

Universidade de Évora

Mestrado em Contabilidade e Auditoria

**"Proposta do Modelo ABC na Contabilidade
de Gestão das Instituições de Ensino
Superior – o Caso da Universidade de Évora"**

Dissertação de Mestrado

(Volume I)

Apresentada por
Nuno Manuel Estanqueiro Dias

Sob a orientação de
Prof. Doutor João Baptista da Costa Carvalho
e Prof. Doutora Ana Fialho Silva

Agosto, 2008

Évora

Universidade de Évora

Mestrado em Contabilidade e Auditoria

**"Proposta do Modelo ABC na Contabilidade
de Gestão das Instituições de Ensino
Superior – o Caso da Universidade de Évora"**

Dissertação de Mestrado

(Volume I)

Apresentada por
Nuno Manuel Estanqueiro Dias



170 386

Sob a orientação de
Prof. Doutor João Baptista da Costa Carvalho
e Prof. Doutora Ana Fialho Silva

Agosto, 2008
Évora

Agradecimentos

No momento de conclusão desta dissertação, procurando recordar todos os contributos recebidos ao longo da sua realização, gostaria de expressar o meu reconhecimento e agradecimento a todas as pessoas que de forma mais ou menos directa intentaram esforços para a melhor concretização do trabalho de investigação agora apresentado.

Aos meus orientadores, Prof. Doutor João Baptista da Costa Carvalho e Prof. Doutora Ana Fialho Silva, pela sua acção determinante na consolidação do tema a abordar e na realização da dissertação, pelos valiosos ensinamentos científicos e comentários transmitidos, e pelo incentivo e disponibilidade sempre demonstrados.

Ao Prof. Doutor Manuel Ferreira Patrício, Reitor da Universidade de Évora no período compreendido entre os anos de 2002 e 2006, por ter concedido a necessária autorização para que se tornasse possível a aplicação do questionário aos docentes da Universidade de Évora, bem como a utilização de dados académicos e financeiros da instituição, imprescindíveis à boa condução do estudo de caso realizado.

A todos os docentes consultados, que contribuíram para a concretização deste estudo através do preenchimento do questionário, e a todos aqueles que foram agentes activos no incentivo e divulgação deste propósito, nomeadamente os Presidentes dos Conselhos Directivos das Áreas Departamentais e os Presidentes dos Departamentos desta Universidade.

Registo, de forma destacada, o envolvimento institucional do Prof. Doutor Amílcar Serrão e do Dr. José Ventura neste processo de consulta aos docentes, pelo qual deixo o meu agradecimento. O especial interesse demonstrado por esta área de estudo da contabilidade, bem como os seus importantes contributos pessoais, foram determinantes na obtenção de uma amostra representativa da população estudada.

Ao Dr. José Ventura deixo ainda uma nota de reconhecimento pessoal adicional, pela amizade e apoio sempre manifestados, pela interessante partilha de ideias e pela indispensável disponibilização de dados.

O meu profundo apreço e agradecimento a dois docentes do Departamento de Gestão de Empresas desta Universidade – à Prof. Doutora Andreia Dionísio Basílio e ao Dr. Jorge Casas Novas, pela amizade e pela importante colaboração na discussão de alguns aspectos científicos e técnicos deste trabalho.

De uma forma particular, deixo também o meu reconhecimento à Prof. Neda Bakhshandegi, pela ajuda prestada e pelo carinho sempre manifestado.

Aos meus amigos e colegas de trabalho, que viveram de perto momentos de alegria, mas também de maior desânimo e ansiedade, pelas palavras de consideração e apoio.

À João, pela ajuda prestada na fase final deste trabalho, e por todo o seu amor, compreensão e acompanhamento demonstrados nestes últimos momentos que antecederam o término desta dissertação.

Por último, à minha família, em especial, ao meu pai, a quem tanto devo..., pelo carinho, apoio e incitamento manifestados de forma incondicional e sempre presente.

Resumo

O contexto actual vivido pelas Instituições de Ensino Superior tem requerido a adopção de sistemas de Contabilidade de Gestão mais precisos face às crescentes necessidades de informação de custos e de gestão.

Deste modo, o principal propósito deste trabalho de investigação é estudar os recentes desenvolvimentos dos sistemas de Contabilidade de Gestão, enfatizando o Custo baseado nas Actividades (ABC) como o modelo mais apropriado para responder a estas exigências informativas. Esta abordagem é complementada com a realização de um estudo de caso na *Universidade de Évora*, onde é aplicado empiricamente o ABC, sendo o mesmo apresentado como proposta de modelo na Contabilidade de Gestão destas organizações.

Esta dissertação apresenta uma análise crítica e comparativa entre os distintos sistemas de custos tradicionais e a contabilidade por actividades, sendo ainda destacadas as potencialidades da metodologia ABC como plataforma para implementação de outros sistemas de informação baseados nas actividades, nomeadamente ao nível da gestão, do orçamento, dos preços de transferência e da gestão da qualidade total. Neste âmbito, com recurso a vários estudos de caso, são descritas as propriedades, as limitações e os resultados que mais se evidenciam pela implementação do sistema ABC nestas entidades.

Os principais resultados desta investigação permitem concluir que embora os sistemas de custo tradicionais apresentem um substrato conceptual totalmente válido, o sistema ABC evidencia uma estrutura conceptual mais credível, capaz de produzir informação mais precisa de apoio à tomada de decisão. No entanto, há algumas reservas que lhe são apontadas, em especial, no que respeita à relevância, utilidade e praticabilidade do método, e insuficiente documentação sobre os resultados obtidos.

Pela aplicação empírica do sistema ABC na *Universidade de Évora*, conclui-se que a informação disponibilizada por este modelo é relevante, facilitadora e influencia o processo de tomada de decisão da sua gestão, e responde às exigências contabilísticas e de prestação de contas do POC-Educação e de outras entidades externas.

Palavras-chave: Contabilidade de Gestão, Instituições de Ensino Superior, Custo baseado nas Actividades, Sistemas de Custo Tradicionais, POC-Educação.

“Proposal of ABC model in the Management Accounting of Institutions of Higher Education – the case of the University of Évora”

Abstract

The present context of Institutions of Higher Education has required adoption of more accurate Management Accounting systems due to increasing needs for information about costs and management.

Thus, the main propose of this research is to study the recent developments of the Management Accounting systems, emphasising the Activity-based Costing (ABC) as the most appropriate model that addresses these information requirements. This approach has been enriched through a case study at the *University of Évora*, where the ABC methodology was applied empirically, and presented as a proposed model of Management Accounting of these organizations.

This dissertation presents a critical and comparative analysis between the traditional cost systems and the ABC, pointing out the potentialities of this methodology as a platform for implementation of other information systems based on activities, namely, with regard to management, budget, transfer pricing and total quality management. In this context and supported by some case studies, the main properties, limitations and results of the implementation of the ABC system in these institutions have been described.

The main results of this research indicate that although the traditional cost systems present a total valid conceptual structure, the ABC system provide a more credible conceptual structure, which is able to produce a more accurate information base for decision-making. However, there are some reservations that are considered, namely the relevance, utility, practicability, and insufficient documentation with regard to the obtained results.

The empirical application of the ABC system at the *University of Évora* makes it possible to conclude that the information provided through the use of this model is relevant in terms of its influence in the decision-making process, and provides the answers to the accounting requirements of Education-POC and other external entities.

Keywords: Management Accounting, Institutions of Higher Education, Activity-based Costing, Traditional Cost Systems, Education-POC.

Índice Geral

Agradecimentos	i
Resumo	iii
<i>Abstract</i>	iv
Índice Geral	v
Lista de Figuras	ix
Lista de Quadros	x
Glossário de Siglas	xi
 Capítulo 1 Introdução	 1
1.1. Enquadramento do Estudo	2
1.2. Identificação do Problema de Estudo	4
1.3. Objectivos Gerais do Estudo	7
1.4. Questões de Investigação	8
1.5. Metodologia de Investigação	8
1.6. Organização da Dissertação	9
 Capítulo 2 A Contabilidade de Gestão	 11
2.1. Evolução da Contabilidade de Gestão	11
2.2. Marcos Teóricos	16
2.3. Estudos Empíricos	18
2.4. Funções da Contabilidade de Gestão no Sector Público	21
2.5. Os Sistemas de Contabilidade de Gestão	25
2.5.1. Os Sistemas de Custo Tradicionais	26
2.5.2. Posição Actual dos Sistemas de Custo Tradicionais	33
2.5.3. Os Sistemas de Custos nas Instituições de Ensino Superior	35
2.6. Síntese do Capítulo	39
 Capítulo 3 O Sistema ABC	 41
3.1. A Contabilidade de Custos por Actividades	41
3.1.1. Actividades versus Processos	42
3.1.2. Análise de Custos baseada nas Actividades	43
3.1.3. Indutores de Actividades e de Custos	46
3.1.4. O Processo de Cálculo de Custos por Actividades	49
3.1.4.1. Custos Reais versus Custos Predeterminados	50
3.1.4.2. Afectação de Custos de Actividades Auxiliares	53

3.2. Análise Crítica ao sistema <i>ABC</i>	55
3.3. Gestão baseada nas Actividades	58
3.4. Orçamento baseado nas Actividades	62
3.5. Preços de Transferência baseados nas Actividades	66
3.6. O <i>ABC</i> como Medida da Qualidade dos Serviços Públicos	69
3.7. A Nova Concepção de Estrutura de Controlo baseada nas Actividades	72
3.8. O Sistema <i>ABC</i> nas Instituições de Ensino Superior	74
3.9. Constrangimentos e Benefícios do Sistema <i>ABC</i>	78
3.10. Síntese do Capítulo	81
 Capítulo 4 Estudo de Caso – A Universidade de Évora	 82
4.1. Caracterização das Instituições de Ensino Superior	82
4.2. O Sistema de Contabilidade de Gestão estabelecido pelo POC-Educação	88
4.3. O Actual Sistema de Custos da Universidade de Évora	92
4.4. Método de Investigação e Dados Obtidos	93
4.4.1. Arquitectura do Questionário	93
4.4.2. Amostra Obtida	95
4.4.3. Caracterização da Amostra, Taxa de Resposta e Testes Estatísticos	95
4.4.4. Resultados do Questionário	100
4.4.5. Conclusões do Método de Investigação Adoptado	105
4.5. Estrutura Conceptual do Modelo de Contabilidade de Gestão Proposto	107
4.5.1. Estrutura Global do Modelo	109
4.5.1.1. Reclassificação de Custos	111
4.5.1.2. Metodologia de base na Implementação do Modelo <i>ABC</i>	114
4.5.2. Resultados do Modelo Contabilístico Proposto	133
4.5.3. Conclusões do Modelo Contabilístico Proposto	137
 Capítulo 5 Conclusões e Reflexões Finais	 141
5.1. Conclusões Finais	141
5.2. Limitações e Pontos Fortes do Estudo	147
5.3. Potenciais Áreas de Estudo para Futuras Investigações	149
 Bibliografia	 150
 Volume II – Anexos	
Anexo 1a – Organograma da Universidade de Évora	162
Anexo 1b – Organograma da Universidade de Évora	163
Anexo 2a – Questionário	164
Anexo 2b – Requerimento dirigido ao Reitor da Universidade de Évora	167
Anexo 2c – Ofício dirigido aos Responsáveis das Unidades Orgânicas	168
Anexo 3 – Quadro 4.8. Taxa de Ocupação Horária do Docente por Actividade	169

Anexo 4 – Ficha Cc ₁ : Cálculo do Custo/hora Padrão do Funcionário (Docente e Não docente)	177
Anexo 5 – Ficha Cc ₂ : Cálculo do Custo de Mão-de-obra Docente por Actividade	178
Anexo 6 – Ficha Cc ₃ : Cálculo do Custo de Mão-de-obra não Docente por Actividade	181
Anexo 7 – Ficha Cc ₄ : Custo dos Materiais Consumidos por Actividade	182
Anexo 8 – Ficha Cc _{5a} : Cálculo do n.º de horas de utilização de Equipamentos, Máquinas e Viaturas	183
Anexo 9 – Ficha Cc _{5b} : Cálculo do Custo/hora de Equipamentos	184
Anexo 10 – Ficha Cc _{5c} : Custo dos Equipamentos por Actividade	185
Anexo 11 – Ficha Cc _{5d} : Cálculo do Custo/hora de Máquinas e Viaturas	186
Anexo 12 – Ficha Cc _{5e} : Custo das Máquinas e Viaturas por Actividade	187
Anexos 13 – Estrutura Matricial de Custos do Modelo Contabilístico Proposto	188
- Matriz 1_{D1} – Departamento D1: Taxa de Repartição de Actividade do Docente	189
- Matriz 2 – Taxa de Repartição de Actividade por Área Científica	192
- Matriz 3 – Repartição de Custos com Pessoal Docente por Actividades e Área Científica	196
- Matriz 4_D – Área Científica D: Imputação/repartição de Custos por Actividades	200
- Matriz 5 – U.C.P.: Taxa de Repartição de Actividade de Outras Unidades Científico-pedagógicas (U.C.P.)	204
- Matriz 6.1 – Áreas Científicas: Custos de Actividades Auxiliares	205
- Matriz 6.2 – Outras Unidades Científico Pedagógicas: Custos de Actividades Auxiliares	205
- Matriz 6.3 – Reitoria, Outros Órgãos e Unidades de Apoio: Custos de Actividades Auxiliares	206
- Matriz 6.4 – Serviços: Repartição de Custos por Actividades e Serviços	206
- Matriz 6.5 – Colégios: Repartição de Custos por Actividades e Colégios	207
- Matriz 6.1 – Áreas Científicas (corrigida): Custos de prestações entre Actividades Auxiliares	209
- Matriz 6.4 – Serviços (corrigida): Custos de prestações entre Actividades Auxiliares	209
- Matriz 6.6 – Outros Encargos Gerais: Imputação/repartição de custos de Actividades Auxiliares por Centro de Responsabilidade e Actividade	210
- Matriz 7 – Demonstração de Custos por Actividades	211
- Matriz 8.1_D – Área Científica D: Repartição de Custos Indirectos pelas Actividades Principais	212
- Matriz 8.2 – U.C.P.: Repartição de Custos Indirectos pelas Actividades Principais	216
- Matriz 8.3: Repartição de Custos de Actividades Auxiliares de Apoio aos Alunos pela Actividade Ensino	218
- Matriz 8.4: Repartição de Custos de Actividades Auxiliares pelas Actividades de Investigação e Prestação de Serviços	220
- Matriz 8.5: Repartição de Custos de Actividades Auxiliares de Apoio Geral pelas Actividades Principais	222
- Matriz 9 – Demonstração de Custos por Actividades	227
- Matriz 10 – Demonstração de custos por Actividades e Centros de Responsabilidade (matriz agregada)	228
- Matriz 11: Custo por Aluno	229

- Matriz 12: Custo por Disciplina	231
Anexo 14 – Modelos A1: Custos de Actividades ou Serviços Internos de Apoio	232
Anexos 15 – Modelos A2: Custos da Actividade Ensino	233
Anexos 16 – Modelos A3: Custos da Actividade Investigação	235
Anexo 17 – Modelos A4: Custos da Actividade Apoio aos Utentes	237
Anexo 18 – Modelos A5: Custos da Actividade Prestação de Serviços	238
Anexo 19 – Modelos A6: Custos de Outras Actividades	239
Anexo 20 – Modelos A7: Custos de Produção para a própria Entidade	240
Anexo 21 – Modelo A8: Demonstração de Custos por Funções	241

Lista de Figuras

Figura 2.1 – Antecedentes Sociais da Investigação Empírica na Contabilidade de Gestão	17
Figura 3.1 – Análise das Actividades	44
Figura 3.2 – Níveis de Indutores de Custo	48
Figura 3.3 – Método de Cálculo de Custos por Actividades	50
Figura 3.4 – Informação baseada nas Actividades	59
Figura 3.5 – <i>ABC</i> versus Orçamento baseado nas Actividades	63
Figura 3.6 – Aspectos Estratégicos do Orçamento baseado nas Actividades	66
Figura 4.1 – Articulação dos 3 Sistemas Contabilísticos	91
Figura 4.2 – Distribuição Percentual da Actividade Docente por Actividades Principais	104
Figura 4.3 – Estrutura de uma Classe 9	108
Figura 4.4 – Proposta do Modelo <i>ABC</i> na Contabilidade de Gestão das Instituições de Ensino Superior	110
Figura 4.5 – Repartição de Custos com Pessoal Docente e não Docente por Actividades	116
Figura 4.6 – Repartição de Custos por Actividades e U.C.P.	119
Figura 4.7 – Repartição de Custos por Actividades e Unidade	121
Figura 4.8 – Eleição de Indutores de Custo para repartição de Custos Indirectos	127

Lista de Quadros

Quadro 2.1 – Linhas de Investigação na Contabilidade de Gestão	19
Quadro 3.1 – Medidas para Avaliar o Modelo de Custos ABC	57
Quadro 3.2 – Modelo de um Departamento Académico	76
Quadro 3.3 – Classificação Hierárquica das Actividades	76
Quadro 4.1 – Horário Semanal Docente por tipo de Contrato	94
Quadro 4.2 – Principais Características dos Departamentos Académicos	96
Quadro 4.3 – Taxa de Resposta por Área Científica	97
Quadro 4.4 – Taxa de Resposta por Categoria Profissional	98
Quadro 4.5 – Respondentes por Categoria Profissional versus Área Científica	99
Quadro 4.6 – Resultados por Regime Contratual	100
Quadro 4.7 – Ocupação Horária do Docente por tipo de Actividade e Área Científica	102
Quadro 4.8 – Taxa de Ocupação Horária do Docente por Actividades (Volume II – Anexo 3)	169
Quadro 4.9 – Prestações Recíprocas entre Actividades Auxiliares	123
Quadro 4.10 – Custos de Prestações Recíprocas	124
Quadro 4.11 – Indutores de Custo para Outros Encargos Gerais	125
Quadro 4.12 – Alunos por Curso de Ensino	130
Quadro 4.13 – Repartição de Custos de Funcionamento de Salas de Aula	130

Glossário de Siglas

ABB – Activity-based Budgeting

ABC – Activity-based Costing

ABM – Activity-based Management

ABR – Activity-based Revenue

AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas

BSC – Balanced Scorecard

CANOA – Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos

CIMA – Chartered Institute of Management Accountants

ESESJD – Escola Superior de Enfermagem de S. João de Deus

FASB – Financial Accounting Standards Board

GASB – Governmental Accounting Standards Board

IES – Instituições de Ensino Superior

IFAC – International Federation of Accountants

IFAC-PSC – International Federation of Accountants-Public Sector Committee

I&D – Investigação e Desenvolvimento

NAO – National Audit Office

PCGA – Princípios de Contabilidade Geralmente Aceites

POC - Plano Oficial de Contabilidade

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

POC-Educação – Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação

SOROLLA - Sistema de Gestión Económica

TCM – Target Cost Management

TQM – Total Quality Management

TOC – Theory of Constraints

U.C.P. – Unidade Científico-Pedagógica

Capítulo 1

Introdução

Desde sempre as Instituições de Ensino Superior são objecto de diversas reflexões e profundas transformações. Enquanto organizações têm suscitado, igualmente, movimentos de investigação concertada nos múltiplos domínios que decorrem da problematização dos seus objectivos ou das suas funções.

Estas instituições realizam uma série de actividades, nomeadamente a docência, a investigação, a prestação de serviços e a extensão cultural, em torno das quais se aflora uma realidade financeira e económica. A necessidade de garantirem a melhor optimização e gestão económica das suas actividades, bem como as crescentes exigências que se colocam à informação contabilística e de gestão produzida, com o propósito de responder às múltiplas solicitudes internas e externas, obrigam as organizações à adopção de adequados sistemas de custeio.

No sentido do exposto, a disciplina de Contabilidade de Gestão que foi frequentada pelo mestrando no curso de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, suscitou a reflexão sobre tal realidade e despertou o interesse em estudar as Universidades sob a perspectiva desta área contabilística. Alguma pesquisa inicial da literatura produzida sobre esta matéria conduziu ao tema desta dissertação: “Proposta do modelo ABC na Contabilidade de Gestão das Instituições de Ensino Superior – o caso da Universidade de Évora”.

O trabalho de investigação que se apresenta consubstancia uma análise crítica e comparativa entre os sistemas de Contabilidade de Gestão ditos convencionais e o sistema ABC (*Activity-based Costing*), enfatizando-se este modelo como instrumento preponderante na Contabilidade de Gestão das Instituições de Ensino Superior (IES). Em complemento é apresentado um estudo de caso desenvolvido na Universidade de Évora, o qual assenta no desenho de um sistema de custeio baseado nas actividades que se propõe para este tipo de organizações. Neste contexto, procura-se avaliar em que medida a informação resultante da aplicação empírica deste modelo de custeio e de gestão numa Universidade é relevante, facilitadora e influencia a tomada de decisões da sua gestão.

No capítulo introdutório serão apresentados ao leitor as seguintes secções: o enquadramento geral do estudo; a identificação do problema investigado, enfatizando o seu significado; os objectivos gerais do estudo e as questões de investigação colocadas; a metodologia de investigação adoptada; e, por último, o modo como esta dissertação se encontra organizada.

1.1. Enquadramento do Estudo

Diversos estudos promovidos pelo *European Institute for Advances Studies in Management* apresentam um conjunto de razões para a situação de transição em que vivem as instituições públicas (Jegers e Lapsley, 2001:1): (i) a necessidade de formalizarem sistemas de planeamento e de orçamentação; (ii) a importância da contabilidade e informação de gestão em negociações sobre actividades e recursos financeiros com o governo e outras entidades; (iii) as pressões sentidas para implementação de sistemas de medida de desempenho; (iv) e a indispensabilidade de convergirem em conformidade com a prática contabilística geralmente aceite noutros sectores, a qual não é consonante com a prática seguida pelas organizações não lucrativas. Em contraponto, regista-se a existência de um “novo espírito comercial” neste tipo de organizações (sem fins lucrativos), cujo intento é a maximização do seu rendimento e a minimização do desperdício no uso dos recursos aplicados à sua missão (Jegers e Lapsley, 2001:2).

“A mudança de orientação no que toca aos objectivos da informação contabilística, enfatizando a utilidade da informação para a tomada de decisões sobre a estrita prestação de contas, traz consigo a abertura de novos debates sobre a utilidade das diversas alternativas de apresentar a informação contabilística” (Pina Martínez e Torres Pradas, 1999:44).

No âmbito do sector público, existem algumas limitações que impedem que a informação obtida de apoio à gestão pública corresponda à verdadeiramente desejada. Carvalho et al. (1999:26) apontam os três aspectos básicos que introduzem diferenças na interpretação da informação das administrações públicas comparativamente com a informação das empresas públicas ou privadas: dificuldade em medir a sua actividade

(*output*); relação entre o seu *output* e as suas fontes de financiamento; e insuficiência da Contabilidade Orçamental.

Neste sentido, ao mero controlo da legalidade e prestação de contas têm sido adicionados novos fins afectos à Contabilidade Pública (Pina Martínez e Torres Pradas, 1999:50):

- Objectivos de gestão, no sentido de facilitar a informação necessária para o conhecimento da situação económica, financeira e patrimonial da entidade, determinar e avaliar o custo e rendimento dos serviços prestados, imprescindíveis no apoio à tomada de decisões no âmbito político e de gestão;
- Objectivos de controlo, de economia, de eficácia e de eficiência das entidades públicas;
- Objectivos de análise e divulgação que facilitem os dados necessários sobre os efeitos económicos e financeiros da actividade dos entes públicos para a elaboração das contas nacionais e económicas deste sector.

Uma das preocupações na reforma da Contabilidade Pública processada em diversos países, entre os quais Portugal, é a harmonização da informação contabilística externa suportada por um conjunto de normas e recomendações emitidas pelos organismos competentes. Todavia, também a informação contabilística de cariz interno tem vindo a tomar maior relevância. Como escreve Mallo Rodríguez (1997:407), “A Contabilidade Analítica mudou o enfoque do cálculo do excedente da Contabilidade Financeira pelo cálculo do resultado da gestão económica da empresa, procedendo igualmente a uma análise e explicação das variáveis económicas principais: produtividades, custos, preços e resultados”. No entanto, tomando como referência o mesmo autor na citada obra (1997:405-406), enquanto a Contabilidade Financeira tem estado sujeita a um persistente esforço de normalização, na Contabilidade de Gestão a necessária normalização só ocorrerá mais aceleradamente via a estandardização das combinações produtivas empresariais por sector.

“(...) a Contabilidade Analítica constitui um dos instrumentos que, em união com outra série de técnicas incluídas na moderna Contabilidade de Gestão, facilita a produção de informação adequada para ser utilizada na adopção de decisões no marco de uma gestão moderna e eficiente” (Rodríguez, 1994:15). No âmbito das Administrações Públicas, apesar de se verificarem esforços no sentido de estabelecerem uma Contabilidade de Gestão articulada com outros moldes de informação

contabilística, constata-se ser ainda insuficiente a informação de custos e de gestão nestas entidades, nomeadamente no seio das IES públicas.

As aprovações em Portugal do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)¹ e, posteriormente, dos distintos Planos Sectoriais, designadamente, o POC-Educação² no caso das IES públicas, vêm confirmar estas necessidades e obrigações contabilísticas, já que o principal objectivo destes diplomas é a criação de “condições essenciais para a integração dos diferentes aspectos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação” (POCP, 1997:4595).

O trabalho de investigação que se apresenta visa ser um contributo no estudo da Contabilidade de Gestão destas organizações.

1.2. Identificação do Problema de Estudo

Parafraseando Berry (1994:2), as Universidades tornaram-se mais abertas, com mais fundos provenientes, em parte, das actividades que desenvolvem. Os sistemas de financiamento são agora mais transparentes, na medida em que é possível conhecer quais as actividades geradoras de rendimento e relatar os seus desempenhos.

A expansão e a generalização do acesso ao Ensino Superior têm gerado uma maior competitividade entre as instituições por um bem que é progressivamente mais escasso: os alunos. Internamente, as instituições são forçadas a introduzir e a melhorar a sistematização dos cursos que promovem, primeiramente, como forma de assegurar a qualidade da educação e formação prestadas, mas também com o propósito de auxiliar a modulação e consequente transferência de alunos entre cursos e Universidades. Recorre-se à publicitação dos cursos de ensino e dos espaços e equipamentos oferecidos, e reforça-se a qualidade e a avaliação dos mesmos. No campo da investigação colocam-se grandes desafios no que respeita à ligação entre o ensino e a investigação científica e tecnológica.

¹ Pelo Decreto-Lei n.º232/97, de 3 de Setembro.

² Pela Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro.

Estas realidades e vicissitudes permitem e encorajam análises comparativas entre departamentos e instituições, o que, consequentemente, gera pressões sobre estes para desenvolverem as suas actividades de forma mais eficaz e eficiente. Para além destes aspectos, outros factores, tais como o aumento dos custos, a redução dos recursos, a insatisfação dos clientes (estudantes, pais, entre outros), a procura de responsabilidades, as advertências específicas e a legislação imposta, estão a conduzir as administrações universitárias a uma maior e efectiva gestão dos recursos e custos (Ellis-Newman, 2003:333). A acrescer, a diversidade dos fundos obtidos, as taxas de serviços a preços que não têm por fim recuperar o custo total, a natureza da política e o “*timing*” por vezes incerto na procura de recursos, tornam o lucro ilíquido e a elaboração de indicadores de rendimento sem qualquer sentido (Milano, 2000:44).

Neste contexto, a ausência de medidas de performance adequadas nos modelos contabilísticos existentes nestas entidades, a par do *stress* financeiro que estas mesmas vêm vivendo, tem conduzido Colégios e Universidades à adopção de novos métodos de contabilidade de custos e de contabilidade interna (Milano, 2000:48). Sob a arquitectura e implementação de sistemas de Contabilidade de Gestão nestas organizações é possível a prossecução da sua eficácia e eficiência, já que aqueles modelos constituem uma valiosa ferramenta de gestão que lhes permite planificar, controlar e tomar decisões dentro do horizonte temporal de curto prazo (Olivier, 2003:4-5).

No entanto, na maioria das instituições de Ensino Superior, como reforçam os estudos apresentados em 1994 pelo *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA), o papel da tradicional Contabilidade de Gestão tem sido reservado ao planeamento e controlo de custos dos serviços integrantes, com relativa e reduzida atenção aos *outputs* produzidos. Os desenvolvimentos na Contabilidade de Gestão do sector público são confinados a ajustamentos nos recursos, nos modelos de alocação de custos e nos sistemas de controlo orçamental (Groves et al., 1994:76).

A Universidade de Évora, à semelhança de outras IES portuguesas, é claramente representativa duma situação em que a informação obtida pelo sistema de Contabilidade de Gestão existente, pouco mais se resume que ao cálculo da despesa efectuada por departamento e por outras estruturas integrantes, das verbas gastas e disponíveis por orçamento e fontes de financiamento, e das verbas geradas pelos serviços prestados.

Este é um quadro informativo manifestamente insuficiente de forma a responder às múltiplas solicitudes dos gestores públicos e demais interessados. Neste âmbito,

destacam-se as necessidades informativas que foram identificadas por Universidades portuguesas e Institutos Politécnicos, em resultado de um inquérito realizado por Rocha e Carvalho (1996:208-209):

- Conhecer o custo por cada Faculdade, departamento ou serviço, e que permita comparar com as verbas orçadas;
- Controlar as verbas orçadas a cada departamento com as despesas apresentadas;
- Controlar as verbas orçadas a cada projecto com receitas próprias, isto é, projectos em que existe o princípio da correlação de despesas e receitas;
- Calcular periodicamente o custo por cada função da Universidade (ensino, investigação e serviços à comunidade) e, posteriormente, o custo por curso, por disciplina e por aluno.

Acrescem a estas carências informativas, as exigências do 7.º Programa-Quadro no que concerne ao financiamento das actividades de Investigação e Desenvolvimento (I&D). A elegibilidade dos custos imputados aos projectos apoiados comunitariamente está dependente da adopção de um modelo único de imputação de custos – o custeio total³, o qual deve ser sujeito à aprovação da Comissão Europeia e à certificação por um Revisor Oficial de Contas da metodologia aplicada, com vinculação efectiva a partir do ano de 2013. Em suma, o sistema contabilístico a adoptar deve permitir uma reconciliação directa e simples entre os proveitos e custos declarados nos relatórios financeiros das actividades de I&D e os correspondentes documentos e restantes suportes contabilísticos.

Face a estas necessidades, que tipo de sistema de Contabilidade de Gestão pode melhor responder às especificidades destes entes públicos, contribuindo através da informação que proporciona para o alcance da eficácia e eficiência organizacionais?

Por outro lado, qual o sistema que melhor auxilia e influencia a tomada de decisões dos gestores?

Actualmente, estas instituições são regidas pelo POC-Educação que as vincula, apesar de adiamentos sucessivos à sua aplicação neste domínio, à adopção de um sistema de Contabilidade Analítica (ou de Gestão) com diversos objectivos, exigentes e ambiciosos, procurando responder a estas insuficiências informativas e uniformizar a

³ Em consonância com o artigo II.14. do “FP7 Guide to financial issues”, sob a forma de versão (2007).

informação de custos. É preconizado neste Plano de Contabilidade a utilização do sistema *ABC* e de custos padrão para análise dos produtos finais.

Na verdade, este sistema é reflexo das evoluções sofridas pelos sistemas de Contabilidade de Gestão. Os avanços tecnológicos das duas últimas décadas têm provocado alterações de todos os tipos, tanto no desenho e filosofia da organização da produção, como ao nível da informação gerada pelos processos internos de produção ou de criação de valor por parte das unidades económicas. São estas as razões que estão na base das substanciais modificações que têm tido lugar na estrutura de custos empresariais, quer quantitativa, quer qualitativamente, e, consequentemente, na importância crescente dos sistemas de Contabilidade de Gestão. A complexidade e dimensão das estruturas organizacionais conduziram à adopção de sistemas de custos orgânicos que considerassem a identificação e análise de responsabilidades, e sistemas de custos directos que evitassem a perda de fiabilidade da informação resultante da aplicação subjectiva de critérios de repartição dos custos indirectos.

Com o estabelecimento do custeio baseado nas actividades são corrigidas sérias deficiências dos sistemas de custeio tradicionais (Kaplan e Anderson, 2007:6). Através da implementação deste sistema, as organizações estabelecem relações de causalidade através de indutores de custo adequados, numa primeira fase, entre os recursos utilizados e as actividades desenvolvidas, e numa segunda fase, entre estas actividades e os bens e serviços que as consomem de modo a serem obtidos.

Como escreve Modell (2006:219), a introdução de sistemas de afectações de custos nas organizações é um dos tópicos mais extensamente debatido na literatura dedicada à Contabilidade de Gestão. Procurar-se-á nesta dissertação responder ao problema colocado.

1.3. Objectivos Gerais do Estudo

Ao centrar-se este estudo numa análise crítica e comparativa entre os sistemas de Contabilidade de Gestão, com particular enfoque sobre o sistema *ABC*, pretende-se, por um lado, observar as propriedades evidenciadas neste sistema, tendo por base a literatura contabilística produzida e a aplicação empírica deste modelo na Universidade de Évora, e por outro lado, propor o *ABC* para este tipo de instituições como o modelo

de Contabilidade de Gestão mais adequado e consonante com as necessidades de informação contabilística e de gestão exigidas.

1.4. Questões de Investigação

A prossecução destes objectivos induz ao levantamento de três questões de investigação:

Q₁: É viável a aplicação da metodologia *ABC* às IES como o sistema de Contabilidade de Gestão a adoptar, capaz de produzir informação relevante, fiável e comparável, e auxiliar a tomada de decisão da gestão (no que respeita à análise e controlo dos custos com o Ensino, Investigação e demais actividades e dos proveitos e resultados obtidos de actividades geradoras de rendimento)?

Q₂: A metodologia *ABC* permite respeitar as condições de elegibilidade dos custos requeridas pelo 7.º Programa-Quadro de Apoio no âmbito do financiamento das actividades de I&D, as quais têm implícita a adopção de sistemas de custos totais e reais?

Q₃: Com a adopção do modelo *ABC*, estão as IES públicas, nomeadamente a Universidade de Évora, em melhores condições de responderem às exigências do POC-Educação em matéria de Contabilidade de Gestão?

1.5. Metodologia de Investigação

De modo a atingir os objectivos atrás mencionados e dar resposta às questões enunciadas recorreu-se, numa primeira fase, à revisão bibliográfica do tema, sustentada significativamente pela exploração de estudos de caso consultados que tratam a implementação de sistemas de custos em instituições de Ensino Superior nacionais e estrangeiras.

Numa segunda fase, foi desenvolvido um estudo de caso que incidiu sobre a Universidade de Évora. O método de investigação adoptado reflectiu a necessidade de testar empiricamente o *ABC* numa Universidade, tendo por base dados reais da organização estudada. A investigação foi estruturada tendo em conta cinco etapas principais, designadamente:

1. Identificação das actividades-chave e de indutores de custo apropriados;
2. Afectação dos tempos percentuais de actividade às actividades da organização;
3. Determinação dos custos directos e comuns por actividade e por centro de responsabilidade;
4. Agrupamento dos custos por actividade principal;
5. Determinação dos custos totais das actividades principais e finais, e do custo por indutor de custo.

Por forma a auxiliar a realização das primeiras duas etapas, elaborou-se um questionário que foi remetido a todos os docentes com vínculo a esta Universidade (603 docentes), com o intento de conhecer em cada departamento, quais as actividades prosseguidas, o tempo dedicado por docente a cada uma delas, bem como a repartição dos tempos de actividade “Ensino” pelas diversas disciplinas leccionadas, no período compreendido entre 1 de Outubro de 2004 e 30 de Setembro de 2005. Do universo de docentes inquiridos obtiveram-se 126 respostas, das quais 123 foram consideradas na realização deste estudo. As 3 respostas não utilizadas foram rejeitadas uma vez que as respectivas fichas de questionário não se encontravam preenchidas.

Na análise estatística, foi verificada a representatividade da amostra obtida através do teste qui-quadrado e foram calculadas e analisadas algumas medidas de estatística descritiva.

A partir da exploração dos tempos percentuais de actividade, desenhou-se uma estrutura matricial organizada por actividades e componentes de custo que serviu de suporte ao sistema de custeio por actividades.

1.6. Organização da Dissertação

Esta dissertação encontra-se organizada em cinco Capítulos. Com o Capítulo 2 inicia-se o estudo sobre a Contabilidade de Gestão e o seu enfoque nas IES. Numa

primeira fase, efectua-se uma abordagem sobre o processo de evolução da Contabilidade de Gestão, as suas principais linhas de investigação e a utilidade da informação gerada. Introduzem-se também as primeiras referências sobre os sistemas de Contabilidade de Gestão, onde são analisados conceptualmente os sistemas tradicionais de Contabilidade de Gestão e as suas potencialidades e inconvenientes quando aplicados a instituições do sector público. Por fim, são dadas a conhecer as práticas de custeio mais correntemente utilizadas pelas IES e as suas necessidades informativas de custos e de gestão.

O Capítulo 3 é dedicado, em grande parte, a considerações conceptuais sobre o *ABC* e sobre a sua implementação nas IES, mas transporta também o leitor a novas abordagens baseadas nas actividades, nomeadamente ao nível da gestão, do orçamento, dos preços de transferência, da gestão da qualidade total e da estrutura de controlo.

Destina-se o Capítulo 4 à apresentação do estudo de caso, análise dos seus resultados e respectivas conclusões.

Por último, é apresentado o Capítulo 5 que compreende as conclusões gerais da investigação realizada, a descrição dos pontos fortes e das limitações identificadas, e algumas reflexões para estudos futuros.

Capítulo 2

A Contabilidade de Gestão

Neste Capítulo procuram-se expor os desenvolvimentos decorridos na Contabilidade de Gestão e reflectir sobre o estado actual da sua investigação, tendo em perspectiva as tendências já manifestadas. Com base na literatura produzida, é dado destaque à evolução sofrida por esta área contabilística, quer ao nível das terminologias adoptadas e das técnicas utilizadas, quer em termos dos principais marcos teóricos e empíricos que patenteiam a investigação realizada por diversos autores ao longo dos tempos.

Proporciona-se também uma primeira referência à Contabilidade de Gestão no sector público, onde são enfatizadas as suas funções e, posteriormente, aos Sistemas de Contabilidade de Gestão. A este nível são avaliados e analisados criticamente os diferentes sistemas de Contabilidade de Gestão ditos tradicionais, com especial enfoque sobre as suas aplicações na Administração Pública, e descritas as práticas de custos seguidas pelas IES.

2.1. Evolução da Contabilidade de Gestão

Nos últimos anos, a literatura contabilística, tanto académica, como profissional, tem dado crescente ênfase à natural mudança que se tem verificado no estudo das práticas de Contabilidade de Gestão. Como afirmam Burns e Vaivio (2001:389), desde a publicação do livro *“Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting”* (Johnson e Kaplan, 1987), académicos, contabilistas e consultores procuraram desenvolver novas e avançadas técnicas de Contabilidade de Gestão e novos sistemas de custeio em resposta às exigências de informação dos gestores de qualquer actividade de negócio. Paralelamente os anos noventa foram marcados por uma importante renovação dos conceitos, objectivos e perspectivas desta disciplina contabilística. Torna-se assim conveniente, antes de iniciar os desenvolvimentos que o tema merece, clarificar a diversa terminologia utilizada por autores nacionais e estrangeiros.

Tomando como referência Fernandes Ferreira e Leonor Ferreira (2003:109), “Em Portugal, a Contabilidade de Gestão tem sido, sucessivamente designada por Contabilidade Industrial, Contabilidade de Custos, Contabilidade Analítica, Contabilidade de Gestão e Contabilidade de Direcção Estratégica”.

Vários organismos com responsabilidades na emissão de normas e princípios sobre esta matéria têm emitido algumas definições de Contabilidade de Gestão. Segundo o *International Federation of Accountants* (IFAC)⁴ (1995:568), “Contabilidade de Gestão deve ser definida como o processo de identificação, medida, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação (financeira e económica) usada pela gestão para planear, avaliar e controlar uma organização e assegurar o uso e a responsabilidade pela gestão dos seus recursos”.

Não obstante, outros termos relacionados têm vindo a coexistir e a ser utilizados. Rodríguez (1994:21) entende a Contabilidade Analítica⁵ como um sistema de informação que, em união com os demais sistemas da organização, pretende valorizar os activos derivados do processo produtivo, analisar os resultados de exploração, controlar e planificar a gestão, e fornecer informação para a tomada de decisões. A sua preocupação centra-se, principalmente, na acumulação e análise de informação de custos para utilização interna pelos gestores, na planificação, controlo e tomada de decisões, possibilitando a elaboração de informação diversa e estabelecendo em cada caso os procedimentos mais adequados para analisar os custos do produto que são relevantes do ponto de vista da gestão. Segundo Rodríguez (1994:21), muito embora o termo Contabilidade Analítica tenha sido utilizado de forma equivalente à Contabilidade de Custos, a verdade é que a Contabilidade Analítica enquadra-se no marco mais amplo da Contabilidade de Gestão, tratando de analisar o que ocorre na empresa. E acrescenta, “Uma Contabilidade de Custos que não fosse Analítica seria totalmente insuficiente para a tomada de decisões”.

⁴ Este organismo visa “o desenvolvimento e melhoria de uma profissão contabilística capaz de fornecer consistentemente serviços de elevada qualidade de interesse público”. Pelas declarações que emite sob a forma de “práticas” e “estudos”, o IFAC ajuda a melhorar a qualidade das práticas contabilísticas de gestão no mundo (IFAC, 1995:563).

⁵ Em Portugal, Gonçalves da Silva, autor de referência na literatura contabilística, no seu livro “Contabilidade Industrial”, 8.^a edição, Livraria Sá da Costa, Lisboa, 1979, pp.32, escrevia que “A contabilidade interna ou analítica é, essencialmente, uma contabilidade de custos, entendendo-se por esta expressão a classificação e registo dos gastos de exploração “de modo que pelas contas relativas à produção e à venda se possam determinar os custos de produção e de distribuição unitários ou totais de alguns ou de todos os produtos fabricados ou serviços prestados e das diversas funções da empresa”.

A informação da Contabilidade de Custos fundamenta-se em factos reais ou históricos e serve de apoio à concepção dos orçamentos e ao cálculo de custos padrão e desvios, no sentido de analisar os factos económicos que se produzem num tempo determinado (*Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas* (AECA, 1990:22)). Salas et al. (1999:3) referem que até aos anos sessenta, a Contabilidade de Custos estava submetida, em grande medida, à Contabilidade Financeira ou Externa, a qual se destinava à produção de informação sobre custos para formação de estados financeiros, designadamente: valorização de inventários e bens de imobilizado produzidos pela própria empresa (Balanço); e determinação do custo dos produtos vendidos (Demonstração de Resultados).

A partir da década seguinte, sentiu-se a necessidade de obter informação de custos diversa para diferentes propósitos de gestão. Ultrapassam-se os estreitos limites que circundavam a Contabilidade de Custos, para se passar a integrar os domínios mais amplos da Contabilidade de Gestão. A Contabilidade de Custos constitui, assim, um subconjunto fundamental da Contabilidade de Gestão, e persegue, de forma específica, o controlo de custos. Por seu turno, a Contabilidade de Gestão reporta-se às actividades dos gestores, já que abarca os domínios do planeamento, orçamentação e, por conseguinte, um âmbito de estudo mais amplo no tempo e no espaço (AECA, 1990:22, Anthony, 2003:250).

A evolução destas designações tem vindo a acontecer principalmente nos países mais desenvolvidos, fruto das mutações processadas nos ambientes dinâmicos em que se desenvolve a actividade económica. Em Portugal, anos mais tarde, também essa preocupação se tornou evidente. A título de exemplo, as duas primeiras edições de Pires Caiado que tinham por título Contabilidade Analítica deram lugar a uma terceira, publicada em 1997, intitulada “Contabilidade de Gestão”. Como defende este autor (1997:49), “A Contabilidade de Gestão é, por conseguinte, um sistema de medida de diferentes grandezas da empresa, facilitando a tomada de decisões e o controlo de gestão”.

No âmbito dos desenvolvimentos terminológicos que têm tido lugar, cabe destacar ainda a Contabilidade Directiva ou também designada Contabilidade de Direcção Estratégica (*Top Management Accounting*). Segundo Salas et al. (1999:3), esta disciplina surge na década de oitenta como um novo paradigma contabilístico tendo por objecto apoiar o gestor a obter vantagens competitivas para a organização, e baseia-se

na análise e interpretação da informação interna e externa da empresa. As informações que a Contabilidade de Direcção Estratégica processa, analisa e interpreta, procedem de âmbitos diferentes, mas muito interrelacionados. Por um lado, as informações são oriundas da esfera financeira e não financeira; por outro lado, provêm do seio da própria organização, tendo ambos a finalidade de proporcionar uma informação estratégica suficiente, relevante e oportuna, que comunicada à gestão de topo, permita a adopção de decisões estratégicas e estruturais e, consequentemente, decisões táticas e operativas que auxiliem a prática da Contabilidade de Gestão.

No sentido do atrás exposto, a obra literária contabilística “*Relevance Lost*” constituiu o início de uma nova agenda para a prática e investigação da Contabilidade de Gestão. Como referem Johnson e Kaplan (1987:1), a informação contabilística de Gestão está muito pouco desenvolvida, demasiado agregada e distorcida, de forma a ser relevante para a gestão ao nível do planeamento e controlo das decisões tomadas. A partir desta publicação, as limitações da informação fornecida pela Contabilidade de Gestão tradicional em resposta àquelas necessidades da gestão começaram a ser bem documentadas.

Segundo Chenhall e Langfield-Smith (2001:15), alguns estudiosos invocam que a informação resultante da Contabilidade de Gestão é de pouca ajuda aos gestores no propósito de reduzir custos e melhorar a produtividade, bem como os afasta de outros factores mais relevantes. Berliner e Brimson (1988:2) concluem que os sistemas contabilísticos e práticas de gestão de custos foram barómetros ineficazes dos melhores desempenhos, uma vez que não isolaram os custos de valor não acrescentado, não penalizaram sobreproduções ou não quantificaram adequadamente desempenhos não financeiros (qualidade, processos e flexibilidade). Por outro lado, Lynch e Cross (1992) e Turney (1991) advogam que o modelo tradicional do custo do produto obscura importantes informações sobre os custos e conduz a decisões incorrectas, tais como: abandono de produtos rentáveis e manutenção de outros com registadas perdas; induz reduções e incrementa o *outsourcing*.

A Contabilidade de Gestão tem utilizado uma variedade de técnicas e ferramentas que incluem os tradicionais sistemas de custo baseado no volume (*volume-based costing systems*), orçamentação (*budgeting*), análise de variância (*variance analysis*) e contabilidade por responsabilidade (*responsability accounting*). Todavia, a

eficácia destas ferramentas face às necessidades contemporâneas tem sido questionada (Chenhall e Langfield-Smith, 2001:15).

Com o avanço inimaginável das tecnologias de informação, os gestores têm sido incitados a empregar uma diversidade de novas técnicas que envolvem formas de medida de desempenho financeiro e não financeiro. Para Seal (2001:487) “tais técnicas são vistas como a resposta aos desafios da gestão nos novos ambientes que envolvem o avanço industrial e novas formas organizacionais”. E aponta a Gestão de Qualidade Total (*Total Quality Management*) (*TQM*), o Balanço Scorecard (*Balanced Scorecard*) (*BSC*) e a Engenharia de Valor (*Value Engineering*), como exemplos de ferramentas de gestão que proporcionam medidas não financeiras e modos de cálculo.

O desenvolvimento destes enfoques direcionados para o suporte de actividades estratégicas tem alterado também processos e estruturas. São exemplos: *ABC*; gestão de custos baseada nas actividades (*Activity-based Cost Management*) (*ABCM*); gestão baseada nas actividades (*Activity-based Management*) (*ABM*); orçamento baseado nas actividades (*Activity-based Budgeting*) (*ABB*); custeio alvo (*target costing*); gestão de custeio alvo (*Target Cost Management*) (*TCM*); análise de rendibilidade do cliente (*customer profitability analysis*); sistemas de medida de desempenho estratégico; *benchmarking*; análise da cadeia de valor; custeio de corrente de valor (*value stream costing*); e melhoria contínua.

Em paralelo com o sistema *ABC* têm vindo a ser adoptadas e combinadas outras técnicas e análises metodológicas. É o caso do rendimento baseado em actividades (*Activity-based Revenue*) (*ABR*), o qual se centra na distribuição dos rendimentos às actividades e factores pela sua potencialidade (Broto Rubio e Carvalho, 1998:301-304, Jara e Martínez, 2005:105-109)⁶. Mais recentemente tem sido preconizada a integração do *ABC* com o *BSC* no sentido de melhor apoiar a gestão estratégica (Nikolaos Theriou et al. (2007), e do *ABC* com a análise de rendibilidade do cliente (Kuchta e Troska, 2007).

Também a partir do custeio baseado nas actividades decorrem outras evoluções, nomeadamente a inovação do *Time-driven Activity-based Costing* (*TDABC*) desenvolvida por Kaplan e Anderson (2007:5). Segundo estes autores, esta nova

⁶ O âmago deste enfoque está igualmente nas actividades que são desenvolvidas. Não são os bens ou serviços de que dispõe uma organização, por si só, que geram rendimentos, mas as actividades que são realizadas, de forma a permitir que os referidos *outputs* se transformem em fluxos financeiros e monetários. Esta metodologia permite, em conjunto com o sistema *ABC*, a realização de análises de benefício-custo por actividade.

abordagem permite melhorar os sistemas de custos das organizações em ambientes de actividades com maior complexidade.

Segundo Chenhall e Langfield-Smith (2001:14), estudos recentes sobre a adopção de sistemas contabilísticos de gestão sugerem, em geral, que as técnicas tradicionais de Contabilidade de Gestão são ainda extensamente utilizadas. Porém, muitas organizações já começaram a experimentar os novos enfoques.

No âmbito do sector público, a mudança de ênfase em diversas instituições tem dado relevância à noção de “*value-for-money*” (*inputs* por *outputs*), suportada por técnicas de medidas de gestão (tais como o *BSC* e indicadores de gestão), de orçamentação (nomeadamente o orçamento de base zero e, mais recentemente, o *ABB*), e de custeio (o *ABC*) (Jackson e Lapsley, 2003:360).

2.2. Marcos Teóricos

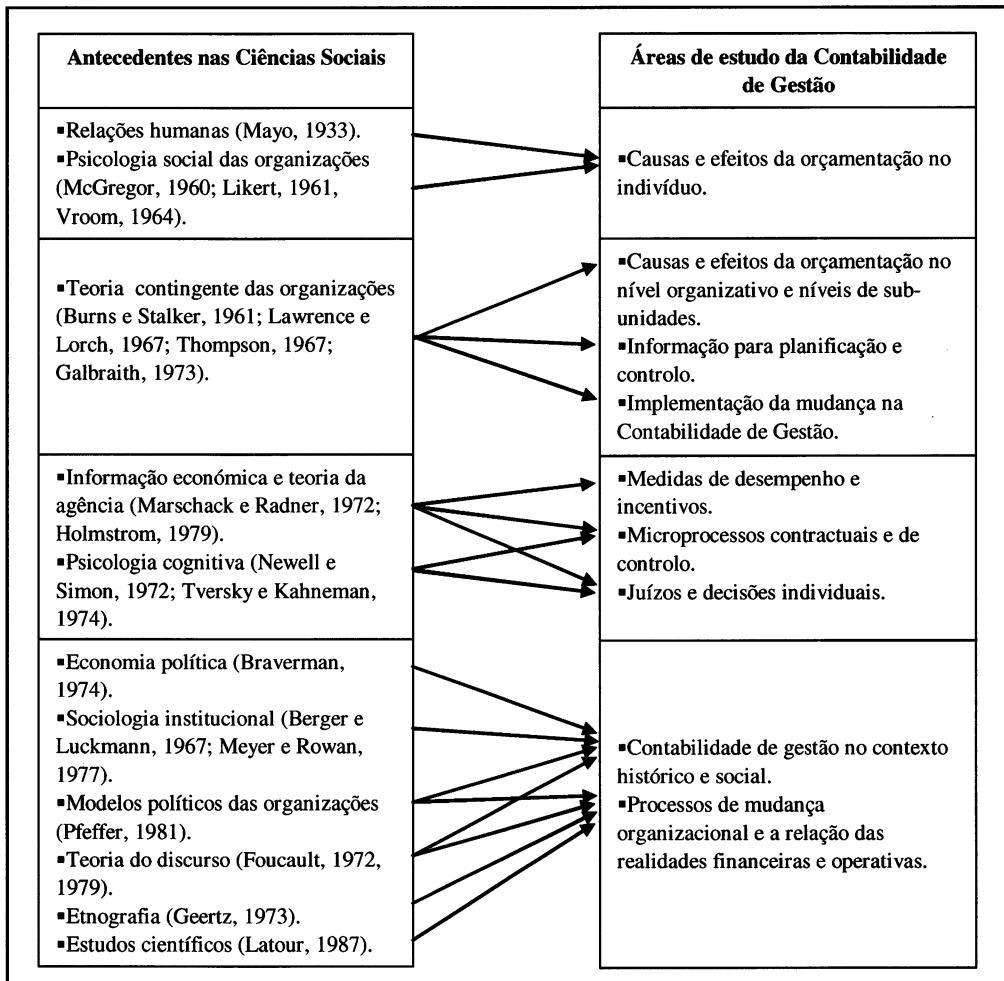
Zimmerman (2001:417) defende que “uma das razões da literatura de gestão empírica ter falhado ao produzir um corpo de conhecimento coerente, deve-se ao facto do objectivo dessa literatura não ser o de testar teorias. Nos poucos estudos que testam teorias, as suas hipóteses são *ad hoc* ou derivam de uma variedade de diferentes disciplinas (teoria contingente ou teoria de expectativa)”. Esta perspectiva é também partilhada por Ittner e Larcker (2002:788) ao assinalarem que não existe uma teoria integrada de Contabilidade de Gestão. No entanto, estes autores sublinham que esta situação não impede que os investigadores desta matéria desenvolvam uma diversidade de teorias, económicas ou não económicas, acerca da prática.

A investigação em Contabilidade de Gestão tem sido apoiada por múltiplos antecedentes das ciências sociais, bem como pelas próprias práticas da Contabilidade de Gestão (Luft e Shields, 2003:177). Para além da economia, são diversas as disciplinas (psicologia, sociologia ou investigação operacional) que têm suportado o estudo desta área da contabilidade. A relação que historicamente se tem estabelecido entre ambos é retratada pela figura 2.1.

Segundo Salas et al. (1999:24), a Contabilidade de Gestão tem sabido responder aos novos reptos, sendo o momento actual realmente interessante e trepidante. Na opinião dos mesmos, “estes avanços tão profundos que obedecem mais a um redesenho

que a uma própria evolução (...)", tomam um novo impulso com a Teoria das Limitações (*TOC*)⁷ que constitui uma outra corrente doutrinal no seio da Contabilidade de Gestão. Paralelamente destaca-se ainda um novo método ou filosofia designado por Gestão do Conhecimento⁸, que rompe pelo século actual e cujo enfoque já começou a ser dado por algumas revistas científicas de Contabilidade.

Figura 2.1 – Antecedentes Sociais da Investigação Empírica na Contabilidade de Gestão



Fonte: Adaptado de Luft e Shields (2003:177)

⁷ Designada pela literatura contabilística americana e anglo-saxónica como *Theory of Constraints (TOC)*, é uma filosofia que nasce no início da década de oitenta impulsionada por Eliyahu Goldratt, e que tem como objectivo “maximizar a margem (de contribuição), sujeito à capacidade das actividades individuais de produção da organização” (Salas et al., 1999:24). O conceito *throughput* está ligado à ideia de Contabilidade por *throughput*, a qual é definida como a diferença entre o preço de venda e o custo dos materiais directos (Kee, 1998:28). Segundo Yardin (1999:21) este termo “(...) não é outra coisa que o conceito de contribuição marginal (...”).

⁸ Prende-se com a identificação do ciclo de aprendizagem colectivo e a sua relação com a cadeia de valor da empresa (Salas et al., 1999:24).

2.3. Estudos Empíricos

Só a partir de meados dos anos oitenta surgiram alguns chamamentos no sentido dos estudiosos destas matérias abandonarem os documentos e estudarem os sistemas contabilísticos nas próprias empresas (Johnson e Kaplan, 1987). Como escreve Keating (1995:66), “proeminentes investigadores são defensores de que o progresso da investigação nesta área tem sido esbarrado por uma falta de compreensão de como funcionam os sistemas contabilísticos”.

Por esta razão, é sublinhado a existência dum fosso entre as práticas e a investigação na Contabilidade de Gestão (Lukka e Shields, 1999:33), também confirmado, entre outros trabalhos, por Pierce e O’Dea (1998) e Escobar e Lobo (2000). Para ultrapassar esta situação, como refere Kaplan (1993:9), são necessárias observações de práticas para que a sabedoria convencional possa de forma mais adequada reflectir sobre a realidade enfrentada pelos práticos.

Caso contrário, a ênfase excessiva nas ideias teóricas (baseadas em hipóteses neoclássicas questionáveis) conduziria os investigadores a ignorar aspectos importantes e, em consequência, a um fracasso no estudo mais estreito com as práticas de Contabilidade de Gestão (Scapens, 1994:303).

No estudo realizado sobre a evolução da prática e da investigação em Contabilidade de Gestão, o IFAC (1998) identifica quatro etapas pilares desta evolução, as quais são referenciadas por Fernández e Díez (2003:125):

- Até 1950 o enfoque estava centrado na determinação de custos e no controlo financeiro, utilizando para o efeito os orçamentos e a Contabilidade de Custos;
- Desde meados da década de sessenta o foco passou a incidir na produção de informação para a planificação e o controlo de gestão, mediante o uso de tecnologias como a análise de decisão e a contabilidade por responsabilidade;
- A partir de 1985 a ênfase foi colocada na redução do desperdício de recursos através da análise de processos e tecnologias de gestão de custos.
- Uma década depois terá tido início a última etapa que ainda decorre, e cuja atenção se prende com a criação de valor através do uso efectivo de recursos,

tendo por base os determinantes do valor para os clientes e accionistas, bem como a inovação organizacional.

Os trabalhos de natureza empírica, primeiramente, de uma forma incipiente, depois, de forma mais massiva, surgem a partir dos anos sessenta quando tem início o desenvolvimento da aproximação contingente, da teoria institucional ou de outros enfoques críticos, que emergem atendendo às limitações oferecidas, tanto pela teoria da agência, como pela teoria de custos de transacção (Fernández e Díez, 2003:126). A evolução mais notável ocorre no contexto anglo-saxónico, enquanto se observa um menor avanço na literatura latino-americana. Por outro lado, os mesmos autores sublinham que tem sido observado uma melhoria das técnicas empregues na análise e evidência empírica, que passam por mais e melhores bases de dados, desenho de experiências de laboratório, realização de estudos de caso e estudos longitudinais.

No âmbito da investigação em Contabilidade de Gestão apresentam-se, de forma agrupada no quadro 2.1, as linhas de investigação que têm sido objecto de estudo por diferentes autores internacionais.

Quadro 2.1 – Linhas de Investigação na Contabilidade de Gestão

Ittner e Larcker (2001)	Baxter e Chua (2003)	Luft e Shields (2003)	Sprinkle (2003)
<ul style="list-style-type: none">- Eleição dos objectivos da empresa;- Selecção de estratégias específicas e desenhos organizativos;- Identificação dos criadores de valor (ABC, Contabilidade Estratégica de Custos, Balanço Scorecard);- Selecção de planos de acção e de medidas de desempenho;- Avaliação do desempenho.	<ul style="list-style-type: none">- Escola de desenho não racional;- Enfoque naturalístico;- Alternativa radical;- Teoria institucional;- Teoria da estruturação;- Enfoque foucauldiano;- Enfoque latouriano.	<ul style="list-style-type: none">- Causas e efeitos da orçamentação a nível individual e da organização;- Informação para a planificação e o controlo;- Implementação da mudança na Contabilidade de Gestão;- Medidas de desempenho e incentivos;- Juízos individuais e decisões;- Contabilidade de Gestão no contexto histórico e social;- Processos de mudança organizativa.	<ul style="list-style-type: none">- Influenciar as decisões;- Facilitar as decisões.

Fonte: Adaptado de Fernández e Díez (2003:127)

No contexto das IES, o interesse pela Contabilidade de Gestão ressurgiu à escala internacional nos últimos vinte anos. Como escrevem Cropper e Cook (2000:61), alguns relatórios oficiais (*Jarratt* (1985), *Hanham* (1988) e *National Audit Office* (NAO) (1994)) enfatizaram a necessidade de uma gestão financeira forte nas Universidades, só conseguida através de um progresso no planeamento, monitoria e afectação de recursos. Para tal, justificar-se-ia uma maior sofisticação do custeio, Contabilidade de Gestão e sistemas contabilísticos.

Na Europa, a introdução da Contabilidade de Gestão combinada com técnicas de contabilidade elaborada na base do acréscimo tem demonstrado, até ao momento, pouco êxito nas Universidades (Venieris e Cohen, 2004:183). Outros estudos evidenciam as dificuldades de convivência sentidas entre o sistema contabilístico orçamental tradicional e o sistema de contabilidade baseado na especialização do exercício, mantendo-se ainda o primeiro sistema como o ponto de partida para a elaboração da Contabilidade Financeira (Christiaens, 1999:21, Christiaens e Wilemaker, 2003:190). No entanto, muitos trabalhos publicados demonstram uma extensa diversidade de reformas práticas no âmbito da “nova gestão pública”, em que as técnicas contabilísticas de gestão financeira detêm uma significativa influência nos processos de mudança das organizações públicas (Olson et al., 2001:505).

Alguns documentos normalizadores foram já criados em diversos países. Em Espanha, por exemplo, foi instituído o Projecto CANOA (*Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos*), a partir do qual foi desenhado e desenvolvido o Projecto SOROLLA (*Sistema de Gestión Económica*) com o apoio de diversas Universidades espanholas.

Em Portugal, para além da instituição do POC-Educação que preconiza um sistema de Contabilidade de Gestão a adoptar pelas entidades do sector da Educação, alguns modelos de afectação de custos foram desenvolvidos e implementados, nomeadamente um modelo de imputação de custos e recursos na Universidade do Minho (Machado dos Santos, 2000), e o modelo ABC no Instituto de Contabilidade e Administração de Coimbra (Matos Carvalho et al., 2000).

2.4. Funções da Contabilidade de Gestão no Sector Público

Em adição à função histórica da Contabilidade de Custos, o *International Federation of Accountants – Public Sector Committee* (IFAC-PSC) no seu *study #12* (2000:7-9), intitulado “*Perspectives on Cost Accounting for Government*”, atribui à Contabilidade de Gestão um conjunto de funções de gestão que assumem relevante significado no âmbito do sector público.

Orçamentação

Como refere Montesinos Julve (1996:62), não existe outro documento que tanto condicione a vida económica das entidades públicas como o orçamento inicial, as suas modificações, execução e liquidação. “A Contabilidade de Gestão, um dos sistemas de controlo formalizado por excelência, pode ser utilizado para facilitar o processo de controlo através da elaboração e concepção do orçamento (processo de planeamento) e de cálculo e análise de desvios (processo de avaliação)” (Salas, 1996:157-158).

Segundo aquele documento do IFAC-PSC, os orçamentos devem ser formulados e realizados numa base de caixa (*cash basis*) ou na base do acréscimo (*accrual basis*). Deste modo, se for utilizada a base da especialização do exercício, os custos dos programas das entidades públicas incorridos no passado poderão ser utilizados como base para estimar orçamentos de custos futuros⁹. No caso de uma utilização na base de caixa, a informação de custos utilizada requer o cruzamento de informação entre a base do acréscimo usada pela Contabilidade de Custos e a base de caixa utilizada na preparação do orçamento.

O *study #14* do IFAC-PSC (2003:1) – “*Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Governments Entities*” visa claramente apoiar o processo de transição das entidades públicas, no sentido de adoptarem sistemas contabilísticos desenvolvidos na base do acréscimo em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público.

⁹ Segundo Olson et al. (2001:511), a implementação de sistemas contabilísticos na base do acréscimo tem a vantagem de medir melhor os custos e os activos do que os sistemas numa base de caixa. Por outro lado, permite que o desempenho das unidades de serviços seja orientado para o lucro. A este propósito, os mesmos autores referem que “a natureza dos sistemas de contabilidade tem não só encorajado a manipulação dos custos, mas também enfatizado a procura de alternativas de incremento dos rendimentos – geralmente cobrando a outrem pelos serviços que tradicionalmente têm sido fornecidos gratuitamente”.

Redução e Controlo de Custos

Outra das faculdades da informação de custos defendida pelo IFAC-PSC, prende-se com a sua utilização para fins de redução e controlo de custos, na medida em que:

- Permite comparar custos com os conhecidos ou assumidos proveitos das actividades, identificar actividades com ou sem valor acrescentado, e tomar decisões no sentido de reduzir recursos afectos a actividades que não são considerados custos efectivos;
- Possibilita comparar alterações de custos, identificar as suas causas e tomar as acções apropriadas,
- Identifica e reduz custos de excesso de capacidade¹⁰;
- Permite comparar custos de actividades com similares através do recurso ao *benchmarking* e encontrar as causas de tais diferenças, actuando adequadamente nesse sentido.

Fixação de Preços e Taxas

Ao contrário do sector privado, grande parte das organizações públicas estão motivadas para o fornecimento de bens e prestação de serviços a uma colectividade sem quaisquer objectivos de índole lucrativa. Os clientes não têm a função de ser o suporte financeiro da actividade, nem os financiadores dos recursos financeiros procuram o retorno do seu investimento. Neste caso, a informação contabilística gerada acerca da actividade desenvolvida destina-se a evidenciar o alcance ou não dos fins e objectivos sociais previamente definidos (Colomina, 1996:247)

No entanto, alguns entes públicos têm a possibilidade de cobrar taxas e preços públicos pelos serviços prestados, sobretudo, nos níveis mais próximos dos cidadãos. Nestas circunstâncias, a Contabilidade de Gestão produz informação sobre o custo da prestação desses serviços, tendo a faculdade de fazer recair o respectivo custo sobre os

¹⁰ Numa perspectiva de curto prazo, quando o consumo de factores diminui, o gasto associado a tais factores mantém-se ao nível previsto. Neste caso, a diferença entre o despendido nos factores adquiridos e o custo dos factores consumidos para produzir determinado produto ou serviço, origina um excesso de capacidade do período. Pelo contrário, quando num determinado período o uso excede a capacidade normal, esse diferencial representa uma sobreutilização favorável da capacidade (Castelló Taliani e Lizcano Álvarez, 1994:263).

proveitos directos resultantes destes serviços e actividades públicas. A cobertura do custo ou a recuperação do mesmo, na totalidade ou em parte, ficará sempre dependente de aspectos políticos e sociais¹¹. Para Rodríguez (1994:58), independentemente da actuação considerada, o sistema de Contabilidade de Gestão gera informação relevante para a determinação do custo incorrido pelo organismo público na prestação do serviço e, simultaneamente, a adequada valorização dos meios materiais e humanos empregues nessa prestação.

Por outro lado, o custo constitui, frequentemente, a base para atribuir preços às transferências ocorridas entre unidades. Neste sentido, a Contabilidade de Gestão recorre à fixação de preços de transferência¹² para avaliar os fluxos ocorridos entre centros de responsabilidade, prática que, paulatinamente, vem sendo adoptada pelas Administrações Públicas (em países, tais como Canadá, Nova Zelândia e Reino Unido).

À semelhança do que sucede entre empresas integradas num grupo económico, se os destinatários das actividades fornecedoras de bens e serviços pertencerem a outras unidades do sector público, o custo adicional das actividades desenvolvidas por estas entidades pode ser incrementado ao custo incorrido pelas entidades prestadoras. Caso esta política de fixação de preços de transferência não se verifique, o custo dos bens ou serviços que é suportado pela entidade prestadora deverá ser deslocado para o organismo adquirente, cabendo a este a assunção do custo total (Rodríguez, 1994:58). Segundo esta autora na citada obra, o sistema de Contabilidade de Gestão tem a utilidade adicional de permitir validar os preços de transferência fixados entre unidades prestadoras e adquirentes. “O benefício esperado resultante da cobrança pelos serviços de apoio prestados internamente está na melhoria do conceito “*value-for-money*”, o qual provém do exercício de uma rigorosa disciplina de custeio sobre os fornecedores de serviços e os seus clientes internos” (IFAC-PSC, *study #12*, 2000:8).

¹¹ Refira-se, a título de exemplo, o caso dos Estados Unidos, em que os preços dos bens e serviços cobrados pelo sector público aos cidadãos são baseados nos preços de mercado ou na totalidade de custos incorridos pelo governo (IFAC-PSC, *study #12*, 2000:8).

¹² Segundo Gregory Reilly e Raymond Reilly (2002:47), preço de transferência é o instrumento utilizado para definir o valor dos *inputs* ou dos *outputs* de cada elemento na cadeia de valor (termo atribuído ao conjunto de actividades de apoio de uma organização). Como afirmam os mesmos autores, a análise da contribuição de lucro de cada elemento pode ajudar os gestores a tomar algumas decisões importantes: afectação de novos recursos; aumento de lucros; o recurso a *outsourcing*; entre outras decisões de negócio.

Aplicação de Medidas de Desempenho

Como é afirmado neste estudo do IFAC-PSC (2000:8), alguns governos têm demonstrado interesse pela aplicação de medidas de desempenho financeiras e não financeiras nas suas organizações públicas¹³, bem como pela implementação de sistemas para relato desta informação. Um dos sectores em que mais se tem enfatizado a necessidade de indicadores de gestão é no sector universitário, nomeadamente do tipo não financeiro (Modell, 2003:340). Refira-se que os indicadores deste tipo estão significativamente associados com a avaliação do desempenho individual e da unidade organizacional, enquanto os do tipo financeiro estão associados a decisões de afectação de recursos (Reck, 2001:47). No entanto, todos estes cumprem uma dupla finalidade: informar e avaliar (AECA, 1997:14). Assim sendo, enunciam-se as vantagens que a utilização de tais indicadores trazem à avaliação da gestão das entidades públicas e dos serviços que prestam (AECA, 1997:21): (i) clarificação dos objectivos; (ii) obtenção de informação sobre as actividades realizadas; (iii) conhecimento dos resultados; (iv) melhoria da prestação de contas; (v) e controlo e melhoria na utilização dos recursos.

Avaliação de Programas

Outra das funções atribuídas à Contabilidade de Gestão é a de possibilitar a avaliação de programas, ou seja, gera informação sobre o custo dos programas de governo, que quando combinado com medidas de performance e relato público permite a avaliação dos mesmos pelo público e demais interessados. Como é expresso no *study #12* do IFAC-PSC (2000:9), diversos países têm utilizado a informação sobre os custos de programas para análises de custo-benefício.

¹³ Segundo Pina Martínez e Torres Pradas (1999:161), nos últimos anos, diversos estudos realizados pelo *Governmental Accounting Standards Board* (GASB) apontam no sentido de fazer incluir na informação anual das entidades públicas, informação não financeira sobre os recursos e objectivos da mesma na prestação de serviços que complementa a proporcionada pelos estados contabilísticos e orçamentais tradicionais.

Apoio às Decisões de Escolha Económica

Por último, a obtenção de informação relevante sobre custos permite tomar, de forma fundamentada, decisões de escolha económica que são equacionadas entre um leque de alternativas possíveis. A faculdade de se poderem desenvolver estudos sobre o custo a diferentes níveis, permite, por exemplo, justificar a decisão de se privatizar um determinado serviço público em vez de o continuar a prestar nos moldes actuais.

2.5. Os Sistemas de Contabilidade de Gestão

“O papel de um sistema de informação contabilístico é fornecer informação à organização para planear e controlar as suas operações, de forma a alcançar os seus objectivos financeiros. Por outro lado, o mesmo deve medir as consequências económicas das decisões de afectação de recursos” (Kee, 1998:27).

São diversos os autores que têm discutido não só a necessidade de examinar como as características dos sistemas de informação influenciam as decisões dos utilizadores da informação (O'Donnell e Smith, 2000), mas também em que medida a melhoria na eficácia da tomada de decisão resulta da relação estabelecida entre o processo de tomada de decisão e os sistemas de Contabilidade de Gestão (Chenhall e Morris, 1995; Slagmulder, 1997; O'Donnell e Smith, 2000).

A relação destes sistemas com o funcionamento das organizações tem suscitado, igualmente, reflexões. A investigação alternativa de Contabilidade de Gestão tem produzido ao longo dos tempos, teorias, estudos e interpretações das práticas de Contabilidade de Gestão, com recurso à demonstração de diferentes rationalidades da prática contabilística; a uma variedade de modos através dos quais as práticas de Contabilidade de Gestão são formalizadas e obtêm significado; à potenciação das tecnologias contabilísticas de gestão; à natureza imprevisível, não linear e social do processo de mudança na Contabilidade de Gestão; e ao modo como as práticas contabilísticas realizadas são confinadas ao defendido pelos seus percursores (Baxter e Fong Chua, 2003:112). Para Chenhall e Langfield-Smith (2001:14), os sistemas de Contabilidade e Gestão são desenvolvidos com a finalidade de apoiar a monitorização

de novas práticas de gestão e suportar a formulação de estratégias, implementação e controlo.

No estudo produzido por Bhimani (1996), são apontadas três áreas de utilização destes sistemas entre vários países europeus:

- O uso relativo dos sistemas de custos completos e variáveis, para o qual o autor apresenta uma discussão sobre o tema entre oito países considerados;
- Evidência de utilização do sistema *ABC*, em que o autor explica esta adopção como sendo um sintoma do interesse pelos métodos de contabilidade modernos;
- A utilização da Contabilidade de Custos com preços de reposição.

São múltiplos os determinantes que podem influenciar o desenho e uso dos sistemas contabilísticos. Segundo Jaime e Ramos (2003:91), os mais estudados são a dimensão, a tecnologia, o estilo de direcção e a estratégia¹⁴.

Cada sistema cria diferenças na natureza e alcance da informação gerada. Como referem Hughes e Gjerde (2003:22), os sistemas de custos podem diferir na sua capacidade de fornecer informação sobre medidas de desempenho, melhoria de rendimento, ou redução de custos. Factores como a complexidade do processo de produção, frequência da operação ou a natureza da competição, favorecem a adopção de um determinado tipo de sistema de custos.

2.5.1. Os Sistemas de Custo Tradicionais

O processo de acumulação de custos por produtos, finalidade específica dos sistemas de custos, pode ser realizado utilizando distintos critérios: por processos ou ordens de fabrico; orgânicos e inorgânicos; históricos ou predeterminados; e por pedidos ou secções. As exigências colocadas pela Contabilidade de Gestão aos sistemas de custo alteraram-se radicalmente nos últimos cinquenta anos, razão pela qual vêm sendo postos em causa quanto à sua funcionalidade, monitorização dos processos produtivos e afectação de custos das actividades internas. Todavia, existe a perspectiva

¹⁴ Num estudo efectuado por Ferreira (2002:450) a 122 empresas não financeiras portuguesas (com uma taxa de respostas de 37%), conclui-se que os factores que influenciam o desenho e implementação dos sistemas de Contabilidade de Gestão e controlo de custos nas empresas são as estruturas organizacional e de propriedade. Entre as variáveis externas encontram-se a complexidade tecnológica e o dinamismo.

de que a estrutura informativa requerida pelas novas ferramentas de gestão de custos está ainda presente nos sistemas ditos convencionais (Kilger *et al.*, 2004:8).

A afectação do custo gerado no processo de exploração da empresa pressupõe uma decisão sobre a tipologia e o montante de custos a absorver pelos produtos. Assim, se pode afectar a estes a totalidade dos custos em que incorre a organização durante um determinado período, sendo o preço de custo incorporado tanto pelos custos fixos como pelos variáveis – esta prática é consonante com o **modelo de afectação de custos completos** (*full-costing* ou *absorption-costing*). Ou pode afectar-se só parte do mesmo e, neste sentido, assiste-se a **modelos de afectação a custo parciais**. Dadas as especificidades das organizações públicas, AECA (2001:32) e Galera e Carrillo (2002:15) consideram estes dois tipos de sistemas como modelos desenháveis para este tipo de entidades.

Nos sistemas de custos completos, os custos directos são imputados de forma inequívoca ao produto, cliente ou outro objecto de custo¹⁵, enquanto que os custos indirectos são afectados àqueles em função de critérios de repartição e mediante o sistema de custos completos implementado, seja este inorgânico, por secções ou por actividades. Perante a adopção de sistemas de custos orgânicos, a sua característica fundamental reflecte-se na introdução da actuação das secções na estrutura e no processo de cálculo de custos, o que permite uma capacidade de análise, não só nas relações *inputs-outputs*, mas também no próprio processo (Mallo Rodriguez, 1982:669).

A aplicação desta metodologia é conveniente quando a organização mantém níveis estáveis de ocupação e actividade, procura colocar toda a produção obtida no período, e possui um esquema produtivo e comercial suficientemente simplificado de forma a que seja perfeitamente identificável o custo com os produtos aos quais será afectado (Torres, 1995:447).

Tomando como referência Yardin (1999:9), este critério de custeio encontra-se em franco retrocesso como ferramenta para a tomada de decisões acertadas. “(...) Este sistema não reconhece o tipo de vinculação causal entre um custo e um produto, já que se fundamenta sobre a convicção de que todos os custos estão relacionados com o volume”. O autor citado destaca ainda que “só o critério de custeio variável alcança uma visualização correcta das relações causais, separando os custos cuja causa é o volume de

¹⁵ Objecto de custo ou objectivo de custo é definido pela AECA (1991:31) como “todo aquele para o qual se requer uma medição independente do seu custo. Isto equivale a dizer que se os utilizadores da informação contabilística necessitam conhecer o custo de algo, esse algo constitui um objectivo de custo”.

actividade, daqueles em que o é o mero decurso do tempo. Sem uma clara distinção da natureza de ambos os tipos de custo, não é possível formular modelos que ajudem a adoptar boas decisões”.

Na verdade, há sobre esta matéria opiniões diversas. Para Zimmerman (2000) e Sprinkle (2003:310), ao comparar-se o sistema de absorção com o de custeio variável, verifica-se que o primeiro incorpora um custo de oportunidade de capacidade e também melhor evidencia os custos associados com os recursos de capacidade. Facilita a tomada de decisão de gestão de custos e a afectação de recursos escassos no seio da organização.

Face às peculiaridades próprias dos organismos públicos, o sistema de custeio total é o critério mais idóneo para a afectação de custos, uma vez que todos os custos formam parte do custo final do serviço (Galera e Carrilo, 2002:15), e é o mais aconselhável, dado que grande parte dos custos são indirectos aos produtos ou serviços (Carvalho *et al.*, 1999:534). No entanto, “estes sistemas apresentam maior complexidade na afectação de custos indirectos (sobretudo nos casos dos sistemas por secções e actividades), pelo que a entidade deve destinar um volume superior de recursos – técnicos, pessoais e económicos – para a sua implantação” (AECA, 2001:34).

Em contraponto encontram-se os modelos de custos parciais que, como refere AECA (2001:32), “são aqueles que só têm em consideração uma parte do custo da organização como valor do custo do objectivo a calcular”. Estes sistemas podem ser de custos parciais directos (*direct-costing*) ou variáveis (*variable costing*). Deste modo, se no primeiro caso a determinação do custo do objecto de custo só tem em conta os custos directos, no segundo caso, consideram-se apenas os custos variáveis. Os restantes custos, os indirectos no primeiro sistema e os fixos no segundo, são imputados ao período e não são inventariados.

Na literatura contabilística tem sido defendido que os sistemas de custos parciais, no contexto actual, são conceptualmente superiores aos sistemas de custos por absorção, no que respeita à sua capacidade de proporcionar informação útil para as decisões económicas (Yardin, 1992).

Sem se pretender entrar em particulares desenvolvimentos sobre o método de custeio variável, importa sublinhar que uma grande parte das decisões que o gestor toma diariamente respeita a opções de curto prazo. A comunidade contabilística descreve este método como aquele que se centra nas decisões de curto prazo. Neste prisma, tudo o

que importa são os custos variáveis para a determinação da produção táctica e da estratégia de preços. Como escrevem Hughes e Gjerde (2003:23), os custos fixos são ignorados enquanto os gestores ponderam sobre a margem que lhes permitem ou não produzir mais uma unidade ou alterar ligeiramente o preço praticado.

Mais recentemente, estes sistemas têm sido associados à Teoria das Limitações, na medida em que as técnicas de custeio variável estão relacionadas com a maximização do rendimento quando a capacidade é constrangida. Alguns académicos sugerem que quando existem limitações internas de capacidade, a afectação de custos fixos deve ser incluída no custo do produto na medida em que aqueles custos actuam como substitutos para os custos de oportunidade e conduzem a decisões de produção mais eficientes (Hughes e Gjerde, 2003:25)¹⁶.

Em áreas de serviços e actividades de suporte em que existem elevados custos fixos e reduzidas proporções de custos que dependem do nível de *output* daquelas áreas, há uma inevitável perda de relevância do princípio marginal como método de afectação de custos (Kilger et al., 2004:12). De entre os resultados de um inquérito aplicado por Hughes e Gjerde (2003:27), conclui-se que a utilização de sistemas baseados na variabilidade/proportionalidade dos custos é reportada a contextos de elevados níveis de competição de preços, de esforço de redução de custos e de utilização da informação contabilística para análise de lucro.

Segundo Pires Caiado (1997:305), a Contabilidade Interna deve imputar aos produtos custos que estão relacionados com opções de longo prazo, ou seja, os custos fixos ou de estrutura, pelo que é importante a sua individualização. Estas duas perspectivas, a “variabilidade” dos custos, já abordada, e a “individualização” dos custos relativos aos produtos, estão ligadas a duas correntes características da evolução da metodologia e aplicação do custeio directo:

- “Uma que procura o meio de simplificar o cálculo dos custos, contornando o difícil problema de repartição dos custos fabris indirectos entre vários produtos;

¹⁶ Ocorre sobre esta matéria um contínuo debate, esgrimindo-se opiniões sobre se as afectações de custos fixos e a utilização de sistemas de custos completos facilitam o planeamento e a tomada de decisões de fixação de preços (Sprinkle, 2003:310).

- Outra que situa este objectivo em segundo plano e toma o “*direct costing*” como um meio para fundamentar o estudo da relação custo-volume-resultado¹⁷ (ponto crítico)”.

A metodologia do custeio directo é, todavia, permeável a algumas críticas suscitadas. Entre estas destacam-se, nomeadamente, o facto de certas naturezas de custos directos assumirem a característica de custos semivariáveis, o que traz dificuldades ao seu tratamento (Pires Caiado, 1997:306), e a exclusão da valorização dos produtos de determinados custos fixos, perfeitamente identificáveis com aqueles, o que não resolve o problema de uma adequada inventariação, com a consequente repercussão na tomada de decisões (Torres, 1995:448).

Estendendo esta discussão à realidade do sector público, Carvalho (1996:191) considera que da utilização do sistema de custeio directo ou do sistema de custeio variável nos organismos públicos (tomando como exemplo, as Universidades públicas) obter-se-ia informação de significado económico irrelevante. A informação obtida é apenas parcial, pelo que a gestão de topo destas instituições não dispõe de dados para análise do comportamento dos custos indirectos ou fixos, consoante seja o sistema utilizado.

Contudo, uma das vantagens apontadas pela AECA (2001:33) na adopção dos sistemas de custos parciais prende-se com a sua simplicidade, o que pressupõe menores custos de implementação para instituições sem fins lucrativos. Por outro lado, permite dispor de informação que relaciona os custos com a capacidade disponível da infra-estrutura daquela instituição para desenvolver as suas actividades, bem como conhecer o grau de aproveitamento da mesma infra-estrutura.

Dedicam-se ainda alguns apontamentos a dois sistemas de custeio que são objecto de referências na literatura sobre Contabilidade de Gestão: o **sistema de Custeio Racional**¹⁸; e o **método das Secções Homogéneas (Homogeneous Cost Pool)**.

¹⁷ A análise custo-volume-resultado (CVR) é apresentada como uma forma de análise de sensibilidade para estimar como os custos, proveitos e resultados, se comportarão em resposta às variações de *output* de uma única variável (volume de vendas) baseada no custeio variável, que é usada na análise marginal (Matos Carvalho e Drury, 1999:1). O trabalho desenvolvido por estes autores ajuda a compreensão do comportamento do resultado em sistemas de custeio de absorção padrão e real, e demonstra como a análise tradicional CVR em custeio variável, também pode ser aplicada quando o resultado é medido numa base de custeio de absorção (em função de duas variáveis, vendas e produção).

¹⁸ Este sistema encontra-se presente no Plano Oficial de Contabilidade português e descrito no seu ponto 5.3.3.

O sistema de imputação racional foi preconizado pelo Plano Contabilístico Francês com a finalidade de dar resposta à problemática dos custos de subactividade, ou seja, custos que não são absorvidos pelos portadores de custo no processo de imputação dos custos indirectos das secções aos *outputs*. Como escreve Mallo Rodriguez (1982:729), “este método, que tal como outros, pretende dar soluções operativas aos custos de inactividade de tal forma que o excesso de custos fixos não agrave a gestão dos responsáveis pelas secções, os quais não têm nenhuma capacidade de actuação sobre os mesmos, consiste em manter o custo fixo unitário por unidade de obra, não o deixando crescer à medida que diminui o nível de actividade”.

Por esta via, o custo industrial não engloba a parte dos custos fixos ou de estrutura correspondentes à capacidade não utilizada. O custo de produção inclui, para além do custo primo, apenas os custos de transformação variáveis e a parte destes custos fixos correspondentes à actividade real (Pires Caiado, 1997:302).

A aplicação deste sistema a uma entidade pública exigiria a determinação do seu nível de actividade considerado normal. Como exemplificam Carvalho et al. (1999:534), no caso de uma Universidade, a unidade de obra para projectos de ensino seria o número de cursos ou disciplinas; para projectos de investigação, o número de trabalhos produzidos; ou para a actividade prestação de serviços, o número de prestações realizadas. Na opinião destes autores, tendo em conta esta realidade, facilmente se comprehende que o cálculo da capacidade ou equilíbrio normal destas actividades e a sua respectiva quantificação sejam dotados de elevada subjectividade, pelo que “seria mais razoável comparar a actividade real com a actividade padrão para o cálculo dos respectivos custos de subactividade ou (porque não?) os proveitos da ‘sobreactividade’”.

O último método em consideração, postulado por Scheneider nos anos trinta do século passado, baseia-se na divisão de toda a estrutura organizacional em unidades básicas, designadas por secções homogéneas. Como escreve Lauzel (1985:158), “os promotores do método das secções homogéneas pretendiam evitar os erros grosseiros do coeficiente global dos gastos gerais aos objectos produzidos. Não podendo encontrar ao nível da empresa a homogeneidade necessária para a definição de uma unidade comum a todos os consumos de meios de exploração bastante diversos, eles procuraram-na ao nível das secções”.

Segundo Castelló Taliani e Lizcano Álvarez (1994:34), “este sistema de custos baseia-se no princípio de que produto fabricado é o “causador” do consumo dos distintos factores produtivos. Desta forma, adquire plena vigência a relação causal: “Volume de produto (causa) ⇒ Custos”, justificada pelo facto da proporção dos custos variar em função do volume de produção (...)”.

Não obstante, estes mesmos autores (1994:289) referem que “as unidades de obra não representam mais que uma base de distribuição de custos indirectos mais ou menos arbitrária, pelo que a taxa da unidade de obra não tem grande significado para fins de gestão”. Estas unidades de obra são estabelecidas em função do volume de produção, o que apresenta sérias limitações, uma vez que, com frequência, os custos demonstram ter um comportamento totalmente independente do volume de produção.

Foi reconhecido pela literatura americana como o método mais detalhado de afectação dos custos indirectos, e descrito como sistema de Fase II¹⁹ no que respeita ao processo de afectação. Porém, parafraseando Lebas (1999:502), tem sido evidenciado ao longo dos tempos que as aplicações práticas do sistema das secções homogéneas demonstram alguns desvios relativamente ao princípio em que se sustenta este método de custeio. Os *cost pools* que originalmente eram homogéneos em termos de causalidade, na prática têm sido considerados frequentemente sinónimos de centros de responsabilidade orçamentais, afastando assim a selecção do indutor de custo e misturando custeio do produto e contabilidade por responsabilidade.

Outros autores, como Neumann e Cauvin (2007:40), partilham do mesmo critismo e encontram neste modelo um conjunto de assunções lógicas que consideram já não possuir validade nos tempos actuais. Entre as quais, registam que a procura excede a oferta e que a capacidade de produção é utilizada na totalidade. Ao não ter em conta a distinção entre custos fixos e variáveis, este método potencia afectações de custos menos precisas.

Num estudo comparativo realizado por Machado (2003:31), em que são analisadas as utilizações deste método e do sistema *ABC* numa IES pública, é concluído que a aplicação de quaisquer dos sistemas permite, por um lado, valorizar diversos objectos de custo, e por outro lado, uma contabilização mais correcta dos gastos gerais

¹⁹ Tomando como referência Kaplan e Cooper (1998:13), os sistemas de custeio de Fase II caracterizam-se pelos seguintes aspectos: respondem às exigências de relato financeiro; concentram custos por centros de responsabilidade, não por actividades e processos de negócios; relatam custos de produto altamente distorcidos; apresentam custos de cliente altamente distorcidos ou inexistentes; e fornecem informação extemporânea aos gestores e funcionários, de forma demasiado agregada e financeira.

não relacionados com o número de alunos. No entanto, o modelo das secções homogéneas focaliza a sua atenção no custo de cada unidade orgânica e não na necessidade da sua existência. Citando Machado (2003:31), “A análise das secções acaba por se restringir à comparação entre o seu custo passado, actual e previsional, prevalecendo a tendência para que estas se perpetuem no tempo, sem que se questione a sua utilidade”.

2.5.2. Posição Actual dos Sistemas de Custo Tradicionais

Como escrevem Cooper e Kaplan (1990:38), a proliferação de linhas de produtos e canais de marketing; a pequena fracção que hoje representam os custos da mão-de-obra directa nos custos totais das organizações; a explosão de custos relativos a operações de suporte, marketing, distribuição e engenharia, entre outros; e a repentina queda nos custos de informação tecnológica, não justificam práticas simplistas de afectação de custos.

Por estas razões, são diversas as limitações que têm sido apontadas de modo generalizado aos sistemas de custos clássicos. Cooper e Kaplan (1991:3-4), autores responsáveis pela promoção e difusão do sistema de custos baseado nas actividades, assinalam as seguintes deficiências:

- a. Afectação pouco razoável dos custos, designadamente, os indirectos, como consequência do processo de imputação seguido;
- b. Repartição de custos comuns e conjuntos entre produtos que desvirtuam consideravelmente o sentido do custo unitário;
- c. Custos que são imputados aos produtos ou períodos com os quais não estão relacionados;
- d. Omissão de certos custos relacionados com os produtos (custos comerciais e de pós-venda, e custos administrativos) como consequência da não valorização de existências pela Contabilidade Externa;
- e. Custos de subactividade que devem ser suportados pelo período e não pelo produto;
- f. Custos de Investigação e Desenvolvimento (I&D) que não devem ser suportados pelo período actual (ou por produtos fabricados no período

- actual) mas sim pelos produtos e períodos em que sejam vendidos os futuros produtos;
- g. Custos veiculados ao ciclo de vida do produto (desenho, promoção e lançamento) que devem ser suportados pelos produtos durante o seu ciclo de vida.

Brimson (1995:213-214) considera que o modelo tradicional de custo do produto distorce o custo do produto por factores adicionais:

1. Os gastos gerais de produção são afectados em vez de serem imputados aos produtos²⁰;
2. A componente total de gastos gerais do custo do produto tem crescido historicamente mais rápido que os custos directos. E, consequentemente, à medida que os gastos gerais industriais constituem uma percentagem mais elevada do custo do produto, também a distorção inerente no processo de afectação dá lugar a um aumento no custo total do produto;
3. O princípio da Prudência requer que o custo apresentado se baseie em dados precisos e facilmente verificáveis, o que entra em conflito com a necessidade da gestão recorrer, com frequência, ao cálculo de custos que estão baseados em previsões e planos;
4. O princípio da Prudência preconiza que muitos custos que deveriam ser capitalizados sejam registados como custos do período, prática que distorce os custos do ciclo de vida.

Por outro lado, os sistemas actuais de produção evidenciam que os custos já não mantêm um comportamento homogéneo relativamente aos volumes de produção. Como é referido pela AECA (1998:24), a crescente importância dos custos fixos deve-se ao facto de grande parte dos custos derivarem de certas tarefas que não têm nenhuma proporção com o volume de produção, nem com as unidades de obra que têm sido utilizadas para medir a actividade de um centro ou secção, mas sim com as actividades e tarefas realizadas pela organização.

“São as actividades que determinam o nível de custos indirectos ocorridos. Deste modo, se se produz uma alteração na relação de causalidade dos custos: as actividades, e

²⁰ Para Brimson (1995:139), imputação (*tracing*) consiste num processo de estabelecimento de uma relação causa-efeito. Os custos são considerados imputáveis quando o *output* de uma actividade é directamente consumido por outra actividade ou pelo objectivo de custo final. Afectação (*allocation*) consiste no meio sistemático que relaciona um determinado custo ou grupo de custos a um objectivo de custo, utilizando para esse efeito uma base diferente da imputação directa.

não o volume de produção, são os causadores na ocorrência de custos, passando a serem as actividades o centro da atenção deste novo enfoque” (AECA, 1998:26).

Muitas das reacções críticas aos sistemas tradicionais que foram sendo expostas são resultado do aperfeiçoamento metodológico incorporado pelo *ABC*. Todavia, segundo Sanjurjo (1999:4), existe o reconhecimento que os sistemas anteriores trouxeram consigo valiosos contributos que importam enaltecer, nomeadamente: os desenvolvimentos alcançados quanto à predeterminação e à tomada de decisões; a diferenciação dos custos no que respeita à sua variabilidade para o período analisado; o controlo contabilístico, como garantia da confiança da informação; e o valor afectado, para utilização da organização e controlo da gestão por áreas de responsabilidade.

Em nota final, este autor considera que o rumo a seguir deve ter em conta uma de duas vias possíveis: integrar as vantagens do *ABC* nos sistemas de custos construídos com base nos métodos de custeio tradicionais; ou aperfeiçoar o *ABC*, resgatando todos os aspectos dos mecanismos de custeio convencionais que não são devidamente considerados pelos propulsionadores do custeio baseado nas actividades.

2.5.3. Os Sistemas de Custos nas Instituições de Ensino Superior

A implantação de sistemas de Contabilidade de Gestão requer como passo prévio o estabelecimento de modelos de custos (Olivier, 2003:5). Para este autor (2003:8), de um modo geral, um sistema de custos para uma Universidade pública tem que oferecer informação sobre os custos incorridos, os custos produzidos com registo nos diferentes centros de custo, os custos de produção de actividades que desenvolve e os serviços em que estas se materializam, as receitas obtidas mediante a realização do seu processo de actividade económica, e o grau em que estes custos são cobertos mediante receitas e subvenções correntes.

Tradicionalmente, os sistemas contabilísticos nestas instituições têm-se centrado no orçamento, o qual é desenhado de modo a demonstrar às agências externas como os recursos daquelas têm sido geridos eficientemente. Citando Milano (2000:44), “o relato interno de custos é dominado pelo uso de orçamentos estáticos com estritos controlos por rubrica, análise de custos e relato”. Ferramentas que são adequadas para manter o

status quo, mas não fornecem a informação necessária para a melhoria da qualidade do serviço e para uma efectiva redução de custos.

Nas opiniões de Lakshmi Tatikonda e Rao Tatikonda (2001:5), os modelos existentes pressupõem que todos os cursos de ensino consomem as mesmas actividades nas mesmas proporções, quando, na verdade, alguns programas podem subsidiar outros. As decisões tomadas são frequentemente baseadas na forma como novas actividades poderão afectar a actividade global de uma Faculdade ou dos funcionários envolvidos, tendo pouco em conta o custo actual dos serviços prestados.

Os custos são afectados numa simples base de volume (por exemplo, número de estudantes ou número de horas de crédito do semestre) ou por orçamentos incrementais, sem nenhuma distinção entre custos fixos e variáveis. Os custos considerados cingem-se apenas aos custos de curto prazo ou custos incrementais, com pouca atenção aos custos indirectos de longo prazo que devem também ser tidos em conta (Ellis-Newman, 2003:334).

Como escrevem Hughes e Gjerde (2003:22,23), “determinar o custo do produto é simples quando não existem gastos gerais. Matérias-primas e mão-de-obra podem ser imputados mais facilmente a produtos específicos do que os custos indirectos que beneficiam muitos produtos e linhas de produtos”.

Um dos temas de grande debate académico é a afectação de gastos gerais no seio destas organizações. Esta problemática, em matéria de controlo de custos, tem-se tornado numa das maiores dificuldades à actividade contabilística (Bromwich e Lapsley, 1997:198). Refira-se que os custos de serviços considerados indirectos atingem em muitas Universidades, do conjunto analisado por Bourn (1994:323-324), entre 23% e 40% do rendimento total disponível. Os custos de serviços centrais, tais como bibliotecas, computação, pessoal administrativo, administração, marketing e planeamento, têm sido afectados com base em variáveis, como são o número de estudantes ou o espaço ocupado. No entanto, por que não há um modo preciso de identificar as relações de causa-efeito no comportamento do custo daqueles serviços de suporte, estas bases de afectação, conjuntas e fixas, tornam-se por vezes arbitrárias e indefensáveis (Pendlebury e Algaber, 1997:282).

No campo das actividades de I&D, sujeitas a financiamento comunitário, a generalidade das afectações de custos indirectos nas instituições de ensino europeias

tem sido sustentada por sistemas simplificados e de custos adicionais²¹, sendo este último método utilizado com maior frequência. Neste caso, não é possível imputar custos com pessoal permanente da instituição, nem é permitido imputar os custos indirectos reais que, por norma, são muito superiores a 20% dos custos directos (Azevedo Rodrigues e Caiano Pereira, 2007:22-23).

Neste contexto, Barbosa (1999:2) defende que “qualquer dos critérios utilizados para imputar os custos indirectos ao produto não constitui uma medida directa do consumo do factor, mas uma relação que substitui e representa o que deveria ser a medida original”. Em adição, perante uma hipotética medida directa do consumo de cada factor, as distorções geradas serão a dois níveis:

- Aquela que deriva do agrupamento de factores, já que se englobam factores que, gozando de certo grau de homogeneidade, são também amplamente diferentes;
- Aquela que deriva da quantidade do factor aplicada, ou seja, a base de imputação.

Goddard e Ooi (1998:32) tipificam esta situação no estudo de caso desenvolvido na Universidade de *Southampton*, no Reino Unido. Esta Universidade adoptou o sistema de custos completo e aplicou-o às diversas Faculdades com o intuito de ajudá-las a avaliarem as suas posições financeiras e planearem e controlarem as suas próprias actividades. A maior dificuldade encontrada centrou-se na afectação de custos de serviços e de actividades de suporte centrais às Faculdades. A ideia inicial assentou em cobrar a cada Faculdade tais custos e, para tal, foram identificados três indutores de custo considerados os mais relevantes: o número de estudantes, o número de funcionários, e o espaço ocupado. Porém, a metodologia de afectação de tais gastos gerais viria a demonstrar-se injusta, dotada de falta de credibilidade, e teve como resultado mais negativo, o desincentivo a iniciativas geradoras de rendimento pelas Faculdades. Em nota final, as insuficiências do sistema adoptado conduziram à sua

²¹ Como referem Azevedo Rodrigues e Caiano Pereira (2007:22-23), no âmbito do VI Quadro Comunitário de Apoio, os custos elegíveis podiam ser relatados segundo três métodos: “**Modelo de Custos Totais**” (“*Full Cost Model*”) – custos directos e indirectos apurados de acordo com sistemas de contabilidade analítica/custeio real e imputados pelo beneficiário do projecto; “**Modelo de Custos Totais com taxa acrescida**” (“*Full Cost with Flat Rate Model*”) – *Custos directos do projecto, acrescidos de 20% (flat rate)* dos custos directos, deduzidos os subcontratos para cobertura de custos indirectos da instituição imputáveis ao projecto; e “**Modelo de Custos Adicionais**” (“*Additional Costs Model*”) – custos directos adicionais, gerados pelo projecto, acrescidos de 20% (*flat rate*) dos custos directos, deduzidos os subcontratos para cobertura de custos indirectos da instituição imputáveis ao projecto.

substituição por um sistema mais sofisticado baseado nas actividades (consistente com os objectivos de orçamentação prosseguidos e capaz de controlar o uso dos recursos).

Em geral, os métodos de afectação utilizados pelas Universidades e respectivas Escolas ou Faculdades não têm tido o fim desejado para a tomada de decisões sobre o produto (por exemplo, diferenciando a biblioteca utilizada por aluno, numa base de curso por curso), pelo que estas entidades vêm tomando decisões suboptimizadas (Mitchell, 1996:56). Existe, assim, uma ausência cada vez mais denunciada de transparência e comparabilidade da informação financeira e de custos no sector universitário (Christiaens e Wielemaker, 2003:203, Modell, 2006:229).

No âmbito do VII Programa-Quadro, há uma mensagem política clara da Comissão Europeia para as instituições que se candidatem ao financiamento de actividades de I&D, na qual se destacam três aspectos (Azevedo Rodrigues e Caiano Pereira, 2007:32):

- Reembolso de custos indirectos com base em informação analítica, concisa e fidedigna;
- Dinâmica inultrapassável, conducente à implementação de sistemas de Contabilidade Analítica;
- Uniformização da lógica do Programa de Estrutura com os requisitos de cada estado-membro: necessidade de mudança global e de eliminação da coexistência de diversos sistemas.

Sob a perspectiva deste novo Quadro Comunitário, existe um único modelo de imputação de custos ao invés de modelos de custeio optativos. Os custos indirectos devem ser imputados de acordo com modelos de custeio real²². Pretende-se, por esta via, identificar e agrupar os custos indirectos elegíveis em centros de custo de acordo com determinados critérios de elegibilidade, para, a partir daí, proceder à sua imputação aos projectos utilizando uma metodologia consistente com a política contabilística e de

²² Apesar desta obrigatoriedade, a mesma só se verificará a partir de 2013. Até esta data, as entidades poderão optar por apurar os custos indirectos de acordo com mais dois métodos. Por um lado, através do método simplificado (agrupando num só centro de custo os custos indirectos globais ao nível da entidade), em que a imputação aos projectos far-se-á de forma simplificada com base em valores apurados nas demonstrações financeiras relativas ao último exercício contabilístico, tendo em consideração o “*Grant Agreement*”. Ou em alternativa, pela declaração dos seus custos directos a que acresce uma taxa de 20% sobre os mesmos (excluindo os subcontratos e custos de terceiras partes) para custos indirectos. Também está prevista para determinadas organizações (entidades públicas sem fins lucrativos, estabelecimentos de Ensino Secundário e Superior, organismos de I&D, pequenas e médias empresas), uma taxa de 60% para assegurar o processo de transição do anterior método de “Custos Adicionais” para o modelo de “Custos Totais” (Azevedo Rodrigues e Caiano Pereira, 2007:30).

gestão da instituição beneficiária. Neste sentido, é apresentado um conjunto de requisitos de elegibilidade de custos imprescindíveis ao financiamento das actividades de I&D que terão que serem considerados pelas instituições (artigo II.14.1 do “*FP7 Guide to financial issues*”):

- ✓ Constituírem custos reais (e não custos estimados, orçamentados ou padrão);
- ✓ Terem sido efectivamente suportados pelo beneficiário;
- ✓ Ocorrerem durante o período de realização do projecto, com excepção dos trabalhos realizados com a emissão do relatório final e certificado de auditoria;
- ✓ Terem sido determinados de acordo com os princípios e critérios contabilísticos utilizados pelo beneficiário, identificáveis e verificáveis;
- ✓ Serem efectivamente necessários à realização do projecto e ao alcance dos seus objectivos, e terem sido incorridos de acordo com os princípios de economia, eficiência e eficácia;
- ✓ Estarem efectivamente registados nas contas do beneficiário (ou de uma terceira parte);
- ✓ Terem sido considerados como custos elegíveis no orçamento aprovado.

As novas exigências de informação de custos e de gestão que se fazem sentir generalizadamente nas IES, requerem um conhecimento do nível de contribuição de cada segmento para os resultados da entidade. Citando Azevedo Rodrigues (2007:9), “não é suficiente relevar apenas os custos por segmento, mas também os proveitos por si gerados, bem como o nível de investimento necessário, ou utilizado, para a obtenção desses resultados”. Em estabelecimentos de ensino, o autor citado (2007:12) sugere que será útil estruturar a sua informação contabilística, ao nível da Contabilidade de Gestão, em duas dimensões de análise: estrutura organizativa e actividades.

2.6. Síntese do Capítulo

Neste Capítulo procurou-se circunscrever conceptualmente a Contabilidade de Gestão, dando a conhecer a sua evolução teórica e empírica, e as técnicas e práticas mais utilizadas. Actualmente, a Contabilidade de Gestão constitui-se como um novo paradigma para as organizações públicas e, nesta medida, esta temática tem preenchido

a atenção de parte da literatura produzida. Por esta razão, foram incluídos alguns apontamentos sobre as funções da Contabilidade de Gestão no sector público.

No âmbito dos sistemas de Contabilidade de Gestão, foi exposta alguma da discussão esgrimida por diversos autores sobre as potencialidades e inconvenientes apresentados pelos sistemas de Contabilidade de Gestão tradicionais, quando também aplicados no seio das Administrações Públicas, designadamente: o sistema de custos completos; o sistema de custos parciais; o sistema de custeio racional; e o método das secções homogéneas. Desta problematização, ressalta a evidência que estes sistemas baseados no volume, muito embora apresentem um substrato conceptualmente válido, não respondem adequadamente às necessidades de informação relevante e precisa sobre afectação e gestão de custos, e planeamento e controlo das actividades desenvolvidas pelas organizações públicas.

Por último, analisaram-se as práticas de custos habitualmente seguidas pelas IES, que revelam serem ainda muito pouco desenvolvidas, e destacaram-se algumas das exigências de informação de custos e de gestão que se fazem sentir nestas organizações.

Capítulo 3

O Sistema ABC

O terceiro Capítulo oferece uma análise detalhada sobre o sistema baseado nas actividades, pela qual se pretende destacar diversas perspectivas, limitações, novas tendências e experiências no seio das IES.

Numa primeira fase, introduz-se uma abordagem conceptual sobre o *ABC* nos aspectos que o caracterizam: actividades e processos; análise de custos baseada nas actividades; indutores de actividade e de custos; e metodologia de cálculo. Segue-se uma análise crítica ao sistema através do contributo de diversos apontamentos bibliográficos. Neste âmbito, serão também dadas a conhecer recentes abordagens baseadas nas actividades, designadamente: *ABM*; *ABB*; preços de transferência; *TQM*; e estrutura de controlo.

As exposições anteriores abrem uma secção dedicada a experiências verificadas no seio das IES, com recurso a vários estudos de caso, em que são descritas as potencialidades reconhecidas no *ABC*, bem como os constrangimentos e benefícios associados.

3.1. A Contabilidade de Custos por Actividades

O sistema de custeio baseado nas actividades, cujas ideias básicas foram expostas no livro “*Análisis Práctico de Costes de Distribución*” (Homewood, IL e Irwin, 1955) p.70 de D. Longman e M. Schiff, assim mencionado por Horngren (1995:40), tem vindo a afirmar-se, relevantemente, como sistema de Contabilidade de Gestão de suporte à tomada de decisão e filosofia de gestão. Teve o seu maior impulso a meio da década de 1980 pelo contributo literário de Cooper e Kaplan, como resposta às necessidades de informação precisa sobre produção, actividades de suporte e custos do produto. Com este quadro informativo, Cooper e Kaplan (1990:45) consideram que a gestão pode focalizar a sua atenção nos produtos e nos processos, como força de alavanca para aumentar os lucros. Por outro lado, a mesma informação apoia os gestores a tomarem as melhores decisões e encoraja-os a operarem melhorias contínuas.

Este sistema foi originalmente desenvolvido nas empresas, mas, paulatinamente, tem sido testado empiricamente e adoptado em organizações do sector público (Gosselin, 1997:106, Walker, 1999:18). Pelo uso do *ABC* “os governos são conduzidos a redesenhar processos ou a aplicar técnicas de melhoria de processos com o intuito de reduzir custos, acentuar a precisão, diminuir o tempo de resposta, ou melhorar a eficiência e eficácia” (Briner et al., 2003:9).

3.1.1. Actividades versus Processos

A contabilidade por actividades centra-se na divisão da organização em actividades. Embora se possa subentender que estas assumem o mesmo papel que os centros de custo convencionais, Barbosa (1999:7) defende a seguinte diferenciação:

- “Ainda que cada unidade operativa do processo produtivo possa constituir por si mesma um lugar e, portanto, um centro de custos, na prática, os centros de custos orientam-se perante uma classificação funcional das tarefas da empresa. Com ele se coloca o propósito de controlar a gestão da responsabilidade do centro (unidade organizacional) – perspectiva a curto prazo;
- As actividades seguem a orientação das operações do processo produtivo, cujo objectivo do ponto de vista de gestão é conseguir uma melhoria continuada do processo produtivo, pelo que a sua perspectiva seria a longo prazo”.

Entenda-se, portanto, actividade como “um conjunto de actuações ou tarefas que têm por objectivo a obtenção de um *output* – produto ou serviço, mediante o consumo de uma série de factores ou *inputs*, que são consequência tanto da concepção das tarefas como da frequência com que estas devem ser acometidas” (AECA, 1998:29). Quanto à função, Brimson (1995:26) sublinha que a principal função de uma actividade é converter recursos (materiais, mão-de-obra e tecnologia) em *outputs*.

Na verdade, muito estreita é a fronteira conceptual entre actividade e processo, pelo que importa aludir ao conceito deste último: conjunto de actividades complementares que concorrem para a realização de uma produção final comum, portadora de valor (Mevellec, 2001:37). Para este autor, “é ao nível do processo que a

noção de transversalidade é introduzida no cálculo económico e não ao nível da actividade. A grande diferença em relação aos sistemas de custos completos é dupla, por um lado, a introdução do princípio da transversalidade, e por outro lado, a caracterização dos processos por uma produção portadora de valor”.

“O processo configura-se, assim, como um nexo de união entre os objectivos da organização e o seu desenvolvimento mediante as actividades” (Castelló Taliani e Lizcano Álvarez, 1994:91). Este enfoque nos processos, para além de facilitar a identificação da cadeia de valor da própria organização, persegue a identificação não só dos custos, mas também de medidas de execução e dos indutores (causadores) das actividades, a fim de possibilitar a implementação de programas de melhoria contínua. É esta a perspectiva que permite projectar o sistema *ABC* como instrumento de gestão de custos (AECA, 1998:55).

3.1.2. Análise de Custos baseada nas Actividades

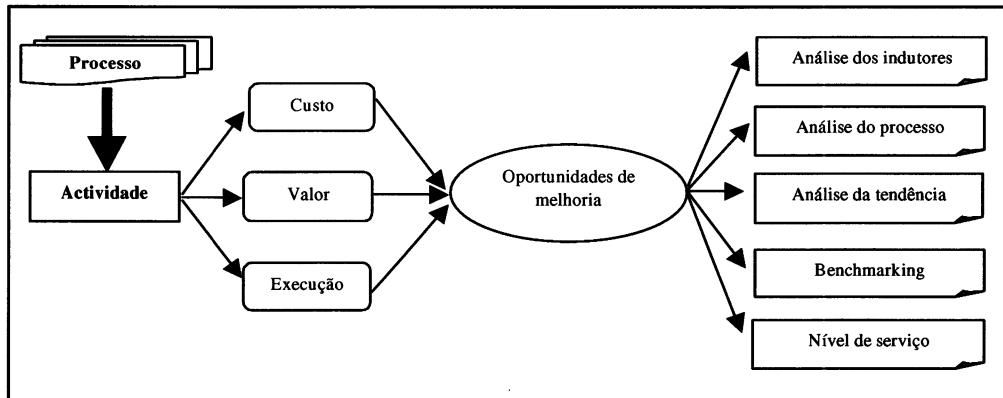
A decomposição dos processos de uma organização proporciona uma análise específica das actividades, a qual contempla diversas faculdades (Brimson, 1995:105): (i) compreender o custo e o rendimento actual das actividades relevantes; (ii) fornecer a base para determinar as actividades alternativas no sentido de reduzir custos e/ou melhorar o rendimento; (iii) fornecer a base para melhorar os métodos com vista ao aumento da eficiência das actividades actuais; (iv) identificar as actividades discricionárias, secundárias e de valor acrescentado nulo; (v) e identificar problemas organizativos transversais.

A análise de actividades visa essencialmente dois objectivos (AECA, 1998:56):

- Incrementar o valor subentendido pelo cliente;
- Melhorar os resultados da organização.

Cabe à organização centrar a sua análise sobre os elementos que podem contribuir para o alcance destes fins. A figura 3.1 apresenta esquematicamente os diferentes enfoques sujeitos a análise.

Figura 3.1 – Análise das Actividades



Fonte: Adaptado de AECA (1998:56)

A análise de custos baseada nas actividades pode sistematizar-se em três fases distintas (Carvalho et al., 1999:539-540):

1. Numa primeira fase, a análise permite determinar a estrutura das actividades existentes na organização, com recurso ao desenho das unidades de responsabilidade, à contribuição individual de cada unidade na realização das actividades, e aos processos através dos quais se obtêm os produtos ou serviços. Esta análise inclui, necessariamente, uma descrição detalhada das actividades com o objectivo de determinar as suas características e obter conhecimento sobre o seu próprio comportamento. Primeiramente, são identificados os *inputs* e *outputs* da actividade e, em seguida, vincula-se cada actividade a um processo, explicitando-se os recursos consumidos e as tarefas que a integram.
2. A segunda fase requer a imputação dos custos dos recursos às actividades e processos que os consumiram. Neste patamar é possível identificar e suprimir aquelas actividades que não contribuem significativamente para criar valor acrescentado e melhorar a contribuição das restantes.
3. Nesta última fase, como escrevem os referidos autores, “molda-se e sistematizam-se os custos do processo de forma detalhada, efectuando-se uma análise dos vários cenários alternativos que se podem encontrar na Instituição”, o que pode servir de apoio a estimativas de custos e na tomada de decisões ao nível operativo.

A delimitação conceptual das actividades que é requerida na primeira fase de análise passa também por agrupar estas em torno de diferentes tipos de classificações. A eleição de uma ou outra forma de classificação dependerá do objectivo perseguido pela análise de tais actividades (AECA, 1998:33). Assim, a classificação poderá ser efectuada em função de cinco critérios:

- Por áreas funcionais ou de responsabilidade²³;
- Pela sua natureza económica – isto é, actividades de concepção, de realização, de manutenção, ou discricionárias, as quais podem ainda ser desagregadas em actividades primárias e secundárias;
- Pela sua relação com o objectivo de custo – o *ABC* preconiza que são as actividades e não os produtos que consomem os factores produtivos. Por sua vez, as actividades são consumidas pelos produtos, não mais sobre uma base volumétrica, mas sobre quatro níveis de relação com o objecto de custo (Mevellec, 1993:40-41): um fixo ligada à existência do produto; outro proporcional aos lotes tratados (ou ordens de fabrico); uma base sempre ligada ao volume produzido ou vendido; e por último, uma base relacionada com a infra-estrutura geral da empresa, que se traduz em actividades comuns ou conjuntas a diferentes produtos e cujos custos devem ser considerados custos comuns a todos os produtos produzidos, os quais usufruem da dita infra-estrutura;
- Pela capacidade de gerarem valor acrescentado – a ideia está em eliminar as actividades que não adicionam valor e optimizar as actividades que criam valor acrescentado, o que permite aos funcionários colocar a sua atenção no valor do trabalho a realizar. Deste modo, é-lhes possível verificar como o trabalho que executam serve os clientes e, simultaneamente, quais as actividades que são efectivamente desprezíveis (Cokins, 1996:105);

²³ Dependendo do tipo de informação que se deseja e da disponibilidade de dados, poder-se-á calcular o custo de actividades a partir da classificação dos custos por natureza (amortizações, pessoal, entre outros) ou baseada numa estrutura departamental ou por centros de custo. Para a AECA (1998:72), a informação fornecida pelo sistema *ABC*, baseado numa estrutura departamental, permite dispor de informação relativa às actividades e aos custos por departamentos, o que facilita a obtenção de uma série de dados adicionais: a) conhecimento do custo de cada actividade em cada um dos departamentos e a determinação da respectiva relação custo/benefício; b) estabelecimento de comparações entre os distintos custos das actividades por departamentos; c) identificação de diferenças que se possam originar tanto na eficiência das equipas como do pessoal; d) a disponibilização da informação de custos por actividades e por departamentos que possibilita modificar a valorização do custo dos diferentes objectivos de custo.

- Pela sua incidência na consecução dos factores-chave de êxito – esta classificação é efectuada em função da sua importância relativa na consecução dos objectivos corporativos a curto e longo prazo, os quais se materializam numa série de actuações que são identificadas mediante indicadores (factores-chave de êxito).

3.1.3. Indutores de Actividades e de Custos

Todos os custos estão directamente ligados à causa da sua existência, pelo que se torna essencial controlar os custos antes de se proceder ao custeio do produto (Lebas, 1999:504). A causalidade de custos tem sido um dos temas mais importantes na literatura de Contabilidade de Gestão, sendo nas palavras de Shillinglaw (1989:34), o conceito central na afectação de custos.

Com o surgimento do *ABC*, esta presença do princípio de causalidade acentua-se relativamente aos sistemas de custos tradicionais. “(...) a causalidade não é única (o produto) mas múltipla (os indutores) (...). No seio das actividades a relação de causalidade é de curto termo (a produção mede-se por indutores de actividade) e no seio dos processos é de longo prazo, já que é considerada a dimensão da complexidade do funcionamento da organização” (Mevellec, 2001:38).

Segundo Castelló Taliani e Lizcano Álvarez (1994:224), a análise da execução das actividades pressupõe analisar as causas, ou seja, o conjunto de factores que influenciam de forma significativa a execução de uma actividade. Na medida em que os indutores de actividade actuam sobre variáveis como o custo, a qualidade, ou o prazo de realização de uma actividade, assim afectam os denominados indutores de custo, indutores de qualidade, ou indutores de prazo, respectivamente. Neste sentido, estes autores (1994:224) definem indutor de actividade como “o factor ou conjunto de factores que determinam o surgimento de uma actividade”.

A consequente análise dos indutores permite identificar as actividades que influem substancialmente, tanto nos custos, como na execução de actividades subsequentes.

Do agrupamento de actividades em relação ao nível de causalidade distinguem-se, designadamente (Briner et al., 2003:11, Lozano e Valencia, 2004:6-7)²⁴:

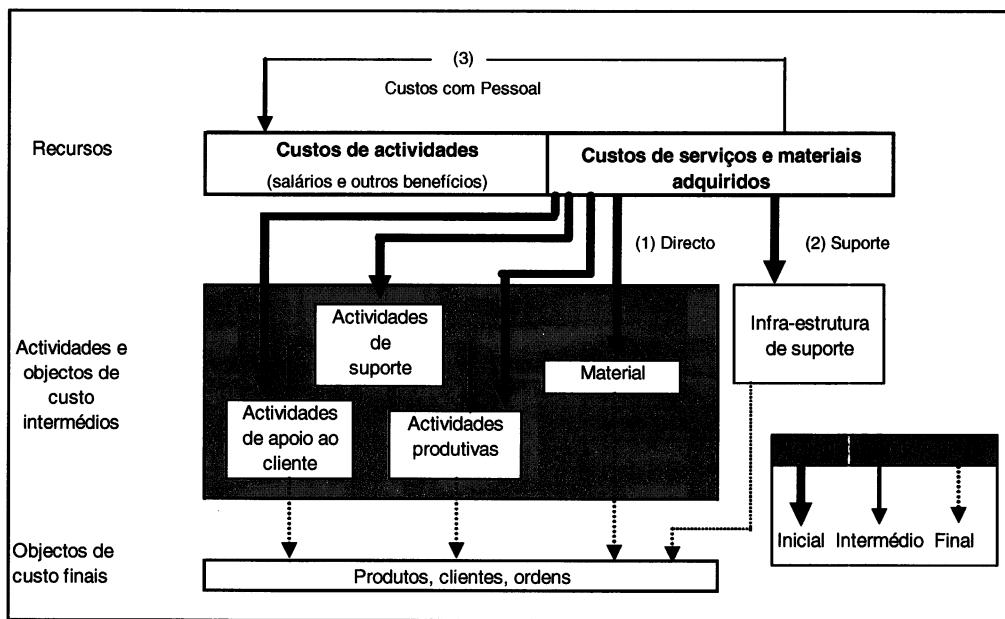
- Actividades ao nível interno do produto (*unit level*) – aquelas que ocorrem repetitivamente por cada unidade de produto ou serviço prestado;
- Actividades relacionadas com os pedidos ou lotes de produção (*batch level*) – têm por finalidade apoiar um conjunto de beneficiários e realizam-se independentemente do número de beneficiários que usufruem delas;
- Actividades relacionadas com a manutenção do produto (*product level*) – aquelas que se referem à gestão dos processos de produção e das aplicações finais do produto ou serviço;
- Actividades relacionadas com a organização (*facility level*) – as que sustentam todas as operações da entidade e se relacionam com a sua infraestrutura e funcionamento geral.

O ABC tem sustentado especial enfoque nos factores que causam custos - *cost drivers*, comumente designados por portadores de custo, indutores de custo, condutores de custo, direcionadores de custo ou geradores de custo. Innes e Mitchell (1996:53,54) interpretam-nos como um factor que causa alteração no volume de recursos consumidos por uma determinada actividade e não, necessariamente, uma alteração no custo total de um objecto de custo. Kaplan e Cooper (1998:95) definem-nos como uma medida quantitativa do *output* de uma actividade.

Da sua utilização resulta uma melhoria do processo a dois níveis: na minimização das actividades de baixo valor acrescentado; e na optimização das actividades de elevado valor acrescentado (Cokins, 1996:179). A figura 3.2 apresenta três tipos de indutores de custo – indutores iniciais, indutores intermédios e indutores de custo de actividade final, com actuações específicas nas distintas fases do processo de custeio.

²⁴ As actividades elencadas são as predominantes no sector público e em instituições sem fins lucrativos. Todavia, no âmbito das organizações lucrativas encontram-se ainda actividades relacionadas com a manutenção da produção (*product sustaining*) e o processo contínuo de apoio ao cliente (*customers level*).

Figura 3.2 – Níveis de Indutores de Custo



Fonte: Adaptado de Cokins (1996:174)

Já oportunamente foi sublinhada a importância do orçamento no sector público e o papel que o mesmo desempenha na afectação dos recursos aos diversos serviços. A introdução de fórmulas e sistemas de financiamentos no processo orçamental das instituições públicas incrementa a importância de conhecer como e por que diferentes factores alteram o custo total. O conhecimento da causalidade de custos é também importante para medir a gestão do sector público (Bjornenak, 2000:194).

Neste sentido, o autor referenciado (2000:195) defende a ideia que compreender o modo como os recursos são afectados através do orçamento pode ser a chave para compreender as diferenças registadas no consumo de recursos. Por outro lado, estudar o processo orçamental deve ser o modo de identificar variáveis independentes.

No estudo desenvolvido por Bjornenak (2000:195) foram utilizados quatro enfoques para identificar e analisar as diferenças de custos ocorridas entre diversas instituições de ensino de uma região: análise de regressão, análise de actividade, análise de indutores de custo estruturais²⁵; e análise de atributo do produto²⁶. Os dois primeiros, que se baseiam numa análise tradicional de custo (*cost drivers* directos), ou seja, nos factores que causam uma alteração directa no custo total, serviram de base de

²⁵ O autor referido define-os como os factores que afectam a estrutura económica da organização, tais como escala, âmbito, experiência, complexidade e tecnologia.

²⁶ Ou seja, os elementos ou atributos do serviço fornecido. No caso concreto do ensino, são atributos deste, por exemplo: a dimensão da turma; o número de horas; e o número de alunos por computador.

conhecimento para utilização dos últimos enfoques. Estes dois tipos de análise (análise de indutores de custo estruturais e análise de atributo do produto), que não estão em conflito com a perspectiva tradicional, estendem a sua análise nas diferenças de custos.

Em suma, importa destacar que em matéria de causalidade o autor do estudo (2000:209) conclui que: (1) as diferenças registadas devem ser interpretadas como diferenças nos atributos dos produtos, sobre os quais existe uma ausência de avaliação muito habitual no sector público; (2) outras diferenças são explicadas por diversas variáveis, tais como diferenças nos *cost drivers* institucionais, diferenças nas políticas discricionárias adoptadas, ou no modo de realização das actividades.

Citando Bjornenak (2000:208), “os resultados deste estudo demonstram que o conceito de indutor de custo, embora ambíguo, deve constituir uma ferramenta para compreender a causalidade de custos nas instituições de ensino”.

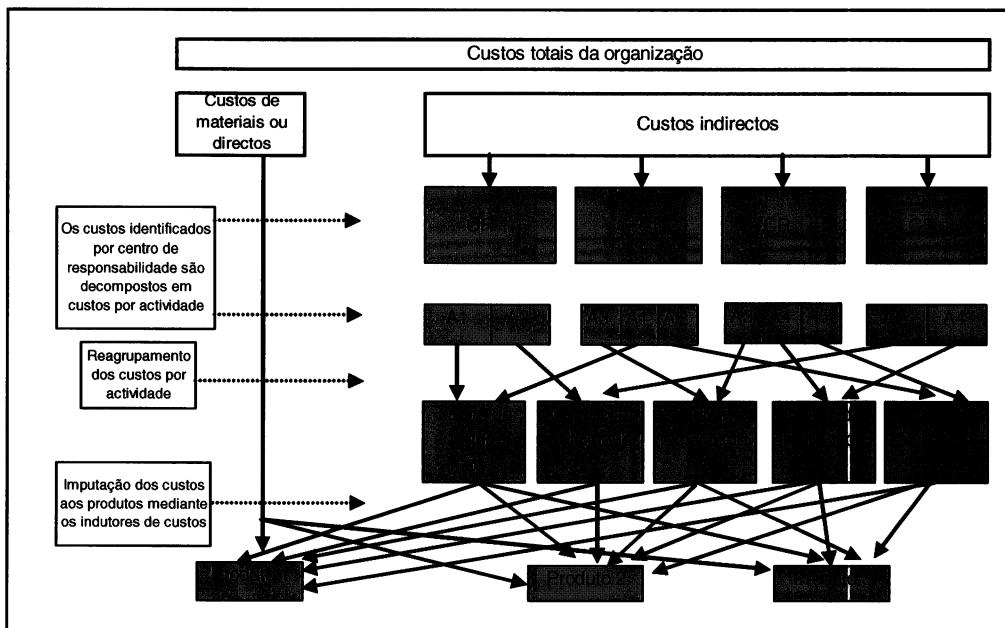
3.1.4. O Processo de Cálculo de Custos por Actividades

Seguindo a perspectiva dos defensores do *ABC*, pretende-se com este sistema alcançar uma afectação de custos mais adequada, baseada no estudo das relações existentes entre os produtos, as actividades e os recursos. Para a implementação desta metodologia devem ser desenvolvidas as seguintes etapas (Mallo Rodríguez, 1995:233), que se encontram representadas na figura 3.3:

1. Identificação e eleição das accções subjacentes às principais actividades;
2. Estabelecimento do nível de agregação das actividades principais que constituem a cadeia de valor da organização;
3. Determinação da relação causal que une o consumo de factores (indutores de recursos) com as actividades, através de adequados transmissores de custo primários;
4. Agrupamento dos diversos indutores de recursos em *cost pools* (agrupamento de custos) e determinação dos indutores de custo que veicularão a relação causal dos referidos *cost pools* de cada centro de actividade ao custo das citadas actividades;
5. Imputação dos custos das actividades eleitas aos produtos ou serviços prestados, através dos indutores de custo anteriormente definidos;

6. Apuramento do custo total de produção, do custo do lote ou pedido e do custo unitário.

Figura 3.3 – Método de Cálculo de Custos por Actividades



Fonte: Adaptado de Lebas (1991:55)

Uma vez aplicado correctamente o modelo *ABC*, são inferidos dois níveis de actuação (Mallo Rodríguez, 1995:237). O primeiro resulta da análise de actividades ao processo comercial, financeiro, administrativo e directivo, de forma a aferir quais as actividades que adicionam ou não valor à cadeia de valor da organização. O segundo reflecte-se ao nível do sistema de custos por actividades, pelo qual a imputação de custos aos produtos ou grupo de produtos obtidos serve para melhor clarificar a margem de contribuição, e a contribuição relativa ao resultado de cada um dos objectivos de custo.

3.1.4.1. Custos Reais versus Custos Predeterminados

Tomando como referência Sanjurjo (1999:5), “o *ABC* na sua primeira versão esteve pensado para operar com informação histórica, sem nenhum tipo de predeterminação e sem vínculo com a contabilidade”. Actualmente, a compatibilidade

entre o *ABC* e os custos predeterminados é objecto de extenso debate. Importa, por esta razão, deixar alguns apontamentos sobre esta temática.

Um dos elementos essenciais ao cálculo do custo de actividades é a determinação do tipo de custo. A utilização de custos reais tem a vantagem de reflectir em cada momento o contexto em que a organização se insere e, como principal desvantagem, a extrema sensibilidade a flutuações a curto prazo a que a mesma está exposta no âmbito operativo (Castelló Taliani e Lizcano Alvarez, 1994:248).

Não obstante, a maioria dos sistemas de contabilidade por actividades utiliza um custo predeterminado, seja o custo padrão, orçamentado, ou planificado (Brimson 1995:156)²⁷. Para Brimson (1995:157) “qualquer que seja a base de custo utilizada, esta deverá ser conciliável com o custo histórico, já que é essencial que exista uma base consistente para comparar o rendimento real com o rendimento planificado”.

Seguindo a mesma perspectiva, Carvalho (1996:249) sublinha que a adopção pelas instituições de um subsistema de Contabilidade de Custos por centros de responsabilidade ou por actividades com custos preestabelecidos, permite-lhes a comparação destes custos com o custo real de cada centro ou actividade e analisar as causas dos desvios ocorridos. Assim, os custos padrão devem ser custos de referência, sendo de considerar entre outros (Carvalho et al., 1999:533):

- **Custo padrão base** – representa o melhor custo para uma determinada actividade e que, sempre que seja possível, estabelecerá por referência a outras entidades ou empresas (padrão de referência externa);
- **Custo padrão ajustado** – representa a realidade do organismo que terá em conta as limitações e especificidades próprias do funcionamento e tecnologia do mesmo, e permitirá expressar a quantificação dos objectivos definidos para o exercício da entidade;
- **Custo médio da Instituição** – custo histórico ou actual do conjunto de projectos com as mesmas características;
- **Custo anterior** – custo real do mesmo projecto, mas de exercício ou exercícios anteriores;

²⁷ Segundo Brimson (1995:155-156), o custo padrão é um custo predeterminado baseado em condições normais de eficiência e volume de produção. O custo orçamentado reflecte a opinião da direcção, geralmente, o cenário mais provável ou esperado relativamente a aspectos financeiros futuros da empresa. Estes dois tipos de custos são obtidos normalmente para um período semestral ou anual. Por seu turno, o custo planificado deriva da estratégia e dos sistemas de planificação operativa, o que o distingue dos dois primeiros.

- **Custo médio Nacional** – custo médio de todos os produtos ou serviços com características análogas.

No entendimento de Castelló Taliani e Lizcano Álvarez (1994:249), o custo padrão considera uma medida relativa das condições actuais das operações, mas não chega a incorporar uma filosofia de melhoria contínua que evidencie as ineficiências operativas dos processos que estão a ocorrer ou as actividades que não geram valor acrescentado ao produto ou ao cliente.

No Capítulo 3 do livro “*Cost & Effect*”, dedicado aos sistemas de custos padrão baseados em orçamentos flexíveis, Kaplan e Cooper (1998:28-41) apontam sérias limitações a estes sistemas para propósitos de gestão e descrevem muito claramente a aplicação destes sistemas nos moldes tradicionais de afectação de custos indirectos:

- ✓ Separação dos custos fixos e variáveis de centros principais e auxiliares;
- ✓ Imputação dos custos fixos em função de uma taxa predeterminada, segundo a capacidade prática;
- ✓ Imputação dos custos variáveis em função das quantidades reais consumidas, multiplicadas por uma taxa padrão por unidade;
- ✓ Cálculo dos custos dos produtos a níveis padrão de eficiência, reflectindo em separado as ineficiências.

Segundo estes mesmos autores (2003:326-331), a aplicação aos custos variáveis de uma taxa padrão ou predeterminada em substituição da real, proporciona diversas vantagens face aos requisitos anteriores, nomeadamente:

- São evitadas flutuações nos custos totais que tomam o lugar do numerador aquando da aplicação da taxa. Os custos orçamentados reflectem uma estimativa dos recursos utilizados para realização de uma actividade, excluindo os desvios de custos gerados pelas diferenças na gestão da actividade;
- As taxas não variam perante flutuações a curto prazo no volume de actividade, evitando-se distorções em termos de eficiência e produtividade das actividades;
- Ao serem considerados longos períodos para estimação das taxas ou dos custos unitários, as flutuações geradas na produtividade e no rendimento são distribuídas de forma igual.

Em complemento, com a adopção de taxas predeterminadas existe a vantagem de se dispor de informação para a tomada de decisão, sem ser necessário aguardar pelos dados de final de exercício (Cabezas, 2004:5).

No sentido do exposto, “a aplicação do custeio baseado nas actividades por si só, sem nenhuma forma de padronização ou normalização, levaria a uma determinação de custos reais de cada período, desprovida de cuidado algum sobre as flutuações de actividade. Um indutor de custo pode ser muito bem definido, mas o seu cômputo para as quantidades reais (de unidades e/ou lotes de cada período) atribui pouca utilidade à informação gerada” (Sanjurjo, 1999:19).

3.1.4.2. Afectação de Custos de Actividades Auxiliares

A assunção da existência de actividades auxiliares ou de apoio implica ter em consideração as prestações que se estabelecem entre estas. No entanto, como refere Cabezas (2004:5), admitir a existência de prestações entre actividades pressupõe entrar numa complexidade adicional do sistema, sendo, porventura, este incremento a razão pela qual se prescinde desta realidade com tanta frequência, pelo menos nas exposições teóricas sobre o mesmo.

Tendo por base os desenvolvimentos descritos no ponto anterior, ao pretender-se afectar os custos de actividades auxiliares é necessária, numa primeira etapa, a separação dos custos em fixos e variáveis. A variabilidade ou não destes custos deve ser considerada em função do destino, ou seja, segundo as prestações efectuadas a outras actividades, e não em função dos produtos.

Tomando como referência as reflexões expostas por Cabezas (2004:7), ao proceder-se à afectação em função de custos estimados e de indutores predeterminados, o mais habitual é que no final do período o custo aplicado não coincida com o custo real. Estas sobre ou subaplicações de custos indirectos podem ser consideradas, na sua totalidade, como um maior ou menor custo do período ou podem ser afectadas a todos os produtos, utilizando para o efeito um critério de repartição razoável. Por exemplo, em proporção aos custos indirectos já afectados inicialmente com os valores padrão.

Outra das questões que se coloca, pertinentemente, prende-se com a forma como devem ser considerados os custos aquando da sua recepção. Os custos variáveis devem

ser tomados como tais, uma vez que o seu consumo varia em função das actividades receptoras. Os custos fixos passam a ser considerados variáveis, na medida em que a parte de excesso de capacidade já foi afectada anteriormente como custo do período. Assim, os custos fixos tornam-se variáveis ao se ajustarem à correspondente actividade real das actividades receptoras.

No caso dos custos autónomos de actividades auxiliares, os que provenham de factores comprometidos a longo prazo são afectados, de igual modo, em função da capacidade prática de cada uma das actividades. Os custos variáveis são afectados em função do consumo real de indutores multiplicados pelo seu valor unitário padrão.

Ao nível das prestações ocorridas entre actividades auxiliares, Cabezas (2004:7) tipifica algumas situações distintas de repartição:

- Prestações de um só sentido – aquelas que ocorrem quando uma actividade presta serviços a outra ou outras, e estas a outras diferentes;
- Prestações de duplo sentido – as que se estabelecem quando uma ou mais actividades prestam serviços a outras e estas, por sua vez, recebem serviços daquelas.

Se no primeiro grupo, o processo de afectação de custos não oferece especiais dificuldades, no segundo grupo de prestações existe alguma complexidade no seu tratamento, uma vez que o custo de cada taxa depende tanto dos seus custos autónomos como dos fluxos recebidos. Por esta razão, é recomendado o recurso a *software* específico ou a sistemas matriciais (Cabezas, 2004, Keller, 2005).

Segundo Milne (1997:79), a prática corrente na aplicação do *ABC* demonstra que, quando existem prestações recíprocas entre actividades auxiliares, se prescinde delas utilizando um método de afectação directa (como se só existissem prestações às actividades principais) por razões de simplicidade e rapidez. Para este autor, empregar o método directo em lugar do recíproco pressupõe forçar as organizações, que têm significativos níveis de prestações de duplo sentido entre actividades, a renunciar aos benefícios oferecidos pelo sistema *ABC*. Criam-se, por esta via, custos dos produtos distorcidos ao ignorar o efeito que tais prestações detêm nas actividades auxiliares.

3.2. Análise Crítica ao Sistema ABC

“O ABC não é apenas um sistema de custeio do produto, nem mesmo um custeio de atributos do produto ou dos processos. Este modelo possibilita o repensar por completo do processo organizacional, na medida em que os custos podem agora ser acumulados e, consequentemente, controlados na base dos processos, desde que a sua causalidade seja conhecida” (Lebas, 1999:508).

Muito embora o ABC tenha encontrado rápida e extensa aceitação, ao ponto de ser reconhecido por muitos autores como uma revolução no seio da Contabilidade de Gestão, aos primeiros sinais de insucesso do uso da informação proporcionada por esta metodologia surgiu uma maior reflexão sobre a validade e o interesse da mesma.

Genericamente, muitas reservas têm sido expressas no que concerne à sua utilidade, relevância e praticabilidade (Innes et al., 2000:349-350), e quanto à necessidade de intensificar a investigação empírica de modo a melhor documentar os resultados e as consequências (financeiras) da implementação desta metodologia (McGowan, 1998:46-47, Kennedy e Bull, 2000:33).

Ao estudar a tipificação do modelo, Torrecilla (1995:247-248) assinala que, desde a proposta clássica apresentada por Kaplan em que identificava o ABC como um aperfeiçoamento do sistema de custeio directo ou de custos variáveis, têm surgidos outras interpretações na literatura contabilística em que o comparam com o sistema de custos completos. Outras reminiscências têm sido destacadas por Boons et al. (1992:109), Mevellec (1990:83), García (1995:59), ao evidenciarem a forte semelhança do ABC com o modelo das secções homogéneas. Em publicação mais recente, Kilger et al. (2004:12) sublinham a relação de complementaridade entre o ABC e o custeio marginal.

Um outro nível de discussão existe sobre a base de custos. O modelo ABC pode ser apresentado numa base de custos históricos, no momento de valorizar as existências, e em custos padrão para objectivos de planificação e controlo (Sanjurjo, 1999:7, Torrecilla, 1995:248).

No âmbito técnico, outras questões são colocadas, tais como: os elevados custos e a complexidade da sua implementação; o significado dos centros de custo no ABC; a selecção de *cost drivers*; ou se unidades de obra suficientemente evoluídas poderão vir a coincidir com os indutores de custo (Torrecilla, 1995:249-250).

Por outro lado, alguns observadores têm denotado com criticismo a perspectiva de que o *ABC* assume que a maior parte dos custos das organizações são variáveis. No entanto, como referem Kaplan e Cooper (1998:119), na maior parte das organizações de serviços, os custos variáveis de mais uma ordem de trabalho ou de uma operação adicional são muito baixos, talvez próximos de zero, pelo que importa desenvolver um sistema (o *ABC*) que estime os custos variáveis com maior precisão. Paralelamente, na óptica dos citados autores, alguns críticos sustentam-se numa base errada ao considerarem que os custos de nível de produto são sinónimos de custos variáveis de curto prazo, uma vez que a maior parte dos custos incorridos na prestação de um serviço, se não a totalidade, por horas de mão-de-obra directa ou custo de mão-de-obra directa (ambos utilizados como indutores), não são custos variáveis de curto prazo.

Na verdade, na perspectiva da teoria de custos baseada na decisão, o processo de custeio *ABC* é criticado por enfatizar em excesso a variabilidade e a afectação de custos, principalmente pelos seguintes aspectos (Kilger et al., 2004:14):

- Nos centros de custo, os custos com pessoal são repartidos pelos subprocessos, baseados na proporção dos tempos exigidos para a sua realização;
- Outros custos são frequentemente avaliados em função dos custos com a mão-de-obra;
- Os custos de processo são afectados às unidades de processo pelo estabelecimento de rácios de consumo;
- As quantidades de processo são imputadas às unidades de produto baseadas em rácios.

Todavia, como escrevem Kilger et al. (2004:14), os proponentes do *ABC* perspectivam este sistema de custeio como válido a longo prazo, e designam-no por “custeio estratégico” por reflectir a sua capacidade de influência a longo prazo que advém da relação existente entre os produtos e o uso de recursos. O exemplo da afectação dos custos com o pessoal ilustra claramente a introdução de um novo princípio de afectação de custos – o princípio da utilização dos recursos.

Muitas das afirmações consideradas nesta secção evidenciam, perfeitamente, a necessidade de se estabelecerem medidas de avaliação da implementação do sistema *ABC*. Bertrán (2006:108) apresenta um resumo das mesmas, em resultado de diversos estudos analisados (vide quadro 3.1). A autora referenciada (2006:124) conclui que após

uma valorização crítica dos principais parâmetros avaliados, “(...) se depreende que a melhor medida para avaliar a bondade prática do modelo de custos por actividades, é aquela que coloca em conexão a consecução dos objectivos estratégicos da organização com a própria actuação do modelo, (...) estabelecendo uma correspondência singular entre as acções estratégicas e as actividades que suportam o modelo”.

Quadro 3.1 – Medidas para Avaliar o Modelo de Custos ABC

Medida	Relação de Causalidade	Autores
Utilização da informação do modelo de custos ABC para a tomada de decisões.	Quanto mais generalizada é a utilização da informação do modelo, mais favorável se pode considerar a sua implantação.	Innes e Mitchell (1995, 2000) Swenson (1995) Foster e Swenson (1997) Krumwiede (1997) Anderson (1999)
Magnitude das acções tomadas tendo por base a informação oferecida pelo modelo de custos ABC.	Quanto maiores e mais significativas sejam as acções tomadas como consequência da introdução do modelo, mais favorável se pode considerar a sua implantação.	Innes e Mitchell (1995, 2000) Foster e Swenson (1997) Malmi (1997) Anderson (1999)
Melhorias económicas e financeiras verificadas com a implementação do modelo de custos ABC.	Quanto melhores são os resultados da empresa, a causa do incremento dos rendimentos ou redução de custos que comporta a gestão baseada na informação que oferece o modelo, mais favorável é a implantação.	Shields (1995) Foster e Swenson (1997) Krumwiede (1997) Kennedy e Affleck-Graves (2001) Ittner, Lanen e Larcker (2002)
Melhor actuação geral da empresa, a consequência da implementação do sistema.	Quanto melhor valorizada seja a actuação geral da empresa, mais favorável é considerada a sua implantação.	Shields (1995) Swenson (1995) Foster e Swenson (1997) McGowan e Klammer (1997) Ittner, Lanen e Larcker (2002)
Utilização da informação do modelo de custos ABC para a consecução das distintas estratégias de negócio.	Quanto mais útil seja o modelo para reduzir a incerteza e servir os objectivos estratégicos, mais favorável se pode considerar a sua implantação.	Shields (1995) Gosselin (1997) Malmi (1997)

Fonte: Adaptado de Bertrán (2006:108)

Não obstante todas as considerações tecidas, é inegável o reconhecimento do sucesso e internacionalização deste modelo, o qual serve de referência e comparação aos novos métodos de Contabilidade de Gestão²⁸.

²⁸ É o caso da nova solução apresentada por Kaplan e Anderson (2007:5-15) – TDABC, que tem o propósito de responder aos problemas diagnosticados na implementação convencional do ABC. O novo modelo utiliza o tempo como condutor da afectação directa dos custos dos recursos aos objectos de custo, evitando a primeira etapa do processo de custeio convencional – a afectação do custo dos recursos às actividades. Para tal, o TDABC baseia-se numa estrutura que requer dois parâmetros de estimativa: a taxa de custo da capacidade de determinado departamento; e a capacidade utilizada por cada transacção processada nesse departamento.

3.3. Gestão baseada nas Actividades

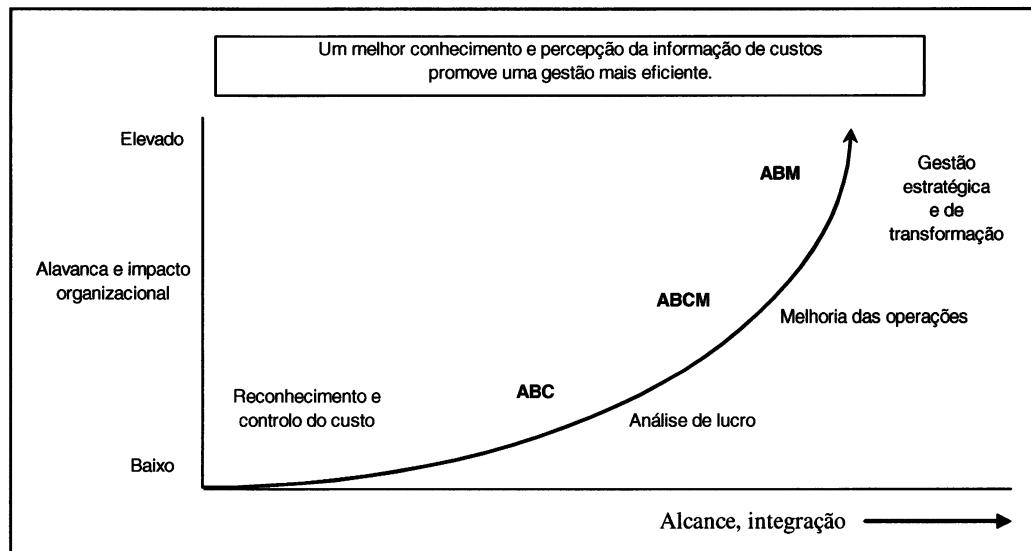
Como escreve Milano (2000:45), muita da literatura produzida sobre o *ABC* tem centrado a sua atenção em conceitos, tais como o reconhecimento das relações entre cliente e fornecedor internos, processos de melhoria contínua, e o reconhecimento que os recursos são consumidos pelas actividades e que estas são requeridas pelos processos de produção na criação de um produto ou serviço. O valor das actividades e o papel dos indutores de actividades na avaliação e controlo dos custos pode ser compreendido e possivelmente medido pelo exame das relações internas da organização. Cada funcionário ou grupo de funcionários que realiza determinada actividade torna-se num fornecedor de serviços a um cliente interno, o qual depende do *output* de outros como *input* para o seu próprio trabalho. Estas relações criam expectativas comuns e utilizam uma comum terminologia: *Activity-based Management (ABM)*.

A gestão baseada nas actividades é a gestão e controlo do desempenho organizacional utilizando informação baseada nas actividades como suporte à decisão (Hixon, 1995:30). Assim sendo, este sistema encerra um melhor conhecimento do custeio baseado nas actividades. Para Armstrong (2002:108), “o *ABM* não é mais que uma forma actualizada e parcialmente automatizada de redução e controlo de custos”. Com o propósito de melhor clarificar as terminologias associadas à informação baseada nas actividades, vide figura 3.4²⁹.

O desenvolvimento desta abordagem tem ocorrido, fundamentalmente, no sector industrial, sobre a qual existe um extenso corpo de publicações acerca da sua utilização. No entanto, no âmbito das organizações públicas começam a existir algumas reflexões. Milano (2000:48) considera que são vários os benefícios que as IES poderão esperar da implementação do *ABM*: (i) melhoria da informação útil e disponível sobre custos para suportar as decisões de programas académicos e administrativos; (ii) incremento da qualidade dos serviços fornecidos a clientes internos e externos; (iii) e reduções nos custos operados pelas instituições.

²⁹ Cokins (1996:40) considera que a gestão de custos baseada nas actividades (*ABCM*) utiliza a informação de custos fornecida pelo *ABC*, não apenas com o intuito de racionalizar os produtos a vender e os serviços a prestar, mas, principalmente, com o propósito de identificar oportunidades que conduzam a alterações nas actividades e processos, de forma a melhorar a produtividade. O *ABM* integra o *ABC* e *ABCM*, e tendo por base informação sobre as actividades (qualidade, tempo, agilidade, flexibilidade e serviço de apoio ao cliente) toma decisões operacionais e estratégicas proactivas e avalia o valor acrescentado intrínseco às tarefas e actividades realizadas no processo de negócio.

Figura 3.4 – Informação baseada nas Actividades



Fonte: Adaptado de Cokins (1996:41)

No sentido do exposto, o *ABM* pode proporcionar uma melhor compreensão sobre as implicações que os custos têm na tomada de certas decisões. Milano (2000:45) sugere alguns exemplos de decisões que carecem de avaliação pelas IES:

- Quais as repercussões de criar ou eliminar uma graduação promovida por um departamento?
- Qual o impacto de retirar um programa de *Master of Business (MBA)* ou de condicionar o seu acesso a um determinado número de alunos?
- Quais são os custos de manter a actividade Ensino?

Para o sucesso no estabelecimento desta metodologia, Milano (2000:46) destaca a existência de duas condições essenciais: a generalizada compreensão das relações com os clientes e fornecedores internos; e a disponibilidade e capacidade de actuar em função das recomendações provenientes de um programa de melhoria contínua.

Seguindo a exposição tecida pelo citado autor, o *ABM* contempla um conjunto de elementos a considerar, tais como: (i) análise de valor de processo; (ii) custeio baseado na actividade combinado com contabilidade por responsabilidade; (iii) medidas de desempenho; (iv) e gestão de investimento.

O primeiro dos itens mencionados centra-se na recolha e necessária análise da informação para o *ABC*, e inclui definição de processo, análise de actividade, análise de indutor, e planeamento do processo de melhoria, todos estes já abordados.

Relativamente à contabilidade por responsabilidade, importa observar que quando esta é combinada com o *ABC*, “cada actividade sucessiva “adquire” as actividades que necessita e “vende” as suas próprias actividades, resultando num sistema de cobrança de serviços baseado em relações de causa e efeito”. O cliente interno toma a responsabilidade pelos serviços consumidos, o que prevalece sobre a perspectiva de uma pura afectação (Milano, 2000:46). Nesta medida, um efectivo método de contabilidade por responsabilidade visa o estabelecimento da quantidade de serviços exigidos e do valor unitário cobrado durante o processo de elaboração do orçamento, mas também considera o fornecedor interno como responsável pelo custo de produzir o serviço, e o cliente interno como responsável pela quantidade consumida.

Parafraseando Armstrong (2002:108), embora as origens intelectuais e políticas do *ABC* sejam diferentes da máxima seguida nos serviços do sector público – “gestão responsável”, a sua base tecnológica de controlo assenta numa série de indicadores de gestão não financeiros similares àqueles que têm sido promovidos no sector público. Neste processo de extensão do *ABC* ao *ABM*, os indutores de custo, originalmente planeados como forma de alocação de custos indirectos, têm vindo a ser utilizados pelos departamentos das empresas como indicadores de desempenho não financeiro. Ao nível das IES e do sector de serviços, em geral, as medidas de desempenho não financeiro devem ser usadas recorrendo a *cost drivers* identificados na análise de valor de processos, com a finalidade de monitorizarem os resultados e melhorarem os esforços.

O último enfoque é dirigido à gestão de investimento. Apesar das Universidades não estarem necessariamente despertas para o lucro e retorno do investimento, Milano (2000:47) entende que estas precisam de possuir justificações sobre custos e benefícios que fundamentem investimentos em recursos no futuro. Tais justificações podem ser sustentadas, nomeadamente pela melhoria ou criação de novos programas, por operações de reduções de custos e/ou melhoria de serviços, ou pela substituição de equipamento obsoleto.

O suporte informativo fornecido pelo *ABM* permite a estas organizações centrar o uso da causa e efeito na estimativa de benefícios que são expectáveis com a redução de custos e melhoria dos níveis de serviço interno. A tomada de decisões sobre programas de ensino, que o autor referenciado considerava anteriormente como hipótese – “(...) retirar um programa de *Master of Business* (...)?”, traz, inevitavelmente,

alterações nos totais dos rendimentos e custos. Com este sistema, esta decisão pode ser melhor compreendida e monitorizada.

Encerra-se esta abordagem com o processo de implementação do *ABM* (Milano, 2000:48). Este sistema requer como etapa prévia a identificação de objectivos de custo. No caso do Ensino Superior, poderão ser considerados como objectivos de custo finais, aqueles processos que fornecem serviços a clientes externos, bem como as funções de investigação e desenvolvimento necessárias à existência da organização.

A etapa seguinte centra-se na determinação dos custos directos e na minimização das afectações de custos indirectos. Sob o método *ABC*, e a título de exemplo, os custos de arquivo de regtos de estudantes e de cursos, bem como os de preparação dos programas de ensino, podem ser vistos como uma actividade, a qual é afecta directamente ao processo de instrução num departamento académico (considerado objectivo de custo). A comparação dos custos directos actuais entre diferentes programas permite introspecções no que concerne à causa das diferenças de custo ocorridas.

O sistema *ABM* acompanha os seus resultados através de duas aplicações complementares (Kaplan e Cooper, 1998:137-138):

- *ABM* operacional – esforça-se por incrementar a capacidade ou reduzir os custos (isto é, reduzir as taxas de indutores de custo de actividades), de modo a que poucos recursos físicos, humanos e de funcionamento, sejam exigidos para gerar rendimentos. Os benefícios da sua aplicação podem ser medidos pela redução de custos, por elevados rendimentos (através da melhor utilização dos recursos) e pela eliminação de custos (já que a extensão da capacidade dos recursos existentes obviam a necessidade de investimentos em capital e pessoas);
- *ABM* estratégico – mantendo constante, por princípio, a eficiência da actividade, esta aplicação tenta alterar a procura de actividades de forma a incrementar o lucro (reduzindo as quantidades de indutores de custo utilizadas por actividades sem valor acrescentado). Este subsistema possibilita a tomada de decisões sobre o desenho e desenvolvimento do produto, mas também sobre relações de fornecimento (no propósito de reduzir a procura por certas actividades da organização).

3.4. Orçamento baseado nas Actividades

A prática de orçamentação convencional em muitas das organizações tem-se resumido a um reiterado processo de negociação entre os responsáveis dos centros de responsabilidade e os dirigentes das unidades orgânicas. Enquanto os primeiros se esforçam, de modo continuado, por conseguirem mais recursos, os dirigentes tentam controlar os incrementos nos gastos autorizados pelas suas unidades descentralizadas. Em suma, o orçamento do ano n + 1 é construído com base no orçamento anterior, numa maior ou menor percentagem, fruto do resultado de consensos produzidos entre os dois níveis da entidade.

Na opinião de Kaplan e Cooper (1998:302), o orçamento baseado nas actividades (*ABB*) oferece a oportunidade para que tais negociações sejam menos baseadas no poder, na influência e capacidade de negociação, e mais em factos, considerando-o mesmo como o orçamento de base zero. A sua aplicação é defendida por estes autores, preferencialmente, em organizações de serviços em que as suas actividades são repetitivas.

Não obstante, algumas experiências de aplicação deste sistema nas instituições Universitárias começam a ser documentadas. Jardel et al. (2006:236) sublinham que “o uso desta metodologia obriga as unidades académicas a formularem um plano de governo, concede uma poderosa ferramenta de gestão, permite a comunicação da estratégia de governo, incentiva a aprendizagem de trabalho em equipa, a delegação de tarefas e a planificação de actividades, permite antecipar exigências orçamentais, ordena as actividades por prioridade, permite identificar o destino dos recursos e melhorar a distribuição de tarefas”.

Sob a filosofia das actividades, o orçamento pode ser mais efectivo, tornando-se num instrumento de controlo de gestão (Lozano e Valencia, 2004:24), fundamentalmente, porque os gestores perseguem cursos de actuação mais críticos, na medida em que valorizam a eficácia, a eficiência, as actividades, a cadeia de valor, os processos e os objectivos de melhoria (AECA, 1998:134).

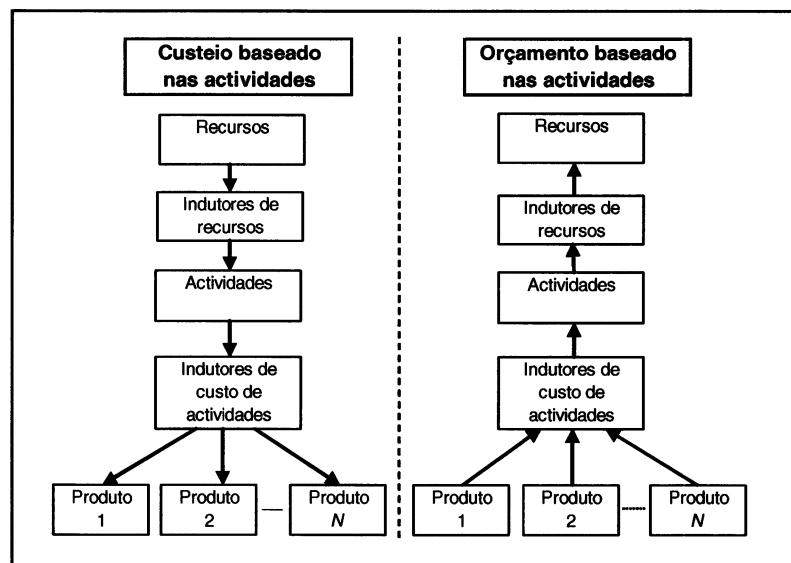
Este sistema de orçamentação está centrado em duas ideias-chave (Kaplan e Cooper, 1998:301):

- Determinação do total de recursos essenciais à operacionalidade das unidades e centros de responsabilidade, em função das actividades que se esperam realizar;
- Os custos que previamente foram considerados fixos tornam-se, por este processo, variáveis a longo prazo.

O processo *ABC* inicia-se pela atribuição do custo dos recursos às actividades e, através dos indutores de custo de actividade, os custos são transferidos para os objectos de custo. O sistema *ABB* processa-se, metodologicamente, no sentido inverso ao processo de custeio utilizado pelo *ABC* (vide figura 3.5) e compreende as seguintes fases (Cooper e Kaplan, 1998:116-117):

1. Estimativa do volume de vendas e da produção para o período a orçamentar (devendo incluir informação sobre as actividades e processos utilizados na sua realização);
2. Planificação e estimativa das actividades organizacionais envolvidas no processo de produção e vendas;
3. Determinação da quantidade e do tipo de recursos necessários, bem como do preço estimado do recurso;
4. Estimativa do total de recursos a serem fornecidos;
5. Determinação da capacidade prática de cada actividade e da organização.

Figura 3.5 – *ABC* versus Orçamento baseado nas Actividades



Fonte: Adaptado de Cooper e Kaplan (1998:116)

De acordo com AECA (1998:139), esta nova configuração do processo orçamental intenta estimar os custos de execução das distintas actividades, tornando-se numa preciosa ferramenta de avaliação da execução de actividades específicas e de apoio à tomada de decisões. Esta abordagem tem em vista um processo de mudança e/ou manutenção das actividades, e a facilitação da coordenação entre os diversos programas.

Este sistema de orçamentação releva a definição de todas as actividades em cada função, tomando o nível de actividade como referência para a determinação dos recursos necessários à execução das actividades. O nível de actividade assumir-se-á como mecanismo de avaliação e controlo.

A orçamentação convencional tende a classificar os custos em custos materiais directos, custos de mão-de-obra directa, custos indirectos fixos e custos indirectos variáveis, enquanto que os restantes são classificados como custos indirectos. O *ABB*, assim como o *ABC* e o *ABM* expandem o processo de cálculo de custos (e portanto, de orçamentação), o máximo possível, de modo a efectuar uma análise ou uma afectação de custos por receptores dos *outputs* ou produtos (AECA, 1998:143-144).

Com este processo de orçamentação, os gestores poderão obter, por um lado, maior controlo sobre os seus custos de estrutura, em particular sobre o modo como transformar os custos fixos em variáveis, por outro lado, um pensamento prospectivo sobre os custos estratégicos e o lucro (Cooper e Kaplan, 1998:114).

Neste sentido, dedicam-se algumas notas ao conceito de custos variáveis de longo prazo, o qual é enfatizado por este sistema de modo muito mais preciso e operacional. Como referem Kaplan e Cooper (1998:312), os custos tornam-se variáveis através de duas etapas.

A primeira prende-se com a alteração na procura de recursos. A utilização de recursos pelas actividades de nível de produto aumenta em função do incremento do volume de actividade. No caso de actividades de “pedidos ou lotes de produção”, “manutenção do produto”, ou “manutenção da capacidade produtiva”, a necessidade de recursos aumenta face a incrementos na diversidade e complexidade dos produtos. A procura de tais recursos diminui, na medida em que o *ABM* operacional melhora a eficiência das actividades e o *ABM* estratégico reduz a utilização daqueles pelas actividades.

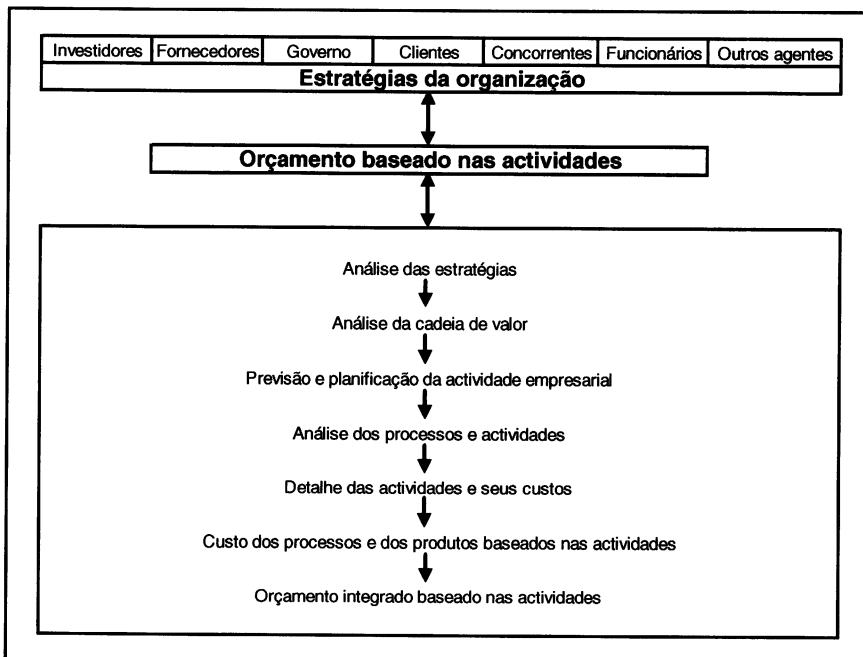
O orçamento baseado nas actividades constitui o segundo passo na passagem dos custos fixos a variáveis de longo prazo. Para Kaplan e Cooper (1998:313), quando a procura de recursos organizacionais excede o fornecimento disponível, ocorrem gastos adicionais para responder à capacidade adicional exigida. Em contraponto, a níveis correntes de eficiência e capacidade, os recursos existentes são incapazes de sustentar um elevado e complexo nível de actividade utilizada sem grandes atrasos, qualidade medíocre, ou sobreutilização de pessoas e equipamentos. Inversamente, se os recursos pretendidos são menores que os projectados, o processo orçamental conduz à eficiência ou à redução dos recursos.

Esta abordagem rompe com o pensamento convencional sobre custos fixos e variáveis. Contrariamente ao pensamento tradicional, os custos fixos podem efectivamente ser tomados como variáveis, uma vez que a procura de recursos pelas actividades realizadas é menor. O sistema orçamental baseado nas actividades calcula a redução da procura de recursos pela incorporação de previsões de alterações no volume, diversidade e complexidade, bem como melhorias de eficiência de actividade e incrementos associados na capacidade dos recursos. Todavia, o custo dos recursos fornecidos apenas será reduzido se as organizações, através do seu orçamento e processos de gestão, eliminarem o excesso de capacidade.

De acordo com a descrição efectuada pela AECA (1998:135), numa perspectiva estratégica, como se demonstra pela figura 3.6, a análise das estratégias constitui um elemento importante do processo *ABB*, dado que permite estabelecer vínculos mais adequados dentro do processo de planificação estratégica e ajuda a formalizar o marco teórico dentro do qual se desenvolve o *ABC*. Neste prisma, a análise estratégica dos custos baseada nas actividades utiliza o custo das mesmas (*ABC*), assim como os dados sobre os seus rendimentos (*ABM*), no intento de promover um desenvolvimento mais eficaz da estratégia da organização.

Com esta perspectiva de aproximação estratégica entre o *ABB*, o *ABC* e o *ABM*, procura-se medir o impacto que a estratégia tem sobre as actividades e, deste modo, determinar se os resultados previstos estão a ser alcançados.

Figura 3.6 – Aspectos Estratégicos do Orçamento baseado nas Actividades



Fonte: Adaptado de AECA (1998:136)

3.5. Preços de Transferência baseados nas Actividades

Historicamente, a temática dos preços de transferência tem suscitado enorme dificuldade e controvérsia aos estudiosos da contabilidade. Tem sido demonstrado que em perfeito mercado de concorrência, o preço de transferência óptimo deverá ser o preço de mercado. Citando Gregory Reilly e Raymond Reilly (2002:46), “os preços de transferência baseados em preços de mercado e a eliminação de afectações de custos constituem duas importantes etapas para criar elevada qualidade na informação de gestão da Contabilidade de Custos”.

De acordo com Pendlebury e Algaber (1997:287), em algumas organizações do sector público, nomeadamente nas Universidades, as afectações de custos têm sido crescentemente substituídas por experiências de acordos de níveis de serviço e preços de mercado internos, em função de uma oferta competitiva. Para estes autores, esta situação sugere que um núcleo importante de serviços de suporte centrais seja devolvido às Faculdades, removendo, deste modo, a necessidade de afectações e fixação de preços a estas unidades orgânicas.

Diversos métodos baseados nos custos são utilizados para a prática de preços de transferência. Por um lado, alguns gestores permitem à unidade vendedora o cálculo do custo do produto absorvido totalmente (utilizando usualmente métodos de afectação de gastos gerais arbitrários), e adicionam uma margem de lucro que permite a essa unidade assemelhar-se a um centro de lucro³⁰. Por outro lado, outros interpretam a regra do custo marginal ao incluírem somente os custos variáveis de curto prazo associados à produção de uma unidade adicional de produto (Kaplan e Cooper, 1998:316-317).

Como escrevem Alegría e Cosenza (2004:9), apesar das afectações de preços de transferência baseadas nestas metodologias de custos serem as mais utilizadas pela sua sensibilidade na aplicação, todos os critérios baseados nos custos são conflituosos no que respeita ao conceito de descentralização de responsabilidade. Isto ocorre uma vez que os mesmos não possibilitam a avaliação de desempenho das unidades e gestores, já que são transferidas, por esta via, as ineficiências da unidade vendedora para a unidade adquirente.

No âmbito do sector público, apresentando-se como exemplo a Nova Zelândia, tem sido expandido o conceito de preços de serviços a todas as actividades do governo, transferidos entre unidades governamentais ou distribuídos gratuitamente ao público. Todos os *outputs* são custeados e os custos destes *outputs*, distribuídos gratuitamente aos utentes, representam os preços pagos pelos departamentos e agências pela produção de bens e serviços. Também no Reino Unido tem sido encorajado a cobrança pelos serviços fornecidos entre departamentos, salvo nos casos em que os potenciais benefícios não justifiquem o custo (IFAC-PSC, *study #12*, 2000:8).

Uma das potencialidades do *ABC* está na sua utilização em sistemas alternativos de recuperação de gastos gerais centrais. Bourn (1994:334) defende que uma das soluções está na implementação de um sistema de taxação de despesas internas, suportado em alguns casos (por exemplo, nos serviços bibliotecários) por preços de

³⁰ O poder de decisão atribuído a uma subunidade categoriza a unidade como um centro de custos, um centro de lucro, ou um centro de investimentos (Zimmerman, 2000:181). Para este autor (2000:182), os centros de custos são estabelecidos sempre que a uma subunidade lhe é atribuído o direito de decidir sobre a produção de determinado *output*, e a eficiência da mesma na concretização desse objectivo é medida e recompensada (em função da minimização dos custos e da maximização do *output*). Os centros de lucro são por vezes compostos por diversos centros de custo. Tratam-se de centros em que aos responsáveis lhes são fixados orçamentos e têm a possibilidade de decidir sobre os *inputs*, o conjunto de produtos, e os preços de venda (ou as quantidades de *outputs*). São avaliados pelos proveitos obtidos e pela comparação destes com os proveitos orçamentados. Os designados centros de investimento são similares aos centros de lucro, tendo como características adicionais: a possibilidade de decidirem sobre investimentos; e a sua avaliação por medidas baseadas no retorno do investimento.

transferência negociados internamente. Todavia, Goddard e Ooi (1998:37) sublinham que a ser adoptado este tipo de sistema, as unidades vendedoras e adquirentes necessitam de informação útil de custos que assegure que os preços praticados são justos e suficientes para cobrir o total de custos. Com este propósito, os indutores de custo (de segundo nível) podem ser utilizados como preços iniciais, proporcionando, deste modo, uma base racional para tais negociações.

Os preços de transferência de bens fornecidos por uma unidade a outra proporcionam também informação sobre os custos de oportunidade da transferência estabelecida entre as duas divisões da organização. Citando Kaplan e Cooper (1998:316), “quando o produto transferido não pode ser adquirido numa situação de perfeito mercado concorrencial, os especialistas recomendam a utilização do custo marginal a longo prazo. Este custo reflecte o custo de oportunidade da unidade vendedora de fornecer uma unidade adicional de produto transferido”.

Neste sentido, para Kaplan e Cooper (1998:320), o sistema de preços de transferência baseado nas actividades tem a faculdade de permitir às unidades vendedoras analisar os custos marginais a longo prazo ao nível do produto, lotes de produto, capacidade produtiva e funções de investigação e desenvolvimento, e tê-los em consideração nas suas decisões sobre o volume, encomendas, grandezas e gama de produtos (gestão estratégica baseada nas actividades). Por outro lado, dado que as unidades organizacionais obtêm sinais sobre o comportamento do custo (reflectidos pelo volume, variedade e complexidade das tarefas afectadas), poderão tentar reduzir os custos incorporados nos preços de transferência pela melhoria de eficiências ao nível do produto, lotes de produto e capacidade produtiva (gestão operacional baseada nas actividades).

Este tipo de sistema de preços de transferência tem a capacidade de medir a performance lucrativa sob a mudança das estruturas organizacionais (Kaplan et al., 1997:28). Na perspectiva destes autores, a compreensão do comportamento do custo permite aos gestores medir o desempenho dos centros de custo e de lucro, e estimar o potencial desempenho destes últimos.

3.6. O ABC como Medida da Qualidade dos Serviços Públicos

Sendo a prestação de serviços à comunidade a actividade principal das Administrações Públicas, não é de surpreender que a melhoria da qualidade dos mesmos constitua hoje um objectivo cada vez mais prosseguido.

As novas tendências de excelência manifestam-se no compromisso de produzir maior qualidade, em menor tempo e com o menor custo possível. Em resultado, tais exigências criam nas organizações a necessidade de utilizarem sistemas de contabilidade capazes de prestar informação sobre estas variáveis-chave, entre as quais a qualidade ocupa um lugar privilegiado (Selles et al., 2002:194).

O conceito de qualidade tem sido objecto de alterações, não só devido aos desenvolvimentos tecnológicos ocorridos em contexto empresarial, mas, sobretudo, em virtude das expectativas dos consumidores. Dada a evolução e ambiguidade do termo qualidade, descrevem-se algumas acepções avançadas por Carvalho et al. (1999:560): “satisfação das expectativas dos clientes”; “conformidade com os requisitos ou as especificações pretendidas pelos clientes”; ou “totalidade de características que satisfazem uma necessidade específica”.

A visão mais recente deste conceito tem sido designada como Gestão da Qualidade Total – *TQM*. Como referem Pina Martínez e Torres Pradas (1999:179), a qualidade total na gestão dos serviços representa a orientação mais actual, no que toca à implantação de técnicas de gestão nas empresas de serviços, e constitui uma filosofia e uma atitude para orientar as actividades e os processos organizacionais.

Desde a década de noventa que as IES vêm construindo a sua autonomia estratégica na tomada de decisões, confinadas às mudanças que se fazem sentir por força de políticas externas. Muito embora se constate que é a política centralizadora dos governos que dita a maior parte dos objectivos estratégicos de cada instituição, verifica-se que a gestão da qualidade tem sido o veículo, através do qual as macro políticas asseguram uma efectiva gestão estratégica no seio destas instituições, nomeadamente ao nível das actividades de ensino e investigação (Groves et al., 1997:295).

Justificada a necessidade de se utilizarem sistemas de medida dos custos relacionados com a qualidade, importa determinar que metodologia pode resultar mais adequada. Agudo e Herrera (2006:139-141) destacam a existência de duas ferramentas que podem funcionar complementarmente: o estabelecimento de um sistema de custos

totais de qualidade, preferencialmente, baseado nas actividades; e o desenho de indicadores monetários e não monetários sobre os custos de qualidade e não qualidade.

“Os novos sistemas de gestão de custos são construídos sobre a informação de actividades” (Brimson, 1995:80). Segundo Ittner (1999:493), a chave para identificar oportunidades lucrativas de melhoria da qualidade está em compreender quais as actividades da organização que adicionam valor ao cliente e quais as que podem ser reduzidas ou afectadas a usos de maior valor acrescentado. O *ABC* quando implementado de modo associado ao conceito de melhoria da qualidade, pode fornecer informação disponível sobre as actividades de valor não acrescentado e os seus indutores de custo.

Parafraseando Ittner (1999:493), vastas experiências em organizações industriais e de serviços têm demonstrado que a utilização de concepções simplificadas do custeio baseado nas actividades tem alcançado estes objectivos sem o custo e tempo requeridos pela implementação total do sistema *ABC*. Este autor refere ainda que a adopção de análises de actividade simplificadas permite identificar as actividades e os custos associados com a prevenção, identificação e correcção da qualidade, pelo que cada actividade deve ser observada em quatro categorias de análise:

- 1) Actividades essenciais (*essential activities*) – actividades de valor acrescentado requeridas na produção de um produto ou na prestação de um serviço;
- 2) Actividades de prevenção (*prevention activities*) – como são a formação da qualidade e a manutenção preventiva que são realizadas para evitar defeitos, repetição de processos, ou atrasos.
- 3) Actividades de avaliação (*appraisal activities*) – tais como a condução de inspecções e verificação de dados com o intuito de medir ou testar se um produto ou serviço responde às exigências do cliente;
- 4) Actividades de repetição e falhas (*rework and failure activities*) – relacionadas com a resolução de problemas e correcção de defeitos, quando os produtos e serviços prestados não correspondem às expectativas dos clientes.

Tomando como referência Carvalho et al. (1999:562), “os custos de obtenção da qualidade, também denominados custos de conformidade às normas de controlo da qualidade, são aqueles derivados das actividades de prevenção e avaliação que a

empresa suporta num plano de qualidade”. Por outro lado, os custos das falhas ou erros, ou custos da não qualidade ou não conformidade, são os custos associados às actividades de eliminação ou correcção de falhas ou erros, os quais impedem que se cumpram os requisitos da qualidade estabelecidos. Na medida em que estes se verifiquem, antes ou depois da entrega do produto ou prestação do serviço ao cliente, assim os custos são designados por custos de falhas internos e custos de falhas externos, respectivamente³¹.

Seguindo a perspectiva dos citados autores (1999:563), é de sublinhar que “quando se isola o sistema de custos da qualidade do resto dos documentos contabilísticos que a organização tem que publicar, torna-se possível realizar os cálculos para fins de planificação e controlo, onde se alteram as referências temporais e as bases de valorimetria”. Neste sentido, Bacic (1997:6) defende que “a valorização dos custos da má qualidade torna visível o impacto destes custos ocultos nos resultados e facilita a implementação de programas para reduzir estes custos. Outros objectivos da determinação dos custos da má qualidade são: identificar as principais oportunidades para redução de custos e identificar oportunidades para diminuir a insatisfação dos clientes”.

Com vista a pôr em prática a implementação de um sistema *TQM* baseado nos critérios de actuação preconizados pelo *ABC*, Selles et al. (2002:192-193) apresentam a seguinte sistematização suportada por quatro etapas:

- Primeira etapa – elaborar o mapa de todas as actividades da organização. Para tal, importa realizar uma representação estruturada das distintas actividades por centros de responsabilidade e das suas inter-relações entre as diferentes funções ou departamentos organizacionais, através de diagramas de fluxo. No caso da organização decidir aplicar um modelo baseado nos processos, deverá previamente identificar as actividades e processos a controlar, as funções e responsabilidades dos funcionários, e os fornecedores e clientes de cada processo;

³¹ Refira-se, ainda, que segundo a AECA (1995:15), os custos de falhas podem ser divididos em custos tangíveis ou custos explícitos e custos intangíveis ou custos implícitos. Os primeiros são os que se podem calcular com o recurso a critérios de custos convencionais e, em muitos casos, em conformidade com os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceites. São os casos dos custos da mão-de-obra e da matéria-prima. O segundo tipo de custos é geralmente calculado recorrendo a critérios essencialmente subjectivos e com o apoio de sistemas alternativos ao sistema contabilístico tradicional.

- Segunda etapa – analisar as actividades atendendo à sua capacidade ou não de gerar valor acrescentado, com o objectivo de permitir a melhoria contínua dos processos e a obtenção de vantagens estratégicas;
- Terceira etapa – atribuir custos às actividades seguindo a operacionalidade do sistema *ABC*, o que possibilita a determinação do custo total de qualidade. Aquelas actividades de valor não acrescentado deverão ser alvo de uma classificação dos custos associados às mesmas segundo a análise das actividades Prevenção-Avaliação-Falhas, o que facilita a elaboração de dados financeiros sobre o *TQM*;
- Quarta etapa – determinar, tanto quanto possível, a percentagem de custo de não qualidade e de qualidade que absorvem os produtos. Através dos indutores de custo que se considerem adequados, será possível seguir a metodologia *ABC*, imputar os custos das actividades com ou sem valor acrescentado aos produtos e, deste modo, tornar a efectuar a classificação anterior, agora, em função da sua actuação relativamente ao produto.

Selles et al. (2002:193) destacam como importante indicador de análise, a possibilidade de determinar de modo aproximado, tanto o custo ideal do produto (sem considerar actividades de valor não acrescentado), como o custo real (considerando o custo de todas as actividades), o que permite conhecer com maior exactidão as verdadeiras margens de benefícios obtidas pela organização.

3.7. A Nova Concepção de Estrutura de Controlo baseada nas Actividades

Convencionalmente, a estrutura de delegação de autoridade consubstanciada nos denominados centros de responsabilidade tem constituído a base fundamental dos sistemas de controlo organizacionais. A realização do controlo de cada centro efectiva-se em função do grau de responsabilidade das variáveis de decisão que afectam o seu resultado e que estão sob a sua esfera de influência. Para tal, é necessário identificar as características dos diferentes centros de responsabilidade que são diversas: pessoas; funções; hierarquia; responsabilidades; grau de descentralização das decisões; relações com outras unidades; e mecanismos de coordenação (Salas et al., 1999:10).

Na opinião destes autores (1999:10), a identificação de centros de responsabilidade apresenta uma série de vantagens, como são: (i) a facilitação da comunicação e negociação de objectivos; (ii) a clarificação das responsabilidades de cada centro no processo de decisão; (iii) o estímulo à motivação e iniciativa; (iv) e a facilitação da actuação de cada responsável e identificação de problemas.

No contexto das Universidades, os constrangimentos financeiros e o movimento de descentralização das estruturas que vem sendo prosseguido, têm enfatizado a urgência de novas formas de controlo de gestão baseadas em centros de responsabilidade. O caso da Universidade de *Bath*, relatado por Tomkins e Mawditt (1994:25), é um exemplo da introdução de objectivos de custo e de rendimento suportados por níveis de responsabilidade mais detalhados. Como descrevem os autores do estudo, foi decidido a adopção de um sistema de “centros de custo contabilísticos”, que teve como propósito identificar na Universidade registo de défice e superavit, mas também atribuir às diversas Escolas um maior grau de independência sobre as suas próprias actividades. Isto permitiu a todos os dirigentes a tomada de uma maior consciencialização sobre os custos e rendimentos. Segundo Tomkins e Mawditt (1994:34), o processo em curso poderia vir no futuro a considerar uma forma de controlo baseada em “centros de lucro contabilísticos” que permitisse demonstrar onde a acção estratégica é necessária, principalmente, ao nível do ensino e investigação, com vista a melhorar a posição financeira da Universidade.

No que respeita ao controlo das actuações, AECA (1998:142) considera que, se o foco se centra na esfera do centro de responsabilidade, considerado como um compartimento estanque, dificilmente se pode alcançar uma convergência entre os objectivos globais da organização e os objectivos de cada área de responsabilidade, o qual potencia com demasiada ocorrência a adopção de cursos de acção particulares que claramente não se encontram aos objectivos organizacionais.

Ao nível da prática de orçamentação seguida, “o seu principal inconveniente é a não detecção de ineficiências na afectação dos recursos, pelo que em períodos de crises ou de cortes orçamentais torna-se difícil, por um lado, identificar as áreas que permitiriam economizar, e por outro lado, traçar objectivos bem fundamentados de gastos por centros de responsabilidade” (Pina Martínez e Torres Pradas, 1999:169).

Esta ausência de perspectiva global dificulta a análise do denominado efeito intercusto, ou seja, a identificação de efeitos induzidos que derivam da actuação de um

dirigente. Para AECA (1998:142), “esta perspectiva só é alcançada quando a avaliação das actuações se processa com um enfoque transversal ou transfuncional, isto é, analisando de forma global todos e cada um dos processos que são empreendidos, e abandonando, portanto, uma perspectiva excessivamente centrada na hierarquia”.

Com esta nova filosofia perdem relevância os centros de responsabilidade como unidades organizativas sujeitas a controlo, ainda que se considere importante enquadrar as actividades nos respectivos centros de que dependem directamente, e passa a colocar-se o enfoque nas actividades (AECA, 1998:139).

O caminho a seguir pode traduzir-se na formalização de um sistema de contabilidade por responsabilidade, baseado nas actividades, que proporcione um meio para alcançar uma estrutura de controlo mais adequada e considere os custos como consequência das actividades realizadas em torno da estrutura organizativa, as quais se executam num marco de interdependência (eficiência, estrutura e eficácia dos processos) (Castelló Taliani e Lizcano Álvarez, 1994:440).

3.8. O Sistema *ABC* nas Instituições de Ensino Superior

A ideia de utilização do custeio baseado nas actividades nas Universidades não é recente. Uma das primeiras publicações sobre o *ABC* no sector do Ensino Superior é de autoria de Port e Burke (1989). Estes autores consideram que as IES encontram-se, efectivamente, na posição de fornecedores de um conjunto de produtos que têm que ser vendidos num mercado competitivo. Segundo Groves et al. (1997:300), o argumento assenta na ideia que afectando um custo a uma actividade, eleva-se a consciência dos utilizadores relativamente ao preço e ao valor dessa actividade, permitindo que as prioridades da instituição sejam geridas entre a investigação, o ensino e outras iniciativas geradoras de rendimento, tendo sempre presente a prossecução de vantagens competitivas.

O *ABC* iniciou-se como uma técnica de custeio do produto, mas rapidamente se desenvolveu como uma técnica de gestão de custos (Cropper e Cook, 2000:63). As suas potencialidades têm sido evidenciadas pela realização de estudos de caso no seio das Universidades (Acton e Cotton, 1997, Ellis-Newman, 2003, Arnaboldi e Azzone, 2004,

entre outros), os quais descrevem como as técnicas de *ABC* têm beneficiado estas instituições.

Uma das faculdades reconhecidas neste método prende-se com a melhoria da eficiência organizacional pelo desenvolvimento de afectações de gastos gerais às Faculdades e Departamentos, os quais reflectem a utilização de serviços fornecidos centralmente. De acordo com Zimmerman (1979:510-511), as afectações são feitas na consciência de que os gastos gerais centrais não são bens gratuitos, pelo que representam verdadeiros consumos de recursos. O resultado de decisões tomadas, não considerando estes custos ou tendo em conta custos que não reflectem este consumo de recursos, poderão preterir a melhor oportunidade. Assim sendo, uma afectação de gastos gerais a custos reais de oportunidade resulta em melhores decisões e conduz a organização a um estado mais próximo da optimização económica.

No *ABC*, o cálculo dos gastos gerais afectos ou cobrados às Faculdades processa-se através da multiplicação da taxa unitária de indutor de custo de uma determinada actividade pela quantidade de *outputs* dessa mesma actividade utilizada pela Faculdade. Por esta razão, a afectação total está directamente relacionada com a utilização actual. A melhoria na precisão das afectações pelo sistema *ABC* e o seu cálculo baseado no consumo de recursos actual resultam numa aproximação aos custos de oportunidade (Goddard e Ooi, 1998:32). Os gestores têm considerado esta metodologia de afectação dos gastos gerais mais precisa e credível que o método de afectação preconizado pelo sistema tradicional de absorção, uma vez que o *ABC* reflecte a heterogeneidade dos gastos gerais pelo uso de múltiplas taxas de indutores de custo (Innes e Mitchell, 1993:14).

A grande particularidade do custeio de actividades, que torna este sistema no modo mais equitativo de afectação dos gastos gerais (Pendlebury e Algaber, 1997:285), está no estabelecimento de uma relação causal entre os serviços de suporte fornecidos e o nível de custos comuns incorridos. Essa relação causal, como oportunamente foi abordada, é estabelecida pelos indutores de custo que constituem a base de afectação de custos.

Para melhor ilustrar o processo de custeio, segue-se o exemplo descrito por Cropper e Cook (2000:62-63). O quadro 3.2 contempla os recursos directos, actividades e *outputs* típicos de um departamento académico.

Quadro 3.2 – Modelo de um Departamento Académico

Custos de recursos	Actividades	Outputs
Pessoal académico	Ensino	Cursos ou módulos
Assistentes de investigação	Investigação	Publicações
Técnicos	Actividade de estudo específica	Projectos
Pessoal administrativo	Consultadoria	Relatórios
Bens e serviços	Administração da Faculdade	Outros
Equipamentos	Conformidade Legal	

Fonte: Adaptado de Cropper e Cook (2000:63)

O ABC reconhece que nem todos os recursos são consumidos proporcionalmente aos *outputs* produzidos. Partindo deste princípio, e à semelhança do que acontece nos processos industriais, as actividades e os seus custos que são parte do mesmo processo e ocorrem ao mesmo nível podem ser agrupados no pressuposto de tais actividades partilharem o mesmo indutor de actividade (Briner et al., 2003:11).

No quadro 3.3, cada actividade principal é identificada e classificada de acordo com quatro categorias de actividades, as quais são apresentadas tendo em conta a realidade de uma IES.

Quadro 3.3 – Classificação Hierárquica das Actividades

Tipo de actividade	Definição	Actividade da Universidade
Nível interno de produto (<i>unit level</i>)	Actividades realizadas cada vez que um produto é fornecido ou o serviço é prestado. Por exemplo, um módulo.	Ensino e investigação
Pedidos ou lotes de produção (<i>batch level</i>)	Actividades realizadas cada vez que um grupo de produtos é fornecido. Por exemplo, um portfólio de módulos.	Comissões de curso, avaliação e validação de eventos
Manutenção do produto (<i>product level</i>)	Actividades de suporte necessárias ao fornecimento de cada tipo de <i>output</i> .	Administração da Faculdade
Investigação e desenvolvimento (<i>facility level</i>)	Actividades que sustentam a capacidade de funcionamento de uma organização.	Serviços Gerais e fornecimento de instalações

Fonte: Adaptado de Cropper e Cook (2000:63)

Como referem Cropper e Cook (2000:63), os custos integrados numa das três categorias (*unit level*, *batch level* e *product level*) são afectados aos produtos de acordo com o apropriado indutor de custo que melhor descreve o comportamento daqueles custos. Entre possíveis *cost drivers*, encontram-se o número de estudantes, o número de funcionários, ou o espaço ocupado.

Os custos de actividades identificados com a categoria *facility level*, tais como os custos relacionados com os serviços centrais ou os resultantes de encargos das instalações, podem ser repartidos pelos vários tipos de produtos de certa forma arbitrária. Estas actividades de investigação e desenvolvimento, assim designadas por Mallo Rodríguez (1995:230), “formam parte da visão de longo prazo da empresa que projecta a sua criação futura de valor social, e garantem a continuidade dos produtos e serviços actuais”.

As Universidades são organizações em que a maior parte dos custos são comuns ou indirectos em relação aos produtos fornecidos. Nesta medida, Carvalho (1996:193) defende, entre outras possíveis, as seguintes bases de repartição:

- 1) O número de docentes, transformado em unidades equivalentes, para a repartição dos custos dos serviços Centrais, dos custos das Unidades de Apoio sem facturação e dos custos comuns das Faculdades;
- 2) As horas de serviço docente, para a repartição dos custos do serviço docente pelos diferentes produtos;
- 3) O valor dos custos de repartição imediata, para a imputação dos custos comuns dos projectos de investigação e serviços;
- 4) O número de alunos, para a repartição de Unidades de Apoio a alunos e custos comuns aos projectos de ensino.

Em matéria de indutores de custo, alguns resultados de inquéritos aplicados demonstram os diversos tipos de condutores utilizados pelas Universidades. Segundo Mitchell (1996:53), os indutores mais comumente utilizados são os já referenciados (número de estudantes, número de funcionários ou o espaço ocupado). No entanto, outros foram apontados: número de cursos; *log-ins* de acesso aos computadores; estatísticas de utilização de bibliotecas; transacções financeiras; aplicações do número de estudantes em frequência de licenciaturas; salas de leitura; e várias formas de rendimento.

Os resultados analisados por Cropper e Cook (2000:66) clarificam as preferências por determinados indutores de custo, no que respeita a afectações de custos de certos serviços não académicos: biblioteca e arquivo (número de estudantes); computação (utilização monitorada); instalações (espaço ocupado). No caso dos serviços da administração central, maior dificuldade foi transmitida pelos inquiridos (inquéritos de 1993 e 1998), tendo sido concluído pelas suas respostas que nenhum dos seguintes *cost drivers* foi apropriado nas diversas circunstâncias em que a sua adopção se tornou necessária: número de estudantes; número de funcionários; ou custos com pessoal. Segundo os citados autores (2000:66), a perspectiva geral transmitida pelas respostas obtidas evidencia a importância da adopção de indutores de custo que sejam passíveis de justificação e defesa, preterindo numerosos indutores que tornam mais complexo o modelo de afectação de custos e não contribuem, de forma significativa, para a sua maior exactidão.

3.9. Constrangimentos e Benefícios do Sistema ABC

São diversas as considerações críticas sobre o *ABC* que ao longo deste Capítulo têm vindo a ser expostas. No âmbito da sua aplicação às Universidades, importa enfatizá-las com maior nível de detalhe.

As primeiras referências têm em conta os resultados do inquérito veiculado por Mitchell (1996). O autor começa por destacar que do conjunto de 16 organizações que declararam utilizar o sistema *ABC* (de entre 64 Universidades questionadas com resposta efectiva), encontra-se um número substancial de entidades que perspectiva o seu uso como um método de afectação de gastos gerais às Faculdades, e uma minoria que o utiliza com o objectivo de custeio dos cursos ministrados. Mitchell (1996:55) evidencia o facto da literatura sobre o *ABC* expressar que o custeio de produto com a afectação dos serviços centrais aos departamentos produtivos ser apenas uma etapa no processo, e não um fim em si mesmo, o que vem demonstrar a não exploração pelas Universidades de toda a capacidade de utilização oferecida pelo *ABC*, nomeadamente ao nível da análise das actividades.

Por outro lado, como afirmam Cropper e Cook (2000:64), nem sempre as técnicas baseadas nas actividades, que parecem ser convincentes ao nível da eficiência

teórica, o são na prática. Áreas, tais como a redução de custos e processos de tomada de decisão de gestão, carecem de ser completamente exploradas num período de tempo mais prolongado. A eficácia do custeio a longo prazo tende a ser óptima à medida que a organização opera em todos os níveis.

Algumas razões são apontadas pelas IES para a não adopção do *ABC* (Mitchell, 1996:53-56, Cropper e Cook, 2000:64-65):

- Discordância sobre o número e o tipo de indutores de custo utilizados;
- Demasiado tempo e elevado custo do exercício de implementação;
- Dificuldade em obter de outros (em especial, académicos) a compreensão, aceitação e cooperação do método. Os quadros académicos são geralmente apontados como tendo pouco conhecimento de matérias, tais como orçamentação, controlo de custos, ou custeio do produto. Conceitos como “produto” e “cliente” têm pouco significado no contexto das suas próprias actividades académicas;
- Dificuldade em realizar a análise de actividade, especialmente ao nível da análise dos tempos dos funcionários;
- Ausência de especialistas nas administrações das Universidades e Faculdades para sofisticados exercícios de custeio.

Relativamente aos benefícios do custeio baseado nas actividades, estes são múltiplos. Comparativamente aos sistemas de custeio tradicionais, Carvalho (1996:175) considera que o *ABC*, entre outras vantagens já mencionadas, permite, designadamente:

- ✓ Separar não só os custos de cada produto final ou serviço, mas também os custos das actividades;
- ✓ Comparar os custos de actividades da Universidade com custos de actividades similares da mesma instituição ou de outras congéneres, e com custos de referência (por exemplo, custos padrão), permitindo medir a eficiência de cada centro de responsabilidade;
- ✓ Analisar e justificar a possível entrega de algumas actividades a empresas;
- ✓ Fundamentar melhor a tomada de decisão da administração da Universidade, uma vez que este é um sistema de custos mais analítico que o custo por centro de responsabilidade.

Neste sentido, da sua aplicação prática a estas instituições, são diversos e positivos os resultados obtidos. A título de exemplo, Pendlebury e Algaber (2003:283) e

Mitchell (1996:56) sublinham como vantagens mais enfatizadas pelos inquiridos, a consciência, o conhecimento e compreensão dos custos, até mais que a própria melhoria na afectação de custos centrais.

Goddard e Ooi (1998:37) concluem, tendo como suporte um estudo de caso de aplicação do *ABC* à biblioteca da Universidade de *Southampton*, que certas decisões tomadas reflectem uma maior eficiência na afectação dos recursos pela Universidade, e que as Faculdades se tornam mais cientes dos custos de oportunidade do consumo de serviços bibliotecários. No caso que é apresentado, empréstimos interbibliotecários que eram realizados gratuitamente, passaram a ser cobrados em função de outras oportunidades até ao momento renunciadas. A utilização deste sistema encoraja a resposta a outras oportunidades, sendo algumas das decisões, tomadas a curto prazo³².

Tendo em conta o mesmo tipo de estudo de caso, Ellis-Newman (2003:337) defende que este sistema baseado nas actividades promove a prática de *benchmarking*. O mesmo é comprovado pelos resultados apresentados por Arnaboldi e Azzone (2004:219). Como descrevem estes autores, a implementação do sistema *ABC* numa Universidade italiana (tendo como principal objectivo o uso da informação para fins de planeamento e apoio à tomada de decisões da gestão no âmbito da afectação de recursos) permitiu evidenciar a capacidade do sistema em influenciar decisões: “após a apresentação dos resultados do *benchmarking*, os directores de departamento reviram o orçamento plurianual (para três anos), reduzindo – algumas vezes, consideravelmente - os recursos requeridos”.

Algumas experiências de sucesso do *ABC* nas Universidades são também relatadas por Lakshmi Tatikonda e Rao Tatikonda (2001:9-10), pelo que interessa evidenciar os seguintes benefícios:

- Melhores cursos e programas – o conhecimento dos verdadeiros custos destes produtos ajuda as instituições a gerirem melhor o seu conjunto de ofertas de ensino e a eliminarem a proliferação de cursos e programas já obsoletos;
- Melhor controlo de custos – a identificação de actividades associadas aos diferentes cursos e programas permite a estas instituições determinar quais as

³² Segundo Goddard e Ooi (1998:37), o exemplo apresentado poderá resultar, a longo prazo, numa redução das afectações aos Departamentos e Faculdades, face à diminuição verificada na utilização dos serviços bibliotecários. Esta situação poderá vir a prejudicar o desenvolvimento das actividades de ensino e investigação.

- actividades que são ou não de valor acrescentado, podendo estas últimas serem objecto de eliminação ou simplificação;
- Melhor instrumento de relações públicas – o *ABC* é um instrumento valioso e fidedigno na obtenção e relato de como os recursos são usados, e como os mesmos contribuem para o desempenho e missão da instituição.

3.10. Síntese do Capítulo

As primeiras referências tecidas neste Capítulo foram dirigidas ao quadro conceptual do modelo *ABC* e, neste âmbito, evidenciaram-se as suas potencialidades e fragilidades. Apesar de lhe serem dirigidos criticismos de diversa ordem, o sistema *ABC* demonstra notórias evoluções relativamente aos sistemas de custos tradicionais, o que o torna numa ferramenta estratégica de custeio e gestão de referência. A melhor avaliação da sua implementação dependerá de uma documentação mais completa e efectiva dos seus resultados.

Desenvolveram-se também algumas abordagens baseadas nas actividades, tais como o *ABM*, o *ABB*, os preços de transferência, o *TQM* e a estrutura de controlo. Tendo por base a informação proporcionada pelo *ABC*, aqueles sistemas contribuem para uma adequada análise e gestão estratégica dos processos e dos custos, melhor controlo de gestão e melhorias de eficiência. Por seu turno, a adopção de modelos de custo de qualidade facilita a determinação dos custos de qualidade e não qualidade, o que permite às administrações fundamentar e orientar a política de qualidade no seu conjunto.

Recorrendo à análise de diversos estudos de caso de implementação do *ABC*, procurou-se conhecer e fundamentar as práticas seguidas pelas IES. As conclusões dos estudos apresentados revelam que as potencialidades do modelo não são totalmente exploradas, e tendem a demonstrar que, apesar de não constituir uma panaceia para todos os problemas, diversas faculdades teóricas reconhecidas no *ABC* têm sido verificadas empiricamente, designadamente, maior precisão na afectação de custos e informação mais exacta de apoio à tomada de decisão.

Capítulo 4

Estudo de Caso – A Universidade de Évora

Este Capítulo é dedicado ao estudo de caso que foi desenvolvido na Universidade de Évora. A condução da aplicação empírica do ABC numa IES pública é resultado da aglutinação e consolidação de um conjunto de conhecimentos teóricos, fruto da reflexão e compreensão proporcionadas pelos Capítulos anteriores.

O estudo de caso é iniciado por uma caracterização geral das Universidades, com alguns apontamentos, em particular, sobre a organização em estudo, seguida de uma explanação sobre o sistema de custos actualmente existente na mesma.

As secções subsequentes são destinadas à descrição do método de investigação utilizado e dos dados obtidos, à apresentação e desenvolvimento do modelo de Contabilidade de Gestão proposto, aos seus resultados e respectivas conclusões.

4.1. Caracterização das Instituições de Ensino Superior

Contextualização

As Universidades são instituições de cariz único, sobre as quais tem sido produzido ao longo dos tempos diversa literatura com a finalidade de melhor as caracterizar. Loureiro et al. (2000:440) identificam as seguintes características da Universidade pública:

- 1) “Complexidade e diversidade de objectivos – muitas vezes ambíguos, até contraditórios – o que dificulta uma definição rigorosa do processo produtivo universitário;
- 2) O seu desempenho e produção são de difícil e limitada mensurabilidade;
- 3) Esta é, em simultâneo, formalmente autónoma em relação à sociedade, e altamente dependente dela, bem como do ministério que a tutela;
- 4) Apesar de existirem tentativas de “profissionalizar” a gestão universitária e de a tornar mais eficiente, existe uma forte componente política na base das decisões tomadas;

- 5) Dado que os seus profissionais académicos desenvolvem actividades pouco rotineiras, têm relativa autonomia no exercício das suas funções e manifestam lealdade tanto à profissão que exercem, como à instituição para quem trabalham, a Universidade caracteriza-se por uma combinação de forte unidade ideológico-profissional e uma fragmentação profissional, baseada na especialização disciplinar;
- 6) Independentemente do grau relativo de centralização ou difusão de poder de decisão, a gestão e coordenação das actividades académicas permanecem limitadas;
- 7) Existe normatividade no processo de decisão, ou seja, não existem nem padrões de desempenho nem compromisso com resultados;
- 8) Tem uma clientela especial, os alunos, que têm necessidades particulares e diversas, e procuram participar no processo de tomada de decisões;
- 9) É vulnerável ao exterior (estado, mercado, opinião pública, organizações profissionais e científicas, *stakeholders*), o que afecta a administração universitária”.

No que respeita às funções que desempenha, é possível agregá-las em três tipos de actividades:

- **Ensino**, no sentido de satisfazer e proporcionar uma educação geral de Ensino Superior aos cidadãos, e prepará-los profissionalmente em função das suas aptidões e da procura manifestada pelo mercado de trabalho;
- **Investigação**, num largo espectro de disciplinas, com o intuito de contribuir para o acréscimo da ciência e cultura universais, a fim de desenvolver a capacidade científica e inovadora da sociedade e garantir de forma adequada a qualidade de ensino e aprendizagem dos alunos, quer através de iniciativas próprias, quer por contactos e cooperação nacionais e internacionais. A investigação pode ser desenvolvida nos seguintes modos (Carvalho, 1996:222):
 - 1) Investigação individual – destina-se essencialmente a elaborar teses, artigos para revistas, comunicações, entre outros;
 - 2) Investigação pontual (individual ou em grupo) – destina-se à elaboração de um trabalho por pedido, terminando com a entrega do

mesmo. Normalmente são actividades com contrapartidas monetárias (é o caso dos projectos de investigação financiados);

- 3) Centros de Investigação – destinam-se a apoiar a investigação fundamental dos seus docentes;
- 4) Centros Tecnológicos – destinam-se essencialmente ao desenvolvimento experimental. São centros apoiados pelas Universidades, mas independentes destas, e integram outras entidades.

➤ **Prestação de serviços** à comunidade nas actividades em que são especializadas, promovendo activamente o desenvolvimento nacional, regional e local, e contribuindo também para a resolução de assimetrias sociais e económicas.

Estrutura Orgânica e Económica

Quanto à forma como as IES em Portugal se encontram organizadas, segue-se a estrutura apresentada por Carvalho (1996:25):

- Organização em forma de Faculdades (organização descentralizada);
Enquadram-se nesta estrutura as IES, cujos orçamentos em termos de receitas e despesas, com as respectivas classificações económicas, são geridos pelas diversas Faculdades e Escolas Técnicas Superiores (modelo utilizado pelas Universidades Clássicas e pelos Institutos Politécnicos).
Em momento de apresentação de contas globais, estas resultarão da consolidação das contas individuais de cada Faculdade. Refira-se ainda que as Faculdades que possuam autonomia financeira farão a prestação das suas contas directamente ao Tribunal de Contas.
- Organização em forma de Departamentos (organização centralizada).
Identificam-se nesta classificação as IES, cujo orçamento em termos de receitas e despesas, com as respectivas classificações económicas, é único, cabendo ao órgão de governo (Reitoria) proceder à distribuição das dotações orçamentais consignadas a cada Faculdade, Escola Técnica Superior, ou outros Centros de Responsabilidade, em conformidade com o orçamento global disponível.

A aplicação desta tipologia à Universidade de Évora, permite considerá-la como uma organização centralizada no órgão máximo – Reitoria, como é observável através do seu organograma apresentado pelos anexos 1a e 1b. Esta instituição está organizada em Áreas Departamentais e por uma Escola de Ensino Superior Politécnico, de áreas científicas distintas, e por demais estruturas, designadamente, outras Unidades Científico-pedagógicas, Serviços e Unidades de Apoio, Colégios e outros Pólos.

As Áreas Departamentais, unidades orgânicas desta Universidade, resultam do agrupamento de Departamentos afins e correspondem a grandes domínios do saber tradicionalmente organizados em Faculdades. Todavia, uma vez que não lhes competem a gestão dos programas de ensino, não são, por essa razão, formalmente equivalentes a Faculdades. Esta Universidade comprehende as seguintes Áreas Departamentais: Ciências da Natureza e Ambiente; Ciências Económicas e Empresariais; Ciências Humanas e Sociais; Ciências Agrárias; e Ciências Exactas. Mais recentemente foi criada a Área Departamental de Artes, que é constituída pelos Departamentos de Arquitectura, Artes Cénicas, Artes Visuais e Música. O organograma da instituição é ainda formado pelo Proto-Departamento de Desporto e Saúde, pela Comissão Instaladora da Licenciatura em Engenharia Civil e pela Escola Superior de Enfermagem de S. João de Deus (ESESJD).

No que respeita ao gozo autonómico, as Áreas Departamentais dispõem de autonomia científica, pedagógica e administrativa, em conformidade com o estabelecido no ponto 3.º do artigo 33.º do Despacho normativo (extracto) n.º 6/2007, de 12 de Janeiro, que instituiu a primeira alteração aos Estatutos da Universidade de Évora.

Compete ao Conselho Administrativo, órgão de governo desta instituição, a distribuição por cada unidade orgânica, serviço e outras estruturas, da devida dotação orçamental, sendo a consignação de tais verbas aprovada posteriormente em sessão plenária do Senado Universitário.

Atendendo à envolvente económica, Henke (1988) distingue quatro tipos de organizações:

- As lucrativas puras, que têm como principal objectivo a obtenção de um benefício económico, procedem por um lado, à distribuição de dividendos pelos sócios, e por outro lado, contribuem para o enriquecimento social;
- As quase lucrativas, que não têm como finalidade a obtenção de benefícios para os sócios, mas a satisfação e o benefício destes através de serviços

gratuitos ou a um menor custo. Neste tipo de entidades enquadraram-se as cooperativas e clubes privados;

- As quase não lucrativas, cuja finalidade não é o lucro. Os utilizadores do serviço são os que usufruem do benefício, que em termos económicos e do ponto de vista do utente poderia ser calculado pela diferença entre o preço que pagam pelo serviço e o custo efectivo desse serviço. A título de exemplo, encontram-se nesta situação os Hospitais e as **Universidades públicas**;
- As não lucrativas puras, que não perseguem o lucro, incluindo as entidades financiadoras dos recursos das mesmas. É o caso dos Ministérios.

A transposição, por analogia, desta classificação por entidades para as actividades desenvolvidas por cada ente público, torna possível constatar que são diversos os organismos públicos que desenvolvem actividades lucrativas, quase lucrativas, quase não lucrativas, e não lucrativas (Carvalho et al., 1999:17). As Universidades públicas fazem parte deste grupo de entidades, na medida em que desenvolvem actividades específicas de diferentes tipos de organizações (Rubio e Carvalho, 1998:300):

- Actividades lucrativas – serviços prestados à comunidade (por exemplo, serviços laboratoriais) e cursos de mestrado, de pós-graduação e de doutoramento, cuja finalidade é a obtenção de receitas para cobrir as despesas efectuadas com estas actividades;
- Actividades quase lucrativas – alguns serviços de apoio aos alunos (bares, refeitórios, reprografias, entre outros);
- Actividades quase não lucrativas – cursos ministrados com taxas e propinas pagas pelos alunos, cujo objectivo é suportar parte dos custos de ensino;
- Actividades não lucrativas – investigação pura e cursos leccionados com propinas reduzidas.

Em função das actividades desenvolvidas, Benito López e Hernández Fernández (1995:199) apresentam a seguinte diferenciação por tipo de unidades:

- a) Unidades de tipo A: integra as unidades de “desenho”, assessoria e regulação que compõem a Alta Direcção da Administração, cuja produção não é susceptível de quantificação directa;

b) Unidades de tipo B: contempla as unidades que estão adstritas a facilitar os bens e serviços e cuja produção é susceptível de medição física e material. Este tipo de unidades podem ainda ser objecto da seguinte classificação:

b₁) As que operam no mercado e se encontram constituídas, quer por entes instrumentais (interior do sector público), quer por agências (exterior do sector público);

b₂) Aquelas que operam no mercado, diferenciando-se, por sua vez, em unidades não lucrativas (actuam numa base de preços políticos) e lucrativas (perseguem a maximização do lucro).

Tendo em conta a coexistência de diferentes tipos de unidades numa IES, Carvalho (1996:25) preconiza a seguinte associação:

- Unidades do tipo A – a reitoria, os serviços centrais e a administração da Universidade ou de cada Faculdade;
- Unidades do tipo B:b₁ – as Fundações das Universidades;
- Unidades do tipo B:b₂ - os departamentos de investigação como unidades não lucrativas, e as actividades de prestação de serviços à comunidade consideradas unidades lucrativas.

Estas instituições são por esta razão um caso de organizações mistas, nomeadamente (Rubio e Carvalho, 1998:299):

- Quanto à titularidade, já que simultaneamente usufruem de financiamento público e privado;
- Quanto ao objecto social, porque têm a possibilidade de poder combinar as actividades desenvolvidas sem fins lucrativos com outras actividades que prosseguem o lucro;
- Quanto à materialidade dos *outputs*, uma vez que tanto prestam serviços de ensino e investigação, como podem fornecer bens e serviços à comunidade.

4.2. O Sistema de Contabilidade de Gestão estabelecido pelo POC-Educação

O POC-Educação representa para as IES públicas o instrumento de gestão integrada que lhes permite responder aos desafios colocados pelas exigências da “nova gestão pública”³³. Este Plano de Contabilidade compreende um conjunto de normas relacionadas com a contabilização de operações de natureza orçamental e patrimonial, normas sobre a consolidação de contas e regras sobre a implementação da Contabilidade Analítica³⁴ (ou de Gestão). Para além das actuais e sempre presentes preocupações com o controlo da legalidade e do equilíbrio financeiro, tem em consideração questões relacionadas com a economia e produtividade das instituições.

Face ao exposto, entende-se que é de todo o interesse incluir nesta dissertação algum desenvolvimento sobre este Plano, em especial, no que respeita ao sistema de Contabilidade de Gestão proposto.

O POC-Educação concebe este sistema contabilístico como um sistema de utilização obrigatória para as entidades deste sector, fornecendo normas sobre a implementação do mesmo. O sistema de Contabilidade de Gestão contempla um conjunto de objectivos com vários níveis de acção, como sendo (nota 2.8.1 do Capítulo 2.º – Considerações técnicas, da Portaria n.º 794/2000):

- Obtenção e justificação do custo por actividades intermédias e actividades finais. No caso das Escolas de Ensino não Superior, o custo de cada turma, o custo por aluno, o custo de outras actividades internas, bem como o da prestação de serviços à comunidade externa. Quanto às Faculdades, Escolas e Institutos de Ensino Superior, pretende-se o custo dos serviços internos, o custo por curso, disciplina e aluno, o custo de cada projecto de investigação

³³ Este diploma tem um âmbito mais alargado que o inicial POC-IES, na medida em que é de aplicação a todas as entidades públicas que integram o Sector da Educação. Como expressa o n.º1.º do artigo 2.º da referida Portaria, o “POC-Educação é obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos do Ministério da Educação, bem como aos organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública”. O n.º2 do mesmo artigo refere ainda que é “aplicável às organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a educação ou que dependam, directa ou indirectamente, das entidades referidas no número anterior, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado e ou dos orçamentos privativos destas entidades”.

³⁴ Terminologia utilizada, tanto pelo POCP, como pelo POC-Educação.

e, de modo idêntico, o custo de outras actividades internas e o custo da prestação de serviços à comunidade;

- Obter informação acerca do valor dos custos dos serviços prestados aos utentes que têm como contraprestação um preço, uma taxa ou uma propina, para melhor fundamentação do valor exigido. Assim, pretende-se apurar o resultado directo e económico da prestação desses serviços;
- Calcular os custos, proveitos e resultados de actividades, produtos ou serviços integralmente suportados pelo comprador;
- Apoiar a adopção de decisões sobre a entrega a entidades externas da produção de bens ou prestação de serviços;
- Justificar a aplicação de receitas oriundas de entidades externas a actividades específicas;
- Fornecer informação adequada, destinada à valorização dos activos fixos e circulantes, para efeitos de registo na Contabilidade Patrimonial;
- Proporcionar elementos necessários à análise da eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos, à elaboração do relatório de gestão, à elaboração de indicadores de eficiência, eficácia e economia (a inserir naquele relatório), à elaboração da demonstração de resultados por funções e actividades, bem como de outros quadros que constituem as “notas sobre a contabilidade analítica” previstas no anexo às demonstrações financeiras.

Por outro lado, embora o quadro e código de contas actualmente existentes não identifiquem quaisquer contas destinadas à Contabilidade de Gestão, o POC-Educação recomenda que o sistema contabilístico em causa seja apoiado pelo recurso ao plano de contas da Classe 9. Como sublinham Cravo et al. (2002:333), este sistema deve ser implementado utilizando o método digráfico, a par do que acontece nos sistemas contabilísticos Orçamental e Patrimonial. Assim, no que se refere ao plano de contas, as contas e subcontas a criar deverão dar a conhecer:

- ✓ Custos de cada actividade ou serviço interno;
- ✓ Custos previsionais por cada produto ou serviço final;
- ✓ Custos reais por cada produto ou serviço final;
- ✓ Desvios entre os custos previsionais e os custos reais;
- ✓ Proveitos identificados com uma actividade, respectivos custos e resultados;
- ✓ Custos não imputados (por exemplo, custos extraordinários).

Da análise dos custos por produto, serviço ou actividade final, o sistema referido deverá fornecer informação sobre custos directos e indirectos, custos com pessoal docente e não docente, custos de funcionamento, amortizações e provisões, entre outros custos. Em paralelo, deverá ser prestada informação sobre os custos totais incorridos no exercício económico e o custo total acumulado de actividades, produtos ou serviços de carácter plurianual, ou cujo período temporal não coincide com esse exercício económico.

Para princípio de cálculo, o sistema de Contabilidade de Gestão baseia-se no princípio da Especialização do Exercício, que estabelece que os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluírem-se nas demonstrações financeiras nos períodos a que respeitam.

Para além de todas as características já enunciadas, o POC-Educação faz ainda referência à adopção do sistema de custeio total e recomenda como regra, apesar de se poderem utilizar diferentes bases de repartição, que a base principal de repartição dos custos indirectos pelas actividades finais seja efectuada em função do total de horas de trabalho empregues nessas mesmas actividades (Nota 2.8.1 do Capítulo 2.º – Considerações técnicas). Verifica-se que este Plano utiliza o sistema ABC e os custos padrão para análise dos “produtos finais”.

O período definido para o exercício económico é considerado em função da realidade lectiva das IES³⁵. O POC-Educação preconiza o ano escolar como exercício económico para efeitos de Contabilidade de Gestão, devendo, no entanto, permitir informação dos custos e proveitos de actividades, produtos ou serviços, que ocorram em período não coincidente com aquele exercício económico.

Por fim, salienta-se o facto que em matéria de prestação de contas, ao contrário de outros Planos Sectoriais de Contabilidade Pública, o POC-Educação obriga a apresentação do Mapa de demonstração de custos por funções ou actividades (Mapa modelo A8). Os elementos integrantes deste documento são disponibilizados através de vinte e sete mapas agrupados pelos seguintes sete conjuntos:

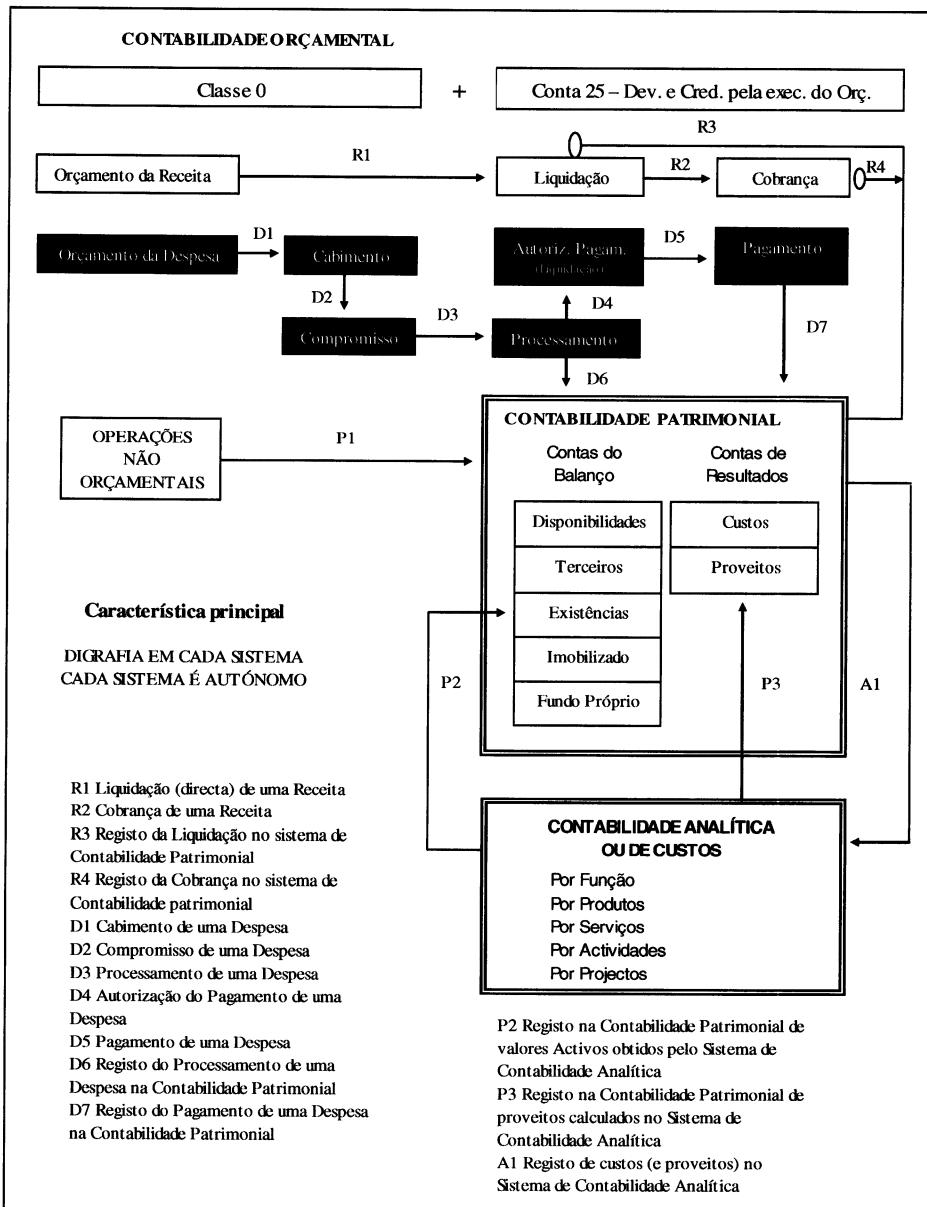
- Modelos A1 – Custos de actividades ou serviços internos de apoio;

³⁵ Nas IES, o ano lectivo (para efeitos contabilísticos) tem início em 1 de Outubro e termo em 30 de Setembro do ano seguinte, já que o mês de Setembro destina-se normalmente à designada “época de exames”. No caso das Escolas de Ensino não Superior, justifica-se que o ano lectivo se inicie a 1 de Setembro.

- Modelos A2 – Custos da actividade Ensino;
- Modelos A3 – Custos da actividade Investigação;
- Modelos A4 – Custos da actividade de Apoio aos Utentes;
- Modelos A5 – Custos da actividade Prestação de Serviços;
- Modelos A6 – Custos de outras actividades;
- Modelos A7 – Custos da actividade Produção para a própria Entidade.

De forma integrada, a figura 4.1 apresenta a articulação gerada entre os sistemas de Contabilidade Orçamental, Patrimonial e de Gestão, suportada pelo quadro conceptual do POCP.

Figura 4.1 – Articulação dos 3 Sistemas Contabilísticos



Fonte: Adaptado de Carvalho (2000:240)

4.4. Método de Investigação e Dados Obtidos

Como instrumento de investigação foi aplicado um questionário que teve a finalidade de reunir, junto do corpo docente da Universidade de Évora, um conjunto de dados sobre as actividades desenvolvidas pelos docentes de cada departamento.

Esta secção reporta vários aspectos, entre os quais se destacam a arquitectura do questionário, a amostra obtida, a caracterização da amostra, a taxa de resposta e testes estatísticos, os resultados obtidos e as devidas conclusões.

4.4.1. Arquitectura do Questionário

A construção do questionário foi norteada pela definição de um leque de actividades típicas de uma IES em consonância com o estabelecido pelo POC-Educação, as quais são prosseguidas pelos departamentos académicos e por outras unidades estruturantes. Tendo em conta o conjunto de actividades especificamente desenvolvidas pelo corpo docente afecto aos diferentes departamentos académicos, estruturou-se a ficha de questionário (vide anexo 2a) em função das seguintes actividades principais: ensino e apoio aos alunos; investigação; prestação de serviços, trabalhos para a própria entidade; e outras actividades (de natureza auxiliar).

O questionário teve como principais propósitos conhecer junto de cada docente inquirido, para o período temporal correspondente ao ano lectivo 2004/2005, o número de horas trabalhadas em cada uma das actividades consideradas (pelo preenchimento do Quadro 1) e o número de horas dedicadas por cada docente a cada disciplina leccionada (pelo preenchimento do Quadro 2). Neste último caso, foi solicitado ao inquirido que distribuísse por disciplina as horas consumidas por três actividades lectivas, designadas por secundárias (ou de apoio): preparação; lecionação; e avaliação.

Importa referir que o envio do questionário foi precedido por um conjunto de procedimentos que foram tomados com o intuito de atribuírem credibilidade ao documento e ao estudo, e garantirem um número de respostas adequado.

Primeiramente, foi requerido ao Reitor da Universidade de Évora em 12 de Julho de 2005 (vide anexo 2b), a autorização e a colaboração imprescindíveis para a

prossecução das acções necessárias à realização do estudo de caso, nomeadamente a aplicação do questionário e a exploração de dados financeiros e académicos.

Em segundo lugar, entendeu-se adequado aferir o preenchimento do questionário através de um pré-teste. Na primeira semana de Setembro do ano de 2005, foram contactados cinco docentes de três áreas científicas distintas, que se dispuseram a preencher o documento em causa tecendo os comentários que consideraram pertinentes.

Reconhecendo que “o impacte visual é crítico”, como sublinham Salant e Dillman (1994:102), tomaram-se em linha de conta, para além de questões de interpretação, alguns aspectos gráficos na construção dos quadros constantes do questionário.

Ao nível dos procedimentos, acolheu-se a sugestão de solicitar aos docentes sob consulta, nos casos em que o mesmos entendessem não responder por qualquer ordem de razão, a devolução do questionário em branco e a sua entrega no secretariado do respectivo departamento.

Em termos conceptuais, introduziu-se alguma padronização, nomeadamente a nominalidade do horário semanal docente, dirimindo desta forma algum risco de existência de disparidades horárias significativas entre as respostas dos inquiridos. Como é observável no quadro 4.1, este horário varia entre os docentes que estão em tempo integral (100%) e os que estão em tempo parcial (entre 20% e 60%):

Quadro 4.1 – Horário Semanal Docente por tipo de Contrato

Lei n.º 19/80, de 16 de Julho - Estatuto da Carreira Docente Universitária	Total de horas por semana
Contratos a 100%	36
Contratos a 60%	22
Contratos a 50%	18
Contratos a 40%	14,5
Contratos a 30%	11
Contratos a 20%	8

Fonte: Adaptado de Azevedo (1999:88)

Por outro lado, entendeu-se que o docente deveria reportar os seus cálculos por cada semestre lectivo ao período de 14 semanas úteis de aulas, somente no caso da

actividade leccionação, e ao período de 24 semanas úteis para a execução das restantes actividades principais e secundárias.

Verificada a elevada utilidade do teste prévio e introduzidas as alterações expostas, encetaram-se as diligências necessárias no sentido de comunicar formalmente aos Presidentes dos Conselhos Directivos das Áreas Departamentais e aos Presidentes dos Departamentos, a intenção de aplicar um questionário a todos os docentes e solicitar, igualmente, as necessárias colaborações nesta acção.

4.4.2. Amostra obtida

O questionário definitivo foi enviado por carta e de modo personalizado a cada docente, no período compreendido entre 15 de Setembro e 15 de Outubro de 2005.

Em finais de Novembro, foi reiterado o pedido de preenchimento aos docentes em falta através dos Presidentes dos Departamentos, via *e-mail*, e recorrendo a inúmeros contactos informais com alguns docentes.

Após conhecimento da taxa de respostas conseguida até ao final do ano de 2005, que se considerou insuficiente (cerca de 17%), solicitou-se o contributo e empenho institucionais, nomeadamente do Vice-Reitor com competências nas áreas administrativa e financeira e do Director dos Serviços Administrativos, que de forma oficiosa, em 10 de Janeiro de 2006 (vide anexo 2c), justificaram o seu envolvimento e pediram o empenho pessoal dos responsáveis dos diversos Departamentos neste processo.

As últimas respostas ao questionário, recepcionadas em 28 de Março de 2006, tornaram possível uma taxa de resposta de 20,40%.

4.4.3. Caracterização da Amostra, Taxa de Resposta e Testes Estatísticos

O corpo docente da Universidade de Évora era composto, à data da realização do inquérito, por 603 docentes³⁶, que se distribuem por 2 Comissões Instaladoras de

³⁶ Excluíram-se deste total, 5 docentes, que se encontravam a desempenhar essencialmente funções de gestão no período temporal definido.

Ensinos e 20 Departamentos. O quadro 4.2 apresenta as principais características dos 22 Departamentos estruturantes da Universidade de Évora³⁷.

Quadro 4.2 – Principais Características dos Departamentos Académicos

Comissões Instaladoras dos Ensinos e Áreas Departamentais	Departamentos	N.º de docentes por Departamento	N.º de não docentes por Departamento	Cursos de ensino (Licenciaturas, Pós-Graduações, Mestrados e Doutoramentos)	N.º de alunos por Departamento
Saúde e Bem-Estar	A	7	0	1	124
Arquitectura	B	15	0	2	135
Artes	C	30	4	9	372
Ciências Económicas e Empresariais	D	33	1	9	641
	E	34	1	4	374
	F	36	11	10	375
Ciências da Natureza e Ambiente	G	16	2	4	172
	H	31	4	12	344
	I	20	2	7	431
	J	32	3	13	400
Ciências Humanas e Sociais	L	34	1	14	149
	M	47	4	14	678
	N	17	1	5	337
	O	20	1	6	490
Ciências Agrárias	P	21	5	3	97
	Q	19	17	8	311
	R	19	9	3	218
	S	24	4	4	296
	T	33	8	10	210
Ciências Exactas	U	19	2	3	344
	V	56	3	7	310
	X	40	13	7	362
	Total	603	96	155	7170

Fonte: Serviços Administrativos e Académicos da Universidade de Évora (09/2005)

Da população sob consulta (603 docentes), foram recebidos 126 questionários, dos quais 3 foram considerados não válidos uma vez que os mesmos não se encontravam preenchidos.

No quadro 4.3 observa-se a distribuição da taxa de resposta organizada por Área Científica³⁸.

³⁷ Este número inclui as Comissões Instaladoras dos Ensinos na Área da Saúde e do Bem-Estar e em Arquitectura (agora transformados em Proto-Departamento do Desporto e Saúde e Departamento de Arquitectura, respectivamente). Dado que o processo de integração da ESESJD encontrava-se a decorrer, considerou-se prudente não contemplar esta unidade neste estudo. Actualmente, como se observa pelo organograma da instituição actualizado, existe um total de 26 unidades orgânicas.

Quadro 4.3 – Taxa de Resposta por Área Científica

Áreas Científicas	Inquiridos		Respondentes		Taxa de resposta (%)
	N.º	%	N.º	%	
A	7	1,16	2	1,63	28,57
B	15	2,49	4	3,25	26,67
C	30	4,98	5	4,07	16,67
D	67	11,11	19	15,45	28,36
E	103	17,08	24	19,51	23,30
F	150	24,88	19	15,45	12,67
G	83	13,76	19	15,45	22,89
H	148	24,54	31	25,20	20,95
Totais	603	100,00	123	100,00	20,40

Com o propósito de verificar a representatividade da amostra foi utilizado o teste do qui-quadrado³⁹, o qual “permite inferir os resultados da amostra aleatória para o universo” (Pestana e Gageiro, 2000:103). De modo a suportar o teste, procedeu-se à estruturação da amostra e da população por Área Científica, considerando as seguintes hipóteses (Pestana e Gageiro, 2000:103):

H_0 : os valores amostrais provêm de populações onde estas proporções são iguais;

H_1 : os valores amostrais provêm de populações onde estas proporções são significativamente diferentes.

Da sua aplicação obtiveram-se um valor qui-quadrado de 40,00 e um *p.value* de 28,5% (0,285), donde se pode concluir que não existem diferenças estatisticamente significativas entre as proporções da amostra e da população, com um nível de significância de 1%. Face aos resultados obtidos, comprova-se a hipótese nula e considera-se a amostra como representativa da população.

³⁸ Por forma a criar visualmente alguma anonimidade na distribuição da taxa de resposta obtida por Áreas Científicas, atribuíram-se as letras A, B, C, D, E, F, G, e H aos Ensinos na Área da Saúde e do Bem-Estar, Ensinos em Arquitectura, Artes, Ciências Económicas e Empresariais, Ciências da Natureza e Ambiente, Ciências Humanas e Sociais, Ciências Agrárias, e Ciências Exactas, respectivamente.

³⁹ Realizado com recurso à aplicação SPSS for Windows 14.0.

De igual modo, foi utilizado o mesmo tipo de análise inferencial com o objectivo de validar a representatividade da amostra por categoria profissional (vide quadro 4.4). Uma vez aplicado o teste, obteve-se um valor da estatística qui-quadrado de 60,00 e um *p.value* de 29,9% (0,299), o qual demonstra ser significativamente superior a $\alpha = 0,05$. Estes resultados apontam para a evidência que não existem diferenças estatisticamente significativas entre as frequências esperadas e as frequências observadas, pelo que não é rejeitada a hipótese nula do teste em causa. Desta forma, tende-se a demonstrar que a amostra é representativa da população em estudo.

Quadro 4.4 – Taxa de Resposta por Categoria Profissional

Categoria Profissional	Inquiridos		Respondentes		Taxa de respostas (%)
	N.º	%	N.º	%	
Professor Catedrático com Agregação	19	3,15	4	3,25	21,05
Professor Catedrático Convidado	5	0,83	1	0,81	20,00
Professor Associado com Agregação	21	3,48	4	3,25	19,05
Professor Associado	61	10,12	12	9,76	19,67
Professor Associado Convidado	8	1,33	0	0,00	0,00
Professor Auxiliar com Agregação	3	0,50	0	0,00	0,00
Professor Auxiliar	229	37,98	46	37,40	20,09
Professor Auxiliar Convidado	27	4,48	4	3,25	14,81
Assistente	152	25,21	38	30,89	25,00
Leitor	2	0,33	1	0,81	50,00
Assistente Estagiário	6	1,00	1	0,81	16,67
Assistente Convidado	70	11,61	12	9,76	17,14
Totais	603	100,00	123	100,00	20,40

Com o intuito de analisar também a distribuição do número de respostas por categoria profissional e Área Científica, foi construído o quadro 4.5 onde é evidenciada tal relação.

Quadro 4.5 – Respondentes por Categoria Profissional versus Área Científica

Categoria Profissional	N.º de Inquiridos	N.º de Respondentes	Áreas Científicas								H	
			A	B	C	D	E	F	G	H		
Professor Catedrático com Agregação	19	4	Não resp.	Resp.	Não resp.	Resp.	Não resp.	Resp.	Não resp.	Resp.	Não resp.	Resp.
Professor Catedrático Convidado	5	1	2								4	2
Professor Associado com Agregação	21	4		1			1		3	1		4
Professor Associado	61	12			2		9	2	5	3	3	1
Professor Associado Convidado	8	0				1					2	
Professor Auxiliar com Agregação	3	0						1		4	2	5
Professor Auxiliar	229	46			1	1	3	2	16	6	12	1
Professor Auxiliar Convidado	27	4		4		5	1			2		
Assistente	152	38	1	1	1	4	2	12	7	10	6	30
Leitor	2	1									1	1
Assistente Estagiário	6	1				1			1		1	1
Assistente Convidado	70	12	2	1	4	2	8	1	6	3	10	2
Total	603	123	5	2	11	4	25	5	48	19	79	24
											131	19
											64	19
											117	31

4.4.4. Resultados do Questionário

Inicia-se esta secção apresentando os resultados obtidos por regime contratual. O quadro 4.6 permite observar que a maioria dos respondentes a este questionário encontra-se numa situação contratual a tempo inteiro (90,24%), a qual se repercute, significativamente, quer no total de horas trabalhadas apuradas, quer na distribuição pelas diversas actividades desenvolvidas e consideradas neste estudo. Por outro lado, o presente quadro evidencia um conjunto de informações sobre as horas padrão predefinidas no questionário, a média de horas apresentadas pelos respondentes e respectivas medidas de dispersão.

Em consonância com o expectável, regista-se que o valor médio de horas realizadas diminui progressivamente em função da redução do tempo contratual docente. Todavia, exceptuam-se desta tendência os respondentes em tempo parcial a 60% e 40%, na medida em que a média de uma única observação corresponde obviamente ao valor observado, e também a classe de tempo parcial a 20%, dado que não se registou na mesma qualquer observação.

Quadro 4.6 – Resultados por Regime Contratual

Regime Contratual	População ⁽¹⁾⁽²⁾	Taxa por Regime Contratual	Amostra	Taxa por Regime Contratual	N.º de horas padrão	Média	Desvio Padrão	Coeficiente de variação
100%	549	91,04%	111	90,24%	1728,00	1642,26	448,37	27,30%
60%	4	0,66%	1	0,81%	1036,80	1604,00	0,00	0,00%
50%	24	3,98%	7	5,69%	864,00	1008,57	363,15	36,01%
40%	5	0,83%	1	0,81%	691,20	846,00	0,00	0,00%
30%	17	2,82%	3	2,44%	518,40	435,33	171,96	39,50%
20%	4	0,66%	0	0,00%	345,60	0,00	0,00	—
Total	603	100,00%	123	100,00%				

⁽¹⁾ Compreende todos os docentes a tempo inteiro e a tempo integral com ou sem exclusividade.
⁽²⁾ Compreende todos os docentes a tempo parcial.

No que respeita às medidas de dispersão aplicadas, é de notar que o valor do desvio padrão diminui igualmente na medida dos tempos contratuais, exceptuando-se os valores a zero, resultantes de um só registo e da inexistência de observações. Por último,

foi utilizado o coeficiente de variação, com o qual se pretende explicar, em termos relativos, o grau de concentração em torno da média de distribuições de frequências pelos diferentes regimes contratuais.

Ao nível da ocupação horária docente, os resultados obtidos e apresentados pelo quadro 4.7 traduzem em percentagem as horas de actividade docente por Área Científica no período lectivo em causa, distribuídas por actividades principais e secundárias (apenas no caso da actividade de ensino).

Muito embora tenha sido considerado em sede de questionário e no contexto das actividades desenvolvidas por um departamento académico, a actividade “apoio aos alunos” como principal, a verdade é que sendo esta uma actividade de apoio à leccionação, foi reconhecida posteriormente como actividade lectiva, que a par da preparação, leccionação e avaliação, entram para o cômputo da actividade ensino⁴⁰.

Assim, na esfera das actividades principais, os resultados apurados permitem verificar que na maior parte das Áreas Científicas e no total da actividade da instituição, a actividade ensino destaca-se como sendo aquela a que o corpo docente dedica a maior parte do seu tempo (42,82%).

No seio desta actividade principal, constata-se que no grupo das actividades lectivas, a actividade de preparação ocupou em muitos casos e em termos globais (29,53%), o peso percentual mais elevado de toda a actividade ensino. As actividades de leccionação e de apoio aos alunos apresentam também, globalmente, uma ponderação muito aproximada à anterior (27,30% e 27,40% respectivamente). Por último, a avaliação, a qual representa a actividade secundária com menor tempo despendido pela corpo docente da Universidade de Évora.

⁴⁰Relativamente a esta matéria, quer o Regulamento Escolar Interno, quer o Estatuto da Carreira Docente Universitária (1980:89) estabelecem que “para além do tempo de leccionação de aulas, o horário do serviço docente integra a componente relativa a serviço de assistência a alunos, devendo este, em regra, corresponder a metade daquele tempo”. No entanto, uma vez que era de interesse vital para este estudo ter em consideração as horas de apoio aos alunos inscritas por cada docente no questionário, decidiu-se repartir estas horas em função do número de horas de leccionação por disciplina. A reforçar esta actuação, foi também tido em linha de conta o facto de muitos docentes não definirem horários de apoio aos alunos específicos para as épocas de avaliação, razão pela qual se considera que o apoio aos alunos é uma actividade auxiliar exclusivamente associada à actividade leccionação.

Quadro 4.7 – Ocupação Horária do Docente por tipo de Actividade e Área Científica

Actividades	Áreas Científicas	A	B	C	D	E	F	G	H	Total
Ensino (E)	E/T	52,69%	19,11%	37,71%	38,03%	46,32%	48,24%	39,24%	45,39%	42,82%
Preparação (P)	P/E	34,93%	34,59%	26,67%	38,88%	22,66%	29,99%	29,97%	28,93%	29,53%
Leccionação (L)	L/E	31,05%	30,82%	34,44%	26,03%	27,22%	28,49%	27,50%	25,77%	27,30%
Apoio aos Alunos (AA)	AA/E	19,20%	15,09%	24,30%	17,26%	35,37%	24,58%	30,88%	28,22%	27,40%
Avaliação (A)	A/E	14,81%	19,50%	14,60%	17,84%	14,74%	16,94%	11,65%	17,08%	15,77%
Investigação (I)	I/T	31,22%	79,03%	47,75%	50,10%	33,19%	33,41%	42,06%	43,70%	41,98%
Prestação de Serviços (PS)	PS/T	2,37%	0,00%	5,98%	2,29%	9,12%	3,81%	9,26%	3,10%	5,21%
Produção para a própria Entidade (PE)	PE/T	3,39%	1,86%	2,14%	2,48%	1,71%	2,22%	1,29%	0,40%	1,56%
Outras Actividades (OA)	OA/T	10,33%	0,00%	6,43%	7,10%	9,66%	12,32%	8,15%	7,41%	8,43%
Total (T)		100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Reconhece-se que o valor percentual obtido pela actividade ensino, em relação ao total da actividade desenvolvida pela Universidade, apresenta-se abaixo das expectativas criadas e de valores estabelecidos por estudos já publicados (cerca de 2/3 de toda actividade de uma IES, como é demonstrado, por exemplo, no estudo publicado por Matos Carvalho et al. (2000:137)).

Esta situação é possível de ser justificada pela existência, entre os respondentes, de 25 docentes cuja actividade docente em apenas um semestre ou nos dois semestres lectivos em causa, foi dedicada exclusivamente à investigação por se encontrarem em dispensa de serviço docente, visando a obtenção de um grau académico superior (doutoramento), e em regime de licença sabática. Estas duas condições representam 44,76% do total de horas apuradas da actividade de investigação. Tal obliquidade é sobretudo evidente nos casos das Áreas Científicas B e D, a qual é explicada, igualmente, pelo peso que os docentes em formação e investigação detêm no total de respostas das respectivas unidades orgânicas. No caso da Área B, 2 em 4 respostas obtidas, e no segundo caso, 7 em 19 docentes respondentes.

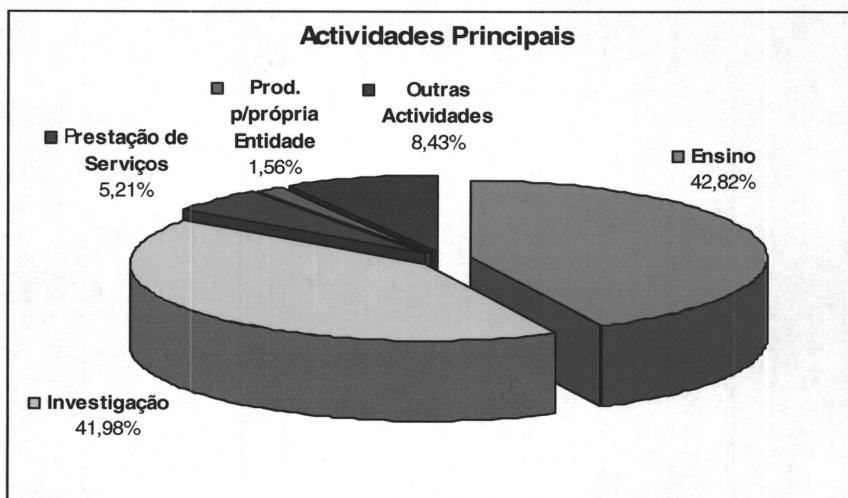
Tendo por base o exposto, é de sublinhar que a actividade de investigação surge em segundo lugar, absorvendo, globalmente, 41,98% do tempo de actividade docente. As actividades de natureza administrativa desenvolvidas em órgãos de gestão, científicos e pedagógicos (designadas por “outras actividades”), ocupam, no total, 8,43% do tempo de trabalho empregue.

Em seguida, com pesos percentuais menores, encontra-se a actividade de prestação de serviços (praticada interna e externamente) que ocupa 5,21% da actividade total, e de modo mais ténue, 1,56% dedicado à produção para a própria entidade. Esta última actividade contempla algumas acções, tais como a elaboração de programas de ensino, a concepção de sistemas de informação e informáticos e a edição de publicações e de audiovisuais.

A figura 4.2 ilustra graficamente o posicionamento de cada actividade principal no total da actividade do docente.

A análise dos resultados obtidos possibilita ainda a construção de uma matriz que espelhe a taxa de ocupação do docente por actividade principal e outras actividades de natureza auxiliar (vide anexo 3 – quadro 4.8).

Figura 4.2 – Distribuição Percentual da Actividade Docente por Actividades Principais



A estrutura de questionário apresentada ao nível da actividade ensino permitiu a recolha dos contributos interdepartamentais prestados na leccionação de cursos de ensino coordenados pelos diversos departamentos. A informação de suporte foi conseguida a partir das horas inscritas e da descrição efectuada dos cursos, disciplinas e semestre lectivo, por docente. Neste sentido, o quadro 4.8 reflecte o total de horas de actividade ensino de cada Departamento, que estão agrupados por áreas do saber, e que se distribuem percentualmente pelos diversos cursos de ensino leccionados, por tipo de formação e graduação (licenciatura, pós-graduação, mestrado e outros cursos). Em adição, é também evidenciada em cada curso uma desagregação por actividade lectiva, e é indicada a fatia percentual absorvida por cada curso de ensino no total da actividade ensino.

No âmbito da actividade de investigação, obteve-se a distribuição dos tempos do docente por um conjunto de actividades secundárias e *outputs* de investigação: dissertações; teses; projectos de investigação; congressos e conferências; artigos e publicações; e licença sabática. No entanto, é de registar que a repartição percentual dos tempos de actividade entre projectos de investigação e outras actividades de investigação (designado por “Outros”) foi efectuada de modo equitativo, uma vez que tal nível de detalhe não foi pedido ao docente.

No caso das actividades de prestação de serviços e produção para a própria entidade, a repartição dos tempos apresentada no quadro 4.8 reflecte, igualmente, uma distribuição teórica, tendo em conta a inexistência de informação desagregada por projecto.

4.4.5. Conclusões do Método de Investigação Adoptado

Desta investigação retiram-se ilações de diversa ordem que importa sublinhar.

No campo da metodologia adoptada, é de referir que os tempos totais de actividade obtidos por actividade principal, secundária e final, respondem ao recomendado por diversos autores e pelo POC-Educação, no que respeita à base mais adequada de repartição dos custos indirectos. Os resultados deste estudo permitiram conhecer o volume de actividade do docente e obter diferentes coeficientes do indutor de actividade – número de horas de actividade do docente.

O estudo realizado proporciona o quadro informativo necessário a uma efectiva análise e avaliação das actividades e dos processos existentes na instituição. Atendendo à capacidade de cada actividade adicionar ou não valor à cadeia de valor da organização, será possível actuar sobre estas, minimizando e optimizando, no propósito de obter a melhoria contínua dos processos. No caso do processo de ensino, obteve-se uma desagregação do mesmo por actividades lectivas, tipos de formação e graduação, cursos de ensino, por Áreas Científicas.

Não obstante, entende-se que caso se alcançasse uma amostra mais representativa da população estudada, tal permitiria reunir informação sobre todos os cursos de ensino leccionados, o que constituiria uma base de trabalho mais precisa acerca dos tempos despendidos por curso de ensino. Refira-se que dos 155 cursos de ensino a decorrer no ano lectivo 2004/2005, apenas foi reunida informação parcial sobre 72 cursos.

Por outro lado, uma aferição mais detalhada dos tempos do docente, ao nível dos projectos realizados e dos *outputs* obtidos no âmbito das restantes actividades principais, permitiria, à semelhança do conseguido com a actividade ensino, um conjunto de dados de referência mais vasto.

As actividades promovidas pelos docentes nos departamentos académicos são seguramente aquelas que maior peso têm na cadeia de valor de uma Universidade, sendo esta a razão que conduziu a aplicação do questionário somente aos docentes da Universidade de Évora. No entanto, considera-se que este método de investigação deverá ser continuado e estendido a toda a academia, por forma a obter junto do pessoal não docente informação sobre as actividades auxiliares desenvolvidas, mas também sobre o contributo que os mesmos prestam em actividades de investigação (no âmbito

de centros de investigação e laboratórios), prestação de serviços, produção para a própria entidade e outras actividades, de acordo com os serviços estruturantes a que pertencem.

Ao nível da arquitectura do questionário, este foi construído tendo por base um critério de uniformização, com o objectivo de evitar possíveis enviesamentos nas respostas por Departamento e por Área Científica. De notar que, sem a inserção de qualquer padronização, correr-se-ia o risco de surgirem demasiadas obliquidades provocadas por razões de ordem diversa, desconhecidas pelos investigadores deste estudo.

Em termos da organização das actividades, a investigação realizada sugere ser aconselhável considerar a actividade “apoio aos alunos” como secundária e incluí-la no Quadro 2 da ficha de questionário, de forma a que as horas inscritas pelo docente sob consulta espelhem uma repartição mais fiel do tempo dedicado a esta actividade por disciplina e por curso. Por outro lado, atendendo às reacções de alguns dos inquiridos e às especificidades de determinadas Áreas Científicas, será de todo o interesse repensar ou inserir em estudos futuros algumas acções ou tarefas subjacentes às actividades principais que não foram devidamente contempladas neste questionário, no sentido de conduzir o docente a um preenchimento do documento com maior acuidade.

Paralelamente este estudo possibilitou a consolidação de alguns aspectos técnicos e metodológicos, bem como o reforço de uma perspectiva global da organização, que se devem reflectir na concepção do modelo de Contabilidade de Gestão que se propõe na secção seguinte.

4.5. Estrutura Conceptual do Modelo de Contabilidade de Gestão Proposto

O modelo de Contabilidade de Gestão que se propõe para as IES, centra-se na afectação de recursos e custos às actividades prosseguidas pelos departamentos académicos e outras unidades estruturantes. A validade do mesmo dependerá da sua aplicabilidade a qualquer actividade de qualquer unidade da instituição.

O POC-Educação preconiza que a informação disponibilizada pelo sistema de Contabilidade de Gestão seja apresentada por um conjunto de mapas de demonstração de resultados por actividades ou centros de custos, em resultado do apuramento dos custos de distintas actividades. Seguindo o espírito deste Plano de Contabilidade, o modelo proposto integra as seguintes actividades principais típicas de um departamento académico: ensino; investigação; prestação de serviços; produção para a própria entidade; e outras actividades. Em adição, são também contempladas actividades de natureza auxiliar.

A estrutura de actividades considerada comprehende actividades primárias e secundárias (ou auxiliares), cumprindo estas a função de apoiar as primeiras. Por exemplo, no caso da actividade ensino, foram classificadas como secundárias as seguintes actividades lectivas: preparação; lecionação; apoio aos alunos (ou apoio à lecionação); e avaliação.

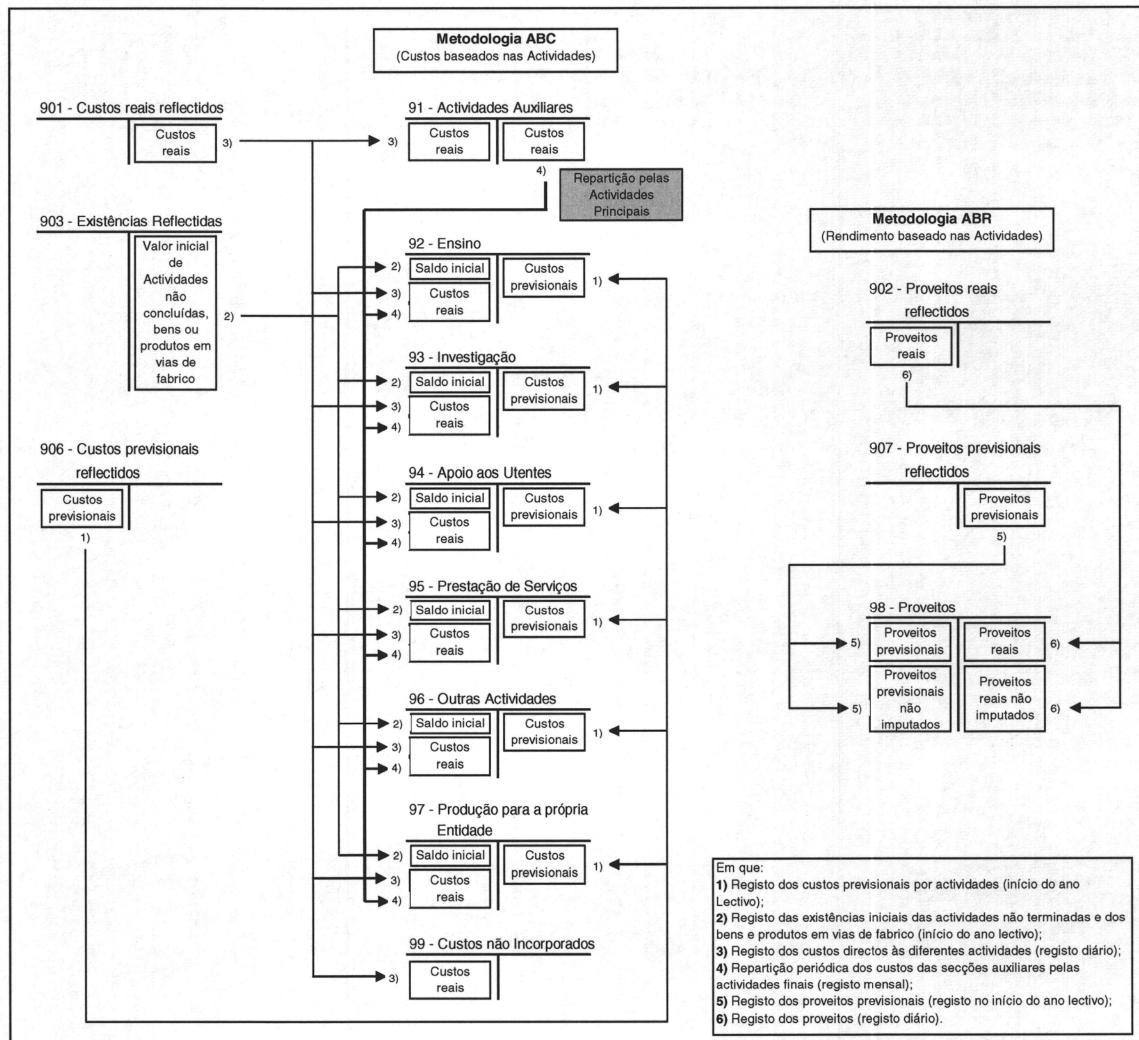
Atendendo às características de algumas unidades de apoio e serviços estruturantes, determinou-se para estas o seguinte conjunto de actividades, o qual pode variar em função da especificidade de cada centro de responsabilidade: apoio aos utentes; prestação de serviços; produção para a própria entidade; outras actividades; e actividades auxiliares.

Com esta proposta de modelo de Contabilidade de Gestão pretende-se conhecer, designadamente: os custos reais e previsionais de cada actividade principal, intermédia e final; os desvios registados entre os custos previstos e os realizados por cada actividade final; os custos não incorporados; os proveitos por actividade e respectivos resultados. Deste modo, deve existir correspondência entre os custos e proveitos por natureza classificados nas classes 6 e 7 da Contabilidade Patrimonial e a classe 9 da Contabilidade Analítica, tendo por base a utilização do princípio da Especialização do

Exercício. À semelhança do que preconiza o POC-Educação, esta proposta assenta nas metodologias *ABC* e *ABR*.

Apesar de não se apresentar um Plano de Contas específico para a classe 9, defende-se a utilização e o desenvolvimento do plano proposto pelo POC-Educação, observável na figura 4.3.

Figura 4.3 – Estrutura de uma Classe 9



Fonte: Elaboração própria a partir de Cravo et al. (2002:332)

Sustentado pela metodologia *ABC* e em consonância com o que é recomendado pelo POC-Educação, adoptou-se o sistema de custeio total onde os custos directos e indirectos são afectados às actividades, bens e serviços. É utilizado como base principal de repartição dos custos indirectos, o número de horas de cada actividade em relação ao total de horas trabalhadas pela entidade no exercício económico. Contudo, considera-se

prudente recorrer em outras situações de repartição, a indutores de custo que tenham uma relação mais directa com o consumo desses recursos pelas diferentes actividades.

No que respeita ao momento de imputação, preconiza-se o sistema de custos reais ou históricos para a afectação dos custos com o pessoal docente e não docente, custos de funcionamento, provisões e outros custos, e o sistema de custos teóricos para o cálculo e alocação das amortizações de equipamentos, máquinas e viaturas utilizados.

O sistema de Contabilidade de Gestão defendido pelo POC-Educação tem implícita a adopção dos custos padrão. Por esta razão, utiliza-se em paralelo o sistema de custeio padrão para a devida análise de desvios das actividades finais.

4.5.1. Estrutura Global do Modelo

Tendo por base a realidade organizacional da Universidade de Évora, passa-se a explicar a estrutura global do modelo proposto, esquematizada na figura 4.4. Seguindo a metodologia *ABC*, este modelo é sistematizado por três etapas principais (decompostas em fases):

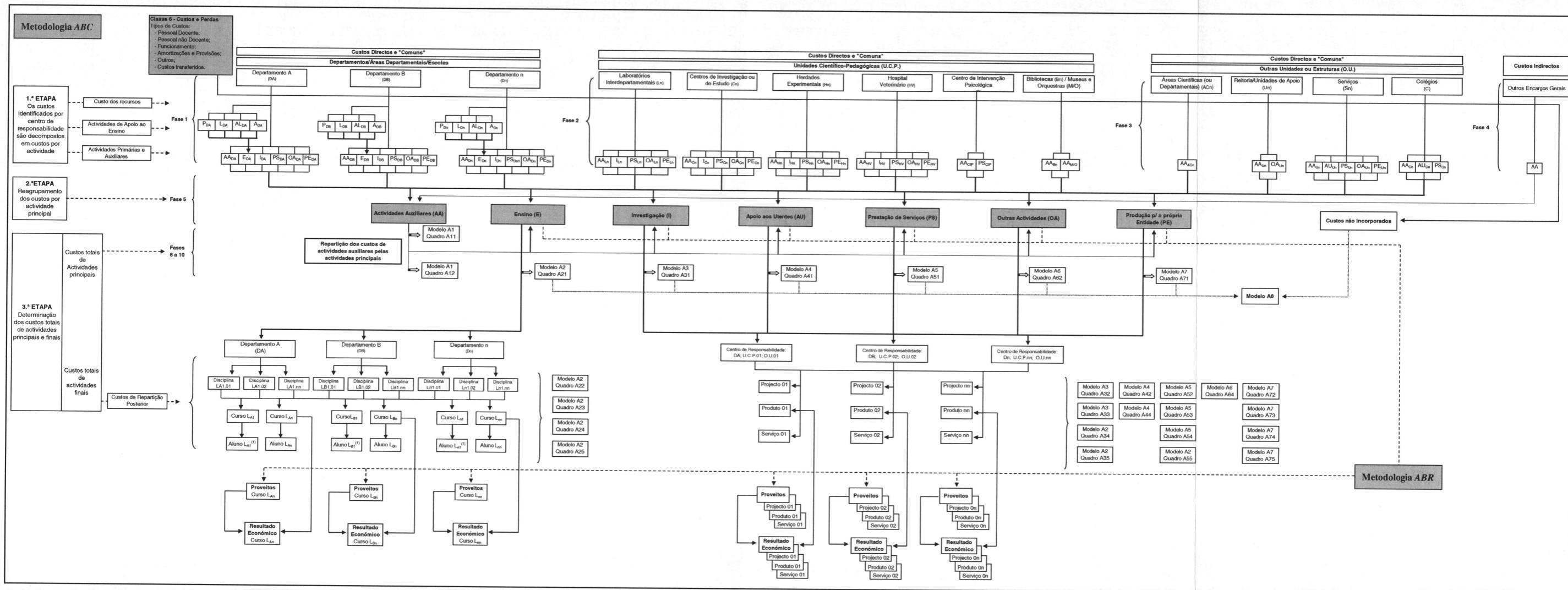
- 1.^a Etapa: Determinação dos custos (directos e “comuns”) de actividades por centro de responsabilidade;
- 2.^a Etapa: Agrupamento dos custos por actividade principal;
- 3.^a Etapa: Determinação dos custos totais de actividades principais, secundárias e finais.

O modelo é auxiliado por uma estrutura matricial de custos⁴¹, a qual assenta numa estrutura algébrica linear que visa o apuramento dos custos totais de cada actividade e projecto por custo reclassificado. É desenvolvido a partir da estrutura defendida por Carvalho (1996:327-407) e incorpora os contributos de outros trabalhos científicos (Matos Carvalho et al., 2000, Arnaboldi e Azzone, 2004, Cabezas, 2004, Carvalho et al., 2006), bem como as recomendações do POC-Educação sobre esta matéria.

O suporte informativo é complementado por um conjunto de fichas designadas por Cc – Centro de custos, que estão organizadas por tipo de custo (vide anexos 4 a 12).

⁴¹ Com recurso à aplicação Microsoft Office Excel 2003.

Figura 4.4 – Proposta do Modelo ABC na Contabilidade de Gestão das Instituições de Ensino Superior



Nota⁽¹⁾: Pretende-se obter o custo por aluno inscrito, por curso e disciplina, no ano lectivo em causa.

Actividades Principais	Actividades de Apoio ao Ensino	Mapas de Custos por Actividades
E – Ensino	P _{DA/B/n} – Preparação	Modelos A1 – Custos de Actividades ou serviços internos de apoio
I – Investigação	L _{DA/B/n} - Leccionação	Modelos A2 – Custos da Actividade Ensino
AU – Apoio aos Utentes	AL _{DA/B/n} - Apoio à Leccionação	Modelos A3 – Custos da Actividade Investigação
PS – Prestação de Serviços	A _{DA/B/n} - Avaliação	Modelos A4 – Custos da Actividade de Apoio aos Utentes
OA – Outras Actividades		Modelos A5 – Custos da Actividade Prestação de Serviços
PE – Produção para a própria Entidade		Modelos A6 – Custos de Outras Actividades
Actividades Auxiliares (AA)		Modelos A7 – Custos de Produção para a própria Entidade
		Modelo A8 - Mapa de Demonstração de Custos por Funções

4.5.1.1. Reclassificação de Custos

Como se referiu, deve existir perfeita concordância entre os resultados da Contabilidade Patrimonial e os resultados da Contabilidade de Gestão, de modo a que a cada registo nas contas da classe 6 corresponda um registo em simultâneo na classe 9. Neste sentido, a informação obtida neste modelo segue a reclassificação de custos proferida pelo POC-Educação, a qual serve de suporte ao processo de alocação de custos em cada fase do modelo:

- ***Custos directos, “comuns”⁴² e indirectos;***
- ***Custos com Pessoal Docente*** – incluem-se nesta rubrica os custos registados na conta 64 – Custos com Pessoal, referentes ao Pessoal Docente. Estes custos devem ser repartidos em função do indutor de custo n.º de horas de actividade do docente, recorrendo para o efeito à ficha Cc₂. A aplicação desta ficha a cada docente permite gerar matrizes por departamento (matrizes 1_A a 1_X) com o n.º de horas reais trabalhadas e distribuídas pelas diferentes actividades e projectos, traduzido em percentagens. Por esta via, é obtida a taxa de actividade global da instituição desagregada por Departamento e/ou Área Científica, constante na matriz 2. Para uma análise dos desvios ocorridos, preconiza-se o preenchimento prévio das fichas Cc₁ (através da qual se obtém o custo hora padrão) e Cc₂ (da qual se obtém informação sobre n.º de horas trabalhadas e o custo hora padrão por actividade).
- ***Custos com Pessoal não Docente*** – estão igualmente incluídos na conta 64 – Custos com Pessoal, os custos de exercício relativos ao Pessoal não Docente. Nesta reclassificação devem estar compreendidos os custos com docentes adstritos a funções de gestão (como é o caso dos docentes afectos à Reitoria) e os custos suplementares daqueles que ocupam lugares de administração nos serviços centrais. No caso da Reitoria, esses custos são afectos

⁴² A terminologia utilizada – “**custos comuns**” – não está relacionada com a ideia de produção conjunta, em que os custos conjuntos são aqueles que são inerentes ao processo produtivo, de que resultam dois ou mais produtos e que, até determinada fase, não são identificáveis como produtos distintos. Segundo a nota explicativa do POC-Educação (ponto 8.4), o termo adoptado relaciona-se com custos que são totalmente identificados, por exemplo, com a actividade ensino, mas comuns a vários cursos, turmas ou disciplinas. No modelo proposto, esta terminologia será também empregue com o propósito de, por um lado, identificar determinados custos que são comuns às várias actividades desenvolvidas num departamento académico (é o caso dos custos com pessoal administrativo afecto a esse departamento), e por outro lado, distinguir a proveniência destes custos dos custos indirectos (ou comuns) oriundos de actividades ou serviços internos de apoio da instituição.

directamente a actividades de natureza auxiliar. No entanto, em certas unidades e serviços estruturantes, verifica-se que são desenvolvidas em paralelo com as actividades de apoio interno, determinadas actividades principais. Com o intuito de conhecer a distribuição da ocupação horária do funcionário (não docente) por actividade, defende-se a utilização da ficha Cc₃. Para o apuramento de desvios, preconiza-se o preenchimento da ficha Cc₁ e de uma ficha por actividade com idêntica estrutura à ficha Cc₃;

- **Custos de Funcionamento** – nesta reclassificação estão contempladas as seguintes contas de custos da Classe 6: 61 – Custos das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas; 62 – Fornecimentos e Serviços Externos; 63 – Transferências Correntes Concedidas e Prestações Sociais; e 65 – Outros Custos e Perdas Operacionais. Em regra, entende-se que seja utilizada a ficha Cc₄ para apuramento dos custos dos materiais directamente consumidos na realização de determinadas acções e actividades. Quando tal relação não for possível de aferir, estes custos devem ser repartidos pelo indutor n.^o horas de actividade do docente e/ou não docente, consoante se tratem de departamentos académicos, determinadas unidades científico-pedagógicas (por exemplo, centros de investigação ou laboratórios) ou outras unidades estruturantes.
- **Amortizações do Exercício** – as amortizações a registar têm reflexão na conta 66 – Amortizações do Exercício e devem serem calculadas e contabilizadas mensalmente com o intuito de facilitar o processo de custeio. No sentido de auxiliar o apuramento dos custos de amortizações dos equipamentos, máquinas e viaturas por centro de responsabilidade e actividade, propõe-se o preenchimento das fichas Cc_{5a}, da qual se obtém o número de horas reais de utilização, e Cc_{5b}, Cc_{5c}, Cc_{5d} e Cc_{5e}, através das quais se obtêm o custo/hora teórico do equipamento, máquina e viatura e os respectivos custos mensais por actividade, bem ou serviço. No que respeita aos custos de amortizações de edifícios e outras construções, refira-se que a Universidade de Évora encontra-se fisicamente distribuída por vários espaços, onde estão sedeados, conjuntamente, departamentos académicos, diversas unidades científico-pedagógicas, outras estruturas e salas de aulas. Esta realidade exige que se proceda, previamente, a uma repartição do

espaço utilizado (com recurso ao indutor de custo n.º de m² de espaço ocupado);

- **Provisões do Exercício** – os registos efectuados na conta 67 – Provisões do Exercício devem ser imputados às actividades nas quais tiveram origem, como por exemplo, os custos resultantes de provisões destinadas a cobrir a perda de valor de existências ou provisões para créditos de cobrança duvidosa;
- **Outros Custos** – inserem-se nesta reclassificação os valores registados nas contas 68 – Custos Financeiros e 69 – Custos Extraordinários;
- **Custos não Incorporados** – têm registo nesta rubrica todos os custos que não detenham uma relação directa ou indirecta com as actividades principais, funções, bens e serviços da instituição, razão pela qual devem ser expurgados do processo de custeio⁴³.
- **Transferências entre contas da Contabilidade de Gestão** – complementa-se a reclassificação de custos com uma rubrica designada por transferências, na qual devem constar:
 - Prestações entre actividades auxiliares que se podem distinguir entre as que são praticadas com apenas um sentido, ou seja, de uma actividade para outra, e as que são produzidas reciprocamente (quando determinada actividade presta serviços a outra e esta, por sua vez, presta à anterior). Assim, na conta da actividade auxiliar prestada pela unidade A deve ser atribuído um sinal negativo ao registo da respectiva operação, o qual irá contrabalançar com o registo de sinal positivo na conta da actividade auxiliar da unidade B, acquirente do serviço⁴⁴;
 - Transferências de custos de actividades auxiliares para a conta de custos não incorporados;

⁴³ Teoricamente, só há dois tipos de custos que não são susceptíveis de afectação aos produtos (Cooper e Kaplan, 1990:43-44): os custos de excesso de capacidade que terão que ser tratados como custos do período; e os custos de investigação e desenvolvimento (I&D) para produtos inteiramente novos e linhas de produto. Em regra, os custos extraordinários não são normalmente incorporados. No entanto, o mesmo pode suceder com os custos financeiros e certas transferências correntes concedidas.

⁴⁴ Em complemento tais fluxos poderão ser suportados por um sistema de facturação interna, como é defendido por Carvalho (1996) na sua proposta de modelo de informação contabilística para as Universidades.

- Transferências entre contas da Contabilidade de Gestão sem registo na Contabilidade Patrimonial;

4.5.1.2. Metodologia de base na Implementação do Modelo ABC

A metodologia que se propõe para o processo de apuramento de custos integra várias etapas e fases de acumulação de custos que se passam a descrever.

De notar que, a informação utilizada ao longo da sua apresentação tem por base os dados amostrais obtidos pela aplicação do questionário na Universidade de Évora, apresentados na secção 4.4. Os valores constantes das matrizes de custos são os resultantes dos registos efectuados na Classe 6 – Custos e Perdas e da estrutura de centros de custo existente, nos anos económicos de 2004 e 2005. É de sublinhar que a instituição no período em análise ainda não efectuava a contabilização das amortizações e das provisões do exercício.

Primeira Etapa: determinação dos custos (directos e “comuns”) de actividades por centro de responsabilidade.

Nesta etapa explica-se o processo de imputação e de repartição de custos pelas diferentes actividades prosseguidas nos distintos centros de responsabilidade existentes nesta Universidade.

Fase 1 - Imputação/repartição de custos dos Departamentos/Áreas Científicas.

Método de repartição individual

A informação constante de uma matriz individual por docente e por Departamento (como se demonstra, a título de exemplo, pela matriz l_{D1} relativa ao Departamento D1) disponibiliza os seguintes dados:

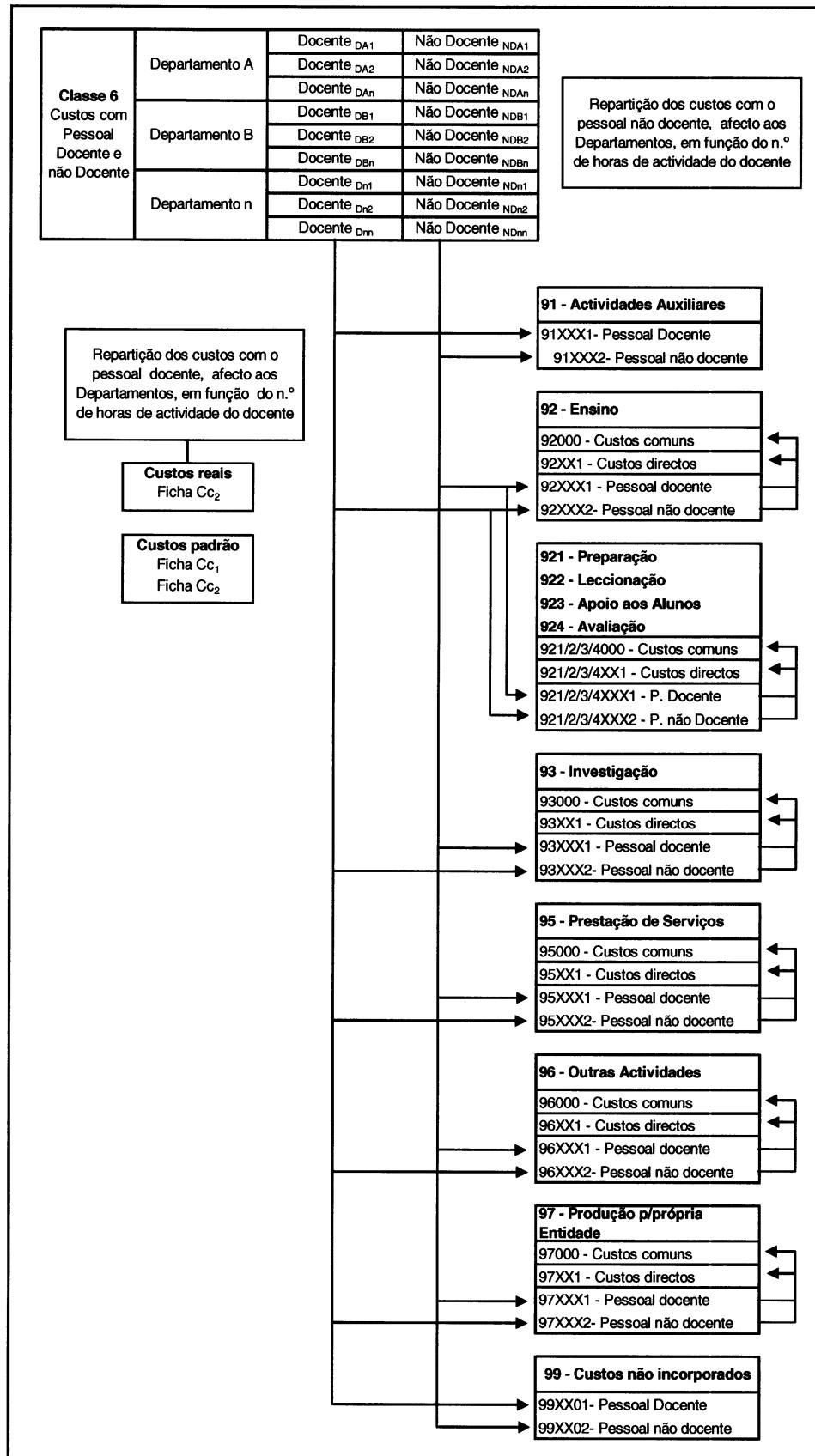
- As colunas Docente $D1_{D1}$ a Docente $D1_{D13}$ geram as bases de repartição dos tempos reais por docente, que se traduzem em medidas percentuais de cada projecto e actividade secundária em relação à actividade principal, e destas em relação à actividade total do docente;

- Com a coluna (A) é obtido o total do departamento D1, com os pesos relativos de cada projecto relativamente à actividade principal respectiva, e desta em relação à actividade total do Departamento;
- A coluna (B) disponibiliza a repartição dos tempos percentuais do conjunto de docentes por cada actividade principal e projecto em relação à actividade total;
- As restantes colunas, (C) e (D) (que não consideram o tempo dedicado a actividades auxiliares), proporcionam as medidas percentuais, por actividade principal e projecto, sobre a actividade total dos docentes nas esferas conjuntas do Departamento e outras unidades científico-pedagógicas, e de uma forma isolada, da sua acção no âmbito destas últimas unidades⁴⁵, respectivamente. Estas medidas percentuais serão utilizadas como base de repartição de eventuais “custos comuns” de cada unidade, indirectamente relacionados com a actividade dos docentes (custos com o pessoal não docente, custos de funcionamento, amortizações, entre outros).

A partir destes coeficientes inicia-se o processo de repartição de custos com o pessoal docente, o qual é apoiado representativamente pela figura 4.5.

⁴⁵ A estrutura organizacional e a própria realidade institucional permitem observar que existem determinadas unidades científico-pedagógicas (centros de investigação e laboratórios interdepartamentais), cujas actividades são intrínsecas aos departamentos académicos, que podem requerer alguma particularidade no seu tratamento. Tratam-se de unidades que congregam a participação de docentes, investigadores e técnicos em domínios do saber e realizam, essencialmente, actividades de investigação fundamental, aplicada e de desenvolvimento experimental, estudos e pesquisas, e a prestação de serviços. Possuem pessoal não docente, são-lhes atribuídas verbas de funcionamento e geram um elevado montante de receitas próprias, dada a vertente dominante de prestação de serviços ao exterior. São os casos, a título de exemplo, do Hospital Veterinário e do Laboratório de Águas. Pela razão descrita, o modelo contém a flexibilidade necessária para atender a estas situações, possuindo para esse efeito a base de repartição mais apropriada para afectação dos custos “comuns” ocorridos.

Figura 4.5 – Repartição de Custos com Pessoal Docente e não Docente por Actividades



Fonte: Elaboração própria a partir de Carvalho (1996:212)

Método de repartição global

A representatividade da amostra obtida por Área Científica permite dispensar a metodologia de repartição individual⁴⁶. A matriz 2 representa a actividade de cada Área Científica, tendo as colunas (A), (B), (C) e (D) finalidades semelhantes às descritas na metodologia anterior, agora numa perspectiva global.

Com a matriz 3 é apresentada a repartição global dos custos com Pessoal Docente por Área Científica.

A construção de uma 4.^a matriz por Área Científica, que se exemplifica através da matriz 4_D – Área Científica D, culmina o processo de imputação e repartição dos diferentes tipos de custos nesta primeira fase. Mantém-se por preencher a coluna de transferências, sujeita ao registo de eventuais fluxos provenientes de outros Departamentos/Áreas Científicas ou de outras unidades. A afectação dos restantes custos reclassificados é efectuada em função da percentagem de actividade apurada exclusivamente sobre o somatório de actividades principais por Área Científica (excluem-se deste cômputo os tempos dedicados a actividades de natureza auxiliar).

É de salientar que, no âmbito deste estudo empírico, grande parte destes custos são considerados “custos comuns”, dado que se desconhece qualquer relação directa dos mesmos com uma determinada actividade. Somente são imputados custos de funcionamento aos projectos de investigação, dado que estes se encontram registados em centros de custo próprios (em consonância com a estrutura de centros de custo adoptada pela instituição).

Elaborada uma matriz por cada Área Científica, poder-se-á construir uma matriz agregada com os custos de todas as Áreas Científicas (vide matriz 10).

⁴⁶ Apesar do método de repartição individual possuir maior grau de precisão, o mesmo demonstra ser complexo e exaustivo pelo elevado número de docentes envolvidos. Carvalho (1996:337) apresenta uma demonstração comparativa dos dois processos de afectação, um por repartição individual e um outro por repartição global. Neste último, é utilizado um coeficiente de correção com base em unidades equivalentes. Outro método alternativo é defendido por Brimson (1995:174-175), o qual se baseia na repartição do custo total dos funcionários pela correspondente percentagem de tempo utilizado numa actividade por um tipo específico de funcionário (método do código laboral).

Fase2 – Imputação/repartição de custos de Outras Unidades Científico-pedagógicas.

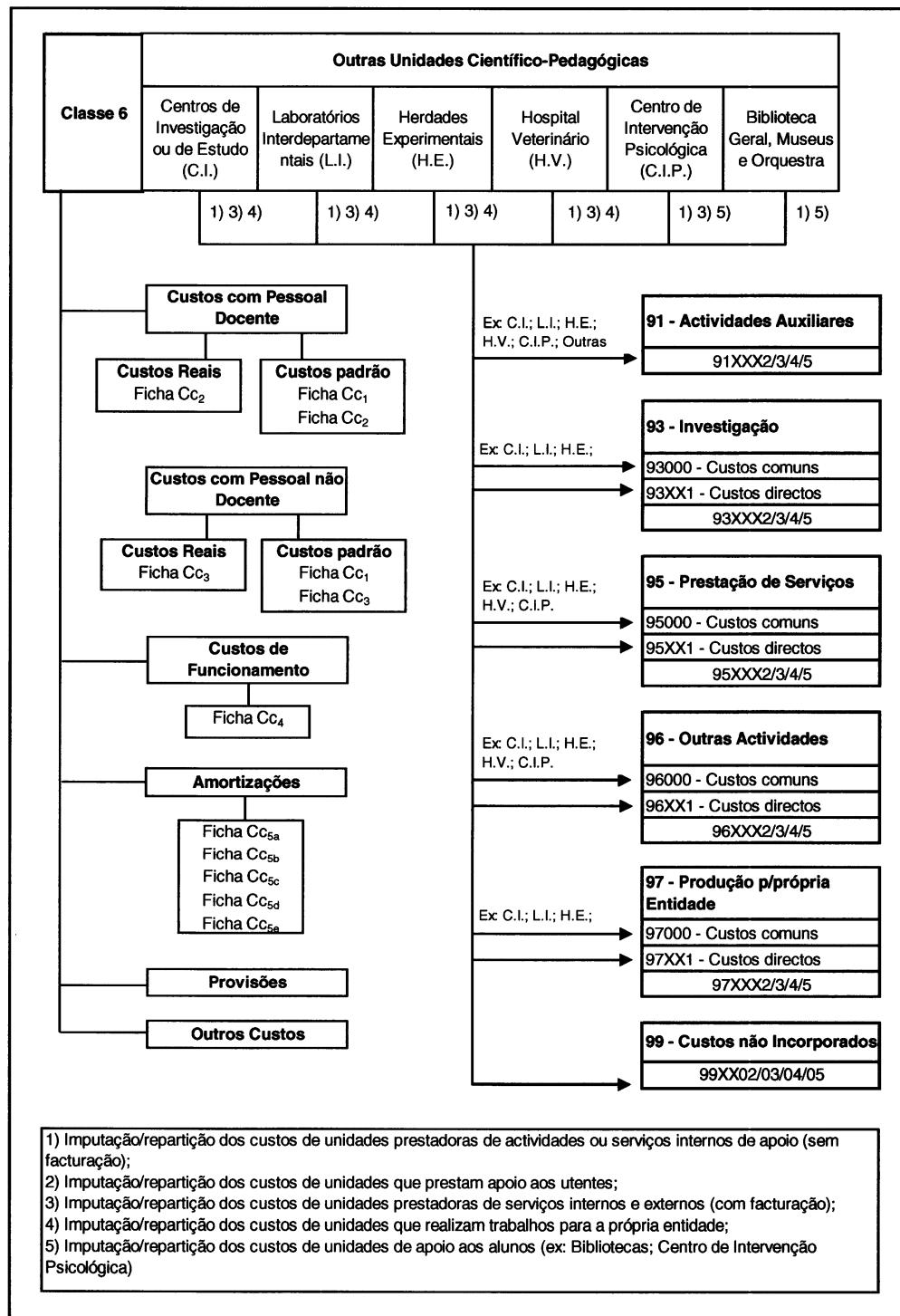
Tendo em consideração o facto de algumas destas unidades necessitarem de um processo de afectação dos seus custos de forma autónoma dos Departamentos (vide nota⁴⁵), introduz-se esta fase dedicada, exclusivamente, ao processo de repartição de custos pelas actividades que aí são desenvolvidas. Atendendo às especificidades das unidades existentes, a figura 4.6 representa esquematicamente o processo de afectação e tipifica estas unidades em termos dos destinatários a quem são prestados os seus serviços:

- 1) Unidades que prestam serviços internos de apoio, mas não os facturam;
- 2) Unidades que realizam serviços de apoio aos utentes;
- 3) Unidades que prestam serviços internos e externos (com facturação⁴⁷);
- 4) Unidades que realizam trabalhos para a própria entidade;
- 5) Unidades de apoio aos alunos.

Em determinadas unidades, como é o caso dos centros de investigação e laboratórios interdepartamentais, quando se verifique a participação conjunta dos docentes e de outro pessoal não docente nas actividades principais desenvolvidas, defende-se o uso do indutor n.º de horas de actividade (docente e não docente) para a repartição dos respectivos custos “comuns”. A título de demonstração, a matriz 5 – U.C.P. deve representar os tempos percentuais da actividade do docente (a retirar das matrizes 1A a 1X ou da matriz 2) e não docente, desenvolvida nas diversas unidades científico-pedagógicas. A coluna (C) deve disponibilizar as medidas percentuais para repartição dos custos que se relacionem indirectamente com as actividades realizadas.

⁴⁷ Segundo o plano de contas da classe 9 proposto por Cravo et al. (2002:337), os rendimentos provenientes dos serviços externamente prestados por estas unidades devem ser registados na conta “981 – Proveitos directos”.

Figura 4.6 – Repartição de Custos por Actividades e U.C.P.



Fonte: Elaboração própria a partir de Carvalho (1996:215)

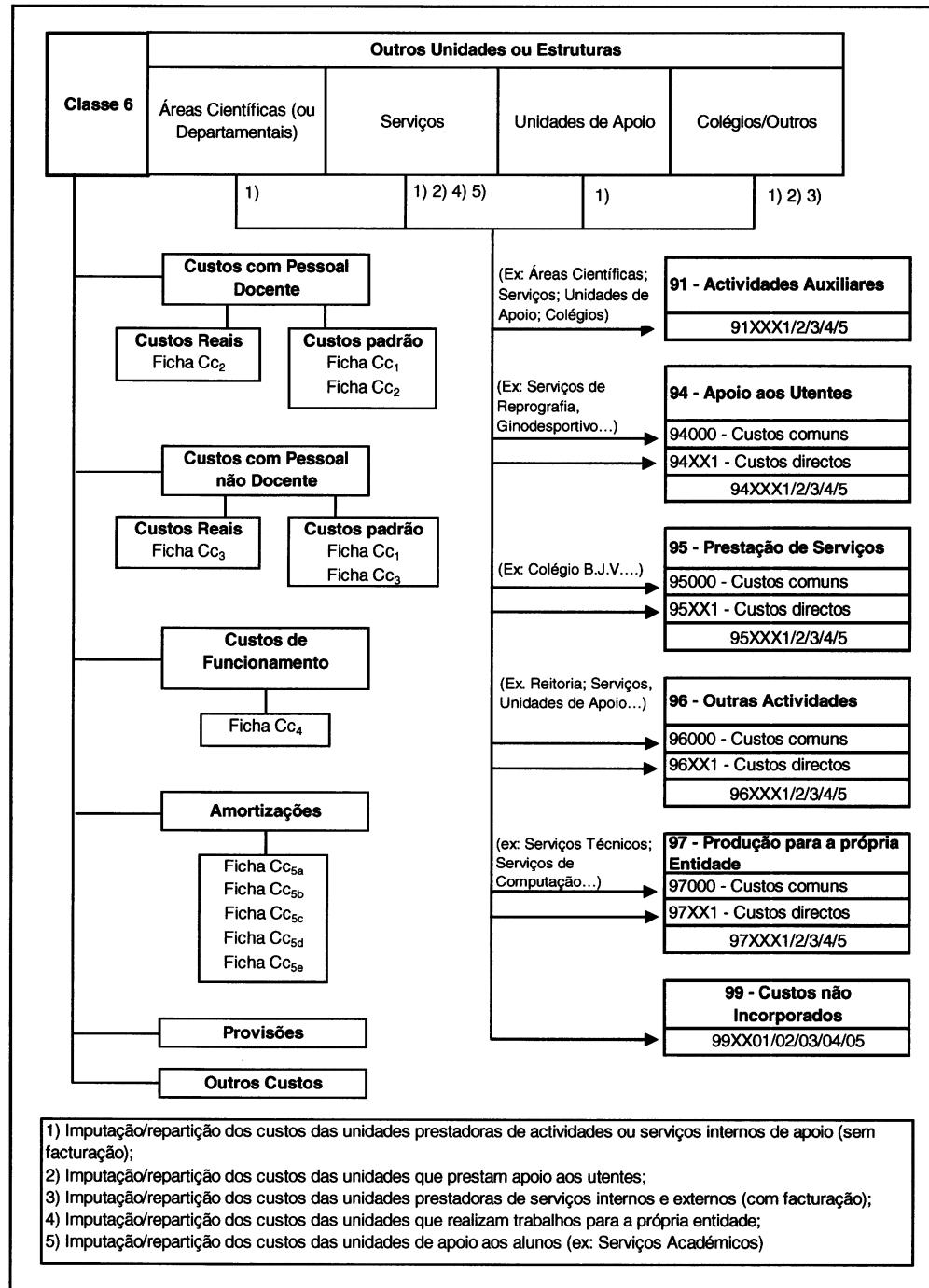
Fase 3a – Imputação/repartição de custos de Áreas Científicas (actividades exclusivamente auxiliares), Reitoria e Outros Órgãos, Serviços, Unidades de Apoio, Colégios e Outros Pólos.

A figura 4.7 representa o processo de repartição desses custos pelas actividades desenvolvidas e tipifica estas unidades, de igual modo, em termos dos destinatários a quem são prestados os seus serviços.

As matrizes que se seguem – 6.1, 6.2, 6.3, 6.4 e 6.5, contêm os custos associados a todas estas unidades, tendo os mesmos sido afectados totalmente a actividades de natureza auxiliar face à inexistência de informação sobre a real repartição dos tempos de actividade.

Observando o caso da matriz 6.1, verifica-se que a coluna dos custos com o pessoal docente foi preenchida por via da matriz 2, enquanto as restantes colunas apresentam custos directos. Nas restantes matrizes (6.2 a 6.5), sempre que sejam desenvolvidas actividades principais em paralelo com serviços de apoio interno, preconiza-se a adopção do indutor de custo – n.º de horas de actividade (não docente), traduzido em percentagens, para repartição dos custos “comuns” existentes.

Figura 4.7 – Repartição de Custos por Actividades e Unidade



Fonte: Elaboração própria a partir de Carvalho (1996:215)

Fase 3b – Apuramento de custos de prestações entre actividades auxiliares.

Dedica-se esta fase aos custos de prestações estabelecidas entre actividades auxiliares distintas. Quando se registam prestações de duplo sentido a afectação adquire maior complexidade, uma vez que uma actividade cede a outra parte dos seus custos e, por sua vez, a segunda cede à primeira uma parcela dos seus. O custo de cada taxa de indutor de custo depende tanto dos seus custos autónomos como dos que são recebidos por transferência.

Neste contexto, com o objectivo de conhecer o valor dos serviços internos prestados entre actividades auxiliares, defende-se a utilização de um sistema matricial para o apuramento do custo das prestações recíprocas entre essas actividades.

Assim, utiliza-se para este efeito a actividade real para afectação dos custos indirectos envolvidos na prestação do serviço ou no fornecimento do bem.

Exemplo 1 - Prestações de único sentido:

Observe-se, a título de exemplo, o caso dos Serviços Administrativos (serviço 03 constante da matriz 6.4) que entre as suas actividades, contempla uma actividade auxiliar de apoio administrativo exclusivo à Área Científica D.

Considera-se como pressuposto que a actividade total deste funcionário é de 1554 horas. Esta prestação exige a dedicação de 1480 horas do funcionário em causa, o que representa um custo directo de €19.047,62 (custos com pessoal não docente). O custo de funcionamento de toda a sua actividade cifra-se em €300.

Deste modo, conhecendo a percentagem de actividade dedicada a esta acção (95,24%) e aplicando-a como medida percentual para repartição daqueles custos, obtém-se €285,71 de custos de funcionamento.

O custo desta prestação, imputada na sua totalidade à Área Científica D é de €19.333,33. As matrizes 6.1 e 6.4, já corrigidas, apresentam o registo destes fluxos.

Exemplo 2: Prestações de duplo sentido:

Neste caso, a prestações de serviços internos de apoio ocorrem reciprocamente entre dois tipos de actividades auxiliares, a praticada pelos Serviços de Reprografia (serviço 01 - AA_{SR}), e a realizada pelo Serviços de Computação (serviço 02 - AA_{SC}) na prestação de apoio informático à AA_{SR}.

A actividade auxiliar AA_{SR} requer o envolvimento de um conjunto de funcionários que se traduzem numa actividade real de 10700 horas no período em causa. Os custos com pessoal cifram-se em €131.000 e o valor dos custos de funcionamento associados correspondem a €72.800. Para a prestação dos seus serviços de reprografia à AA_{SC} são utilizadas 125 horas.

Na realização de toda a actividade AA_{SC} são empregues 20.980 horas, e a sua prestação à AA_{SR} representa 280 horas desse total. A AA_{SC} acarreta custos com pessoal no montante de €356.200 e custos de funcionamento no valor de €79.650.

O quadro 4.9 representa a distribuição do número de indutores recebidos e prestados entre actividades auxiliares, e prestados por estas às actividades principais:

Quadro 4.9 – Prestações Recíprocas entre Actividades Auxiliares

Número de indutores a prestar		Número de indutores a receber							
		Serviços de Computação	Serviços de Reprografia	Actividades Principais					
Total		AA _{SC}	AA _{SR}	A _E	A _I	A _{AU}	A _{PS}	A _{OA}	A _{PE}
AA _{SR}	10700	125		10575					
AA _{SC}	20980		280	20700					

Deste modo, o total de prestações realizadas por AA_{SC} e AA_{SR} correspondem à soma dos respectivos custos autónomos e das transferências provenientes de outra actividade auxiliar, que podem ser representadas pelas seguintes equações:

$$10.700AA_{SR} = 203.800 + 280AA_{SC}$$

$$20980AA_{SC} = 435.850 + 125AA_{SR}$$

Este sistema pode ser apresentado de forma matricial, ou seja:

$$\begin{bmatrix} 10700 & -280 \\ -125 & 20980 \end{bmatrix} \begin{bmatrix} AA_{SR} \\ AA_{SC} \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} 203.800 \\ 435.850 \end{bmatrix}$$

A resolução deste sistema pode ser realizada através da Regra de Cramer. Para encontrar os valores das variáveis, há que inverter a matriz dos coeficientes:

$$\begin{bmatrix} 0,00009347 & 0,00000125 \\ 0,00000056 & 0,00004767 \end{bmatrix}$$

E, posteriormente, multiplicá-la pelo vector referente à totalidade dos custos variáveis. O resultado obtido com a multiplicação de duas matrizes é o seguinte:

$$\begin{bmatrix} AA_{SR} \\ AA_{SC} \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} 19,59 \\ 20,89 \end{bmatrix}$$

Com estes valores, é possível quantificar o montante a transferir e a receber por cada actividade auxiliar, bem como os custos a receber pelas actividades principais (vide quadro 4.10).

Quadro 4.10 – Custos de Prestações Recíprocas

Actividades Auxiliares	Custos		
	Transferências a prestar e a receber		Transferências a receber
	AA _{SR}	AA _{SC}	Actividades Principais
AA _{SR}	-209.649,56	2.449,18	207.200,38
AA _{SC}	5.849,56	-438.299,18	432.449,62

Como se pode observar, quaisquer das actividades auxiliares cedem custos em montante superior aos seus custos autónomos, tendo em conta os custos recebidos de outro centro auxiliar. A título de exemplo, AA_{SR} presta €209.649,56, em resultado da adição dos seus custos autónomos (€203.800) com a transferência recebida de AA_{SC}

(€5.849,56). As prestações calculadas no exemplo 2 estão reflectidas na matriz 6.4.

Fase 4 – Afectação de outros encargos gerais por centro de responsabilidade.

Dada a dispersão física da Universidade e a mescla de unidades e espaços existentes por edifício, importa, primeiramente, proceder à identificação por edifício dessas unidades, salas de aula e espaços de usufruto comum. Em seguida, dever-se-ão eleger os indutores de custo que estabeleçam a melhor relação causal entre este tipo de recursos de utilização geral e as actividades que os consomem, por centro produtivo. Como se pode observar no quadro 4.11, para alguns exemplos de recursos, preconizam-se as seguintes bases de afectação:

Quadro 4.11 – Indutores de Custo para Outros Encargos Gerais

Recursos	Indutores de Custo
Electricidade	n.º horas de actividade da unidade
Água	n.º horas de actividade da unidade
Segurança e Vigilância	n.º m ² de espaço ocupado
Limpeza e Higiene	n.º m ² de espaço ocupado
Comunicações telefónicas	custo directo das chamadas efectuadas por funcionário/unidade

Quando a afectação destes recursos seja efectuada em função do espaço ocupado é aconselhável, no caso das salas de aulas, recorrer a um segundo nível de portador de custo – o n.º de horas de utilização por curso de ensino. Em situações de espaços de utilização comum, dado que a sua utilização é indiferenciada, preconiza-se uma repartição dos seus custos pelo indutor de custo – n.º horas de actividade, a realizar na Terceira Etapa (Fase 10).

A matriz 6.6 deve representar o apuramento de custos destes recursos por edifício e unidade, e a sua transferência para as actividades auxiliares e/ou principais de cada centro de responsabilidade⁴⁸.

⁴⁸ A adopção dum sistema de custos padrão deve atender à variabilidade da maior parte destes custos indirectos, pelo que deverão os mesmos ser afectos às respectivas unidades, multiplicando o número de

A impossibilidade de dispor deste tipo de informação neste estudo de caso, conduz à mera indicação do valor total destes custos por actividade auxiliar, a repartir em fase posterior pelo número de horas de actividade da instituição (Terceira Etapa – Fase 10).

Segunda Etapa: Agrupamento dos Custos por Actividade Principal.

Com o objectivo de agilizar o processo de afectação dos custos às actividades finais, esta etapa actua a nível intermédio, agrupando os custos directos e “comuns”, já apurados até ao momento, nas diversas actividades classificadas neste modelo.

Fase 5 – A estrutura matricial desenvolvida durante a Etapa anterior permite saldar a conta “901 – Custos reais reflectidos”, por contrapartida das contas “91 – Actividades Auxiliares”, “92 a 97 – Actividades Principais” e “99 – Custos não Incorporados”. Face ao exposto, a matriz 7 – “Demonstração de Custos por Actividades” apresenta os custos apurados pelas actividades auxiliares, actividades principais, bem como os custos não incorporados.

No final desta etapa, o total de custos reclassificados e registados nas diferentes contas analíticas (contas 91 a 97 e 99) deverá corresponder ao total da classe 6 – Custos e Perdas.

Terceira Etapa: Determinação dos custos totais de Actividades Principais e Finais.

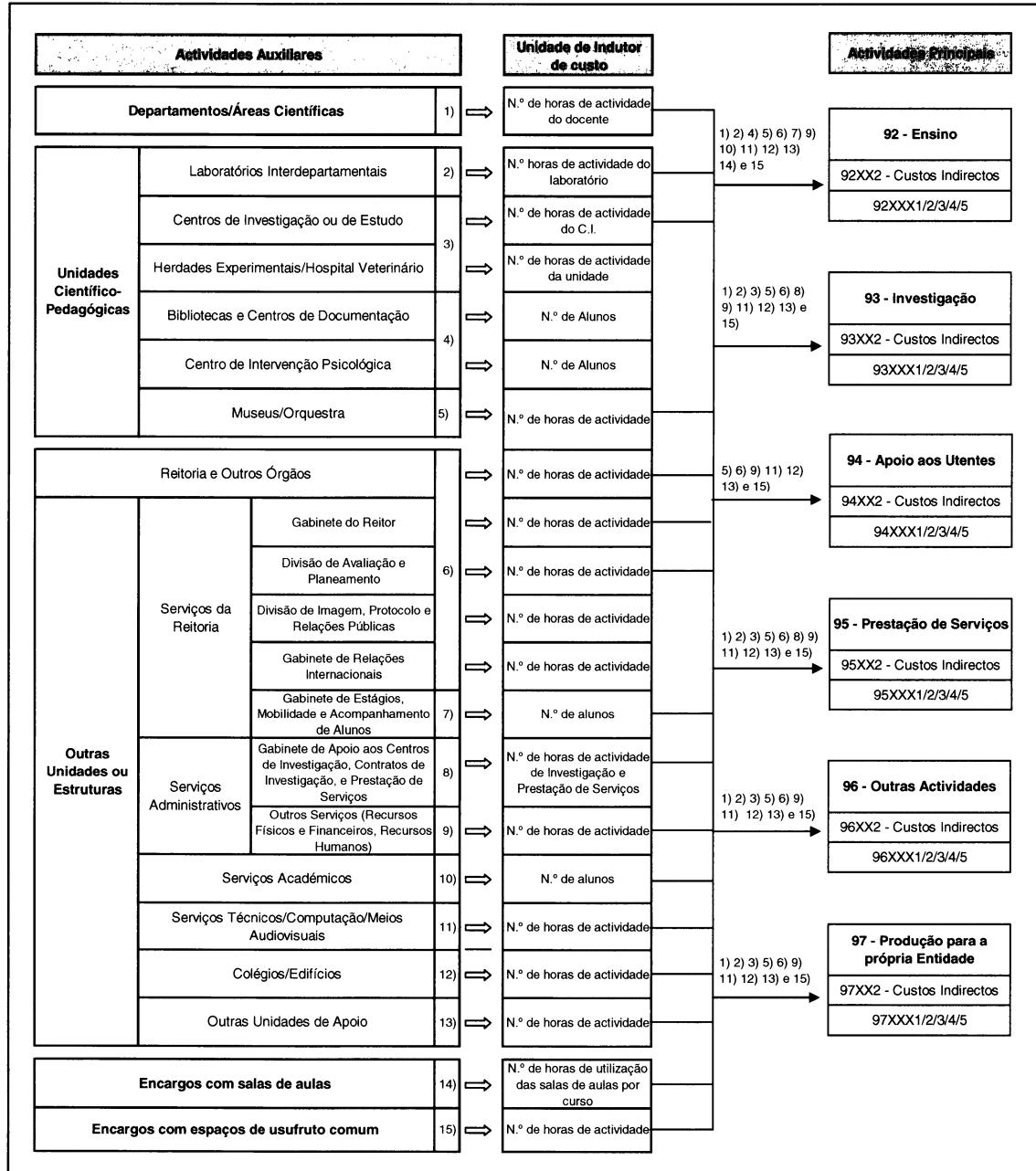
Esta última etapa é dedicada à repartição de custos indirectos pelas diferentes actividades principais, possibilitando o apuramento dos custos totais destas actividades e dos *outputs* finais.

Como foi possível verificar ao longo das quatro fases da primeira Etapa, todas as unidades orgânicas, outras unidades científico-pedagógicas e estruturas de apoio podem contribuir para o custo de actividades auxiliares. No entanto, a sua repartição deve ter em conta a base que melhor reflecte o consumo dos custos deste tipo de actividades.

unidades de actividade por uma taxa unitária padrão. Como refere Cabezas (2004:6), a variabilidade ou não dos custos destas actividades auxiliares deve ser considerada em função do destino das suas prestações.

Deste modo, propõe-se o seguinte conjunto de indutores de custo, constantes da figura 4.8:

Figura 4.8 – Eleição de Indutores de Custo para repartição de Custos Indirectos



Fase 6 – Repartição de custos de actividades auxiliares (directivas, de gestão, e científicas) de Departamentos e Áreas Científicas.

Revertem-se para a esfera dos próprios Departamentos e Áreas Científicas os custos de actividades auxiliares que lhes são inerentes, na medida em que estes são comuns às diversas actividades principais

desenvolvidas por aquelas unidades orgânicas. Para proceder a estas repartições, utiliza-se o mesmo indutor de custo que foi anteriormente preconizado, isto é, o n.º de horas de actividade. Assim, considera-se que estes custos devem ser repartidos pelo seguinte coeficiente:

$$\text{Coeficiente de Indutor de Custo} = \frac{\text{n.º de horas por actividade principal}}{\text{n.º de horas de actividade total } (\sum \text{actividades principais})}$$

Sempre que se pretenda a repartição dos custos de actividades auxiliares de cada Área Científica pelos Departamentos que a integram, aquele coeficiente de indutor de custo (agora tendo por base as horas de actividade por Área Científica) deve ser multiplicado pelo peso percentual que cada actividade principal do Departamento detém no total dessa mesma actividade principal ao nível da Área Científica respectiva. Neste sentido, propõe-se a seguinte fórmula de cálculo:

$$\text{Coeficiente de Indutor de Custo} = \frac{\text{n.º de horas por actividade principal (Área Científica)}}{\text{n.º de horas de actividade total (Área Científica)}}$$

$$\text{Fórmula de cálculo} = \text{coeficiente I. C.} \times \frac{\text{n.º de horas por actividade principal (Departamento)}}{\text{n.º de horas por actividade principal (Área Científica)}}$$

Tomando por base de aplicação o primeiro coeficiente, os custos de actividades auxiliares da Área Científica D (reflectidos nas matrizes 6.1 e 7⁴⁹) são repartidos pelas suas próprias actividades principais, como se demonstra, a título de exemplo, pela matriz 8.1_D.

Fase 7 – Repartição de custos de actividades auxiliares de Outras Unidades Científico-pedagógicas (Centros de Investigação, Laboratórios Interdepartamentais, Herdades Experimentais e Hospital Veterinário).

⁴⁹ Como é possível observar, os custos de prestações entre actividades auxiliares que até à apresentação da matriz 7 foram registados na coluna de transferências recebidas e prestadas, são incorporados a partir desta fase nas respectivas reclassificações de custos. Este procedimento tem precisamente o objectivo de não evidenciar transferências que ocorreram entre actividades auxiliares numa etapa anterior, bem distinta daquela que agora decorre, ou seja, a repartição dos custos indirectos pelas actividades principais e finais.

À semelhança do processo anterior, deve adoptar-se o mesmo indutor de custo – n.º de horas de actividade:

$$\text{Coeficiente de Indutor de Custo} = \frac{\text{n.º de horas por actividade principal}}{\text{n.º de horas de actividade total } (\sum \text{actividades principais})}$$

De forma representativa, a matriz 8.2. recebe a transferência de custos destas actividades, apurados pela matriz 6.2 e apresentados na matriz 7.

Fase 8 – Repartição de custos de actividades auxiliares de apoio aos alunos.

Os custos de actividades que se relacionam totalmente com a actividade ensino são repartidos pelos diversos projectos de ensino, através do indutor de custo n.º de alunos. Uma vez que se encontram nesta Universidade determinados serviços que desenvolvem este tipo de actividades, indicam-se os exemplos que podem ser enquadrados nesta tipificação: Centro de Intervenção Psicológica; Bibliotecas e Centros de Documentação; Gabinete de Estágios, Mobilidade e Acompanhamento de Estudantes; e Serviços Académicos.

$$\text{Coeficiente de Indutor de Custo} = \frac{\text{n.º de alunos de cada curso}}{\text{n.º total de alunos da Universidade}}$$

O quadro 4.12 apresenta o n.º de alunos de cada curso de ensino, bem como a respectiva medida percentual relativamente ao total de alunos. Uma vez encontrada esta base de repartição, a matriz 8.3 deve reflectir a afectação de tais custos aos distintos cursos de ensino. Também nesta fase deve ser incorporada a repartição de custos resultantes de encargos com o funcionamento de salas de aulas apurados pela matriz 6.6. Como oportunamente se fez referência, utiliza-se, para este efeito, o *cost driver* n.º de horas de utilização por curso de ensino, e procede-se à imputação dos custos de funcionamento e de outros possíveis custos (como é o caso de amortizações de equipamentos) aos respectivos cursos de ensino. Os cursos L_{D1}, L_{D2} e L_{D3} são considerados no quadro 4.13, estritamente, a título de exemplo.

Quadro 4.12 – Alunos por Curso de Ensino

Cursos	N.º de alunos por curso	% sobre o total de alunos	Cursos	N.º de alunos por curso	% sobre o total de alunos
Licenciaturas	5500	76,71%	Curso L _{X1}	51	0,71%
Curso L _{A1}	124	1,73%	Curso L _{X2}	53	0,74%
Curso L _{B1}	132	1,84%	Curso L _{X3}	92	1,28%
Curso L _{C1}	76	1,06%	Curso L _{X4}	101	1,41%
Curso L _{C2}	88	1,23%	Cursos L_{nn}	447	6,23%
Curso L _{C3}	103	1,44%	Pós-Graduações	59	0,82%
Curso L _{D1}	224	3,12%	Curso PG _{F1}	16	0,22%
Curso L _{D2}	120	1,67%	Curso PG _{M1}	5	0,07%
Curso L _{D3}	56	0,78%	Cursos PG_{nn}	38	0,53%
Curso L _{E1}	300	4,18%	Mestrados	1327	18,51%
Curso L _{F1}	216	3,01%	Curso M _{C1}	16	0,22%
Curso L _{G1}	66	0,92%	Curso M _{D1}	162	2,26%
Curso L _{H1}	27	0,38%	Curso M _{D2}	45	0,63%
Curso L _{H2}	95	1,32%	Curso M _{E1}	42	0,59%
Curso L _{H3}	58	0,81%	Curso M _{F1}	10	0,14%
Curso L _{H4}	107	1,49%	Curso M _{F2}	3	0,04%
Curso L _{H5}	15	0,21%	Curso M _{F3}	45	0,63%
Curso L _{I1}	51	0,71%	Curso M _{F4}	13	0,18%
Curso L _{I2}	238	3,32%	Curso M _{E5}	43	0,60%
Curso L _{J1}	43	0,60%	Curso M _{G1}	53	0,74%
Curso L _{J2}	28	0,39%	Curso M _{H1}	20	0,28%
Curso L _{L1}	30	0,42%	Curso M _{L1}	25	0,35%
Curso L _{L2}	19	0,26%	Curso M _{L2}	30	0,42%
Curso L _{L3}	41	0,57%	Curso M _{M1}	20	0,28%
Curso L _{L4}	19	0,26%	Curso M _{M2}	25	0,35%
Curso L _{M1}	105	1,46%	Curso M _{M3}	23	0,32%
Curso L _{M2}	173	2,41%	Curso M _{M4}	25	0,35%
Curso L _{M3}	123	1,72%	Curso M _{M5}	108	1,51%
Curso L _{N1}	256	3,57%	Curso M _{O1}	107	1,49%
Curso L _{O1}	195	2,72%	Curso M _{O2}	97	1,35%
Curso L _{O2}	76	1,06%	Curso M _{S1}	12	0,17%
Curso L _{P1}	87	1,21%	Curso M _{T1}	20	0,28%
Curso L _{Q1}	43	0,60%	Curso M _{U1}	25	0,35%
Curso L _{Q2}	244	3,40%	Curso M _{V1}	8	0,11%
Curso L _{R1}	212	2,96%	Cursos M_{nn}	350	4,88%
Curso L _{S1}	280	3,91%	Doutoramentos	269	3,75%
Curso L _{T1}	1	0,01%	Cursos D_{nn}	269	3,75%
Curso L _{T2}	113	1,58%	Outros Cursos	15	0,21%
Curso L _{T3}	14	0,20%	Curso O _{H1}	15	0,21%
Curso L _{U1}	312	4,35%			
Curso L _{V1}	51	0,71%			
Curso L _{V2}	195	2,72%			
			N.º total de alunos	7170	100,00%

Quadro 4.13 – Repartição de Custos de Funcionamento de Salas de Aula

Cursos	% de utilização da sala 01	Custo por Curso (1)	% de utilização da sala 02	Custo por Curso (2)	% de utilização da sala 03	Custo por Curso (3)	Total de Custos (4) = 1+2+3
Curso L_{D1}	40,00%	...	80,00%	...	15,00%	...	...
Disciplina 01 _{LD1}	20,00%	...	35,00%	...	0,00%	...	...
Disciplina 02 _{LD1}	15,00%	...	20,00%	...	15,00%	...	...
Disciplina 03 _{LD1}	2,50%	...	0,00%	...	0,00%	...	...
Disciplina 04 _{LD1}	2,50%	...	25,00%	...	0,00%	...	...
Curso L_{D2}	30,00%	...	15,00%	...	20,00%	...	...
Disciplina 01 _{LD2}	15,00%	...	15,00%	...	10,00%	...	...
Disciplina 02 _{LD2}	15,00%	...	0,00%	...	10,00%	...	...
Curso L_{D3}	30,00%	...	5,00%	...	65,00%	...	...
Disciplina 04 _{LD3}	5,00%	...	0,00%	...	35,00%	...	...
Disciplina 05 _{LD3}	25,00%	...	5,00%	...	30,00%	...	...
<i>Total</i>	100,00%	...	100,00%	...	100,00%	...	...

Fase 9 – Repartição de custos de actividades auxiliares de apoio às actividades de investigação e prestação de serviços.

Com a finalidade de melhor demonstrar este processo de custeio, consideram-se, nesta fase, os custos de actividades internas de apoio praticadas pela unidade 02, a qual presta apoio a centros de investigação, projectos de investigação e contratos de prestação de serviços desenvolvidos nesta instituição. Dadas as características próprias desta unidade, os custos indirectos são repartidos exclusivamente pelas prestações de serviços ao exterior e projectos de investigação realizados no âmbito dos Departamentos e Centros de Investigação (vide matriz 8.4). Recorre-se, para este efeito, ao indutor de custo – n.º de horas de actividade do docente (investigação e prestação de serviços).

$$\text{Coeficiente de Indutor de Custo} = \frac{\text{n.º de horas por actividade principal (Investigação ou Prestação de Serviços)}}{\text{n.º de horas de actividade total } (\sum \text{Investigação + Prestação de Serviços})}$$

Fase10 – Repartição de custos das restantes actividades auxiliares, de apoio geral ao funcionamento da Universidade (Reitoria, Outros Órgãos, Unidades de Apoio, Serviços, Colégios e Outros Encargos Gerais).

As actividades auxiliares desenvolvidas por esta panóplia de unidades são de apoio transversal ao conjunto de actividades principais da entidade. Por esta razão, considera-se o indutor – n.º de horas de actividade total, para a repartição destes custos indirectos.

$$\text{Coeficiente de Indutor de Custo} = \frac{\text{n.º de horas por actividade principal}}{\text{n.º de horas de actividade total } (\sum \text{actividades principais})}$$

A recepção destes custos (apurados pelas matrizes 6.3, 6.4, 6.5 e 6.6) é apresentada na matriz 8.5.

A matriz 9 culmina a terceira e última Etapa do modelo, apresentando a Demonstração de custos totais por actividades. Neste momento, a conta “91 – Actividades Auxiliares” deve encontrar-se devidamente saldada por débito das contas 91 a 97 (Actividades Principais) e 99 (Custos não Incorporados).

Toda a estrutura matricial que foi desenvolvida e explicada ao longo das três Etapas pode ser apresentada, de modo consolidado, numa matriz final – matriz 10. Esta tabela deve disponibilizar o seguinte conjunto de informações:

- As medidas percentuais de actividade de cada centro produtivo (Departamentos/Áreas Científicas, Outras Unidades Científico-pedagógicas, Unidades de Apoio, Serviços e Colégios);
- O valor dos custos directos, “comuns”, e o seu somatório por actividade principal e final, por centro produtivo, bem como o custo por indutor de custo;
- Os coeficientes de indutor de custo utilizados para a repartição dos custos das distintas actividades auxiliares;
- O valor dos custos directos por actividade auxiliar e unidade (quando possível), e o custo por indutor de custo, por actividade principal e final;
- Os custos totais por actividade e projecto;
- Os proveitos directos por actividade e projecto, tornando possível a comparação com os custos apurados pelos mesmos e a determinação de resultados directos e económicos.

4.5.2. Resultados do Modelo Contabilístico Proposto

Como apresentado anteriormente, o modelo de Contabilidade de Gestão proposto permite o apuramento de custos, proveitos e resultados pelas actividades desenvolvidas. Importa, nesta medida, descrever por actividade os diversos *outputs* obtidos:

a. Actividade de Ensino:

- a1.* Os custos directos e “comuns” por Departamento/Área Científica, bem como os custos indirectos e os custos totais da actividade Ensino;
- a2.* O custo de cada actividade lectiva – preparação, leccionação, apoio aos alunos e avaliação, quer por curso de ensino, quer globalmente, e ambos, por Departamento/Área Científica;
- a3.* O custo por tipo de formação e graduação, por Departamento/Área Científica – licenciaturas, pós-graduações, mestrados, doutoramentos e outros cursos;
- a4.* O custo de cada curso de ensino leccionado, por Departamento/Área Científica;
- a5.* O custo médio por aluno inscrito, por tipo de formação e graduação, e por curso (matriz 11);
- a6.* O custo de cada disciplina por curso de ensino, e o custo médio por aluno inscrito na mesma, apresentados na matriz 12;
- a7.* Os desvios ocorridos entre os custos padrão e os custos reais;
- a8.* Os desvios ocorridos entre os proveitos previsionais e os proveitos reais (que devem corresponder ao saldo da conta “98xx – Proveitos/Actividade Ensino”)
- a9.* A contribuição dos proveitos directos por curso de ensino sobre os custos directos do mesmo, e o resultado económico de cada curso.

b. Actividade de Investigação:

- b1.* Os custos directos e “comuns” por Departamento/Área Científica e Outras Unidades Científico-pedagógicas, bem como os custos indirectos e os custos totais da actividade Investigação;

- b2. O custo médio de cada tese e dissertação, com desagregação por aluno, orientador e participação em júris;
- b3. O custo por projecto de investigação, desagregado por Departamento/Área Científica e Outras Unidades Científico-pedagógicas;
- b4. O custo de outras actividades de investigação por Departamento/Área Científica, sendo possível conhecer, por exemplo, o custo unitário e o custo médio de um *paper* ou publicação;
- b5. Os desvios ocorridos entre os custos padrão e os custos reais;
- b6. Os desvios ocorridos entre os proveitos previsionais e os proveitos reais (por exemplo, por projecto de investigação) e que devem corresponder ao saldo da conta “98xx – Proveitos/Actividade Investigação”;
- b7. A contribuição dos proveitos directos por projecto de investigação sobre os custos directos do mesmo, e o seu resultado económico.

c. Actividade de Apoio aos Utentes

- c1. Os custos directos e “comuns” por Unidade ou Serviço, bem como os custos indirectos afectados e os custos totais da actividade de Apoio aos Utentes;
- c2. O custo por projecto com facturação e sem facturação, desenvolvido por cada Unidade ou Serviço de Apoio;
- c3. O custo médio de uma fotocópia (a título de exemplo);
- c4. Os desvios ocorridos entre os custos padrão e os custos reais;
- c5. Os desvios ocorridos entre proveitos previsionais e proveitos reais (no caso de projectos com facturação), e que devem corresponder ao saldo da conta “98xx – Proveitos/Actividade Apoio aos Utentes”;
- c6. A contribuição dos proveitos directos por projecto sobre os custos directos do mesmo, e o seu resultado económico.

d. Actividade de Prestação de Serviços:

- d1. Os custos directos e “comuns” por Departamento/Área Científica, unidade ou serviço, bem como os custos indirectos e os custos totais da actividade de Prestação de Serviços;

- d2. O custo total dos serviços prestados com facturação e sem facturação, por Departamento/Área Científica, Outras Unidades Científico-pedagógicas, Unidade ou Serviço;
- d3. O custo por serviço prestado com facturação e sem facturação;
- d4. A comparação dos custos do serviço prestado com os preços de mercado praticados;
- d5. Os desvios ocorridos entre os custos padrão e os custos reais;
- d6. Os desvios ocorridos entre os proveitos previsionais e os proveitos reais (no caso de serviços com facturação), e que devem corresponder ao saldo da conta “98xx – Proveitos/Actividade Prestação de Serviços”;
- d7. A contribuição dos proveitos directos por serviço sobre os custos directos do mesmo, bem como o seu resultado económico;

e. Outras Actividades:

- e1. Os custos directos e “comuns” por Departamento/Área Científica, Unidade ou Serviço, bem como os custos indirectos e os custos totais de Outras Actividades;
- e2. O custo por projecto, por Departamento/Área Científica, Unidade ou Serviço;
- e3. Os desvios ocorridos entre os custos padrão e os custos reais;
- e4. Os desvios ocorridos entre os proveitos previsionais e os proveitos reais (caso existam), e que devem corresponder ao saldo da conta “98xx – Proveitos/Outras Actividades”;
- e5. A contribuição dos proveitos directos por projecto (caso existam) sobre os custos directos do mesmo, e o seu resultado económico.

f. Actividade de Produção para a própria Entidade:

- f1. Os custos directos e “comuns” por Departamento/Área Científica, Unidade ou Serviço, bem como os custos indirectos e os custos totais da actividade de Produção para a própria Entidade;
- f2. O custo por projecto (bem ou produto) desenvolvido por Departamento/Área Científica, Unidade ou Serviço;
- f3. Os desvios ocorridos entre os custos padrão e os custos reais;

- f4. Os desvios ocorridos entre os proveitos previsionais e os proveitos reais, e que devem corresponder ao saldo da conta “98xx – Proveitos/Actividade Produção para a própria Entidade”;
- f5. A contribuição dos proveitos directos gerados por bem ou produto vendido sobre os custos directos do mesmo, e o seu resultado económico.

g. Actividades Auxiliares:

- g1. O custo total de actividades auxiliares da entidade;
- g2. Os custos directos de actividades auxiliares desenvolvidas por Departamento/Área Científica, Outras Unidades Científico-pedagógicas, Reitoria, Unidade e Serviço de apoio;
- g3. O custo das prestações estabelecidas entre actividades auxiliares;
- g4. Os custos de actividades auxiliares de apoio aos alunos, de apoio à investigação e prestação de serviços, e de actividades ou serviços internos de apoio (de carácter geral), bem como o respectivo custo por indutor de custo;
- g5. Os desvios ocorridos entre os custos padrão e os custos reais.

Como se pode observar na matriz 10, foi ainda possível obter o custo por indutor de custo para cada actividade principal e final, por centro produtivo e em termos globais.

De referir que a estrutura matricial utilizada permitiu desagregar todos os custos de uma qualquer actividade ou dos custos não incorporados por custo reclassificado, em conformidade com a reclassificação proposta pelo POC-Educação. Deste modo, é exequível o preenchimento dos quadros modelo preconizados por este Plano de Contabilidade, sempre que aplicáveis. Tendo em conta os dados utilizados na construção das várias matrizes de custos por actividades, assim se apresentam os diversos mapas finais de prestação de contas (vide anexos 14 a 21).

4.5.3. Conclusões do Modelo Contabilístico Proposto

A chave do modelo de Contabilidade de Gestão apresentado está na imputação e afectação de custos às actividades, tendo sempre presente a esfera de actuação em que as mesmas são desenvolvidas, ou seja, os centros produtivos ou de responsabilidade.

Seguindo o defendido pelo POC-Educação, foram consideradas as seguintes actividades típicas de uma Universidade: o ensino; a investigação; a prestação de serviços; o apoio aos utentes; a produção para a própria entidade; outras actividades; e actividades auxiliares ou de apoio. Deste modo, são estas as actividades que formam a cadeia de valor da organização e que constituem o pilar do processo de custeio, na medida em que numa fase inicial recepcionam os custos dos recursos consumidos, e em fase posterior, são afectados os seus custos aos produtos e serviços prestados, com recurso, em ambas as fases, a indutores de custo apropriados.

A aplicação da metodologia *ABC* no modelo desenvolvido, operacionaliza-se com o recurso a três etapas principais que sistematizam o processo de alocação de custos.

De acordo com a estrutura apresentada, a primeira Etapa é destinada, tanto à determinação de custos directos e “comuns” de actividades principais e auxiliares, por centro de responsabilidade (Departamentos/Áreas Científicas, Outras Unidades Científico-pedagógicas, Unidades e Serviços de apoio, Colégios e outros), como ao apuramento de custos não incorporados.

A segunda Etapa desempenha a função de aglutinação de todos os custos das actividades classificadas como principais, apurados até ao momento em cada centro, reagrupando-os por actividades transfucionais.

Por fim, a terceira Etapa cumpre o objectivo de determinar os custos totais de actividades principais e finais. Para a sua concretização, foram introduzidas cinco fases de actuação que, atendendo à particularidade e à natureza das actividades auxiliares, procuram facilitar o processo de repartição de custos indirectos. Tomando em consideração a realidade organizacional da Universidade de Évora, distinguiram-se as actividades auxiliares nos seguintes grupos: (i) as praticadas pelos Departamentos e Áreas Científicas; (ii) as prosseguidas por determinadas Unidades Científico-pedagógicas; (iii) as que se destinam a apoiar os alunos; (iv) as actividades de apoio à

investigação e prestação de serviços; (v) e aquelas de carácter geral, transversais a todas as actividades principais.

Conceptualmente, este modelo contabilístico é caracterizado pelas seguintes assunções:

- a. Deve ser suportado por uma estrutura de Contas da Classe 9, por segmentos ou actividades, em que o total de custos e proveitos registados tem de coincidir no seu valor com os registos efectuados nas contas da Classe 6 e 7 da Contabilidade Patrimonial;
- b. Tem por base o Princípio da Especialização do Exercício;
- c. Utiliza o sistema de custeio total, exceptuando-se deste processo de afectação os custos que se entendam não ser incorporados por não revelarem qualquer relação de causalidade com as unidades produzidas, os lotes produzidos, com a manutenção do produto e com a organização;
- d. Quanto ao momento de imputação, utiliza custos reais e custos padrão, permitindo análises comparativas, não só no caso das actividades finais, mas também em termos de actividades principais e secundárias (ou auxiliares);
- e. Os custos são reclassificados em custos directos, “comuns” e indirectos, mas também são repartidos em custos com pessoal docente, custos com pessoal não docente, custos de funcionamento, amortizações, provisões, outros custos e custos transferidos entre actividades. Os proveitos são reclassificados em directos e indirectos;
- f. Recorre-se de diferentes indutores de custo, o que torna mais precisa a relação de causa-efeito entre recursos, actividades e produtos. Na primeira Etapa é utilizado o indutor n.º de horas de actividade docente e/ou não docente, e na terceira Etapa, para a afectação de custos indirectos são considerados distintos indutores, tais como: o n.º de horas de actividade do docente e/ou não docente por actividade principal; o n.º de alunos; o n.º de horas de actividade do docente (e não docente, quando se verifique colaboração conjunta) em investigação e prestação de serviços; e o n.º de horas totais por actividade principal da entidade;
- g. É suportado por um conjunto fichas de centros de custos que fornecem informação por tipo de custo: Cc₁ – Cálculo do custo/hora padrão do funcionário (docente e não docente); Cc₂ – Cálculo do custo de mão-de-obra

- docente por actividade; Cc_3 – Cálculo do custo de mão-de-obra não docente por actividade; Cc_4 – Custo dos materiais consumidos por actividade; Cc_{5a} – Cálculo do n.º de horas de utilização de equipamentos, máquinas e viaturas; Cc_{5b} – Cálculo do custo/hora de equipamento; Cc_{5c} – Custo dos equipamentos por actividade; Cc_{5d} – Cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas; e Cc_{5e} – Custo das máquinas e viaturas por actividade;
- h. Deve proporcionar informação de custos por actividades principais, intermédias e finais, mas também por actividades finais concluídas e não concluídas.

Como característica fundamental, cabe assinalar que este modelo presta informação útil, influencia e facilita o processo de tomada de decisões, tendo em conta vários aspectos:

- No que respeita à variabilidade dos custos, este modelo incorpora uma das faculdades reconhecidas no *ABC*, ou seja, permite que a maioria dos custos fixos se tornem variáveis pela introdução de unidades de imputação apropriadas. Por via da metodologia *ABC*, eleva-se o conjunto de custos considerados variáveis, o que disponibiliza uma maior variedade de margens de contribuição marginais sobre as quais assentam uma diversidade de decisões. Privilegia-se a análise de rentabilidade e não só o apuramento de custos das actividades finais, na medida em que nem todos os custos poderão vir a ser incorporados;
- O modelo em causa presta também informação sobre as actividades geradoras de custos indirectos e identifica-as por centro de responsabilidade, o que possibilita à gestão conhecer e analisar o peso que as mesmas têm no cômputo do custo total das actividades principais e finais;
- A inclusão de um sistema matricial de apuramento das prestações ocorridas entre actividades auxiliares, que pode e deve ser suportado por um sistema de facturação interna, contribui relevantemente para compreender as causas de prestações geradoras de custos indirectos, avaliá-las e actuar sobre as mesmas. Com a adopção de um sistema de custos padrão, será possível imputar os custos fixos em função de uma taxa predeterminada calculada segundo a actividade padrão (uma vez que existe elevada subjectividade associada ao cálculo da capacidade prática ou normal), bem como afectar os

custos variáveis através da multiplicação do n.º de unidades de indutor de custo por uma taxa padrão. O montante de custos não incorporados resultará do valor de excesso de capacidade apurado.

- Em termos da classificação de custos, a possibilidade de adaptar à estrutura de custos desenvolvida, o sistema de custos reais e o sistema de custos predeterminados, permite a comparabilidade dos custos gerados por estes dois sistemas, relativamente às actividades e produtos. As vantagens do recurso a dados predeterminados aquando do apuramento dos custos reais em virtude de uma maior celeridade do trabalho contabilístico, traduzem-se, igualmente, no fornecimento de informação em tempo oportuno, possibilitando que os custos reais do último exercício possam ser utilizados para estimar custos no período seguinte.

Outra das propriedades passíveis de reconhecimento neste modelo contabilístico, prende-se com a sua comprehensibilidade, não só na perspectiva de quem o utiliza para melhor fundamentação das decisões de gestão, mas também na óptica dos utilizadores externos, os quais possuem a função de validar a metodologia e comprovar os dados apresentados (por exemplo, instituições nacionais e comunitárias e auditores externos). Nesta característica está subjacente o Princípio da Uniformidade, com o qual se pretende garantir a comparação da informação financeira entre diferentes períodos.

Por último, considera-se que este modelo é racional do ponto de vista económico, uma vez que a utilidade que incorpora é superior ao custo de obtenção da informação pretendida. Muito embora se entenda que o sistema apresentado pode ser optimizado, defende-se que a sua estrutura permite responder às informações solicitadas interna e externamente.

Existe a consciência que a estrutura matricial em que assenta pode ser melhorada e potenciada com o recurso ao desenvolvimento oferecido pelas ferramentas informáticas. A informatização das fichas de centro de custos Cc_2 e Cc_3 e o seu preenchimento via *intranet* pelos funcionários docentes e não docentes da organização, a realizar, porventura, numa base mensal, poderá também resultar na optimização do processo e dos tempos de resposta. Tal plataforma atribuiria maior rigor e oportunidade à informação prestada e, simultaneamente, garantiria continuidade ao processamento dos dados obtidos ao longo do exercício.

Capítulo 5

Conclusões e Reflexões Finais

No último Capítulo desta dissertação apontam-se as principais conclusões do estudo desenvolvido, visando dar resposta às questões de investigação anteriormente colocadas, e oferecem-se algumas reflexões sobre o estudo de caso conduzido e sobre o contributo desta investigação para a prática da Contabilidade de Gestão. Nas secções seguintes, identificam-se os pontos fortes e as limitações do estudo, e sugerem-se potenciais áreas de interesse para investigações futuras.

5.1. Conclusões Finais

As IES vivem um período caracterizado por fortes constrangimentos e desafios de diversa ordem. No actual contexto, a avaliação dos resultados económicos das actividades desenvolvidas torna-se na componente mais relevante no processo de tomada de decisão da gestão. Embora os métodos e práticas de custeio tradicionais utilizados por estas organizações sejam ainda determinantes no apuramento dos custos incorridos pelos seus centros de responsabilidade, é clara e notória a necessidade das mesmas procederem a diferentes e detalhados tipos de análise de custo e rendimento por actividade.

Com o objectivo de avaliar a viabilidade de aplicação da metodologia *ABC* nas IES, como o modelo de contabilidade de Gestão mais adequado às suas necessidades informativas de custos e de gestão, foi preconizada nesta dissertação uma abordagem baseada na análise crítica e comparativa entre os sistemas de custeio convencionais e o sistema *ABC*. Existe, pois, o reconhecimento que o *ABC* sustenta uma estrutura conceptual mais credível e representa a mais significativa inovação de custeio e de gestão dos últimos anos.

Paralelamente, com o propósito de complementar tal abordagem e comprovar as faculdades desta metodologia, foi conduzido um estudo de caso na Universidade de Évora.

Da investigação realizada podem ser extraídas as seguintes conclusões mais significativas por cada questão de investigação colocada no Capítulo Introdutório:

1. Em resposta à primeira questão de investigação formulada (**Q₁**), os resultados deste estudo permitem concluir que é viável a aplicação do sistema *ABC* às IES, como o modelo mais apropriado para produzir informação relevante, fiável e comparável, e auxiliar a tomada de decisão da gestão, considerando que:
 - a. A informação produzida pela análise específica das actividades de uma organização, permite compreender o custo e o rendimento das actividades que agregam valor; reduzir custos e/ou melhorar o rendimento das actividades; optimizar os métodos de trabalho e evitar duplicação de tarefas; minimizar os tempos de resposta, melhorar a qualidade, a eficiência e a eficácia dos processos desenvolvidos; e proporciona uma visão mais correcta das ineficiências e das oportunidades de melhoria;
 - b. Em termos conceptuais, o sistema *ABC* apresenta uma perspectiva inovadora no que respeita ao processo de custeio:
 - ✓ Este sistema analisa a cadeia de valor da organização através do agrupamento de actividades transfuncionais, cujos custos associados são transportados até aos *outputs* finais em função da relação causal de transformação económica desempenhada por indutores de custo adequados, os quais cumprem o princípio de proporcionalidade de modo mais preciso;
 - ✓ Proporciona uma melhor análise do comportamento dos custos de cada actividade, distinguindo entre actividades que variam em função das unidades produzidas ou prestadas, dos lotes de bens produzidos ou serviços prestados, da manutenção dos bens e serviços, e do nível da organização. Esta metodologia resolve significativamente a subjectividade dos critérios de repartição de custos indirectos pelos objectos de custo, problemática que assume especial significado numa IES;
 - c. A imputação de forma causal dos custos aos objectos de custo torna possível o cálculo de margens de contribuição marginais a diversos níveis, por actividade e centro produtivo, pelo que disponibiliza uma maior variedade de análises de rendibilidade sobre as quais podem assentar múltiplas decisões.

Por exemplo, permite melhor fundamentar o valor da propina exigido ao aluno de uma licenciatura, disponibilizando informação da contribuição dos proveitos directos desse curso de ensino sobre os seus custos directos, e do seu resultado económico, apurado pela diferença entre os proveitos directos e os custos totais (*a Demonstração de Custos por Actividades e Centros de Responsabilidade*, elaborada no âmbito do estudo de caso, apresenta um conjunto de informações essenciais de suporte à tomada de decisão);

- d. A metodologia estudada permite analisar a eficiência dos recursos financeiros públicos e planificar e controlar a sua actividade económica, seja através da determinação dos custos, proveitos e resultados económicos por actividade principal e final, seja em função da análise de desvios obtida por produto final, pela comparação dos custos estimados com os realmente incorridos e dos proveitos previsionais com os proveitos reais;
 - e. O uso deste método de custeio potencia internamente a transparência e compreensão das análises de actividades e do próprio exercício de custeio, o que pode facilitar a aceitação e cooperação da academia. Em paralelo, torna os processos de orçamentação e afectação de custos mais racional do ponto de vista dos participantes no processo de negociação orçamental;
 - f. O modelo defendido deve ser racional do ponto de vista económico. Com o estudo de caso realizado, pretendeu-se demonstrar que a metodologia utilizada e a estrutura matricial de custos em que a mesma pode ser suportada, proporciona informação muito relevante para fins de utilização interna, mas também ao nível de prestação de contas, destinada essencialmente a utilizadores externos.
2. No que respeita à segunda questão de investigação colocada (**Q₂**), conclui-se que a metodologia *ABC* é consonante com o sistema de custos totais e reais, assim requerido pelo 7.º Programa-Quadro no âmbito do financiamento das actividades de I&D, na medida em que:
- a. É obtida informação dos custos totais do exercício económico (ano lectivo) e do custo total acumulado de actividades, bens ou serviços, com duração plurianual ou não coincidente com o exercício económico definido. Apesar de não ser o principal objectivo deste sistema o apuramento de custos

- unitários mais exactos, em que todos os custos poderão ser incorporados no custo das actividades finais, o *ABC* demonstra que grande parte dos custos fixos resultam em variáveis sempre que é eleita uma unidade de imputação apropriada, o que resolve o problema da proporcionalidade em relação ao número de unidades produzidas, mas também em relação aos lotes produzidos, manutenção dos produtos, e organização;
- b. É conciliável com uma base de custos reais ou históricos. Qualquer que seja a base de custo utilizada por um sistema de contabilidade por actividades (custo orçamentado, planificado ou padrão) e adoptada pela instituição, esta deve ser sempre conciliável com o custo actual, já que é essencial que exista uma base consistente para comparar o rendimento real com o rendimento padrão;
 - c. A informação produzida tem como pressuposto a aplicação de princípios e critérios contabilísticos fundamentais, com regras comuns de verificação (economia, eficiência e eficácia), registo e valorização, estabelecidos pelo POCP e pelo POC-Educação.
3. Face à terceira questão de investigação considerada (**Q₃**), os resultados desta investigação permitem afirmar que a contabilidade por actividades defendida nesta dissertação está em consonância com o modelo de Contabilidade de Gestão preconizado pelo POC-Educação, sendo possível às IES públicas com a adopção deste modelo, responderem de forma efectiva às exigências de informação e às recomendações constantes deste Plano Oficial de Contabilidade:
- a. O sistema *ABC*, para além de prestar informação sobre a formação de diferentes custos, constitui um instrumento de análise e controlo de custos das actividades desenvolvidas pelas IES. O mesmo sistema complementado com uma análise *ABR*, proporciona informação sobre os proveitos e resultados dessas mesmas actividades. Deste modo, é gerada informação, quer para fins de utilização interna, quer para uso externo. Esta perspectiva contabilística em articulação com as ópticas orçamental e patrimonial proporcionam a necessária visão integrada da instituição;

- b. Os resultados do modelo aplicado empiricamente na Universidade de Évora, tendem a demonstrar que a metodologia utilizada responde ao estabelecido pelo POC-Educação, dado que:
- ✓ A estrutura de actividades considerada provou ser a mais ajustada à realidade de uma IES. A decomposição dos processos organizacionais em actividades principais (ensino, investigação, apoio aos utentes, prestação de serviços e produção para a própria entidade) e auxiliares (quer de apoio a determinada actividade principal, quer de apoio comum), permitiu conhecer o conjunto de factores que influenciam significativamente a execução de uma actividade e, por esta via, obteve-se informação sobre o número de indutores de custo e o seu custo por actividade classificada, por departamento e em termos organizacionais;
 - ✓ Obteve-se informação do valor dos custos das actividades finais (custo por curso, por disciplina, por projecto de investigação, custo médio de uma tese de doutoramento, entre outros) e de actividades finais concluídas e não concluídas, por custos reclassificados: directos, “comuns” e indirectos; e custos com pessoal docente, não docente, funcionamento, amortizações, provisões e outros custos;
 - ✓ Como base principal de repartição dos custos indirectos, recorreu-se ao indutor de custo – *número de horas de actividade*. Regista-se, todavia, o facto de o recurso preferencial a este indutor ser apontado criticamente por alguns investigadores como uma fragilidade conceptual do sistema ABC, pois enfatiza excessivamente a variabilidade e a afectação dos custos;
 - ✓ A informação proporcionada por este sistema permite produzir indicadores de ordem financeira e não financeira, designadamente, indicadores de *inputs*, *de outputs*, de resultado, de actividades ou processos de qualidade e de eficiência.
 - ✓ Proporciona a informação adequada para a elaboração dos Mapas de demonstração dos resultados por actividades ou centros de custos (constantes dos Anexos 14 a 21).

O relato externo de muita da informação obtida possibilita também a criação de *standards* nacionais e internacionais, e a comparabilidade dos resultados obtidos (por exemplo, o custo por actividade, o custo por aluno ou o custo médio de uma publicação científica) entre IES.

É de salientar, no entanto, que a não ponderação dos factores que afectam de forma distinta a estrutura económica das organizações, bem como dos diferentes atributos do serviço prestado (por exemplo, ao nível da actividade ensino: a dimensão das turmas e o número de horas leccionadas), poderão gerar obliquidades no momento de comparação dos resultados alcançados pelas instituições.

Por outro lado, refira-se que a não aplicação pelas IES de algumas normas comuns de registo da Contabilidade Patrimonial, e a não uniformização de regras no processo de custeio e na selecção de indutores de custo, podem gerar análises enviesadas na informação disponibilizada. Consideram-se os seguintes exemplos:

- A não capitalização de determinadas despesas que antecedem o funcionamento do imobilizado (transportes, seguros, despesas financeiras, entre outros) eleva os custos do exercício e, por sua vez, o custo das actividades;
- A eleição de diferentes métodos de imputação dos componentes do custo, gera apuramentos de custo das actividades principais e finais de diferentes valores (como sucede na imputação dos custos com o pessoal, dado que podem ser adoptadas diferentes metodologias de cálculo);
- A utilização de critérios indiferenciados de repartição de custos indirectos provoca alterações no valor do custo de qualquer actividade final (por exemplo, no custo de uma licenciatura e, consequentemente, no custo do aluno, ou nos custos de um projecto de investigação e de um serviço prestado).

Para além das conclusões expostas, deixam-se alguns apontamentos quanto à metodologia de investigação adoptada. A aplicação do questionário aos docentes da Universidade de Évora e a utilização dos seus resultados no desenvolvimento do estudo empírico revelaram ser particularmente úteis na investigação realizada. O estudo do sistema, baseado nas actividades de uma Universidade pública, favoreceu a criação de condições para avaliar as propriedades do mesmo, concluindo-se que o modelo revela

ser um instrumento estratégico de custeio e de gestão imprescindível na Contabilidade de Gestão das IES.

Em nota final, é de significar o contributo desta dissertação para o reforço da investigação empírica da Contabilidade de Gestão no sector público português, concretizado pelo desenvolvimento de um estudo de caso numa Universidade pública.

5.2. Limitações e Pontos Fortes do Estudo

Muito embora os objectivos propostos nesta dissertação tenham sido globalmente concretizados, foram identificadas algumas limitações e forças de incitamento que condicionaram e auxiliaram, respectivamente, o desenvolvimento deste estudo.

A maior limitação encontrada, que influenciou a estrutura e a condução do estudo de caso, prende-se com a inexistência de um sistema de custos consolidado na Universidade de Évora. Este facto impossibilitou uma possível comparação conceptual do sistema adoptado pela instituição e dos resultados obtidos no período analisado com o modelo proposto – o *ABC*.

Outra das dificuldades sentidas está muito associada à amostra obtida, fruto da aplicação do questionário ao corpo docente desta Universidade. Apesar da amostra ter sido considerada estatisticamente representativa, reconhece-se que um maior número de respondentes atribuiria maior significância e precisão aos resultados do questionário, e, sobretudo, teria criado as condições para uma valorização mais exacta dos distintos *outputs* informativos (reforça-se a ideia que dos 155 cursos de ensino em funcionamento no ano lectivo de 2004/2005, somente foram obtidos dados sobre 72 cursos). Com toda a informação pretendida, os custos reais obtidos de algumas actividades no exercício em causa poderiam ser utilizados como custos padrão para um exercício seguinte.

Por outro lado, também a estrutura de actividades considerada no questionário demonstrou não responder suficientemente à desagregação de actividades disposta na tabela matricial de custos. Com excepção da actividade principal “Ensino” (sujeita a uma maior desagregação por actividades secundárias e finais), em diversos casos tornou-se necessário proceder a repartições da ocupação horária do docente, entre

actividades finais, numa base teórica. Não obstante, um conjunto de dados de referência mais vasto exigiria do docente consultado um nível de detalhe de informação sobre a repartição dos seus tempos de actividade, o que condicionaria, porventura, o nível de respostas obtido num estudo de natureza não institucional.

Regista-se também como condicionante, o facto de não ter sido praticável alargar o âmbito de aplicação do questionário a outras unidades científico-pedagógicas e unidades de apoio, que desenvolvem, paralelamente, actividades principais e auxiliares. A extensão da informação pretendida a toda a instituição modificaria seguramente os resultados obtidos, quer ao nível da taxa de actividade global, quer na valorização dos custos de actividade.

A par destas condicionantes, existiram também factores de motivação que contribuíram para a melhor concretização desta investigação.

O primeiro incentivo esteve associado à elevada consciência e interesse exteriorizados por alguns dirigentes e docentes da instituição, face à importância de possuir na organização um sistema de informação com tais potencialidades. O seu empenho pessoal tornou-se manifestamente facilitador do processo conducente à realização do questionário.

Outra das expressões desse contributo evidenciou-se aquando da realização do teste prévio, na medida em que o mesmo permitiu receber dos docentes consultados um conjunto de recomendações ao nível da arquitectura e compreensão da ficha de questionário. Esta fase de preparação do produto final atribuiu um maior padrão de qualidade a este documento.

Por último, assinala-se também como ponto forte, a significância estatística da amostra obtida (20,40%). Não sendo possível uma amostra de maior dimensão, a aplicação de um teste estatístico revelou que a mesma foi representativa da população em estudo, o que permitiu atribuir uma maior base científica aos resultados do estudo de caso apresentados.

5.3. Potenciais Áreas de Estudo para Futuras Investigações

A primeira área de interesse está relacionada com o próprio modelo de Contabilidade de Gestão proposto neste estudo. A sua implementação nas IES, em toda a sua extensão organizacional, permitir-lhes-ia dispor de um conjunto de informações de significativa relevância para a tomada de decisões e prestação de contas, e constituiria a plataforma metodológica para o aprofundamento empírico da Contabilidade de Gestão.

Deste modo, com a adopção da metodologia *ABC* promove-se o interesse por outras áreas passíveis de investigação:

- Com o *ABB*, a capacidade de informação do orçamento como instrumento de melhoria das actuações a curto (controlo operacional) e longo prazo (controlo estratégico) seria aumentada, ultrapassando o âmbito de acção do mero controlo financeiro;
- A aplicação do *ABCM* permitiria identificar oportunidades de melhoria, que conduzam a alterações nas actividades e processos como alavanca de uma maior produtividade;
- De forma integrada com estes dois sistemas, a implementação do *ABM* atribuiria aos gestores a necessária perspectiva operacional e estratégica de suporte à decisão, em termos de gestão e controlo do desempenho organizacional.

O *ABC* oferece um leque de oportunidades de actuação face à disponibilização de informação financeira e não financeira sobre as actividades e os indutores de custo.

Assim, a identificação de actividades com e sem valor acrescentado e a construção de indicadores monetários e não monetários sobre os custos de qualidade e não qualidade, proporcionariam as condições para orientar as actividades e processos organizacionais para a qualidade total.

Por outro lado, o estudo sobre os indutores de custo poderá potenciar as condições para o estabelecimento racional de preços de transferência, com aplicação, por exemplo, nos serviços bibliotecários prestados.

Por último, sugere-se o aprofundamento da análise dos indutores de custo, como forma de medida e avaliação dos resultados financeiros e não financeiros (serviço prestado e satisfação do cliente) do desempenho organizacional.

Bibliografia

- Acton, D. D., and Cotton, W. D. (1997). Activity-based costing in a university setting. *Journal of Cost Management*, 11, March-April, pp.38-32.
- Alegría, A. Z. e Cosenza, J. P. (2004). Diseño de los Precios de Transferencia como Estratégia para la Evaluación de la Gestión. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 2 (3), Enero-Junio, pp.23-1, accedido a 25/07/2007, em <http://www.observatorio-iberoamericano.org/Revista%20Iberoamericana%20de%20Contab%20Gesti%C3%B3n/Nº%203/Ana%20Isabel%20Zardoya%20y%20José%20Paulo%20Cosenza.pdf>.
- Anthony, R. N. (2003). Management Accounting: A Personal History. *Journal of Management Accounting Research*, 15, pp.253-249.
- Armstrong, P. (2002). The costs of activity-based management. *Accounting, Organizations and Society*, 27, pp.120-99.
- Arnaboldi, M. e Azzone, G. (2004). Benchmarking University Activities: An Italian case Study. *Financial Accountability & Management*, 20 (2), May, pp.220-205.
- AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (1990). *El Marco de la Contabilidad de Gestión*. Documento 1. Madrid: Ortega Ediciones Gráficas.
- AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (1991). *La contabilidad de costes: Conceptos y Metodología básica*. Documento 3. Madrid: Ortega Ediciones Gráficas.
- AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (1995). *Costes de Calidad*. Documento 11. Madrid: Ortega Ediciones Gráficas.
- AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (1997). *Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas*. Documento 16, Madrid: Ortega Ediciones Gráficas.
- AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (1998). *El Sistema de Costes basado en las Actividades*. Documento 18. Madrid: Ortega Ediciones Gráficas.
- AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (2001). *La Contabilidad de Gestión en las Entidades sin Fines de Lucro*. Documento 24. Madrid: Ortega Ediciones Gráficas.
- Agudo, L. M. e Herrera, L. G. (2006). La medida contable de la calidad en la administración pública española: Una aproximación a un modelo de costes de calidad en el entorno público. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 4 (8), Julio-Diciembre, pp.154-129.

- Azevedo, A. (1999). *O Estatuto da Carreira Docente Universitária Anotado e Legislação Complementar*. Vida Económica: 2.^a ed. Revista e Actualizada.
- Azevedo Rodrigues, J. e Caiano Pereira, L. (2007). *Modelos de Financiamento no 7.º Programa de Apoio e Estruturas de Custos das Instituições de Ensino Superior e de IDT*. Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.
- Azevedo Rodrigues, J. (2007). *Organização da Estrutura de Custos das Instituições de Ensino Superior e de IDT no âmbito do 7.º Programa-Quadro*. Texto de apoio, tendo por base a obra “Contabilidade e Finanças para a Gestão” de António Borges, Azevedo Rodrigues e José Morgado: Áreas Editora 3.^a ed.
- Bacic, M. J. (1997). Papel de la Gestión por la Calidad Total (TQM) en el Control de los Costos de la No Calidad. *Costos y Gestión*, 7 (25), Septiembre, pp. 19-1.
- Barbosa, M. M. (1999). CBA – De Sistema de Custo a Instrumento de Controlo de Gestão. *VI Congresso Internacional de Custos*. Universidade do Minho, Braga, 15 a 17 de Setembro, pp. 22-1, acedido em CD-Rom.
- Baxter, J. e Fong Chua, W. (2003). Alternative management accounting research-whence and whither. *Accounting, Organizations and Society*, 28, pp.126-97.
- Benito López, B. e Hernández Fernández, J. (1995). Información sobre la Economía, Eficiencia e Eficacia en los Estados Contables de las Administraciones Públicas: La propuesta del GASB. *III Jornadas de Trabajo sobre Contabilidad Pública*, Ponencias y Comunicaciones. Universidad de Santiago de Compostela, Abril.
- Berliner, C. e Brimson, J. A. (1988). *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing: The CAM-I Conceptual Design*. Boston: Harvard Business School Press.
- Berry, R. H. (1994). Introduction. In Berry, R. H. (ed.) *Management Accounting in Universities*, pp.3-1. London: CIMA (Chartered Institute of Management Accountants).
- Bertrán, M. A. (2006). La determinación del éxito del modelo de costes ABC. Una valoración crítica de las diferentes medidas empleadas para su evaluación. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 4 (8), Julio-Diciembre, pp.127-105.
- Bhimani, A. (1996). *Management Accounting: European Perspectives*. Oxford: Oxford University Press.
- Bjornenak, T. (2000). Understanding cost differences in the public sector – a cost drivers approach. *Management Accounting Research*, 11 (2), pp.211-193.
- Boons, A. A.; Roberts, H. J. e Roozen, F. A. (1992). Contrasting activity-based costing with the German/Dutch cost pool method. *Management Accounting Research*, 3, pp.117-97.

- Bourn, M. (1994). Meeting the indirect costs of support services in universities: top slicing, charging out, taxes, trading and devolution. *Financial Accountability and Management*, 10 (4), pp.338-323.
- Brimson, J. A. (1995). *Contabilidad por actividades*. Barcelona: Marcombo.
- Briner, R. F.; Alford, M. e Noble, J. A. (2003). Activity-Based Costing for State and Local Governments. *Management Accounting Quarterly*, 4(3), Spring, pp.14-8.
- Bromwich, M. e Lapsley, I. (1997). Decentralisation and Management Accounting in Central Government: Recycling Old Ideas? *Financial Accountability & Management*, 13 (2), May, pp.201-181.
- Burns, J. e Vaivio, J. (2001). Management accounting change. *Management Accounting Research*, 12 (4), pp.402-389.
- Cabezas, A. M. (2004). Algunas Puntualizaciones Metodológicas respecto a la Asignación de Costes en el Sistema ABC. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 2 (3), Enero-Junio, pp.14-1, acedido a 8/08/2006, em <http://www.observatorio-iberoamericano.org/Revista%20Iberoamericana%20de%20Contab%20Gestión/Nº%203/Angel%20Machado%20Cabezas.pdf>.
- Carvalho, J. B. (1996). *Propuesta de un Modelo de Información Contable para las Universidades Públicas y su Aplicación en Portugal*. Tese de Doutoramento, Universidad de Zaragoza, Abril.
- Carvalho, J. B., Pina Martinez, V. e Torres Pradas, L. (1999). *Temas de Contabilidade Pública*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Carvalho, J. B. (2000). 10 anos de reforma da contabilidade pública em Portugal. In INA (Instituto Nacional de Administração) (ed.) *Moderna gestão pública dos meios aos resultados*. Acta Geral do 2.º Encontro do INA, Março, pp.248-237.
- Carvalho, J. B.; Fernandes, M. J. e Teixeira, A. (2006). *POCAL comentado – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais*. Lisboa: Rei dos Livros 2.ª ed.
- Castelló Taliani, E. e Lizcano Álvarez, J (1994). *El sistema de gestión y de costes basado en las actividades*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos 6.ª ed.
- Chenhall, R.H. & Morris, D. (1986). The impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems. *The Accounting Review*, 61, January, pp.35-16.
- Chenhall, R. H. e Langfield-Smith (2001). The Implementation of Innovative Management Accounting Systems. *Management Accountant*, December, pp.24-14.

- Christiaens, J. (1999). Financial Accounting Reform in Flemish Municipalities: an empirical investigation. *Financial Accountability & Management*, 15 (1), February, pp.40-21.
- Christiaens, J. e Wielemaier, E. D. (2003). Financial Accounting Reform in Universities: an empirical study of the implementation. *Financial Accountability & Management*, 19 (2), May, pp.204-185.
- Cokins, G. (1996). *Activity-Based Cost Management Making It Work*. United States of America: McGraw-Hill.
- Colomina, C. I. (1996). Como agilizar la administración publica a traves de la contabilidad de gestion. In Jesús Lizcano Álvarez (ed.) *La Contabilidad de Gestión en los noventa. 50 Articulos Divulgativos*, pp.249-245. Madrid: AECA.
- Cooper, R. e Kaplan, R. S. (1990). Measure Costs Right: Make The Right Decision. *The CPA Journal*, 60 (2), February, pp.45-38.
- Cooper, R. e Kaplan, R. S. (1991). *The Design of Cost Management Systems*. Text, cases and readings. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall Inc.
- Cooper, R e Kaplan, R. S. (1998). The Promise – and Peril – of Integrated Cost Systems. *Harvard Business Review*, July-August, pp.119-109.
- Cravo, D. J.; Carvalho, J. B.; Fernandes, O. F. e Silva, S. M. (2002). *POC Educação Explicado*. Lisboa: Reis dos Livros.
- Cropper, P. e Cook, R. (2000). Activity-Based Costing in Universities – Five Years On. *Public Money & Management*, April-June, pp.68-61.
- Decreto-Lei n.º410/89, de 21 de Novembro: Plano Oficial de Contabilidade.
- Decreto-Lei n.º232/97, de 3 de Setembro: Plano Oficial de Contabilidade Pública.
- Despacho Normativo (extracto) n.º 6/2007, de 12 de Janeiro: Estatutos da Universidade de Évora.
- Ellis-Newman, J. (2003). Activity-Based Costing in User Services of an Academic Library. *Library Trends*, 51 (3), Winter, pp.348-333.
- Escobar, B. e Lobo, A. (2000). Docênciam, investigación e práctica de la contabilidad de gestión. *Partida Doble*, 113, Júlio-Agosto, pp.65-58.
- European Commission (2007). *Seventh Framework Programme – Guide to Financial Issues relating to FP7 Indirect Actions*. Acedido a 11/07/2007, em ftp://ftp.cordis.europa.eu/pub/fp7/docs/financialguide_en.pdf.

- Fernandes Ferreira, R. e Leonor Ferreira (2003). La contabilidad de gestión en Portugal. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 1 (1), Enero-Junio, pp.136-109.
- Fernández, P. L. e Díez, J. G. (2003). Cómo avanzar en la investigación empírica en contabilidad de gestión? *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 1 (2), Julio-Diciembre, pp.145-123.
- Ferreira, A. M. (2002). *Management Accounting and Control Systems Design and Use: An Exploratory Study in Portugal*. Tesis Doctoral. Lancaster University, October.
- Galera, A. N. e Carrillo, D. B. (2002). La evaluación de la eficiencia de los servicios públicos. *Harvard Deusto Finanzas Contabilidad*, Noviembre-Diciembre, 50, pp.20-12.
- García, M. (1995). La Contabilidad de Costes y sus Herramientas. Una Perspectiva de Futuro. In ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) (ed.) *III Congresso Internacional de Costos*, pp.61-49. Madrid: ICAC.
- Goddard, A. e Ooi, K. (1998). Activity-Based Costing and Central Overhead Cost allocation in Universities: A Case Study. *Public Money & Management*, July-September, pp.38-31.
- Gonçalves da Silva, F. V. (1979). *Contabilidade Industrial*. Lisboa: Livraria Sá da Costa 8.^a ed..
- Gosselin, M. (1997). The Effect of Strategy and Organizational Structure on the adoption and Implementation of Activity-Based Costing. *Accounting, Organizations and Society*, 22 (2), pp.122-105.
- Gregory Reilly e Raymond Reilly (2002). Improving the Quality of Management Information. *Journal of Cost Management*, 16 (2), March/April, pp.48-46.
- Groves, R. E., Pendlebury, M. W. e Newton, J. (1994). Management Accounting Information in Universities: A Cardiff Experiential Perspective. In Berry, R. H. (ed.) *Management Accounting in Universities*, pp. 83-69. London: Chartered Institute of Management Accountants.
- Groves, R. E.; Pendlebury, M. W. e Stiles, D. R. (1997). A critical appreciation of the uses for strategic management thinking systems and techniques in British universities. *Financial Accountability and Management*, 13 (4), pp.312-293.
- Henke, E. O. (1988). *Introduction to Nonprofit Organizations Accounting*. Boston: Published Company 3rd ed.
- Hixon, M. (1995). Activity-based management: its purpose and benefits. *Management Accounting* (CIMA), 73 (6), pp.31-30.

- Horngren, C. (1995). Contabilidad Directiva: Este Siglo y Mas Adelante. In ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) (ed.) *III Congresso Internacional de Costos*, pp.46-35. Madrid: ICAC.
- Hughes, S. e Gjerde, A. P. (2003). Do Different Cost Systems Make a Difference? *Management Accounting Quarterly*, 5 (1), Fall, pp.30-22.
- IFAC (International Federation of Accountants) Handbook (1995). *Technical Pronouncements*. New York: IFAC.
- IFAC-PSC (International Federation of Accountants - Public Sector Committee) (1991). *Financial Reporting by national governments*. Study #1, March.
- IFAC (International Federation of Accountants) (1998). *International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts* (revised). New York: IFAC.
- IFAC-PSC (International Federation of Accountants - Public Sector Committee) (2000). *Perspectives on Cost Accounting for Government*. Study #12, September.
- IFAC-PSC (International Federation of Accountants - Public Sector Committee) (2003). *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities* (2.nd ed.). Study #14, December, acedido a 16 de Maio de 2007, em <http://www.ifac.org/Store/Details.tmpl?SID=102026702640546>.
- Innes, J. e Mitchell, F. (1993). *Activity Based Costing – A Review with Case Studies*. London: CIMA (Chartered Institute of Management Accountants).
- Innes, J. e Mitchell, F. (1996). A review of activity-based costing practice. In I. C. Drury (ed.) *Management Accounting Handbook*, pp. 70-44, Butterworth Heinemann.
- Innes, J.; Mitchell, F. e Sinclair (2000). Activity-based costing in the U.K.’s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results. *Management Accounting Research*, 11 (3), pp.362-349.
- Ittner, C. D. (1999). Activity-based costing Concepts for quality Improvement. *European Management Journal*, 17 (5), pp.500-492.
- Ittner, C. e Larcker, D. F. (2002). Empirical managerial accounting research: are just describing management consulting practice? *The European Accounting Review*, 11 (4), pp.794-787.
- Jackson, A. e Lapsley, I. (2003). The diffusion of accounting practices in the new “managerial” public sector. *The International Journal of Public Sector Management*, 16 (5), pp.372-359.

- Jara, F. U. e Martínez, M. R. (2005). Ingresos Basados en Actividades (IBA): Un nuevo enfoque para la gestión de la PYME. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 3 (5), Enero-Junio, pp.109-95.
- Jaime, J. e Ramos M. (2003). Prácticas y usos de contabilidad de gestión. *Partida Doble*, 144, pp.103-90.
- Jardel, E.; Sánchez, E.; Ramia, G. D. e Gaviola, M. G. (2006). Gestión de Universidades: Implementación de presupuesto basado en actividades. *Costos y Gestión*, 59, Marzo, pp.242-228.
- Jegers, M. e Lapsley, I. (2001). Making Sense of Non-Profit Organisations. *Financial Accountability & Management*, 17 (1), February; pp.3-1.
- Johnson, H. T. e Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. (1993). Research Opportunities in Management Accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 5, Fall, pp.14-1.
- Kaplan, R. S.; Weiss, D. e Desheh, E. (1997). Transfer pricing with ABC. *Management Accounting*, 78 (11), May, pp.28-20.
- Kaplan, R. S. e Cooper, R. (1998). *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. e Cooper, R. (2003). *Coste y Efecto. Cómo usar el ABC, el ABM y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la Rentabilidad*. Barcelona: Géstion 2000.
- Kaplan, R. S. e Anderson, S. R. (2007). The Innovation of Time-Driven Activity-Based Costing. *Journal of Cost Management*, 21 (2), March-April, pp.15-5.
- Keating, P. J. (1995). A framework for classifying and evaluating the theoretical contributions of case research in management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 7, October; pp.87-66.
- Kee, R. (1998). Integrating ABC and The Theory of Constraints to Evaluate Outsourcing Decisions. *Journal of Cost Management*, January-February, pp.36-24.
- Keller, C. (2005). Simpler than ABC: New Ideas for Using Microsoft Excel for Allocating Costs. *Management Accounting Quarterly*, 6 (4), Summer, pp.33-24.
- Kennedy, T. e Bull, R. (2000). The great debate. *Management Accounting*, 78 (5), May, pp.33-32.

- Kilger, W.; Pampel, J.; e Vikas, K. (2004). O Introduction: Marginal Costing as a Management Accounting Tool. *Management Accounting Quarterly*, 5 (2), Winter, pp.28-7.
- Kuchta, D. e Troska M. (2007). Activity-based Costing and Customer Profitability. *Journal of Cost Management*, 21 (3), May-June, pp.34-18.
- Lakshmi Tatikonda, U. e Rao Tatikonda, J. (2001). Activity-Based Costing For Higher Education Institutions. *Management Accounting Quarterly*, Winter, pp.10-1.
- Lauzel, P. (1985). *Contabilidade Analítica e Gestão*. Porto: Rés-Editora.
- Lebas, M. (1991). Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités. *Revue Française de Comptabilité*, 226, Septembre, pp.63-47.
- Lebas, M. (1999). Which ABC? Accounting Based on Causality Rather Than Activity-Based Costing. *European Management Journal*, 17 (5), October, pp.511-501.
- Lynch, R. L. e Cross, K. F. (1992). *Measure UP-Yardsticks for continuous Improvement*. Cambridge, MA: Basil Blackwell.
- Loureiro, A.; Gerry, C. e Cristóvão, A. (2000). Actividades de extensão e instituições públicas: o que tem o ensino superior a dizer-nos acerca da modernização da gestão?. In INA (Instituto Nacional de Administração) (ed.) *Moderna gestão pública dos meios aos resultados*. Acta Geral do 2.º Encontro do INA, pp.451-437.
- Lozano, M. R. e Valênci, P. T. (2004). Cómo diseñar un sistema de Costes basado en las Actividades ABC: Un Caso Práctico. *Técnica Contable*, 667, Septiembre, pp.24-4.
- Luft, J. E. e Shields, M. D. (2003). Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. *Accounting, Organizations and Society*, 28, pp.249-169.
- Lukka, K. e Shields, M. D. (1999). Innovations in management accounting focus. *Management Accounting (UK)*, 77 (3), pp.34-33.
- Machado dos Santos (2000). O caso da Universidade do Minho. *Revista Portuguesa de Educação*, 13 (2), pp.292-267.
- Machado, M. J. (2003). A problemática da repartição dos gastos gerais numa escola de ensino superior. *Revista do Técnico de Contas*, 39, Junho, pp.32-29.
- Mallo Rodríguez, C. (1982). *Contabilidad analitica: costes, rendimientos, precios y resultados*. Madrid: Instituto de Planificación Contable 2.ª ed.

- Mallo Rodríguez, C. (1995). Contabilidad de Costes Basados en Actividades (ABC). In ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) (ed.) *III Congresso Internacional de Costos*, pp.238-225. Madrid: ICAC.
- Mallo Rodríguez, C. (1997). La Contabilidad Analítica versus Normalización Contable. In ICAC (ed.) *Estudios de Contabilidad y Auditoría en homenaje a Dom Carlos Cubillo Valverde*, pp.422-403. Madrid: ICAC.
- Matos Carvalho, J. e Drury, C. (1999). Análise custo-volume-resultado em sistemas de custeio de absorção. *VI Congresso Internacional de Custos*. Universidade do Minho, Braga, 15 a 17 de Setembro, pp.33-1, acedido em CD-Rom.
- Matos Carvalho, J. M.; Belfo, F. P. e Sanches, P. M. (2000). Sistema ABC numa Instituição Pública de Ensino Superior: Preliminares de um Caso Real. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 416, Maio, pp.146-132.
- McGowan, A. (1998). Perceived Benefits of ABCM Implementation. *Accounting Horizons*, 12 (1), March, pp.50-31.
- Mevellec, P. (1990). Coût complet à base d'activités: une étude comparative. *Revue Française de Comptabilité*, 216, Octobre, pp.90-83.
- Mevellec, P. (1993). Plaidoyer pour une vision française de la méthode ABC. *Revue Française de Comptabilité*, 251, Décembre, pp.44-36.
- Mevellec, P. (2001). Les difficultés de conception et de mise en œuvre de systèmes ABC. *Revue Française de Comptabilité*, 338, Novembre, pp.39-36.
- Milano, R. J. (2000). Activity-Based Management for Colleges and Universities. *Management Accounting Quarterly*, Spring, pp.48-43.
- Milne, R. A. (1997). Activity Based Costing with Reciprocal Dollar Value Allocation. *Journal of Applied Business Research*, Summer, 13, pp.88-79.
- Mitchell, M. (1996). Activity-Based Costing in UK Universities. *Public Money & Management*, January-March, pp.57-51.
- Modell, S. (2003). Goals versus institutions: the development of performance measurement in the Swedish university sector. *Management Accounting Research*, 14 (4), pp.359-333.
- Modell, S. (2006). Institutional and Negotiated Order Perspectives on Cost Allocations: The Case of the Swedish University Sector. *European Accounting Review*, 15 (2), pp.251-219.
- Montesinos Julve, V. (1996). La introducción del criterio de devengo en los presupuestos públicos: consideraciones generales. *Presupuesto y Gasto Público*, 20, pp.76-61.

- Neumann, B. R. e Cauvin, E. (2007). French Cost Accounting Methods: ABC and Others Structural Similarities. *Journal of Cost Management*, 21 (3), May-June, pp.48-35.
- Nikolaos Theriou, G.; Georgios Theriou, N. e Papadopoulos, A. (2007). Integrating the Balanced Scorecard and Activity-based Costing. *Journal of Cost Management*, 21 (3), May-June, pp.48-42.
- O'Donnell, E. e Smith, J. (2000). How information systems influence user decisions: a research framework and literature review. *International Journal of Accounting Information Systems*, 1, pp.203-178.
- Olivier, M. C. (2003). La Universidad Pública Española: Diseno de um Sistema de Costes, *Técnica Contable*, 657, pp.14-4.
- Olson, O.; Humphrey, C. e Guthrie, J. (2001). Caught in an evaluatory trap: a dilemma for public services under NPFM. *The European Accounting Review*, 10 (3), pp.522-505.
- Pendlebury, M. e Algaber, N. (1997). Accounting for the cost of central support services in UK Universities: A Note. *Financial Accountability & Management*, 13 (3), August, pp.288-281.
- Pestana, M. H. e Gageiro, J. N. (2000). *Análise de dados para Ciências Sociais: a complementariedade do SPSS*. Lisboa: Edições Sílabo 2.^a ed.
- Pierce, B. e O'Dea, T. (1998). An empirical study of management accounting practices in Ireland. *Irish Accounting Review*, 5 (2), pp.65-35.
- Pina Martínez, V. e Torres Pradas, L. (1999). *Analisis de la Informacion Externa, Financiera y de Gestión de las Administraciones Publicas*. Madrid: ICAC 2.^a ed.
- Pires Caiado, A. (1997). *Contabilidade de Gestão*. Lisboa: Vislís Editores.
- Port, J. e Burke, J. (1989). Why higher education must learn its ABC. *Public Finance and Accountancy*, 15 September, pp.13-12.
- Portaria n.º794/2000, de 20 de Setembro: Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC-Educação).
- Reck, J. L. (2001). The usefulness of financial and nonfinancial performance information in resource allocation decisions. *Journal of Accounting and Public Policy*, 20, pp.71-45.
- Rocha, A. S. e Carvalho, J. B. (1996). A Contabilidade Analítica nos Organismos Públicos em Portugal. *Revista de Contabilidade e Comércio*. 53 (210), Julho, pp.218-199.

- Rodríguez, M. F. (1994): La Contabilidad Analítica desde una Perspectiva Teórica. In IGAE (Intervención General de la Administración del Estado) (ed.) *Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas – El Proyecto C.A.N.O.A.*, pp.49-19. Madrid: Centro de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda.
- Rubio, J. B. e Carvalho, J. B. (1998). Sistema ABC: Adaptação às Universidades. *Revista de Contabilidade e Comércio*, 55 (218), pp.304-291.
- Salas, J. A. (1996). La Contabilidad de Gestión como Instrumento de Dirección. In Jesús Lizcano Álvarez (ed.) *La Contabilidad de Gestión en los noventa: 50 Artículos Divulgativos*, pp.160-157. Madrid: AECA.
- Salas, O. A.; Rubio, J. B.; Castelló Taliani, E.; Lizcano Álvarez, J. e Feliu, V. R. (1999). Perspectivas, Limitaciones y Desafíos de la Contabilidad de Gestión: Enfoque Basado en una Década de Experiencias y Trabajos Colectivos. *VI Congresso Internacional de Custos*, Universidade do Minho, Braga, 15 a 17 de Setembro, pp.28-1, acedido em CD-Rom.
- Salant, P. e Dillman, D. A. (1994). *How to Conduct Your Own Survey*. New York: John Wiley & Sons.
- Sanjurjo, A. J. (1999). Compatibilidad entre A.B.C. (Costeo basado en Actividades) y Costos Estandar. *VI Congresso Internacional de Custos*. Universidade do Minho, Braga, 15 a 17 de Setembro, pp.20-1, acedido em CD-Rom.
- Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5 (3,4), pp.321-301.
- Seal, W. (2001). Management accounting and the challenge of strategic focus. *Management Accounting Research*, 12 (4), pp.506-487.
- Selles, M. E.; Pina, J. A. e Mateo, C. S. (2002). La Medición de la Calidad a través de los Sistemas ABC. *Técnica Contable*, 639, Marzo, pp.195-187.
- Shillinglaw, G. (1989). Managerial Cost Accounting: Present and Future. *Journal of Management Accounting Research*, 1, Fall, pp.46-33.
- Slagmulder, R. (1997). Using management control systems to achieve alignment between strategic investment decisions and strategy. *Management Accounting Research*, 8 (1), pp.139-103.
- Sprinkle, G. B. (2003). Perspectives on experimental research in managerial accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 28, pp.318-287.
- Tomkins, C. e Mawditt, R. (1994). An Attempt to Introduce Profit Centre Management within the University of Bath: A Case Study. In Berry, R. H. (ed.) *Management*

Accounting in Universities, pp.35-25. London: CIMA (Chartered Institute of Management Accountants).

Torrecilla, A. S. (1995). Cuestiones Polémicas del Modelo ABC. In ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) (ed.) *III Congresso Internacional de Costos*, pp.253-239. Madrid: ICAC.

Torres, M. D. (1995). La Asignación de Costes en la Empresa: Unidades Relativas de Valor. In ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) (ed.) *III Congresso Internacional de Costos*, pp.453-445. Madrid: ICAC.

Turney, P. B. (1993). *Activity based costing: the performance breakthrough*. London.

Venieris, G. e Cohen, S. (2004). Accounting Reform in Greek Universities: A Slow Moving Process. *Financial Accountability & Management*, 20 (2), May, pp.204-183.

Walker, M. (1999). Attribute based costing: For decision making. *Financial Management*, 77 (6), June, pp.22-18.

Yardin, A. (1992). Réquiem para el costeo de plena absorción. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 22 (72), pp.709-675.

Yardin, A. (1999). Necesidad de Reflexionar sobre la Utilidad de las Nuevas Herramientas en Materia de Costos. *VI Congresso Internacional de Custos*. Universidade do Minho, Braga, 15 a 17 de Setembro, pp.29-1, acedido em CD-Rom.

Zimmerman, J. L. (1979). The Costs and Benefits of Cost Allocations. *The Accounting Review*, 54 (3), July, pp.521-504.

Zimmerman, J. L. (2000). *Accounting for decisions making and control*. New York: The McGraw-Hill Companies, Inc.

Zimmerman, J. L. (2001). Conjectures regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics*, 32, December, pp.437-411.