

Novos desafios na gestão universitária em Portugal

O papel da contabilidade analítica

MARIA DA CONCEIÇÃO DA COSTA MARQUES

***RESUMO:** A contabilidade analítica destina-se a enfatizar os elementos constitutivos dos custos e dos proveitos que apresentam um interesse primordial para a direcção da unidade organizativa. Assim, a contabilidade analítica é inicialmente conotada como um mero compilador de custos e de proveitos, empregando tradicionalmente o sistema de custeio total; é um orçamento de base rígida. Foi, na sua origem, orientada para o cálculo dos custos reais com o fim de determinar os resultados. Nos organismos públicos, os objectivos da contabilidade analítica, de custos ou de gestão, podem sintetizar-se em: obter informação sobre o processo de formação de custos, tanto os correspondentes às actividades internas como os dos serviços prestados ao exterior e os custos dos investimentos realizados; obter informação para a análise e o controlo de gestão, com indicadores da eficácia com que se conseguiram obter os objectivos planificados e da eficiência com que se utilizaram os recursos disponíveis. O objectivo deste artigo consiste em saber qual o papel da contabilidade analítica no sistema público de ensino superior e aferir do seu contributo para o estabelecimento de indicadores de gestão nas instituições públicas de ensino superior.*

Palavras-chave: Contabilidade Analítica, Gestão, Indicadores, Educação

TITLE: New trends in university management in Portugal: The role of cost accounting

***ABSTRACT:** Cost accounting was developed to emphasise the elements within costs and gains, which are of primary interest for the organization's top management. Thus, cost accounting was initially connoted as a mere compilation of costs and gains, traditionally applying the full costing system; it was a strict budget. It was then guided towards the calculation of real costs in order to determine results. In public organizations, the aims of cost or management accounting may be synthesised as follows: obtaining information on cost formation, regarding internal activities and external service provision and investment costs; obtaining information for management analysis and control, with efficiency indicators which help to achieve the stated objectives and the efficiency with which the available resources were used. The aim of this paper is to identify the role of cost accounting in the public higher education system and to determine its contribution in establishing management indicators in public higher education institutions.*

Palavras-chave: Cost Accounting, Management, Indicators, Education

MARIA DA CONCEIÇÃO DA COSTA MARQUES

conceicao.m@netcabo.pt

Doutora em gestão, especialidade em Contabilidade. Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

PhD in Management, specializing in accountancy. Associate Professor of Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

O sistema de contabilidade analítica¹ tem, de acordo com Carvalho *et al.* (1999), a sua influência em França. O Plano de Contas francês define contabilidade analítica como «uma forma de tratamento de dados cujos objectivos essenciais são os seguintes: por um lado, conhecer os custos das diferentes funções desenvolvidas pela empresa; determinar as bases de valorimetria de alguns elementos do balanço da empresa; explicar os resultados, comparando os custos dos produtos (bens e serviços) com os seus correspondentes preços de venda; por outro lado, estabelecer previsões de custos e de proveitos correntes (por exemplo, custos pré-estabelecidos e orçamentos de exploração), verificar a sua realização e explicar os desvios das resultantes (por exemplo, controlo de custos e de orçamentos)» (p. 259).

Já Blanco Ibarra (2003) refere que a contabilidade de gestão, como evolução da contabilidade de custos, tem as suas origens nos princípios do Séc. XX, embora o autor tome na obra citada por base o ano de 1953. O modelo de *direct costing*, que num momento inicial, assemelhava custos directos a custos variáveis, ampliou-se posteriormente incluindo aqueles custos fixos que pudessem ser associados à margem de cada produto. Passou-se, assim, do modelo simplificado ao modelo evoluído de *direct costing*, que se entendeu mais apropriado para tomar decisões.

Desde então, dispõe-se de várias ferramentas básicas para o cálculo de custos, designadamente (Blanco Ibarra, 2003):

- o modelo de *full costing*, já existente e que imputa o total de custos de fabricação ao produto;
- o modelo evoluído do *direct costing*.

A contabilidade de gestão baseou-se no desenvolvimento de novas técnicas de informação e controlo, como sejam o controlo de gestão por áreas de responsabilidade e o controlo operativo por tarefas específicas.

Para consecução deste desiderato, um primeiro passo foi o desenho do sistema de custos históricos, que utilizava os custos reais. Posteriormente, com o sistema de custos-padrões previamente estabelecidos, que permite um melhor controlo da eficiência dos recursos, verificou-se um avanço significativo.

ÂMBITO E OBJECTIVOS DA CONTABILIDADE ANALÍTICA: A CONTABILIDADE ANALÍTICA AO SERVIÇO DA GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES

Âmbito e Objectivos da Contabilidade Analítica

A contabilidade analítica é concebida para enfatizar os elementos constitutivos dos

custos e dos proveitos que apresentam um interesse primordial para a direcção da unidade organizativa. Assim, a contabilidade analítica é inicialmente conotada como um mero compilador de custos e de proveitos, empregando tradicionalmente o sistema de custeio total; é um orçamento de base rígida. Foi, na sua origem, orientada para o cálculo dos custos reais com o fim de determinar os resultados.

Evoluiu, lentamente, para a análise dos resultados e para o controlo de gestão, à medida que o processo de gestão ganhou mais complexidade e passou a envolver as seguintes funções essenciais: planeamento, organização, coordenação, motivação e controlo. Neste contexto, a contabilidade analítica passou a enquadrar novos sistemas de custos, como os custos *standard* (custos-padrão)² e o *direct costing* (custeio directo)³ e o sistema de custeio racional⁴, o que a permite adaptar a sistemas orçamentais flexíveis, os únicos que podem medir a economia, a eficiência e a eficácia de uma organização.

Nos organismos públicos, segundo Carvalho *et al.* (1999), os objectivos da contabilidade analítica, de custos ou de gestão, podem sintetizar-se em:

- obter informação sobre o processo de formação de custos, tanto os correspondentes às actividades internas como os dos serviços prestados ao exterior e os custos dos investimentos realizados;
- obter informação para a análise e o controlo de gestão, com indicadores da eficácia com que se conseguiram obter os objectivos planificados e da eficiência com que se utilizaram os recursos disponíveis.

Conceptualização: Custos, Proveitos e Resultados

Na literatura contabilística, o custo é um sacrifício necessário de recursos para se produzir um produto. Assim, pode definir-se custo como a medida e valorização do consumo realizado ou previsto pela aplicação racional dos factores produtivos para a obtenção de um produto, trabalho ou serviço (Blanco Ibarra, 2003).

Há que distinguir, porém, o conceito de custo do conceito de gasto, porquanto o primeiro se situa na esfera interna da empresa e o segundo envolve a vertente externa. O proveito, por seu lado, produz-se-á no momento da venda do produto ou no momento da prestação do serviço, independentemente de este vir a cobrar-se ou não. O resultado final será a diferença entre o proveito e o custo total. O resultado externo da contabilidade financeira e o resultado interno da contabilidade analítica não serão, em princípio, coincidentes, dado que nem todos os gastos se traduzirão em custos.

Componentes do Custo de Produção

De acordo com a função da empresa a que dizem respeito, os custos de produção são os que se geram no processo de transformação dos factores em produtos finais, ou

seja: o custo dos materiais; o custo da mão-de-obra que intervém directamente na produção do produto; os custos indirectos de fabricação, que intervêm de modo indirecto na produção do produto (amortizações, salário do supervisor, etc.).

Apuramento dos Custos de Produção

O custo do produto ou serviço é o somatório de todos os custos operacionais consumidos, isto é, o custo do aprovisionamento e o custo de transformação. Não se incluem, deste modo, os custos comerciais, de administração e de subactividade. Há que ter também em consideração as existências iniciais de produtos em curso.

Com efeito:

Existências iniciais de produtos em curso
+ Custos de aprovisionamento
+ Custos de transformação
- Existências finais de produtos em curso
= Custo industrial do produto ou serviço

Centros de Custos

Numa organização, as grandes funções, tais como aprovisionamento e transformação comercial e administrativa, encontram-se repartidas em diferentes centros de custos, como sejam divisões, secções, departamentos, etc.

As características de um centro de custo são as seguintes: que seja constituído por um agrupamento de meios que sirvam um mesmo fim; à sua frente encontra-se um dirigente com autoridade e com a inerente responsabilidade; a actividade do centro de custo pode medir-se nalguns casos de acordo com critérios físicos, como produtos fabricados, vendas realizadas, etc., ou de acordo com um critério temporal, como seja o tempo de trabalho.

É, por conseguinte, uma divisão real da empresa, formada por um conjunto de meios que concorrem para a consecução do mesmo objectivo e cuja actividade pode medir-se em unidades físicas denominadas unidades de obra.

A CONTABILIDADE ANALÍTICA NO SISTEMA PÚBLICO DE ENSINO SUPERIOR

A Contabilidade Analítica no POC – Educação

As universidades estão obrigadas a adoptar o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) para o Sector da Educação (POC – Educação), aprovado pela Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro, cujo modelo assenta no POCP.

De acordo com as normas vigentes no POC – Educação, a contabilidade analítica é um sistema obrigatório, constituindo um importante instrumento de gestão para análise e controlo dos custos com a educação, como também dos proveitos e dos resultados por actividades. O POC – Educação prevê o preenchimento de um mapa de demonstração de custos por funções e quadros de análise de custos por actividades. É de referir que a análise da economia, eficiência e eficácia das despesas públicas com a Educação pode ser obtida com um eficiente sistema de contabilidade analítica.

Um dos objectivos a que se pretende dar satisfação com a introdução da contabilidade analítica no sector da Educação, é o de analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos.

Deste modo, há que verificar se os objectivos previstos foram alcançados e quais os desvios encontrados entre os custos previsionais e os custos reais, bem como, no caso das actividades de prestação de serviços à comunidade, entre os proveitos previsionais e os proveitos reais. Isto permite que seja um instrumento de informação, tanto no processo de tomada de decisão, como no planeamento, programação, execução e controlo.

Outro dos objectivos da introdução da contabilidade analítica é o de proporcionar ao gestor da entidade pública as informações necessárias à elaboração de indicadores, a incluir no relatório de gestão, no âmbito do controlo de gestão, como sejam, o da eficiência, da eficácia e da economia. Desta forma, pretende-se obter a informação necessária para se proceder ao preenchimento do mapa de demonstração dos custos por funções ou actividades e os demais quadros previstos no POC – Educação (Costa Marques e Marques de Almeida, 2001).

A tomada de decisões estratégicas passa a ser possível e apoiada num sistema de informação de gestão. Todavia, a margem de gestão da «gestão pública» é extremamente limitada, pelo que as potencialidades do sistema de informação não serão levadas ao extremo.

O exercício económico na contabilidade analítica é o ano escolar, devendo permitir obter informação dos custos e proveitos de actividades, produtos ou serviços, cuja duração não seja coincidente com o exercício económico.

Os documentos previsionais previstos no POC – Educação são: Plano de actividades, Plano plurianual de investimentos e Mapa de execução anual, e Orçamento, pelo que representam a grande linha de orientação e os objectivos a realizar. Estes documentos, para desempenharem um papel efectivo de instrumentos de gestão,

necessitam de ser comparados, cotejados e avaliados, tendo por base uma contabilidade analítica que reflecta, de uma forma relevante e com fiabilidade, as realizações efectuadas. Este confronto permite o apuramento dos desvios e propicia a chamada gestão por excepção (Marques de Almeida, 2001).

Insuficiências da Contabilidade Patrimonial

A contabilidade patrimonial apresenta algumas insuficiências⁵, que podem ser superadas com a operacionalidade da contabilidade analítica. Assim, esta contabilidade faculta um adequado domínio dos custos, proveitos e resultados, constituindo um elemento privilegiado de gestão das organizações, em virtude dos custos/proveitos e resultados poderem ser associados aos objectivos que as diferentes organizações prosseguem. Os objectivos são, então, os custos, os proveitos e os resultados das organizações, que determinam e analisam, não de uma forma globalizante, mas sim de uma forma analítica.

Como uma organização se decompõe em segmentos organizacionais, compete à contabilidade analítica determinar, analisar e reportar aos interessados os custos ocasionados pelo funcionamento dos diversos órgãos em que a organização se decompõe. Porque os segmentos organizacionais são comandados por um responsável, estes sentem necessidade de informações fornecidas por períodos mais curtos, informações mais detalhadas e acima de tudo organizadas, de forma a permitir medir e controlar a eficiência e a eficácia dos diversos segmentos organizacionais da empresa.

Superação das Insuficiências da Contabilidade Patrimonial: O Aparecimento da Contabilidade Analítica

Em Espanha, a IGAE – *Intervención General de la Administración del Estado*, desenvolveu um modelo de custos para os organismos autónomos, denominado CANOA – *Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos*. O modelo CANOA constitui um subsistema no sistema de informação global da entidade, visando proporcionar informações para a tomada de decisão; determinar o custo das actividades ou da prestação dos serviços públicos para estabelecer taxas e preços públicos; fornecer informação por objectos de custo: elementos, centros, actividades, produtos; medir a eficiência e a economia; facilitar a medição da eficácia; proporcionar uma base de informação para a elaboração do orçamento; valorizar os activos gerados pela actividade do sector público. A contabilidade analítica é um instrumento para a gestão de recursos de forma racional e permite tomar decisões com um nível suficiente de operacionalidade.

Em Portugal, no âmbito das reformas levadas a cabo nos domínios da gestão orçamental e da contabilidade pública, de que resultou a publicação de vários diplomas

legais, onde se destaca o regime de administração financeira do Estado (Decreto-Lei n.º 155/92), a contabilidade analítica é reconhecida como um instrumento de gestão (art.º 16.º). Porém, o seu uso ainda não se encontra generalizado, melhor dizendo, dos organismos que compõem o universo da Administração Pública, aqueles que reúnem desde já condições para uma correcta implementação, não serão muitos.

A Regra Base de Implantação da Contabilidade Analítica: A Existência de um Sistema de Controlo Interno

Para uma correcta implementação da contabilidade analítica, é fundamental a existência de um adequado sistema de controlo interno. As entidades contabilísticas obrigadas a utilizar o POC – Educação adoptarão um sistema de controlo interno (SCI) que englobe o plano de organização interno, políticas, métodos, técnicas e procedimentos de controlo, bem como quaisquer outros a definir pelos respectivos órgãos de gestão.

O SCI previsto no Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho, pelo qual é instituído o SCI da administração financeira do Estado, é colocado na dependência do Governo e em especial articulação com o Ministério das Finanças. O SCI compreende os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial e visa assegurar o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito da Administração Pública. Tem como objectivo assegurar a inclusão, completa e correcta, das transacções e operações nos registos contabilísticos.

Com efeito, o POC – Educação configura um sistema de informação que se pretende de grande qualidade, pelo que qualquer falha ou ausência de fiabilidade constitui um risco, que os serviços não podem correr. O controlo interno é, pois, um tema de actualidade, pela complexidade e recursos que movimenta o sector da Educação, pela complexidade da gestão que envolve os diferentes organismos, pela delegação de funções e responsabilidades nos diferentes níveis hierárquicos, que visam, no essencial, tornar a gestão mais eficaz.

Neste espírito, o SCI compreende um conjunto de procedimentos tendentes a garantir:

- salvaguarda dos activos;
- registo e actualização do imobilizado da entidade;
- legalidade e regularidade das operações;
- integralidade e exactidão dos registos contabilísticos;
- execução dos planos e práticas superiormente definidos;
- eficácia da gestão e qualidade da informação;
- imagem fiel das demonstrações financeiras.

Para que sejam atingidos os objectivos anteriormente descritos, é condição básica que na entidade exista uma adequada segregação de funções, um controlo de operações, uma definição de autoridade e responsabilidade e um registo metódico dos factos.

Não basta, contudo, o desenho do SCI; é necessário igualmente que haja condições para que os objectivos sejam atingidos, sendo necessário que existam objectivos e planos definidos; estrutura organizativa sólida; procedimentos efectivos e documentados; sistema de autorização e registo; competência e integridade do pessoal; um órgão de supervisão e vigilância. Ao controlo interno deve estar associada uma ideia de prevenção e não uma ideia de detecção, pois o valor acrescentado do controlo interno é, sobretudo, a sua filosofia preventiva.

Por fim, pode dizer-se que o POC – Educação pode revelar-se nas universidades como um precioso auxílio ao processo de implementação de um sistema de indicadores de gestão.

Os Objectivos da Contabilidade Analítica Segundo o POC – Educação

Um dos objectivos básicos da contabilidade analítica preconizados no POC – Educação é o de proporcionar ao gestor do ente público uma informação adequada que lhe permita elaborar indicadores de eficiência, eficácia e economia.

De acordo com o POC – Educação, com a contabilidade analítica pretende-se a obtenção e a justificação do custo por actividades intermédias: centros auxiliares, serviços administrativos e órgãos de gestão. Pretende-se, também, a obtenção e justificação do custo por actividades finais, a saber: curso, disciplina e aluno, refeição, bem ou produto final para venda, bem ou produto final para activos, serviço externo, custo de cada projecto de investigação, custo de serviços internos e obter informação do valor de custo dos serviços públicos que têm como prestação um preço, uma taxa ou uma propina, de forma a fundamentar o valor exigido ao utilizador desses serviços públicos (um curso de mestrado, doutoramento e pós-graduações).

Dentro dos objectivos da contabilidade analítica encontra-se o cálculo dos custos, proveitos e resultados de actividades, produtos ou serviços, suportados integralmente pelo comprador, e o apoio à tomada de decisões estratégicas sobre a entrega a unidades externas de produção de bens ou prestação de serviços.

Com a contabilidade analítica procura-se, também, justificar a aplicação das receitas provenientes de uma entidade externa e destinadas a uma actividade específica, valorizar os activos circulantes e os activos fixos produzidos pela entidade, para efeitos

de registo na contabilidade patrimonial, analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos, comparando os objectivos previstos com as realizações e determinar os desvios. Por fim, com a contabilidade analítica pretende-se proporcionar ao gestor informação fiável que permita a construção de indicadores de gestão, a incluir no relatório de gestão e elaborar a demonstração de custos por funções ou actividades.

Face às exigências do POC – Educação, os objectivos atribuídos à contabilidade analítica são, em síntese, os seguintes:

- preocupação primordial com a correcta afectação de custos e proveitos. Neste campo, vai desempenhar um papel fundamental a correcta distribuição dos custos das actividades intermédias, que reflectem as estruturas organizativas da entidade;
- como reflexo desta primeira preocupação, aparece a correcta valorização dos activos circulantes e dos activos fixos;
- preocupações com o sistema de informação. Neste campo, são de assinalar as preocupações com a construção de indicadores de economia, eficácia e eficiência da organização e a elaboração do mapa de demonstração dos custos por funções ou actividades;
- preocupações de gestão. Apoiar a adopção de decisões estratégicas sobretudo no campo do *outsourcing*;
- analisar a eficiência, através da análise intermédia dos desvios.

Esquematização da Contabilidade Analítica

A contabilidade analítica é apoiada num plano de contas inserto na classe 9. Esta contabilidade analítica deve conter um conjunto de contas ou subcontas para registo dos objectivos que atrás lhe foram consignados. Assim, o sistema de expressão contabilística analítica deve dispor de um sistema de contas ou subcontas que permita determinar os custos reais das actividades intermédias e actividades finais (actividades ou serviço interno, produto ou serviço final), determinar os custos previsionais das actividades intermédias e actividades finais, apurar os desvios entre os custos previsionais e os custos reais, apurar os proveitos por actividade, determinar os resultados por actividade e apurar os custos não imputados.

O controlo dos custos, segundo o POC – Educação, sugere uma classificação e um apuramento sob a seguinte tripla perspectiva:

- classificação por centro de responsabilidade;
- classificação por actividade;
- classificação por natureza.

Esta classificação dos custos nestas três ópticas tem interesse para efeitos de controlo, tomada de decisões e planeamento.

As instituições de ensino estão divididas em segmentos organizacionais, dispendo de recursos humanos e meios materiais para atingir os objectivos que lhes foram superiormente definidos. O segmento organizacional é comandado por uma pessoa que responde pela autoridade que lhe foi delegada superiormente. «Uma melhoria na eficiência dos entes públicos encontra-se em relação directa com o grau de descentralização do organismo (...) a implantação dum modelo de contabilidade de custos eficaz deve ir acompanhado duma descentralização em unidades de gestão que permita que estes sejam medíveis por objectivos e possam, portanto, identificar-se centros de responsabilidade na execução das actividades específicas (...) que facilitem a análise da sua contribuição à eficiência geral», refere Fernández Rodríguez, (2000, p. 71).

Neste enquadramento, a contabilidade analítica deve determinar os custos relativamente aos segmentos organizacionais das diferentes entidades, analisá-los e transmiti-los aos responsáveis respectivos. Por isso, os custos de funcionamento das diferentes actividades, serviços internos, serviços finais ou por cada produto, são repartidos por centros de responsabilidades que correspondem à estrutura orgânica da entidade.

A classificação por actividades é gerada pelo facto das diferentes instituições de ensino desenvolverem actividades relativamente às quais é necessário determinar custos para efeitos de planeamento, controlo e tomada de decisões.

Portanto, relativamente aos seus objectos, o POC – Educação aponta para uma classificação em custos directos e custos indirectos. Os custos directos podem imputar-se directamente e sem ambiguidades aos objectos (departamentos, centros, serviços, produtos, etc.). Os custos indirectos são custos comuns aos diferentes objectos. A classificação por natureza permite a decomposição do custo global, possibilitando a sua análise, bem como o conhecimento das suas variações de período para período.

Quanto à articulação entre a contabilidade patrimonial e a contabilidade analítica, o POC – Educação é omissivo (Marques de Almeida, 2001). Assim, a articulação pode efectuar-se com base em sistemas monistas e com base em sistemas dualistas.

Os sistemas monistas podem ter a seguinte configuração: sistema monista radical ou único indiviso; sistema monista diviso. Os sistemas dualistas, por sua vez, podem ser configurados em: sistema duplo contabilístico; sistema duplo misto. Nos sistemas monistas não existe separação das duas contabilidades, que formam, por isso, um único sistema. Há apenas uma contabilidade, que abrange quer as operações patrimoniais, quer as operações internas da organização. Nos sistemas dualistas existem, de facto, duas contabilidades, isto é, dois sistemas distintos de contas, um para a con-

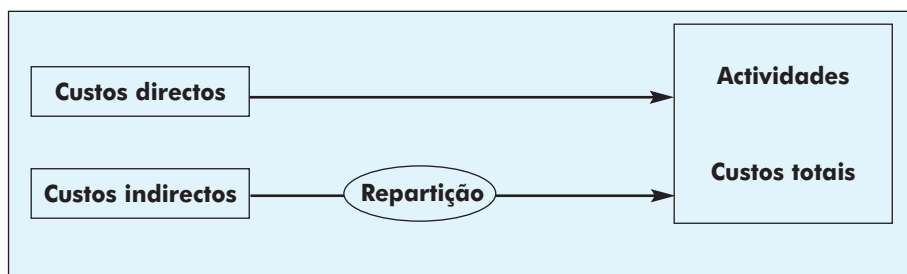
tabilidade geral e outro para a contabilidade analítica. Temos aqui duas contabilidades separadas, pelo que não se podem movimentar contas de contabilidade analítica por contrapartida de contas da contabilidade geral.

Embora separadas, a contabilidade analítica deve, como é óbvio, registar todos os custos e proveitos relevados na contabilidade patrimonial, pelo que são criadas contas que possibilitem a verificação dos valores registados na contabilidade patrimonial. Esta missão é cumprida pelo grupo de contas que são designadas por contas reflectidas.

Sistema de Custeio Eleito

Na opinião de Marques de Almeida (2001), o sistema de custeio eleito no POC – Educação, é o sistema de custeio total, dado que «os custos dos bens para venda e dos serviços prestados corresponde aos respectivos custos directos e indirectos, incluindo os custos administrativos da própria entidade» (POC – Educação, ponto 2.8.3). Através deste sistema, designado por custeio total completo, todos os custos directos e indirectos são imputados às actividades intermédias e às actividades finais. Logo:

FIGURA 1
Custeio total completo



Fonte: Marques de Almeida (2001)

Este sistema de custeio total, sendo um custo completo, é, no processo de tomada de decisões e numa óptica de curto prazo, o mais adequado aos objectivos da contabilidade analítica perseguidos pelo POC – Educação. Assim, numa óptica de contabilidade analítica pública, parece-nos que as actividades intermédias e as actividades finais para serem desenvolvidas, exigem a imputação quer dos custos directos fixos e variáveis, quer dos custos indirectos fixos e variáveis.

REPARTIÇÃO DOS CUSTOS INDIRECTOS

Segundo o POC – Educação: «A imputação dos custos indirectos efectua-se através de um coeficiente, devendo ser utilizadas diferentes bases de repartição que tenham

uma relação mais directa com o consumo desses custos pelas diferentes actividades. Contudo, entende-se que o número de horas de cada actividade em relação ao total de horas de trabalho do exercício económico deve ser a base de repartição dos custos indirectos» (POC – Educação, ponto 2.8.3).

No caso das entidades cuja actividade principal é o ensino, a repartição dos custos indirectos pelas funções ensino, investigação e prestação de serviços deve ser devidamente justificada e fundamentada, nomeadamente quando à função ensino são repartidos menos de dois terços dos custos de pessoal docente. A base de imputação é, na generalidade dos casos, a chave para o desenvolvimento da função custo que, especificamente, consiga ligar os custos totais com os objectivos de custeio.

Assim sendo, o critério ideal para escolher uma base de imputação é a relação causa-efeito, isto é, a correlação. Deste modo, a chamada «*pool* de custos» (*cost pool*)⁶ é utilizada para descrever qualquer agrupamento de custos individuais, permitindo, assim, a subsequente imputação dos custos agrupados e não dos custos individuais. Os custos são habitualmente agrupados (*pool*) por natureza (POC – Educação), podendo depois ser divididos por objectivos intermédios e objectivos finais, isto é, actividades intermédias e actividades finais.

A repartição dos custos indirectos, tomando por base o número de horas de actividade em relação ao total de horas, está intimamente relacionada com o factor tempo. É por isso que as horas de actividade dedicadas são utilizadas frequentemente como base de imputação.

O POC – Educação não exclui a existência de coeficientes de imputação simples e múltiplos. Com efeito, quando uma organização produz uma grande variedade de produtos ou serviços, utilizando várias actividades intermédias, esta situação determina a não existência de homogeneidade, o que pode obrigar à utilização de bases de imputação diferentes por centro de custo.

Em organizações heterogéneas, com múltiplas actividades, a utilização de uma única base de imputação é uma simplificação contabilística. A chave das várias ligações é a ideia de «Base de imputação», que aparece como um meio sistemático de relacionamento entre um dado agrupamento de custos e o objectivo do custeio. A escolha da base de imputação é feita tendo em consideração: os factores que estão relacionados com as actividades intermédias, finais ou produtos; os custos administrativos que o trabalho de imputação requer; e as diferenças de resultados obtidos.

Como síntese, apontam-se como principais bases de imputação, as seguintes: custos de materiais directos; horas de actividade; custo das horas de actividade; horas-máquinas.

Acresce referir que o esquema de contabilidade analítica desenvolvido no POC – Educação é muito geral, extremamente flexível, necessitando, por isso, de estudos posteriores que permitam a sua adaptação, em concreto, às instituições. Deixa uma margem de liberdade muito grande de actuação, pelo que a comparabilidade dos indicadores de economia, eficiência e eficácia, pode ser objecto de muita controvérsia, sobretudo nas universidades mais tradicionais com estruturas bastante mais pesadas.

MAPAS FINAIS

O POC – E aconselha a criação de contas e subcontas que permitam registar os custos de cada actividade ou serviço interno. Para o efeito sugere a utilização das contas da classe 9. Esta classe de contas destina-se ao registo dos custos e dos proveitos, discriminados por funções, de modo a determinar os resultados analíticos. O plano pressupõe que a ligação entre esta (contabilidade dita interna) e a contabilidade externa (classes 1 a 8) seja feita através de «contas reflectidas».

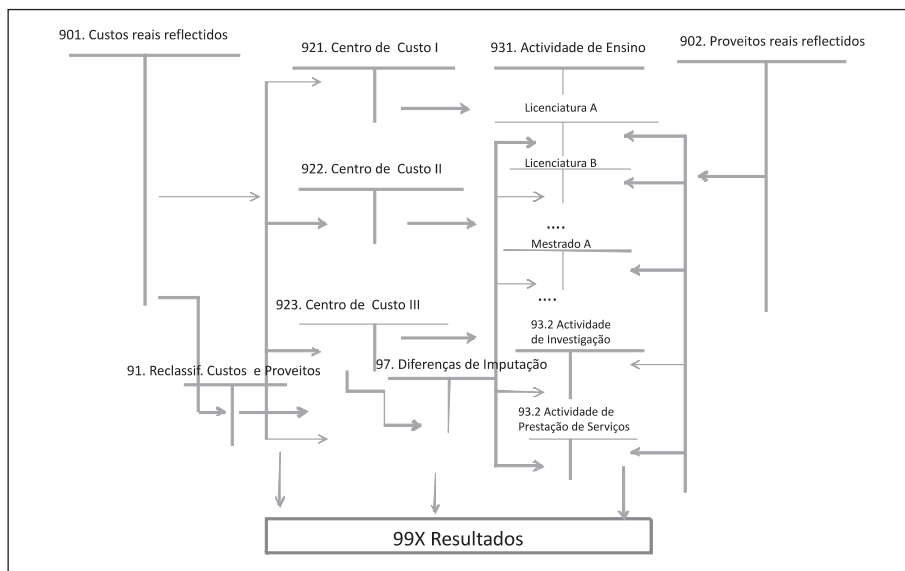
Propõe a estruturação em 6 grandes grupos:

- 90 «Custos e Proveitos Reflectidos»;
- 91 «Reclassificação de Custos e Proveitos»;
- 92 «Centros de Custos»;
- 93 «Actividades»;
- 94 «Diferenças de Imputação» e
- 99 «Resultados».
- As contas de ligação, 90 «Contas Reflectidas», asseguram o método digráfico na contabilidade analítica; e
- São o reflexo dos custos e proveitos registados na contabilidade patrimonial.

A classe 9 torna possível a elaboração da demonstração dos custos por funções, mapa obrigatório, que resulta do preenchimento de 27 mapas agrupados em 7 conjuntos, tais como:

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

FIGURA 2
Esquema de ligação



Fonte: Marques e Rodrigues (2006, p. 38)

INDICADORES DE EFICIÊNCIA E DE EFICÁCIA E ECONOMIA

Indicadores de economia expressam a relação entre os *inputs* actuais, ou seja, os custos com que na realidade se conseguiram estes recursos (custos reais) e os recursos disponíveis ou previstos na actuação pública (custos previstos). São aqueles que fazem referência aos custos, estabelecendo comparações oportunas com os custos previstos.

A economia identifica-se com o grau de idoneidade das aquisições de factores produtivos, quanto ao preço, quantidade, qualidade e momento de tempo das mesmas.

Indicadores de eficiência evidenciam a relação existente entre os produtos obtidos ou os serviços prestados e os *inputs* utilizados (custo real) para a sua produção ou prestação do serviço, ou seja, a relação existente entre os recursos consumidos e os produzidos no desempenho dessa actuação.

Indicadores de eficácia destinam-se a medir as actuações e os resultados específicos e concretos em relação à população objecto a que se destina essa actuação.

Em geral, define-se eficácia como a relação existente entre os *outputs*, os resultados e os efeitos derivados da actuação levada a cabo por uma entidade, e os objectivos da mesma, de forma a que seja possível medir o grau em que se alcançaram esses objectivos.

CONCLUSÕES

A introdução da contabilidade analítica como sistema obrigatório, implementado com base na digrafia e no dualismo, constitui, sem dúvida, uma das grandes inovações do POC – Educação. No caso concreto das instituições públicas de ensino superior, a adopção de um sistema analítico é especialmente importante. A contabilidade analítica mostra-se, então, uma poderosa ferramenta de gestão ao permitir conhecer a relação entre os custos e benefícios, ou seja, obter resultados indisponíveis de outra forma. Ao nível do sistema de ensino superior em geral, o desenvolvimento de um sistema desta natureza possibilita a comparação de resultados, tanto entre as diversas instituições, como em diferentes períodos.

NOTAS

1. A contabilidade analítica é também designada de contabilidade de custos, contabilidade de gestão e, mais recentemente, contabilidade directiva. Existem autores que distinguem estas designações.
2. Segundo Horngren *et al.* (2002), um custo-padrão é um «custo cuidadosamente determinado. Os custos-padrões podem referir-se a unidades de consumo (*inputs*) ou de produção (*outputs*)».
3. Horngren *et al.* (2002) recorrem à definição de custeio variável, segundo a qual este é um «método de custeio em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados como custo do produto inventariável. Nem todos os custos fixos de fabricação são levados aos stocks; estes são custos do período em que ocorreram. Também denominado custeio directo».
4. Consiste em incorporar no custo de produção não todos os gastos de fabrico, mas apenas os gastos de fabrico variáveis e a parte dos gastos de fabrico fixos correspondente à actividade real.
5. A contabilidade financeira (ou patrimonial) permite: o conhecimento da situação patrimonial e financeira e dos resultados globais das organizações; o apuramento dos custos, proveitos e os resultados, isto é, grandezas económicas, de uma forma geral. A maneira agrupada como trabalha faz gerar informações manifestamente insuficientes para gerir as organizações, sobretudo pela fraca operacionalidade no controlo, gestão corrente e planeamento das actividades que têm a ver com os custos e os proveitos da empresa/entidade. Ocupa-se principalmente do registo das operações com terceiros, das alterações do património e do apuramento do resultado financeiro.
6. Agrupamento de custos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ACTON, D. D. e COTTON W. D. J. (1997), «Activity-based costing in a university setting». *Journal of Cost Management*, March/April, pp. 32-38.
- AECA – ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (2002), «La dirección y gestión por competencias». Documento 11 – **Serie Principios de Organización y Sistemas**. Madrid.
- AECA – ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (2002), «Los sistemas de información en la empresa». Documento 12 – **Serie Principios de Organización y Sistemas**. Madrid.
- AGUILAR, J. *et al.* (2002), **Management Español: Los Mejores Textos**. Madrid, Ariel.

AIBAR GUZMÁN, Cristina (2003a), «El logro del value for money en la gestión pública: consideraciones en torno a los indicadores de eficiencia, eficacia y economía». *Revista de Contabilidade e Finanças da Universidade de S. Paulo (USP)*, Ano XIV, n.º 32, Maio/Agosto, pp. 99-110.

AIBAR GUZMÁN, Cristina (2003b), «Modelos de indicadores para la gestión pública: el cuadro de mando integral». *Auditoria Pública*, n.º 30, Junho, pp. 14-23.

AIBAR GUZMÁN, Cristina (2003c), «Los indicadores de gestión en las entidades públicas: implicaciones para los sistemas de información». *Partida Doble*, n.º 147, Setembro, pp. 74-83.

ALFALLA LUQUE, R. e DOMÍNGUEZ MACHUCA, J. A. (2000), «El profesorado de dirección y gestión de producción/operaciones en la universidad española: un estudio empírico». *Revista CEDE*, n.º 6, Maio/Agosto, pp. 285-318.

AMARAL, Alberto *et al.* (2001), «The Rise of Academic Managerialism». Porto, CIPES/FUP (projecto de investigação).

AMAT SALAS, Oriol e SOLDEVILA GARCIA, Pilar (2001), **Optimización del Control de Gestión en las Universidades Públicas con el Cuadro de Mando Integral**. Universitat Pompeu Fabra.

AMAT SALAS *et al.* (2000), «La contabilidad de gestión como instrumento de control». AECA, Documento 2 – **Serie Principios de Contabilidad de Gestión**. Madrid.

AMAT SALAS, Joan (1995a), «La contabilidad de gestión como instrumento de dirección». *Diario Cinco Dias*, 1 de Junho.

AMAT SALAS, Joan (1995b), «La contabilidad de gestión a través de los indicadores de control». *Diario Cinco Dias*, 19 de Setembro.

AMAT, Joan e AMAT, Oriol (2002), **La Contabilidad de Gestión Actual: Nuevos Desarrollos**. Monografía AECA. Madrid.

AMAT, Oriol e SOLDEVILLA, Pilar (2000), **Contabilidad y Gestión de Costes**. 3.ª Edição. Barcelona, Ediciones Gestión 2000.

ANTHONY, Robert N. e YOUNG, David W. (1999), **Management Control in Nonprofits Organizations**. 6.ª Edição. Irwin, Boston.

ANTOS, J. (1992), «Activity-based management for service, not-for-profit, and governmental organizations». *Journal of Cost Management*, pp. 13-23.

ARAGÓN Sánchez, C. (2001), «La mejora de los controles en la gestión de las entidades locales». *Auditoria Pública*, n.º 25, Dezembro, pp. 43-49.

ARIAS Rodriguez, A. (1997), «El control de la gestión financiera de las universidades: nuevas tendencias». *Auditoria Pública*, n.º 11/97 (número especial).

ARMSTRONG, Peter (2002), «The costs of activity-based management». *Accounting, Organizations and Society*, n.º 27, pp. 99-120.

AYUSO Moya, A. e RIPOLL FELIÚ, V. M. (2003), «Contabilidad de gestión y costes de calidad». *Revista AECA*, n.º 62, Janeiro/Abril.

BALADA, Ortega e RIPOLL FELIU, Vicente M. (2000), **Situación y Tendencias de la Contabilidad de Gestión en el Ámbito Iberoamericano**. AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid.

BARNES, P. e WEBB, J. (1986), «Management information changes and functional fixation: some experimental evidence from the public sector». *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11(1), pp. 1-18.

BAXENDALE, S. J. (1987), «Cost allocation vs performance evaluation: observations at five major defense contractors». *Akron Business and Economic Review*, pp. 90-97.

BLANCO IBARRA, F. (2003), **Contabilidad de Costes y Analítica de Gestión para las decisiones estratégicas**. 9.ª Edição actualizada. Deusto.

CAGWIN, Douglass e BOUWMAN MARINUS, J. (2002), «The association between activity-based costing and improvement in financial performance». *Management Accounting Research*, vol. 13(1), pp. 1-39.

CAIADO, António C. (2003), **Contabilidade de Gestão**. Áreas Editora. Lisboa.

CAIANO PEREIRA, Carlos e SEABRA FRANCO, Victor (2001), **Contabilidade Analítica**. Lisboa, Editora Rei dos Livros.

CAIANO PEREIRA, Carlos e SEABRA FRANCO, Victor (2001), **Contabilidade Analítica – Casos Práticos**. Lisboa, Editora Rei dos Livros.

CARVALHO, J. B. *et al.* (1999), **Temas de Contabilidade Pública**. Lisboa, Rei dos Livros.

- CERVERA OLIVER, M. (2003), «La universidad pública española: diseño de un sistema de costes». *Técnica Contable*, n.º 657, pp. 4-14.
- CHAVES GARCÍA, J. R. (1995), «La necesaria reorganización universitaria – racionalizar la gestión y el gasto». *Revista Auditoria Pública* n.º 3.
- CRAVO, Domingos *et al.* (2001), **POC – Educação Explicado – Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (Regime Geral e Simplificado)**. Lisboa, Rei dos Livros.
- DIAZ, António Lopez e MENENDEZ, Manuel (1989), **Curso de Contabilidad Interna**. Madrid, AC, D.L.
- DÓPICO, María Isabel Blanco (1994), **Contabilidad de Costes – Análisis y Control**. Madrid, Ed. Pirámide.
- DRURY, Colin (2000), **Management and Cost Accounting**. 5.ª Edição. International Thomson Business Press.
- ESCOBAR RODRÍGUEZ, Tomás (2002), «El cuadro de mando como herramienta para el control de gestión: el estudio de un caso». *REFC – Revista Española de Financiación e Contabilidad*, n.º 113.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Emilia (2000), La delimitación y definición de centros de responsabilidad en las universidades ¿capricho o exigencia?. *Revista AECA*, n.º 52, pp. 70-72.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, M^a del Mar e MUÑOZ COLOMINA, Clara Isabel (2002), «La contabilidad de gestión en las entidades públicas». AECA, Documento 15 – **Serie Principios de Contabilidad de Gestión**. Madrid.
- HANSEN, Don R. e MOWEN, Maryanne M. (2001), **Gestão de Custos – Contabilidade e Controle**. 1.ª Edição. São Paulo, Pioneira Thompson Learning.
- HORNGREN, Charles T. *et al.* (2002), **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**. 11.ª Edição. London, Prentice Hall College Div.
- IBARRA, Felipe Blanco. (2000), **Contabilidad de Costes y Análisis de Gestión para las Decisiones Estratégicas**. 8.ª Edição. Bilbao, Ediciones Deusto.
- IGLESIAS, José Luis (2003), **Contabilidad de Gestión para la Toma de Decisiones**. AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE) (1994), **Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas**. El Proyecto CANOA. Madrid, Lerko Print, SA.
- JOHANSON, Ulf *et al.* (2001), «Measuring to understand intangible performance drivers». *European Accounting Review*, vol. 10(3).
- LIZCANO ALVAREZ, Jesús (2002), «La contabilidad de gestión como instrumento para la mejora de la eficiencia en los centros universitarios». *Revista AECA*, n.º 60 – Especial X Encuentro AECA. Setúbal.
- LOPEZ GONZALEZ, Enrique *et al.* (1998), **Ejercicios de Contabilidad de Costes y de Gestión**. Madrid, Ediciones Pirámide.
- LOPEZ, José Alvarez *et al.* (1994), **Introducción a la Contabilidad de Gestión – Calculo de Costes**. Espanha, McGraw-Hill.
- MAHER, Michael (2001), **Contabilidade de Custos: Criando Valor para a Administração**. São Paulo, Editora Atlas.
- MARQUES DE ALMEIDA, J. J. (2001), «Contabilidade analítica no POC – Educação: uma análise crítica». Conferência **POC – EDUCAÇÃO**, organizada pela MGI – Management Global Information. Lisboa, Abril de 2001.
- MARQUES DE ALMEIDA, J. J. e COSTA MARQUES, M. C. (2003), «A contabilidade pública e o sector da educação em Portugal: do pressuposto legal à economia, eficiência e eficácia». EPAA, vol. 11(42).
- MENDES, Júlio (1996), **Contabilidade Analítica e de Gestão – Gestão Orçamental – Plano de Contas**. 1.ª Edição. Lisboa, Plátano Editora.
- MOURITSEN, J. *et al.* (2001), «Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting». *Management Accounting Research*, vol. 12(2), pp. 221-244.
- NABAIS, Carlos (1991), **Contabilidade Analítica de Exploração**. 2.ª Edição. Lisboa, Editorial Presença.
- NAVARRO GALERA, A.; GONZÁLEZ LÓPEZ, M. J. e RODRÍGUEZ ARIZA, L. (1998), «Desarrollo de nuevos sistemas de información contable en la universidad pública española». VIII Encuentros ASEPUC Alicante '98 – La Contabilidad y la Auditoría ante los Próximos Retos.
- NICOLAOU, Andreas I. (2003), «Manufacturing strategy implementation and cost management systems effectiveness». *European Accounting Review*, vol. 12(1), pp. 175-199.
- OKA, Toshihiro (2003), «Effectiveness and limitations of cost-benefit analysis in policy appraisal». *Government Auditing Review*, vol. 10, pp. 17-28.
- PALMA, João (1997), **Casos Práticos de Contabilidade Analítica**. 1.ª Edição. Lisboa, Plátano Editora.

- PEREIRA, João Manuel Esteves (1988), **Contabilidade Analítica**. Lisboa, Plátano Editora.
- RIPOLL FELIU, Vicente M. (1990), «Información y Contabilidad de Gestión». www.observatorio-iberoamericano.org.
- ROCHA, Armandino e RÚBIO, Jesus Broto (1999), **Princípios de Contabilidade Analítica**. 1.ª Edição. Lisboa, Vislis Editores.
- RODRIGUES, P. S. e COSTA MARQUES, M. C. (2005), «A optimização da performance universitária: o contributo da contabilidade analítica». *Revista TOC*, n.º 79, pp. 33-40.
- THOR, C. G. (2000), «The evolution of performance measurement in government». *Journal of Cost Management*, pp. 18-26.
- TORRECILLA, Angel Sáez; FERNÁNDEZ, Antonio F.; DÍAZ, Gerardo G. (1999), **Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión**. Volume I. Madrid, McGraw-Hill.
- TORRES PRADAS, Lourdes e PINA MARTÍNEZ, Vicente (2007), **Gestión en las Administraciones Públicas**. Gestion 2000.
- VANDERBECK, Edward J. e NAGY, Charles F. (2001), **Contabilidade de Custos**. 11.ª Edição. São Paulo, Pioneira Thompson Learning.
- VEUTHEY, Eloy *et al.* (2001), **Introducción a la Contabilidad de Costes para la Gestión – Curso Práctico**. CIVITAS Tratados y Manuales. Madrid.
- WARREN, Carl S.; REEVE, James M. e FESS, Philip E. (2001), **Contabilidade Gerencial**. São Paulo, Pioneira Thompson Learning.

LEGISLAÇÃO

- Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho.
- Decreto-Lei n.º 79/03, de 23 de Abril – Altera o Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro.
- Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro – Torna obrigatória a adopção do Sistema de Inventário Permanente e a elaboração da Demonstração dos Resultados por Funções.
- Directriz Contabilística n.º 20 – Demonstração dos Resultados por Funções, Comissão de Normalização Contabilística.