Quais as principais fontes de informação contabilística usadas pelos diferentes grupos ou categorias profissionais?

Quadro nº 39. Dados percentuais relativos às fontes de informação contabilística em função da categoria profissional

Fontes de informação contabilística	Médicos	Enfermeiros	Técnicos	Administrativos	Conselho de Administração	Total	
	N	N	N	N	N	N	%
Administração	17	28	6	6	2	57	12,18%
Serviços Financeiros	16	21	1	16	3	57	12,18%
Chefes de Serviço	30	154	16	8	2	210	44,87%
Aprovisionamento	14	77	15	7	4	113	24,15%
Página da Internet do IGIF (Inst. Gestão Financ. Saúde)	12	13	5	1	2	13	2,78%
Página da Internet do INE (Inst. Nacional Estatística)	8	6	2	--	2	18	3,85%

Pela leitura do quadro anterior concluímos que:

- Os médicos, os enfermeiros e os técnicos elegem como principal fonte de informação contabilística os chefes de serviço;
- Os técnicos consultam mais os serviços financeiros;
- A administração opta pelo aprovisionamento;

- Os inquiridos revelam pouco procurarem as fontes de informação externa (páginas da Internet do IGIF e do INE), o que é de realçar.

10)- O conhecimento da informação contabilística por parte dos diferentes grupos ou categorias profissionais tem impacto no exercício das suas funções?

Pelo quadro n.º 40, verificamos que:

- Os médicos e os enfermeiros são aqueles que mais confirmam o impacto do conhecimento da informação contabilística, no exercício das suas funções (excluindo o Conselho de Administração);
- Os técnicos e os administrativos são aqueles a quem esta questão menos atinge; a maioria não responde.

Quadro n.º 40. O conhecimento da informação contabilística tem impacto no exercício das funções por parte das diferentes categorias profissionais

	Médicos	Enfermeiros	Técnicos	Administrativos	Conselho de Administração
Sim	47,19%	43,34%	29,41%	27,54%	100%
Não	17,98%	18,80%	10,29%	11,59%	0%
Não responde	34,83%	37,86%	60,29%	60,87%	0%

11)- Atendendo à categoria profissional do inquirido, existe associação entre o desempenho de funções de chefia e a utilização da informação contabilística no seu quotidiano profissional?

Os dados expressos no quadro nº 41 demonstram que existem diferenças estatisticamente significativas quanto à percepção de utilização da informação contabilística no quotidiano profissional e os grupos profissionais ($F(4;234)= 2,387$; $p =,052$). Existem diferenças estatisticamente significativas entre utilização da informação contabilística no seu quotidiano profissional e as funções de chefia ($F(4; 234)= 4,495$; $p =,035$). Contudo, quando procuramos os efeitos da interacção entre a utilização da informação contabilística no seu quotidiano profissional e o exercício de funções de chefia, verificamos que não existem diferenças estatisticamente significativas ($F(4; 234)=,448$; $p =,719$).

No sentido de verificar a direcção das diferenças entre a percepção de utilização da informação contabilística no quotidiano profissional e o exercício de funções de chefia, procedemos ao *Teste T de Student*, que revelou médias mais elevadas entre os indivíduos que utilizam a informação contabilística no quotidiano profissional e que exercem ou exerceram funções de chefia ($M= 3,96$ Vs $M= 3,60$; $t=3,451$; $p=,001$)

Quadro nº 41. Resultados da Análise Univariada de Variância tendo como factores as Categorias Profissionais e o exercício de funções de chefia e como variável dependente a utilização da informação contabilística no quotidiano profissional (ANOVA) N= 234

Variáveis	Médicos		Enfermeiros		Técnicos		Administrativos		Conselho de Administração		G.L.	F	P
	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão			
Exerceu funções de chefia	4,08	,86	3,85	,70	3,96	,69	4,46	,50	4,30	,47	4; 234	,448	,719
Não exerceu funções de chefia	3,82	,95	3,49	,61	3,91	,67	3,80	,85	4,30	,47			

Utilidade: (5) Absoluta, (4) Muita; (3) Razoável; (2) Pouca; (1) Nenhuma.

12)- Atendendo à categoria profissional do inquirido, quais os principais motivos para a não utilização da informação contabilística?

No sentido de testar a questão de estudo nº 12, procedemos ao cálculo do teste do qui-quadrado cujos resultados se encontram expressos no quadro nº 42. Tal como é possível constatar com base nos dados deste quadro verificam-se diferenças estatisticamente significativas entre os grupos ou categorias profissionais nas variáveis: a) Informação pouco credível ($X^2=16,292$; $p=.003$); b) dificuldades na obtenção da informação ($X^2=16,590$; $p=.002$); c) informação desactualizada ($X^2=10,099$; $p=.039$); d) sem necessidade de usar a informação ($X^2=14,815$; $p=.005$).

Quadro n.º 42 Resultados dos testes de Qui-Quadrado com a variável categoria profissional como factor e a variável motivos para a não utilização da informação contabilística como variável dependente

Motivos para a não utilização da informação contabilística	Médicos		Enfermeiros		Técnicos		Administrativos		Conselho de Administração		X ²	P
	Responde	Não responde	Responde	Não responde	Responde	Não Responde	Responde	Não responde	Responde	Não responde		
Leitura difícil	6,7% (6)	93,3% (83)	2,6% (10)	97,4% (372)	1,5% (1)	98,5% (67)		100% (69)	---	100% (4)	7,730	,102
Pouca utilidade	4,5% (4)	95,5% (85)	3,9% (15)	96,1% (368)	1,5% (1)	98,5% (67)	---	100% (69)	25% (1)	75% (3)	9,447	,051
Pouco credível	7,9% (7)	92,1% (82)	1,3% (5)	98,7% (378)	1,5% (1)	98,5% (67)	7,2% (5)	92,8% (64)	---	100% (4)	16,291	,003*
Não faz parte da rotina	25,8% (23)	74,2% (66)	25,8% (99)	74,2% (284)	41,2% (28)	58,8% (40)	30,4% (21)	69,6% (48)	---	100% (4)	8,716	,069
Dificuldades na obtenção da informação	34,8% (31)	65,2% (58)	26,4% (101)	73,6% (282)	23,5% (16)	76,5% (52)	7,2% (5)	92,8% (64)	25% (1)	75% (3)	16,590	,002*
Informação desactualizada	9% (8)	91% (81)	2,6% (10)	97,4% (373)	2,9% (2)	97,1% (66)	1,4% (1)	98,6% (68)	---	100% (4)	10,099	,039*
Sem necessidade no uso da informação	9% (8)	91% (81)	12,5% (48)	87,5% (335)	26,5% (18)	73,5% (50)	21,7% (15)	78,3% (54)	---	100% (4)	14,815	,005*
Desconhecimento quanto ao uso da informação	15,7% (14)	84,3% (75)	17,2% (66)	82,8% (317)	16,2% (11)	83,8% (57)	14,5% (10)	85,5% (59)	---	100% (4)	1,186	,880

* $p < .005$

13)- Atendendo à categoria profissional do inquirido, qual a importância atribuída às diferentes medidas que visam uma melhoria da utilidade da informação contabilística?

Das análises efectuadas podemos concluir que:

_ A medida mais importante para médicos e enfermeiros é a publicação em Boletim informativo dos aspectos contabilísticos mais importantes (quadro n.º 44);

_ Os técnicos elegem como medida que mais contribuiria para uma melhoria da utilidade da informação contabilística, a divulgação de estudos de análise custo/benefício (quadro n.º 49);

_ Para os administrativos, a intervenção mais activa do profissional no quotidiano da instituição é a medida mais importante, neste domínio (quadro n.º 50).

Quadro nº 43. Dados percentuais relativos à importância atribuída à divulgação periódica dos principais mapas contabilísticos em função dos cinco grupos inquiridos: médicos, enfermeiros, técnicos, administrativos, Conselho de Administração

Importância atribuída à divulgação periódica dos principais mapas contabilísticos	Médicos	Enfermeiros	Técnicos	Administrativos	Conselho de Administração	Total	
	N	N	N	N		N	N
Absoluta importância	26	48	7	16	--	97	16,90%
Muita importância	25	162	29	23	2	241	41,99%
Razoável importância	26	128	30	14	1	199	34,67%
Pouca importância		28	1	6	--	35	6,10%
Nenhuma importância	--	2	--	--	--	2	0,35%

Quadro nº 44. Dados percentuais relativos à importância atribuída à **publicação em Boletim informativo dos aspectos contabilísticos mais importantes** em função dos cinco grupos inquiridos: médicos, enfermeiros, técnicos, administrativos, Conselho de Administração

Importância atribuída à publicação em Boletim Informativo dos aspectos contabilísticos mais importantes	Médicos	Enfermeiros	Técnicos	Administrativos	Conselho de Administração	Total	
						N	%
	N	N	N	N	N		
Absoluta importância	26	72	22	22	--	142	23,95%
Muita importância	50	201	32	29	2	314	52,95%
Razoável importância	10	87	12	10	1	120	20,24%
Pouca importância	1	12	1	1	--	15	2,53%
Nenhuma importância	--	2	--	--	--	2	0,34%

Quadro nº 45. Dados percentuais relativos à importância atribuída às **chefias sensibilizadoras do desempenho dos serviços**, em função dos cinco grupos inquiridos: médicos, enfermeiros, técnicos, administrativos, Conselho de Administração

Importância atribuída a chefias sensibilizadoras do desempenho dos serviços	Médicos	Enfermeiros	Técnicos	Administrativos	Conselho de Administração	Total	
	N	N	N	N	N	N	%
Absoluta importância	30	117	31	27	3	205	38,39%
Muita importância	41	183	25	25	2	276	51,69%
Razoável importância	14	6	8	8	1	37	6,93%
Pouca importância	2	8	3	1	1	15	2,81%
Nenhuma importância	--	1	--	--	--	1	0,19%

Quadro nº 46. Dados percentuais relativos à importância atribuída à **acessibilidade on-line da informação contabilística actualizada** em função dos cinco grupos inquiridos: médicos, enfermeiros, técnicos, administrativos, Conselho de Administração

Importância atribuída à acessibilidade on-line de informação contabilística actualizada	Médicos	Enfermeiros	Técnicos	Administrativos	Conselho de Administração	Total	
	N	N	N	N	N	N	%
Absoluta importância	17	36	4	11	1	68	11,62%
Muita importância	22	113	21	23	1	180	30,77%
Razoável importância	38	147	35	20	2	242	41,37%
Pouca importância	9	65	6	5	--	85	14,53%
Nenhuma importância	1	8	--	1	--	10	1,71%

Quadro nº 47. Dados percentuais relativos à importância atribuída a **sessões de esclarecimento sobre a análise das contas públicas** em função dos cinco grupos inquiridos: médicos, enfermeiros, técnico, administrativos, Conselho de Administração

Importância atribuída às sessões de esclarecimento sobre a análise das contas públicas	Médicos	Enfermeiros	Técnicos	Administrativos	Conselho de Administração	Total	
	N	N	N	N	N	N	%
Absoluta importância	17	36	4	11	1	68	14,02%
Muita importância	22	13	21	23	1	80	16,49%
Razoável importância	38	147	35	20	2	242	49,90%
Pouca importância	9	65	6	5	--	85	17,53%
Nenhuma importância	1	8	--	1	--	10	2,06%

Quadro nº 48. Dados percentuais relativos à importância atribuída à elaboração e divulgação periódicas de um conjunto de indicadores de eficácia, eficiência e economicidade dos vários serviços em função dos cinco grupos inquiridos: médicos, enfermeiros, técnicos, administrativos, Conselho de Administração

Importância atribuída à elaboração e verificação periódicas de um conjunto de indicadores de eficácia, eficiência e economicidade dos vários serviços	Médicos	Enfermeiros	Técnicos	Administrativos	Conselho de Administração	Total	
	N	N	N	N	N	N	%
Absoluta importância	24	67	19	13	2	123	21,06%
Muita importância	40	182	29	25	2	278	47,60%
Razoável importância	18	102	16	22	--	158	27,05%
Pouca importância	5	16	2	1	--	24	4,11%
Nenhuma importância	--	1	--	--	--	1	0,17%

Quadro nº 49 Dados percentuais relativos à importância atribuída à divulgação de estudos de análise custo/benefício em função dos cinco grupos inquiridos: médicos, enfermeiros, técnicos, administrativos, Conselho de Administração

Importância atribuída à divulgação de estudos de análise custo/benefício	Médicos	Enfermeiros	Técnicos	Administrativos	Conselho de Administração	Total	
	N	N	N	N	N	N	%
Absoluta importância	22	57	18	22	2	119	20,38%
Muita importância	42	174	36	25	2	279	47,77%
Razoável importância	19	119	12	22	--	172	29,45%
Pouca importância	5	3	1	2	--	11	1,88%
Nenhuma importância	--	3	--	--	--	3	0,51%

Quadro nº 50. Dados percentuais relativos à importância atribuída à **intervenção mais activa do profissional no quotidiano da instituição** em função dos cinco grupos inquiridos: médicos, enfermeiros, técnicos, administrativos, Conselho de Administração

Importância atribuída à intervenção mais activa do profissional no quotidiano da instituição	Médicos	Enfermeiros	Técnicos	Administrativos	Conselho de Administração	Total	
	N	N	N	N	N	N	%
Absoluta importância	25	74	12	17	2	128	22,18%
Muita importância	37	169	32	30	1	269	46,62%
Razoável importância	20	104	19	12	--	155	26,86%
Pouca importância	3	14	3	1	1	22	3,81%
Nenhuma importância	1	3	--	--	--	3	0,52%

Quadro nº 51. Dados percentuais relativos à importância atribuída à **informação contabilística comparativa ao longo de diferentes períodos** em função dos cinco grupos inquiridos: médicos, enfermeiros, técnicos, administrativos, Conselho de Administração

Importância atribuída à informação contabilística comparativa ao longo de diferentes períodos	Médicos	Enfermeiros	Técnicos	Administrativos	Conselho de Administração	Total	
	N	N	N	N	N	N	%
Absoluta importância	19	40	10	17	1	86	14,70%
Muita importância	35	159	29	30	2	255	43,59%
Razoável importância	27	134	25	12	1	198	33,85%
Pouca importância	7	30	2	1	--	40	6,84%
Nenhuma importância	--	6	--	--	--	6	1,03%

Quadro nº 52. Dados percentuais relativos à importância atribuída à **informação contabilística comparativa com outras instituições** em função dos cinco grupos inquiridos: médicos, enfermeiros, técnicos, administrativos, Conselho de Administração

Importância atribuída à informação contabilística comparativa com outras instituições	Médicos	Enfermeiros	Técnicos	Administrativos	Conselho de Administração	Total	
	N	N	N	N	N	N	%
Absoluta importância	19	28	5	7	1	59	10,17%
Muita importância	33	117	24	24	1	199	34,31%
Razoável importância	25	155	30	20	2	230	39,66%
Pouca importância	10	57	7	7	--	81	13,97%
Nenhuma importância	1	11	1	2	--	11	1,90%

14)- Atendendo à categoria profissional do inquirido, qual a utilidade atribuída à informação contabilística no desenvolvimento de um potencial sistema de avaliação do desempenho e de incentivos?

Para averiguar a existência de associação entre a categoria profissional dos inquiridos e a utilidade atribuída à informação contabilística no desenvolvimento de um potencial sistema de avaliação do desempenho e de incentivos, procedeu-se ao cálculo da Anova. A leitura dos dados do quadro nº 53 permite-nos concluir que existem diferenças estatisticamente significativas quanto à utilidade atribuída à informação contabilística no desenvolvimento de um potencial sistema de avaliação do desempenho e de incentivos entre os grupos profissionais inquiridos ($F(4; 592)=16,635; p=,000$).

O teste de Post Hoc de Tukey revela que existem diferenças estatisticamente significativas entre os médicos e os enfermeiros ($p=,001$), apresentando os primeiros percepções mais elevadas. Existem também diferenças estatisticamente significativas

entre os técnicos e os enfermeiros ($p=,004$), apresentando os técnicos percepções mais favoráveis do que os enfermeiros quanto à utilidade atribuída à informação contabilística no desenvolvimento de um potencial sistema de avaliação do desempenho e de incentivos. Finalmente, verificam-se diferenças estatisticamente significativas entre os administrativos e os médicos ($p=,023$), os enfermeiros ($p=,000$) e os técnicos ($p=,034$), demonstrando os administrativos resultados mais elevados do que os restantes grupos profissionais no que respeita à percepção de utilidade atribuída à informação contabilística no desenvolvimento de um potencial sistema de avaliação do desempenho e de incentivos.

Quadro nº 53. Resultados da Análise Univariada de Variância, tendo como factores as Categorias Profissionais e, como variável dependente, a utilidade da informação contabilística no sistema de avaliação de desempenho e incentivos (ANOVA) N= 592

Variáveis	Médico		Enfermeiro		Técnico		Administrativo		Conselho de Administração		G.L.	F	P
	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão			
Utilidade da informação contabilística no sistema de avaliação de desempenho e incentivos	3,84	,85	3,45	,86	3,83	,67	4,25	,66	4,25	,95	4,592	16,635	,000

Utilidade: (5) Absoluta, (4) Muita; (3) Razoável; (2) Pouca; (1) Nenhuma.

Conclusões

Da investigação levada a cabo, apresentamos uma síntese dos aspectos mais relevantes.

A Contabilidade Pública, tradicionalmente vocacionada para a verificação da conformidade legal e para o acompanhamento da execução orçamental, tinha na prestação de contas o seu fim máximo. Em Portugal, depois do lançamento da Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE), o sistema de informação contabilístico das entidades públicas alterou-se, de modo a reflectir não só o orçamento mas também a actividade económica e a situação financeira destas entidades. As mudanças introduzidas procuram obter uma melhoria da informação financeira produzida pelos entes públicos, com o objectivo de satisfazer as necessidades dos utilizadores dessa informação.

Com a melhoria da transparência das contas públicas, o universo de utilizadores tem experimentado um crescimento assinalável, aumentando, conseqüentemente, as suas necessidades de informação. Dos estudos expostos podemos concluir que os destinatários dessa informação são, de uma maneira geral, todos os que compõem o tecido político, económico e social de um país.

O objectivo primordial da informação contabilística é fornecer informação útil aos diversos utilizadores. Para minimizar a subjectividade inerente à elaboração da informação contabilística surge um conjunto de características qualitativas (requisitos) no intuito de garantir a utilidade dessa mesma informação. Destacamos como características qualitativas principais a relevância, a compreensibilidade, a fiabilidade e a comparabilidade. No entanto, por mais útil que uma informação seja,

e independentemente dos critérios de utilidade empregues nessa avaliação, qualquer informação só será produzida se os custos inerentes à sua obtenção forem inferiores aos benefícios esperados e inerentes à sua utilização.

O Serviço Nacional de Saúde tem-se debatido, há longos anos, com um problema de défice. O crescimento das despesas públicas com a saúde torna os montantes financeiros previstos, do lado da receita, sempre insuficientes, e, do lado da despesa, normalmente excessivos.

Numerosas investigações realizadas a nível internacional, utilizando variados métodos, servem de forte suporte à noção de que existem diferenças substanciais na cultura e valores entre os profissionais da saúde e os administradores hospitalares (incluindo o pessoal do departamento financeiro), dentro de uma mesma organização (hospital). No entanto, a introdução de controlos contabilísticos pode colocar os profissionais da saúde em situações contraditórias. Os médicos são treinados para tratar doentes sem olhar a custos, e na sua formação, cultura e prática, não são sensíveis à existência de restrições orçamentais. Por outro lado, só disciplinando os profissionais da saúde para uma utilização mais criteriosa dos recursos disponíveis, através da divulgação de informação contabilística, é possível combater os gastos excessivos verificados no sector da saúde.

Das necessidades de informação dos diversos destinatários que referenciamos ao longo do nosso estudo, conclui-se que:

_ A informação mais solicitada pelo Tribunal de Contas é do tipo financeiro e orçamental (quadro n.º 7, página 86).

_ A informação mais divulgada pelo Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde é essencialmente referente à Contabilidade Analítica e

Contabilidade Financeira; a informação referente à Contabilidade Orçamental é praticamente inexistente (quadro n.º 8, página 87).

_ Ao nível dos profissionais questionados no nosso trabalho empírico (que constituem destinatários internos), a informação contabilística analítica é a mais valorizada pelos médicos e pelo Conselho de Administração e a informação contabilística orçamental é a mais valorizada pelos restantes grupos profissionais (quadro n.º 28, página 116).

Do estudo empírico elaborado no Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia sobre os utilizadores internos, obtivemos como principais conclusões:

- Ao nível dos profissionais que participaram neste estudo, constatamos que estes atribuem muita importância à informação contabilística, em geral. A informação contabilística analítica é a mais valorizada pelos médicos e pelo Conselho de Administração; a informação contabilística orçamental é a mais valorizada pelos restantes grupos profissionais.
- Tanto os indivíduos que têm formação nas áreas das disciplinas económicas, como os indivíduos que exercem ou já exerceram funções de chefia revelam médias mais elevadas na percepção de utilidade da informação contabilística.
- Apesar de todos as categorias considerarem a informação contabilística muito importante, a sua frequência de utilização é muito baixa. Com excepção do Conselho de Administração, que a utiliza com regularidade, as restantes categorias utilizam-na entre nunca (resposta 1) e raramente (resposta 2).

- A informação proveniente da Contabilidade Analítica é a mais utilizada por médicos, enfermeiros e técnicos. Para o Conselho de Administração e administrativos a informação orçamental é a mais utilizada.
- Relativamente às fontes de informação contabilística usadas pelos diferentes grupos profissionais, concluímos que os médicos, os enfermeiros e os técnicos elegem como principal fonte de informação contabilística os chefes de serviço. Os técnicos consultam mais os serviços financeiros. A administração opta pelo aprovisionamento. É de realçar a pouca procura que as fontes de informação externa (páginas da Internet do IGIF e do INE) têm por parte dos inquiridos.
- Os médicos e enfermeiros são aqueles que mais confirmam o impacto do conhecimento da informação contabilística no exercício das suas funções (excluindo o Conselho de Administração); para os técnicos e administrativos, o impacto do conhecimento da informação contabilística no exercício das suas funções não é referido ou não existe. No entanto, os indivíduos que exercem ou já exerceram funções de chefia são aqueles que mais confirmam o impacto do conhecimento da informação contabilística no exercício das suas funções.
- Os principais motivos para a não utilização da informação contabilística, para médicos e enfermeiros são: não fazer parte da rotina, a dificuldade na sua obtenção e o desconhecimento da possibilidade de a consultarem. Os principais motivos para a não utilização da informação contabilística para os técnicos são: não fazer parte da rotina, a dificuldade na sua obtenção e o facto de acharem que não têm necessidade de utilizarem a referida

informação. Os principais motivos para a não utilização da informação contabilística, para os administrativos são: não fazer parte da rotina, não terem necessidade de utilizarem a referida informação e o desconhecimento da possibilidade de a consultarem.

- As medidas que visam uma melhoria da utilidade da informação contabilística mais valorizadas pelos diferentes grupos profissionais são: a divulgação periódica dos principais mapas contabilísticos; a publicação em Boletim Informativo dos aspectos contabilísticos mais importantes; as chefias sensibilizadoras do desempenho dos serviços; a elaboração e divulgação periódicas de um conjunto de indicadores de eficácia, eficiência e economicidade dos vários serviços; a divulgação de estudos de análise custo/benefício e a informação contabilística comparativa ao longo de diferentes períodos.

- Todos os grupos profissionais atribuem muita utilidade à informação contabilística no desenvolvimento de um potencial sistema de avaliação do desempenho e de incentivos.

De tudo o que foi descrito ao longo desta dissertação, podemos concluir que apesar de contabilidade constituir um meio de comunicação de informação para a tomada de decisão, de existirem numerosos profissionais a produzir informação contabilística, esta ainda é muito pouco utilizada pelos seus usuários.

Limitações do estudo e pistas para futura investigação

Expostas as principais conclusões do nosso estudo, importa referir algumas limitações que este reúne. Consideramos que o número de questionários respondidos ficou aquém daqueles que esperávamos, circunstância que interfere na profundidade do estudo realizado, mas entendemos que a amostra é significativa para as conclusões apresentadas. Por outro lado, somos da opinião que, se o estudo fosse alargado a outras instituições, não apenas ao CHVNG, obteríamos resultados mais abrangentes e conclusivos.

Convém referir, no entanto, que este estudo é ainda um trabalho exploratório, existindo muitas investigações que poderiam ser desenvolvidas, tais como:

- A aplicação deste estudo a outros hospitais públicos, comparando os resultados agora obtidos com os que entretanto se recolhessem;
- A repetição deste estudo, ou outros semelhantes, num hospital privado, tentando avaliar se as percepções dos profissionais acerca da informação contabilística são substancialmente diferentes das dos profissionais de uma instituição pública;
- Estudar os sistemas de controlo interno implementados nos hospitais, no domínio dos controlos orçamentais.

Referências bibliográficas

Abernethy, M. A. (1996). *Physicians and Resource Management: The Role of Accounting and Non-Accounting Controls*. Financial Accountability and Management, Vol. 12, N.º 2.

Abernethy, M. A. e Stoelwinder, J.U. (1990). *Physicians and Resource Management in Hospitals: An Empirical Investigation*. Financial Accountability and Management, Vol. 12, N.º 2.

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (2001). *Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas*, Documento de Sector Público n.º 1. Madrid.

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (1997). *Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas*, Documento n.º 16 de Principios de Contabilidad de Gestión, (Propuesta de Documento). Madrid.

Anthony, R.N. (1978). *Financial Accounting in Nonbusiness Organizations. An Explanatory Study of Conceptual Issues*. FASB. Connecticut.

Antunes, J. J., Varela, J. A., Pêcego, L., Tranquada, M. S. e Lino, V. (2002). *POCMS – Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde Explicado*. IGIF – Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde. Lisboa.

Antunes, M. J. (2001) – *A Doença da Saúde*. Quetzal Editores. Lisboa.

- Beaver, W. (1989). *Financial Reporting: an Accounting Revolution*. Prentice-Hall International. New York.
- Benito López, B. et al. (2004). *La Contabilidad Pública en algunos países de la O.C.D.E (2ª edición)*. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios fiscales. Madrid.
- Benito López. B. (1995). *Manual de Contabilidad Pública*. Ediciones Pirámide. Madrid.
- Brusca Alijarde, I. (2004). *La Contabilidad Pública en algunos países de la O.C.D.E (2ª edición)*. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios fiscales. Madrid.
- Brusca Alijarde, I. e Benito Lopez, B. (2002) *Panorama internacional de la contabilidad pública*. VII Jornada de Trabajo de Contabilidad Pública – ASEPUC, Abril, Murcia.
- Brusca, Alijarde I. (1997). *Una Nueva Perspectiva de los Informes Financieros en Contabilidad Pública: los Indicadores de Gestión*. Revista de contabilidad, Vol. 0, n.º 0, Enero-Diciembre 1997, pp. 27-56.
- Benbasat, I., Goldstein, D. K. e Mead, M. (1987). *The Case Resaerch Strategy in Studies of Information Systems*. MIS Quarterly, Setembro: 369-384.
- Bilhim, J. (2000). *Reduzir o insustentável peso do Estado para aumentar a leveza da Administração*. Revista da Associação Portuguesa de Administração e Políticas Públicas Vol.1, n.º 1, pp. 18-37.
- Butler, J (1995). *Hospital Cost Analysis*. Kluwer Academic Publishers. Dordrecht/ Bóston/ London.

- Cañibano, L.C. e Angulo, J.A. (1997). *Los Programas de Investigación en Contabilidad*. Revista de contabilidad, Vol. 0, n.º 0, Enero-Diciembre 1997, pp. 57-95.
- Caiado, A. P. C. e Calado, A.P. (1997). *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*. Vislis Editores. Lisboa.
- Carvalho, J. C. e Ribeiro, V. L. (2004). *Os planos sectoriais decorrentes do Plano Oficial de Contabilidade Pública*. Revista do Técnico Oficial de Contas, n.º 56, Novembro de 2004, pp. 234-239.
- Carvalho, J. C. (1998). *O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP): Análise e Perspectivas Futuras*. Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, n.º 397, Outubro de 1998, pp. 234-239.
- Carreira, C. (1999). *Economias de Escala e de Gama nos Hospitais Públicos Portugueses: uma aplicação da função custo variável translog*. Estudo n.º 1 do GEMF, Faculdade de Economia da Faculdade de Coimbra.
- CNC (Comissão de Normalização Contabilística) (1997), Directriz Contabilística n.º 18/97 (DC 18/97). *Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites*.
- Coombs, R. (1987). *Accounting for the Control Doctors: Management Information Systems in Hospitals*. Accounting, Organizations and Society. Vol. 12, N.º 4.
- Correia, F. M. (2002b). *Medidas de Desempenho da Gestão Pública – Economia, Eficácia e Eficiência*. Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, n.º 445, Novembro de 2002, pp. 301-309.

Correia, F. M. (2002a). *Medidas de Desempenho da Gestão Pública – Economia, Eficácia e Eficiência*. Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, n.º 444, Outubro de 2002, pp. 275-283.

Costa Marques, M. C. (2002). *Prestação de Contas no Sector Público*. Dislivro. Lisboa.

Costa Marques, M. C. (2001). *Da Contabilidade Pública tradicional à Contabilidade Pública actual*. Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, n.º 435, Dezembro de 2001, pp. 693-703.

Costa Marques, M. C. e Marques Almeida, J.J. (2001). *As vertentes contabilísticas previstas no POC - Educação*. Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, n.º 430/431/432, Julho, Agosto e Setembro de 2001, pp. 570-572 e 595-600.

Coy, D., Fischer, M. e Gordon, T. (2001). *Public Accountability: a new paradigm for college and university annual report*. Critical Perspectives on Accounting (2001) 12, 1-31.

Cowing, T. G. e Holtman, A. G. (1983). *Multiproduct Short-Run Hospital Cost Funcions: Empirical Evidence and Policy Implications from Cross-Section Data*. Southern Economic Journal, 49, pp. 637-653.

Cravo, D. S. (1994). *Considerações em Torno do Paradigma da Utilidade*. Revista de Contabilidade e Comércio, n.º 201, Maio de 1994, pp. 73-92.

Cunha, A. S. C. (2002). *Os PCGA na Contabilidade Privada e na Contabilidade Pública*. Jornal de Contabilidade, n.º 265, Setembro de 2002, pp. 265-273.

Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho – Reforma da Administração Financeira do Estado.

Decreto-Lei n.º 11/93, de 15 de Janeiro - Estatuto do Serviço Nacional de Saúde.

Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro - Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

Direcção-Geral da Saúde, (1998). *O Hospital Português*. Ministério da Saúde. Lisboa.

Dopico, M. B. (1991). *Algunas Consideraciones sobre Presupuesto y Contabilidad Publica en General y Contabilidad Analitica Publica en Particular*. Estudios en Homenaje al Profesor Carlos G. Otero Díaz. Universidade de Santiago de Compostela, 1991. pp. 143-158.

Ezzamel, M. e H. Willmott (1993). *Corporate Governance and Financial Accountability: Recent Reforms in the UK Public Sector*. Accounting, Auditing & Accountability Journal 6: (3):109-132.

Faria, M. J. S. (2005). *Utilidade da contabilidade – Como e porquê?* Revista do Técnico Oficial de Contas, n.º 61, Abril de 2005, pp. 40-61.

Fernandes, A. S. (1999) *A Gestão no Sector Público*. Eurocontas, Janeiro de 1999, pp. 24-27.

Fernandes, M. J. (2000). *Os indicadores de gestão como sistema de informação e controlo na gestão pública*. Revista de Contabilidade e Comércio, n.º 228, Vol LVII, Dezembro de 2000.

Fernández Fernández, J.M.. e Pablos Rodríguez, J. L. (2004). *La Contabilidad Pública en algunos países de la O.C.D.E (2ª edición)*. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios fiscales. Madrid.

Fernández Fernández, J.M. (2000) *Utilidad de la información contable pública*. VI Jornada de Trabajo de Contabilidad Pública – ASEPUC, Marzo. Oviedo.

FASB (Financial Accounting Standards Board) (1978), Statement of Financial Accounting Concepts n.º 1 (CON1), *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprise*. New York.

Freddi, G. e Bjorkman. (1989). *Controlling Medical Professionals: The Comparative Politics of Health Governance*. Sage.

Fuertes, I. e Illueca Muñoz, M. (2002) *Clasificaciones de los sistemas públicos en Europa*. VII Jornada de Trabajo de Contabilidad Pública – ASEPUC, Abril. Murcia.

García Sánchez, I. M. (2002) *La necesidad de regulación de los indicadores de gestión como parte de la información contable pública*. VII Jornada de Trabajo de Contabilidad Pública – ASEPUC, Abril. Murcia.

GASB (Governmental Accounting Standards Board) (1987). *Objectives of financial Reporting, Concepts Statement n.º 1*. Connecticut. Parágrafo 75.

Hood, C. (1991). *A Public Management for all seasons?*. Public Administration 69: (Spring): 3-19.

Hopwood, A. (1983). *On Trying to study accounting in the contexts in wich it operates*. Accounting, Organizations and Society, 8(2/3):686-705.

IASB (International Accounting Standards Board) (1989), *Estrutura Conceptual para a preparação a apresentação das Demonstrações Financeiras (revista), Manual do Revisor Oficial de Contas*.

IGAE (Intervención General de la Administración del Estado) (1991). *Principios Contables Públicos*. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.

IGIF (Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde) (2005). *Serviço Nacional de Saúde_ Contas Globais 2003*.

Jacobs, K. (1995). *Budgets: A Medium of Organisational Transformation*. Management Accounting Research, Vol. 6, n.º 1.

Jones, C. S., e Dewing, I.P. (1997). *The Attitudes of NHS Clinicians and Medical Managers Towards Changes in Accounting Controls*. Financial Accountability and Management, Vol. 13, N.º 3.

Kurunmaki, L. (1999). *Professional vs Financial Capital in the field of Health Care – Struggles for the redistribution of Power and Control*. Accounting, Organizations and Society. Vol. 24, N.º 2.

Lapsley, I. (2001). *The Accounting – Clinical Interface – Implementing Budgets for Hospital Doctors*. ABACUS, Vol. 37, N.º 1, 2001, pp. 79-110.

Lapsley, I., Llewellyn, S. e Burnett, G. (1998). *Inside Hospital Trusts: Management Styles. Accounting Constraints*. ICAS.

Lorenzell, M. (1998). *Economia y Políticas Sociales: los caos de la salud y la Educacion*. Temas Públicos n.º 397. Instituto Libertad y Desarrollo.

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

Lowe, A. e Doolin, B. (1999). *Casemix Accounting Systems: New Spaces for Action*. Management Accounting Research, Vol. 10, n.º 3.

Lucena, D., Gouveia P. e Barros, P. (1996). *O que é diferente no sector da Saúde?*. Revista Portuguesa de Saúde Pública, 14, pp. 21-23.

Merrison Committee (1979), *Report of the Royal Commission on the National Health Service*. Cmnd 7615, HMSO.

Montesinhos Julve, V. (2004). *La Contabilidad Pública en algunos países de la O.C.D.E (2ª edición)*. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios fiscales. Madrid.

Montesinhos Julve, V. (1996). *La introduccion del criterio de devengo en los presupuestos publicos: consideraciones generales*. Presupuesto y Gasto Publico. Instituto de Estudios Fiscales.

Norma Internacional de Contabilidade Pública n.º1 (NICSP 1). (2001). *Apresentação das Demonstrações Financeiras*. Tradução da OROC a partir do texto aprovado em língua inglesa.

Mortal, A. B. (2005). *A importância da contabilidade analítica para o sector público administrativo* Revista do Técnico Oficial de Contas, n.º 60, Março de 2005.

OCDE. (2002). *OECD Health Data 2002. A comparative Analysis of 30 Countries*. Credes.

Packwood, T., Keen, J. e Buxton, M. (1991). *Hospitals in Transition: The Resource Management Experiment*. Open University Press.

Panozzo, F. (1998). *Clinical Budgeting in Italy*. European Accounting Association, Annual Congress. Antwerp.

Pestana, M. H. e Gageiro, J. N. (2003). *Análise de Dados para Ciências Sociais: a complementaridade do SPSS*. Edições Sílabo. Lisboa.

Perrin, J. *et al.* (1978), *Management of Financial Resources in the National Health Service*. Royal Commission on the National Health Service, Research Paper n.º 2, HMSO.

Pina Martínez, V. (2004). *La Contabilidad Pública en algunos países de la O.C.D.E (2ª edición)*. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios fiscales. Madrid.

Pina Martínez, V. e Torres Pradas, L. (1996). *Análises de la Información Externa, Financiera y de Gestión, de las Administraciones Públicas ICAC* – Instituto de Contabilidad Auditoría de Cuentas. Madrid.

Pollitt, C., Harrison, S., Hunter, D. e Marnoch, G. (1988). *The Reluctant Managers: Clinicians and Budgets in the NHS*, *Financial Accountability and Management*, Vol. 4, n.º 3.

Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro - POC de Ministério da Saúde (POCMS)

Preston, A., Cooper, D. e Coombs, R. (1992). *Fabricating Budgets; A Study of the Production of Management Budgeting in the National Health Service*. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 17, N.º 6.

Ribeiro, M. A. (2000). *O serviço público na União Europeia*. in *Reforma do Estado e Administração Pública Gestionária*. ISCSP – Fórum 2000. Lisboa.

Ribeiro, N. (2000). *Indicadores de gestão para a Administração Pública*. *Revista do Técnico Oficial de Contas*, n.º 3, Junho de 2000, pp. 34-43.

Rodríguez Bolívar, M. P. e Ortiz Rodríguez, D. (2002) *Contabilidad pública versus contabilidad nacional. Comparación desde un enfoque conceptual*. VII Jornada de Trabajo de Contabilidad Pública – ASEPUC, Abril. Murcia.

Senés García, B. (2002) *A propósito del nuevo marco conceptual para la información financiera de las entidades públicas: reinventar la rueda?*. VII Jornada de Trabajo de Contabilidad Pública – ASEPUC, Abril. Murcia.

Simon, J. L. (1969). *Basic Research Methods in Social Science: Art of Empirical Investigation*. Random House. Nova Iorque.

Simões, J. (2004). *Retrato Político da Saúde*. Livraria Almedina. Coimbra.

Sousa Franco, A. L. (1995). *Finanças Públicas e Direito Financeiro – Volume 1 (4ª Edição – 2ª reimpressão)*. Livraria Almedina. Coimbra.

Tribunal de Contas (2005). *Auditoria ao Sistema de Controlo Interno do Serviço Nacional de Saúde – Processo n.º 17/04 – Audit*. Lisboa.

Tribunal de Contas (2004). Instrução nº 1/2004 – 2ª Secção - *Instruções para a organização e documentação das contas abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade e planos sectoriais*.

Tribunal de Contas (1999). *Auditoria ao Serviço Nacional de Saúde – Relatório Final*. Lisboa.

Vela Bargues, J. M.. e Fuertes Fuertes, I. (2004). *La Contabilidad Pública en algunos países de la O.C.D.E (2ª edición)*. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios fiscales. Madrid.

Vela Bargues, J. M.. (1996). *El Concepto de Imagen Fiel en el Nuevo Marco Normativo de la Contabilidad Pública Española*. ICAC – Instituto de Contabilidad Auditoría de Cuentas. Madrid.

Vela Bargues, J. M.. (1992). *Concepto Y Principios de Contabilidad Pública*. ICAC – Instituto de Contabilidad Auditoría de Cuentas – Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.

Vergara, S. C. (1997). *Projectos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. Editora Atlas. São Paulo.

Vita, M. G. (1990). *Exploring Hospital Production Relationships with Flexible Function Forms*. *Journal of Health Economics*, 9. pp. 1-21.

Tabachnick, B. & Fidell, L.(2001). *Using Multivariate Statistics*. Allyn and Bacon. Boston.

Yin, R. K. (1994). *Case Study Research – Design and Methods*. Sage Publications. London.

Anexo (Questionário)