

**Universidade de Évora**

**Departamento de Gestão**

***Operacionalização do Sistema de Contabilidade Analítica nas  
Instituições de Ensino Superior Público em Portugal: o caso da  
FMUL***

Tese apresentada para a obtenção do grau de Mestre em Gestão  
Especialização em Sector Público e Administrativo

**Carla Sofia Januário Lopes Catalão**



186296

Trabalho realizado com a orientação de:

Doutora Susana Margarida Faustino Jorge, Professora Auxiliar da Faculdade de  
Economia da Universidade de Coimbra

Doutor Ilídio Tomás Lopes, Professor Adjunto da Escola Superior de Gestão e  
Tecnologia do Instituto Politécnico de Santarém

Évora, 2010

## **Agradecimentos**

Uma dissertação de mestrado é o culminar de um longo processo de aprendizagem e dedicação que, embora se trate de uma tarefa individual, tem implicações na vida de várias pessoas, quer as que colaboram com os seus conhecimentos, quer as que apoiam o mestrando na sua vida particular.

Em primeiro lugar quero agradecer à Professora Doutora Susana Jorge e ao Professor Doutor Ilídio Lopes, pela orientação e transmissão de valiosos ensinamentos científicos e, em especial, pela disponibilidade e atenção que sempre dispensaram, constituindo um importante incentivo para que este trabalho fosse concluído.

A todos os colegas e responsáveis da Faculdade de Medicina da Universidade de Lisboa, pela disponibilidade em responderem às entrevistas realizadas e pela atenção que sempre me dispensaram na fase da recolha da evidência que constituiu a base deste trabalho.

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

Por último, devo um agradecimento muito especial ao meu marido e aos meus pais e irmãs, pelo apoio e incitamento manifestados de forma incondicional e sempre presente, apesar da assistência às aulas no período curricular e o empenho nesta dissertação tenham retirado muitos dias de convívio familiar. A todos dedico esta dissertação de mestrado.

## **Resumo**

Tal como no sector privado, a Contabilidade Analítica consiste numa ferramenta indispensável de apoio à tomada de decisão por parte dos gestores e administradores públicos, permitindo otimizar a relação entre eficiência, eficácia e economia na gestão dos gastos públicos. Contudo, este subsistema contabilístico poderá ser de difícil aplicação em organizações tão complexas como são as escolas superiores e as universidades. Desta forma, a implementação de um Sistema de Contabilidade Analítica surge como um dos maiores desafios que se colocam às Instituições de Ensino Superior Público (IESPs) também em Portugal.

Neste trabalho, com base na literatura existente e nos estudos empíricos já realizados, são identificados os principais benefícios e constrangimentos associados à implementação e operacionalização, nas IESPs, do subsistema de Contabilidade Analítica previsto no Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-Educação) assente numa metodologia de Custeio Baseado nas Actividades (CBA).

Tendo por referência o estudo de caso da Faculdade de Medicina da Universidade de Lisboa (FMUL), o objectivo principal deste estudo consiste em identificar um conjunto de práticas e procedimentos que melhorem a eficácia e eficiência na operacionalização, implementação e utilização de um Sistema de Contabilidade Analítica numa IESP em Portugal, de forma a que este forneça a informação relevante, designadamente sobre o desempenho e a viabilidade económica das várias actividades, para efeitos de tomada de decisão por parte dos órgãos de gestão.

Atendendo a que, na FMUL, o Sistema de Contabilidade Analítica se encontra numa fase embrionária, este estudo constitui essencialmente um diagnóstico que poderá servir como ponto de partida para a equipa de trabalho a constituir na fase de operacionalização e implementação do CBA na instituição.

**Palavras-Chave:** Contabilidade Analítica, Instituições de Ensino Superior Público, Custeio Baseado nas Actividades, POC-Educação.

# ***Operation of a Cost Accounting system in the Public Institutions of Higher Education in Portugal: the case of the Medical Faculty of the University of Lisbon***

## **Abstract**

As in the private sector, Management Accounting is a vital tool to support decision-making of public managers and administrators, allowing optimization in the relationship between efficiency, effectiveness and economy while managing public spending. However, this accounting subsystem may be difficult to implement in organizations as complex as colleges and universities. Thus, the implementation of a Management Accounting system emerges as one of the greatest challenges faced by Public Institutions of Higher Education (PIHEs) also in Portugal.

In this dissertation, based on existing literature and empirical studies already made, one identified the main benefits and constraints associated with the implementation and operation, in the PIHEs, of the Cost Accounting subsystem provided by the Official Accounting Plan for the Education Sector, based on an Activity-Based Costing (ABC) methodology.

Taking as reference the case study at the Medical Faculty of the University of Lisbon (MFUL), the main purpose of this study is to identify a set of practices and procedures to improve effectiveness and efficiency in the operation, implementation and use of a Cost Accounting system in one PIHE in Portugal, in order to enable it to provide relevant information, particularly about the performance and economic viability of the various activities, for the purpose of decision making by management bodies.

Given that, in MFUL, the Cost Accounting system is in a initial stage, this study is essentially a diagnosis that could serve as a starting point for the team to be formed during the operation and implementation of ABC in the institution.

**Keywords:** Management Accounting, Public Institutions of Higher Education, Activity-Based Costing, Official Accounting Plan for the Education Sector.

# Índice Geral

<b>Agradecimentos</b> .....	<b>i</b>
<b>Resumo</b> .....	<b>ii</b>
<b>Abstract</b> .....	<b>iii</b>
<b>Índice Geral</b> .....	<b>iv</b>
<b>Lista de Figuras</b> .....	<b>vii</b>
<b>Lista de Quadros</b> .....	<b>viii</b>
<b>Lista de Gráficos</b> .....	<b>ix</b>
<b>Glossário de Siglas</b> .....	<b>x</b>
<b>Introdução</b> .....	<b>1</b>
<b>Capítulo 1 – O papel da Contabilidade de Gestão no apoio à decisão</b> .....	<b>4</b>
1.1 – A evolução da Contabilidade de Gestão.....	4
1.2 – A Contabilidade de Gestão no apoio à Gestão Organizacional .....	9
1.3 – A importância da Contabilidade de Gestão no Sector Público .....	13
<b>Capítulo 2 – Metodologias de Custeio</b> .....	<b>20</b>
2.1 – Concepção dos Sistemas Contabilísticos.....	20
2.2 – Complexidade dos Sistemas de Contabilidade Analítica .....	23
2.3 – A Problemática da Imputação dos Custos .....	27
2.3.1 – A imputação dos Custos Directos e Indirectos .....	27
2.3.2 – Métodos de imputação dos Custos Indirectos.....	29
2.4 – Evolução dos Sistemas de Custeio.....	31
2.4.1 – Sistemas Tradicionais de Custeio por Absorção.....	32
2.4.2 – Sistemas de Custeio baseados na Contribuição .....	36
2.4.3 – O Sistema de Custeio Baseado nas Actividades (Activity-Based Costing).....	42
<b>Capítulo 3 – A Contabilidade Analítica nas Instituições de Ensino Superior Público</b> .....	<b>60</b>
3.1 – A emergência de um novo Sistema de Custeio nas IESPs.....	60
3.2 – Adopção do Custeio Baseado nas Actividades nas IESPs.....	63
3.3 – Desafios à implementação de um Custeio baseado nas Actividades numa IESP.....	66

3.4 – Objectivos da Contabilidade Analítica nas IESPs em Portugal .....	68
3.5 – O Sistema de Custeio nas IESPs em Portugal .....	70
3.6 – Factores que condicionam a implementação do Sistema de Contabilidade Analítica preconizado pelo POC-Educação numa IESP .....	75
<b>Capítulo 4 – Estudo Empírico .....</b>	<b>79</b>
4.1 – Problema, objectivos e questões de investigação.....	79
4.2 – Metodologia da investigação.....	81
4.3 – Caracterização da entidade objecto de estudo.....	88
4.3.1 – História e Missão da Faculdade de Medicina da Universidade de Lisboa.....	88
4.3.2 – Estrutura Organizacional.....	90
4.3.3 – Estrutura curricular .....	92
4.3.4 – Recursos humanos .....	94
4.3.5 – Recursos financeiros .....	94
4.3.6 – Sistema de informação contabilístico.....	98
4.4 – Operacionalização do sistema de Contabilidade Analítica.....	99
4.4.1 – Identificação das actividades e dos objectos de custo .....	99
4.4.2 – Identificação dos recursos subjacentes à realização das actividades.....	104
4.4.3 – Critérios de repartição dos custos gerais às diversas actividades.....	107
4.4.4 – Imputação dos custos das Actividades Auxiliares às Actividades Principais .....	108
4.4.5 – Repartição dos custos comuns e indirectos das Actividades Principais aos objectos de custo .....	109
4.4.6 – Controlo de resultados por funções.....	110
4.4.7 – Obstáculos e estratégia adoptada na implementação e operacionalização, na FMUL, do subsistema de Contabilidade Analítica definido no POC-Educação .....	113
<b>Conclusões e considerações finais.....</b>	<b>118</b>
<b>Bibliografia .....</b>	<b>123</b>
<b>Legislação .....</b>	<b>129</b>
<b>Apêndices.....</b>	<b>130</b>
Apêndice 1 – Guião das entrevistas.....	130
Apêndice 2 – Aplicação do critério proposto pelo GATUL para afectação dos custos directos do pessoal docente às actividades .....	131
Apêndice 3 – Exemplificação da afectação dos custos directos do pessoal docente a cada curso do 1.º e 2.º Ciclo.....	131

Apêndice 4 – Cálculos para a distribuição dos custos gerais pelas actividades.....	132
Apêndice 5 – Quadro A11 – Actividades ou Serviços de Apoio (Custos Directos) .....	133
Apêndice 6 – Peso dos custos directos das actividades finais.....	137
Apêndice 7 – Quadro A12 – Repartição pelas actividades finais dos custos directos de actividades internas de apoio .....	137
Apêndice 8 – Quadro A21 – Ensino (custos directos, comuns e indirectos).....	138
Apêndice 9 – Quadro A31 – Investigação (custos directos, comuns e indirectos) .....	139
Apêndice 10 – Quadro A51 – Prestação de Serviços (custos directos, comuns e indirectos) .....	140
Apêndice 11 – Distribuição dos custos comuns e indirectos da actividade de ensino com base no peso do número de alunos inscritos em cada curso .....	141
Apêndice 12 – Quadro A22 – Ensino (custos totais do exercício económico).....	142
Apêndice 13 – Quadro A23 – Ensino (custos totais de actividades concluídas) .....	143
Apêndice 14 – Quadros da Investigação – A32 (custos totais do exercício económico) e A33 (custos totais de actividades concluídas).....	144
Apêndice 15 – Quadros da Prestação de Serviços – A52 (custos totais do exercício económico) e A53 (custos totais de actividades concluídas) .....	145
Apêndice 16 – Modelo A8 – Demonstração de custos por funções .....	146
<b>Anexos.....</b>	<b>147</b>
Anexo 1 – Número de projectos por Unidade de Investigação .....	147
Anexo 2 – Unidades Estruturais da FMUL.....	147
Anexo 3 – Centros de Estudo da FMUL.....	148
Anexo 4 – Alunos inscritos no 1º Ciclo de Estudos .....	148
Anexo 5 – Alunos inscritos em programas de Mestrado .....	149
Anexo 6 – Alunos inscritos em programas de Doutoramento.....	150
Anexo 7 – Cursos de Formação Contínua .....	152
Anexo 8 – Recursos humanos existentes a 31 de Dezembro de 2008 .....	153
Anexo 9 – Distribuição do Pessoal Docente por regime contratual.....	154
Anexo 10 – Distribuição do Pessoal Docente por Categoria.....	154
Anexo 11 – Distribuição do pessoal não docente por categoria .....	155
Anexo 12 – Distribuição das despesas com o pessoal por fonte de financiamento .....	155
Anexo 13 – Despesas com o pessoal versus receita cobrada em 2008 .....	155

## **Lista de Figuras**

Figura 1 – Evolução do papel da Contabilidade de Gestão.....	7
Figura 2 – Níveis de sofisticação dos Sistemas de Contabilidade Analítica .....	24
Figura 3 – Níveis de complexidade dos Sistemas de Contabilidade Analítica.....	25
Figura 4 – Imputação dos Custos .....	28
Figura 5 – Aplicações do CBA no custeio do produto e gestão de custos.....	45
Figura 6 – Estádios subjacentes ao método CBA .....	46
Figura 7 – Estádios subjacentes ao método das Secções Homogéneas.....	48
Figura 8 – Concepção de um Sistema de Custeio Baseado em Actividades .....	53
Figura 9 – Etapas na condução de um estudo de caso .....	83
Figura 10 – Organigrama da FMUL .....	91

## **Lista de Quadros**

Quadro 1 – Modelo das quatro fases da concepção de Sistemas Contabilísticos .....	21
Quadro 2 – Preparação da recolha de evidência .....	85
Quadro 3 – Total da Receita cobrada em 2008.....	95
Quadro 4 – Distribuição da receita proveniente de propinas.....	96
Quadro 5 – Exemplos de custos directos das actividades auxiliares ou de apoio .....	105
Quadro 6 – Exemplos de custos directos das actividades principais.....	105
Quadro 7 – Critério de repartição dos custos com o pessoal docente pelas actividades principais.....	106
Quadro 8 – Custos gerais durante o ano lectivo 2007/2008 .....	108
Quadro 9 – Proveitos da Actividade Ensino.....	110
Quadro 10 – Proveitos da Actividade Investigação .....	111
Quadro 11 – Proveitos da Actividade Prestação de serviços .....	112
Quadro 12 – Apuramento dos resultados por funções .....	112

## **Lista de Gráficos**

Gráfico 1 – Distribuição do número de alunos inscritos por ciclo de estudos .....	93
Gráfico 2 – Evolução da Receita .....	95
Gráfico 3 – Distribuição das Receitas Próprias por Classificação Económica .....	96
Gráfico 4 – Distribuição da receita proveniente da prestação de serviços .....	97
Gráfico 5 – Distribuição da Despesa por classificação económica.....	97

## **Glossário de Siglas**

AUE – Associação das Universidades Europeias;  
ABM – Activity-Based Management;  
ABR – Activity-Based Results;  
ARS – Administração Regional de Saúde;  
CAF – Estrutura Comum de Avaliação;  
CAM-I – Computer-Aided Manufacturing – Internacional;  
CANOA – Contabilidade Analítica Normalizada para os Organismos Autónomos;  
CBA – Custeio Baseado nas Actividades;  
CIMA – Chartered Institute of Management Accountants;  
DGO – Direcção Geral do Orçamento;  
DRA 410 – Directriz de Revisão/Auditoria 410;  
ESTG – Escola Superior de Tecnologia e Gestão da Guarda;  
FCT – Fundação para a Ciência e Tecnologia;  
FMUL – Faculdade de Medicina da Universidade de Lisboa;  
GAPIC – Gabinete de Apoio à Investigação Científica;  
GATUL – Grupo de Apoio Técnico da Universidade de Lisboa;  
GPEARI – Gabinete de Planeamento, Estratégia, Avaliação e Relações Internacionais;  
ICMA – Institute of Cost and Management Accountants;  
I&DT – Investigação e Desenvolvimento Tecnológico;  
IESPs – Instituições de Ensino Superior Público;  
IFA – Instituto de Formação Avançada;  
IFAC – International Federation of Accountants;  
IFAC-PSC – International Federation of Accountants-Public Sector Committee;  
IGAE – Intervención General de La Administración del Estado;  
IMM – Instituto de Medicina Molecular;  
INE – Instituto Nacional de Estatística;  
JIT – Just-in-time;  
MCTES – Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior;  
NCRF – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro;  
NGP – Nova Gestão Pública;  
OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas;  
POC-Educação – Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação;

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública;

PQ – Programa-Quadro;

RAFE – Regime da Administração Financeira do Estado;

RAIDES – Registo de Alunos Inscritos e Diplomados do Ensino Superior;

RJIES – Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior;

SGMJ – Secretaria-Geral do Ministério da Justiça;

SIADAP – Sistema Integrado de Avaliação do Desempenho da Administração Pública;

SNC – Sistema de Normalização Contabilística;

UC – Universidade de Coimbra.

## **Introdução**

No contexto actual da Administração Pública, a Gestão Pública tradicional, rígida, burocrática e pouco permeável à mudança é posta em causa (Marques e Rodrigues, 2006), tornando inevitável a reforma da Administração Pública a vários níveis. As entidades públicas portuguesas, incluindo as Instituições de Ensino Superior Público (IESPs), têm de gerir adequadamente os diferentes tipos de recursos, sendo crucial compatibilizar o cumprimento das normas, com a exigência de eficiência, eficácia e economia na gestão dos gastos públicos (Neves, 2002).

Até finais dos anos de 1980s, a Contabilidade Pública em Portugal valorizava essencialmente a execução do orçamento, assente numa Contabilidade Orçamental em base de caixa e efectuada em registo unigráfico (Mortal, 2005). Neste contexto, os sistemas de informação nas entidades públicas, estavam unicamente relacionados com o controlo do orçamento e a elaboração de informação sobre o controlo da legalidade na realização das despesas públicas. Portanto, a informação proporcionada pelas demonstrações financeiras tradicionais era insuficiente (Carvalho *et al.*, 2008) e o clássico relato financeiro público, preparado numa base contabilística de caixa, cujo principal objectivo era o controlo da execução orçamental das despesas e receitas públicas, tornou-se insuficiente (Marques e Rodrigues, 2006).

Consequentemente, a modernização da Administração Pública e o início da Reforma da Administração Financeira do Estado surgiram no contexto da Nova Gestão Pública, devido ao imperativo de uma gestão apropriada e da necessidade de um sistema que auxiliasse a tomada de decisões dos gestores e administradores públicos, otimizando a relação entre eficiência, eficácia e economia dos serviços prestados (Marques e Rodrigues, 2006).

Uma das principais marcas da reforma da Contabilidade Pública em Portugal consistiu na aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, seguindo-se-lhe a aprovação de planos adaptados a vários subsectores da Administração Pública, nomeadamente o Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-Educação), aprovado através da Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro. Este plano – aplicável às universidades, institutos politécnicos, entre os demais organismos dos Ministérios da Educação e da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior – constitui uma peça fundamental ao complementar, de uma forma integrada, a

Contabilidade Orçamental com a Contabilidade Patrimonial e Analítica (Cravo *et al.*, 2002).

A adopção da Contabilidade Analítica tornou-se assim obrigatória e surge como um dos maiores desafios que se colocam às IESPs em Portugal, dado que os gastos destas instituições têm aumentado consideravelmente nos últimos anos (Marques e Rodrigues, 2006). Desta forma, este subsistema contabilístico assume um papel preponderante como meio de análise e controlo de custos, auxiliando o processo de planificação e tomada de decisão dos gestores das IESPs (Carvalho *et al.*, 2008). No entanto, apesar do diploma que aprovou o POC-Educação conter um conjunto de regras que auxiliam a implementação deste sistema, surgem muitas dificuldades na sua aplicação prática, derivadas da própria complexidade e flexibilidade (Silva e Costa, 2008).

Neste contexto, com base na literatura existente e em estudos empíricos já realizados, no presente estudo serão identificados os principais obstáculos à implementação e operacionalização, nas IESPs em Portugal, do subsistema de Contabilidade Analítica definido no POC-Educação. Posteriormente, e tendo por referência o caso da Faculdade de Medicina da Universidade de Lisboa, pretende-se identificar um conjunto de práticas e procedimentos a adoptar na operacionalização e implementação do Sistema de Contabilidade Analítica preconizado no POC-Educação, de forma a que este forneça aos órgãos de gestão informação relevante sobre o desempenho e a viabilidade económica das várias actividades desenvolvidas na organização.

Para estes efeitos, esta dissertação encontra-se organizada em cinco capítulos. No Capítulo 1 apresentamos a evolução da Contabilidade de Gestão, realçando a sua importância no apoio à Gestão Organizacional. Neste capítulo, é ainda sublinhado o papel da Contabilidade de Gestão no Sector Público no âmbito da Nova Gestão Pública.

No Capítulo 2, identificam-se as diversas fases da concepção de sistemas contabilísticos e os níveis de complexidade dos sistemas de Contabilidade Analítica. Seguidamente, introduz-se a problemática da imputação dos custos, sendo realizada uma análise crítica sobre os diferentes sistemas de apuramento dos custos de produção, apresentando uma análise mais detalhada sobre o Custeio Baseado nas Actividades (CBA), por ser o preconizado no POC-Educação.

O Capítulo 3 é dedicado, essencialmente, a considerações sobre as potencialidades e constrangimentos associados à aplicação do CBA nas IESPs, espelhando a realidade

existente em Portugal através da apresentação de diversos estudos de caso já desenvolvidos – Faculdade de Motricidade Humana da Universidade Técnica de Lisboa, elaborado por Santos (2006); Universidade de Évora, desenvolvido por Dias (2008); e Academia Militar, realizado por Esteves (2008).

O Capítulo 4 destina-se ao desenvolvimento do estudo empírico. Começamos por apresentar o problema, os objectivos e as questões de investigação, sendo descrita a abordagem e o método de investigação adoptados na realização deste estudo. Posteriormente, é feita uma breve caracterização da entidade objecto de estudo – a Faculdade de Medicina da Universidade de Lisboa (FMUL). No final deste capítulo, tentamos demonstrar a operacionalização do Sistema de Contabilidade Analítica preconizado no POC-Educação na FMUL, referindo-nos aos critérios de imputação adoptados e identificando os principais obstáculos encontrados e os procedimentos seguidos para a que os mesmos fossem adequadamente ultrapassados.

Por último, são apresentadas as conclusões gerais da investigação realizada. São ainda emitidas considerações finais sobre as suas limitações e que futura investigação pode ser desenvolvida.

## **Capítulo 1 – O papel da Contabilidade de Gestão no apoio à decisão**

Neste capítulo procuramos expor a evolução da Contabilidade de Gestão e o desenvolvimento das terminologias adoptadas, enfatizando a sua importância no apoio à Gestão Organizacional.

Adicionalmente, é abordada a relevância da Contabilidade de Gestão no Sector Público no contexto da Nova Gestão Pública. Neste âmbito, é sublinhado o papel deste subsistema contabilístico no planeamento, orçamentação, controlo e redução de custos, fixação de taxas e preços públicos, medição de desempenho, avaliação de programas e estudos económicos em processos de decisão.

### **1.1 – A evolução da Contabilidade de Gestão**

De acordo com Ferreira e Ferreira (2003), a Contabilidade de Gestão tem sido, sucessivamente, designada por Contabilidade Industrial, Contabilidade de Custos, Contabilidade Analítica, Contabilidade de Gestão e Contabilidade de Direcção Estratégica.

As origens da actual Contabilidade de Gestão remontam à Revolução Industrial do Século XVIII. A utilização da máquina na fabricação de inúmeros produtos idênticos deu origem à necessidade de determinar o custo de um elevado número de produtos produzidos pela máquina, comparativamente com o reduzido número de produtos fabricados manualmente. Surge, então, a Contabilidade Industrial cujo principal objectivo consistia no apuramento e análise dos custos industriais, procedendo à sua classificação e imputação (Caiado, 2008). Como menciona Coelho (2006), a Contabilidade Industrial dizia respeito às empresas industriais e preocupava-se com a determinação do custo de produção, ou seja, o valor dos factores ou meios de produção consumidos para obter um produto. Nesta fase, a contabilidade dos custos de produção era bastante primitiva e fornecia à gestão essencialmente registos e relatórios sobre as operações do passado, ou seja, grande parte das decisões eram tomadas com base em informações históricas combinadas com a intuição sobre o potencial sucesso das propostas de acção (Caiado, 2008).

Devido ao aumento da complexidade e dimensão das empresas industriais e crescente concorrência entre indústrias, verificou-se uma evolução no conceito de “gestão

científica”, que pressupunha a análise e experiência dos métodos de trabalho, de forma a solucionar os problemas de gestão. Em paralelo, surgiram novos conceitos de Contabilidade de Custos, fornecendo à gestão as técnicas analíticas para medir a eficácia das operações desenvolvidas e planear as operações futuras. Segundo o plano contabilístico de Schmalenbach, publicado em 1927 e que originou o primeiro plano contabilístico nacional alemão de 1937, a Contabilidade de Custos desempenha um papel preponderante na organização da contabilidade em geral, passando a registar todos os movimentos, desde o aprovisionamento até à venda, passando pela produção (Caiado, 2008).

Posteriormente, e ainda segundo Caiado (2008), através do projecto do plano contabilístico francês, elaborado em 1942, surge o conceito de Contabilidade Analítica que tem por objecto analisar os encargos de exploração e determinar os custos de produção e os preços de venda. A Contabilidade Analítica abrange todos os aspectos referentes à Contabilidade de Custos e ainda todos os custos e proveitos respeitantes às restantes áreas da empresa (comercial, aprovisionamento e administrativa). Em Portugal, Gonçalves da Silva, autor de referência na literatura contabilística, no seu livro “Contabilidade Industrial” (1979:32) descreveu a Contabilidade Interna ou Analítica como uma Contabilidade de Custos, que corresponde à classificação e registo dos gastos de exploração de forma que “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”. De acordo com Coelho (2006), a Contabilidade Analítica é uma ferramenta de análise e controlo dos custos da empresa, agrupando e classificando os custos por funções ou por processos, com o objectivo de conduzir a análise a diversas dimensões.

A Contabilidade de Gestão, por conseguinte, tem em vista analisar o que acontece no interior das organizações, fornecendo informações adequadas orientadas para o apoio à tomada de decisões por parte dos gestores (Caiado, 2008). Segundo Coelho (2006), utiliza dados elaborados no âmbito externo (os custos externos, por exemplo), mas, por outro lado, como sistema de informação interno, fornece à Contabilidade a informação relacionada com os inventários realizados na unidade económica, com o custo dos produtos vendidos, de tal modo que a informação externa fica relevada nas demonstrações económico-financeiras.

Por último, a expressão “Contabilidade de Direcção Estratégica” ou “Contabilidade de Gestão Estratégica”, conforme mencionam Ferreira e Ferreira (2003), praticamente não é utilizada em Portugal. A Contabilidade de Gestão Estratégica surge no final da década de 1980 como uma das novas técnicas e abordagens destinadas a restaurar a importância que entretanto havia sido perdida pela Contabilidade de Gestão (Coelho, 2005). Conforme destacam Roslender e Hart (2003), a distinção da Contabilidade de Gestão Estratégica em relação a outros desenvolvimentos similares reside na sua orientação para o exterior, que implica a recolha e análise de dados (próprios e dos concorrentes) sobre custos, preços, volume de vendas, quotas de mercado, fluxos de caixa e utilização de recursos. Tenta integrar a Contabilidade de Gestão e a Gestão do Marketing num esquema de Gestão Estratégica, constituindo uma abordagem genérica da Contabilidade para um posicionamento estratégico.

A evolução das diversas designações atrás mencionadas<sup>1</sup> é, essencialmente, fruto das mutações verificadas nos ambientes dinâmicos em que se desenvolve a actividade económica, e pode ser associada às quatro fases distintas de evolução do papel da Contabilidade de Gestão identificadas pela IFAC (*International Federation of Accountants*). De acordo com o estudo realizado por Abdel-Kader e Luther (2006), em 1989 a IFAC emitiu um documento resumindo o seu ponto de vista em relação ao alcance e efeitos da Contabilidade de Gestão. Este documento, denominado *Practice Statement n.º1, “Management Accounting Concepts”*, foi revisto e publicado em 1998. De acordo com Franco *et al.* (2008), este documento identifica quatro fases distintas de evolução do papel da Contabilidade de Gestão, conforme ilustrado na Figura 1.

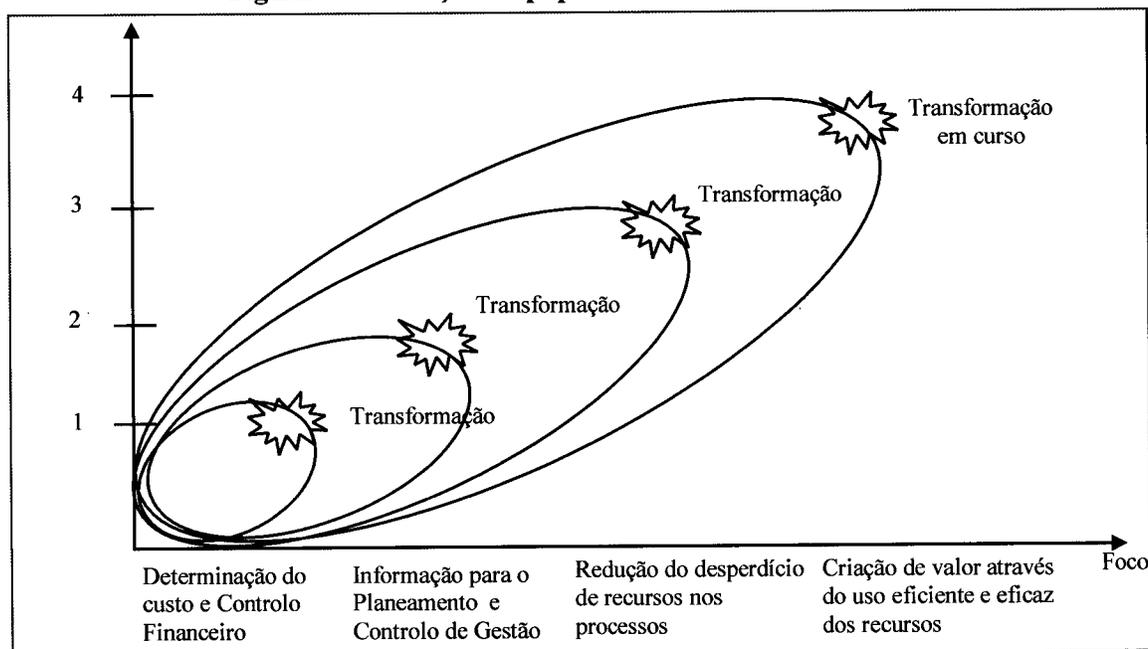
Numa primeira fase, antes de 1950, a IFAC descreve a Contabilidade de Gestão como uma actividade técnica necessária para a prossecução dos objectivos organizacionais (Abdel-Kader e Luther, 2006). Os custos da mão-de-obra e dos materiais eram facilmente identificáveis e os processos de fabrico regidos essencialmente pela velocidade das operações manuais. Assim, a mão-de-obra directa consistia numa base natural para a atribuição dos custos indirectos aos produtos individuais. O enfoque sobre os custos do produto foi complementado pelo controlo financeiro e orçamental dos

---

<sup>1</sup> Apesar das diferenças já mencionadas, passaremos a utilizar com igual significado os conceitos de Contabilidade de Custos, Contabilidade Analítica ou Contabilidade de Gestão. No entanto, dado que este trabalho incide sobre uma Instituição de Ensino Superior Público, tentar-se-á adoptar, essencialmente, a terminologia adoptada pelo POC-Educação, ou seja Contabilidade Analítica.

processos de produção. Nesta fase, estamos, portanto, perante uma Contabilidade de Custos cuja divulgação de informação sobre os custos tende a ser reduzida, e o seu uso para a tomada de decisão pouco explorado (Ashton *et al.*, 1995).

**Figura 1 – Evolução do papel da Contabilidade de Gestão**



Fonte: Adaptado de IFAC (1998)

Posteriormente, após 1965, a Contabilidade de Gestão surge como uma actividade de apoio aos gestores e baseava-se no fornecimento de informação para fins de Planeamento e Controlo de Gestão (Franco *et al.*, 2008). Nesta fase, de acordo com Abdel-Kader e Luther (2006), a Contabilidade de Gestão é descrita pela IFAC como uma actividade de apoio à gestão. O Controlo de Gestão estava orientado para a administração interna, não dando atenção a aspectos estratégicos e ambientais. A Contabilidade de Gestão, neste período, de acordo com Ashton *et al.* (1995) tende a ser reactiva, identificando problemas e acções apenas quando se verificam desvios em relação ao plano de actividade.

Durante a década de 1980, Kaplan e Johnson<sup>2</sup> criticam as práticas tradicionais da Contabilidade de Gestão (Abdel-Kader e Luther, 2006), argumentando que esta estava em crise, sendo crucial adoptar mudanças fundamentais. Segundo Hopper *et al.* (2007),

<sup>2</sup> Através do artigo científico “The Evolution of Management Accounting”, e da publicação do livro “Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting”.

alguns críticos defendiam que as práticas tradicionais de Contabilidade de Gestão falhavam na satisfação das necessidades do novo ambiente de produção, especialmente nas áreas relativas ao custeio dos produtos, análise do investimento e avaliação da performance. Os sistemas de Contabilidade de Gestão não forneciam informação suficiente aos gestores para o processo de tomada de decisão.

Johnson e Kaplan (1987), verificaram que, apesar das novas tecnologias automatizadas e tecnologias de produção adoptadas na indústria no início dos anos de 1970 pelas empresas norte-americanas, estas continuavam a utilizar sistemas de Contabilidade de Gestão obsoletos e pouco relevantes para a evolução competitiva. Aumenta a complexidade da gestão das organizações, que não é acompanhada de informação regular e relevante proveniente dos sistemas de Contabilidade de Gestão. Por outro lado, o crescimento das empresas com diversas actividades e com elevada diversificação exigiam um maior desenvolvimento na Contabilidade de Gestão.

Segundo Johnson e Kaplan (1987) são adoptados métodos simples de afectação dos custos indirectos associados ao volume de produção (número de horas de mão-de-obra directa ou custos de mão-de-obra directa), e o papel principal da Contabilidade de Gestão consiste no fornecimento de dados para a avaliação do inventário. De acordo com aqueles autores, os custos do produto obtidos para efeitos de Contabilidade Financeira eram também utilizados para fins de Contabilidade de Gestão. Neste contexto, as empresas baseavam-se essencialmente na mesma informação, tanto para efeitos de produção de relatórios financeiros externos como para gerir as suas operações internas.

A recessão mundial na década de 1970, na sequência do choque petrolífero, e o aumento da concorrência global no início da década seguinte, ameaçaram os mercados ocidentais. Este aumento da concorrência foi acompanhado por um rápido desenvolvimento tecnológico que afectou muitos aspectos do sector industrial. A utilização, por exemplo, da robótica permitiu um aumento da qualidade, em muitos casos, a custos reduzidos. O desenvolvimento dos sistemas de informação também alterou a natureza e a quantidade de dados a consultar pelos gestores, permitindo uma maior eficácia na gestão (Ashton *et al.*, 1995). A Contabilidade de Gestão passou a centrar-se na utilização eficiente dos recursos nos processos das organizações (Franco *et al.*, 2008). Segundo a IFAC, foram introduzidas, nesta fase, novas técnicas de gestão e produção de forma a enfrentar o desafio da concorrência global. Em muitos casos, esta

situação foi apoiada pela atribuição de poder de decisão aos colaboradores. Verificam-se, portanto, novas necessidades de informação de gestão e tomada de decisão, que deve ser difundida por toda a organização (Abdel-Kader e Luther, 2006).

Finalmente, na década de 1990, persiste um elevado nível de incerteza, verificando-se avanços sem precedentes no âmbito das tecnologias de informação (Ashton *et al.*, 1995). Neste contexto, segundo a IFAC, o enfoque da Contabilidade de Gestão passa a ser o de apoiar a geração ou a criação de valor através da utilização eficaz dos recursos promovida pelas novas tecnologias (Abdel-Kader e Luther, 2006).

## **1.2 – A Contabilidade de Gestão no apoio à Gestão Organizacional**

A gestão necessita de informação para que as decisões tomadas sejam orientadas para os objectivos estratégicos, táticos ou operacionais predefinidos. Por outro lado, a turbulência dos mercados criou um ambiente fortemente instável, fazendo com que os gestores sejam confrontados com novos desafios (Caiado, 2008). Ao contrário do que se verificava nas primeiras décadas do Século XX, os tempos actuais caracterizam-se por uma elevada instabilidade do ambiente externo à organização: a globalização das economias, o encurtamento dos ciclos de vida dos produtos, a ênfase colocada na satisfação dos clientes e qualidade total, entre outros factores (Franco *et al.*, 2008). Ao mesmo tempo, aumentou a concorrência face à desregulamentação e globalização dos mercados. Estas mudanças tiveram uma grande influência nos sistemas de Contabilidade de Gestão (Drury, 2008). Na economia moderna, caracterizada por um ambiente em constante mudança, as informações têm de ser produzidas com a maior brevidade possível, o que veio realçar a importância da tempestividade da informação. Desta forma, os gestores necessitam de informação oportuna e prospectiva, que poderá ser obtida através da Contabilidade de Gestão (Mortal, 2007). Por outro lado, à medida que aumenta a dimensão das organizações, maior é a necessidade que os gestores têm de informações atempadas que permitam auxiliar a tomada de decisões para fazer face à concorrência, aumentar os resultados e lançar novos produtos no mercado a preços competitivos (Caiado, 2008).

Segundo Franco *et al.* (2008), exige-se uma utilização eficiente e eficaz dos recursos, sob pena de se gerarem desperdícios nas várias fases do processo. A Contabilidade de Gestão consiste, actualmente, num suporte para a utilização eficiente e eficaz dos

recursos, através da informação que vai fornecendo sobre se os recursos estão a ser eficientemente utilizados.

A Contabilidade Financeira é considerada insuficiente para dar resposta às necessidades de informação para a gestão, já que se trata de uma contabilidade de base histórica, cujas informações carecem de actualidade e estão submetidas a normas rígidas. Por outro lado, atende a normativos jurídicos e fiscais, que originam divergências entre os números que figuram na Contabilidade Financeira e os que deveriam ser considerados na óptica económica, dando informações bastante globais, e não tendo em conta diversos elementos fundamentais que permitem explicar o resultado obtido (Caiado, 2008). Neste âmbito, surge a necessidade de um outro tipo de contabilidade virado para o interior da organização, usualmente designada por Contabilidade de Gestão.

A Contabilidade de Gestão consiste num subsistema contabilístico potencialmente mais amplo comparativamente com a Contabilidade Financeira (Caiado, 2008). Segundo Hoque (2005), baseia-se no processo de identificação, interpretação e comunicação de informação à gestão e a informação é utilizada para efeitos de planeamento, avaliação e controlo dentro da organização, de forma a permitir uma utilização eficiente dos recursos. Segundo Drury (2008), a Contabilidade de Gestão preocupa-se com a elaboração de informação que auxilia o pessoal pertencente à organização a tomar melhores decisões, apostando na eficácia e eficiência nas diversas operações desenvolvidas (reporte interno).

Coombs *et al.* (2005) acrescentam que a Contabilidade de Gestão é orientada para o futuro, isto é tem como objectivo melhorar o desempenho futuro das organizações. Um sistema de Contabilidade de Gestão eficaz deve permitir o fornecimento de informação relevante e oportuna de apoio a decisões estratégicas, devendo intervir ao nível do diagnóstico, elaboração de planos e controlo (Mortal, 2007).

Em suma, a Contabilidade de Gestão identifica, recolhe, mede e reporta informação útil aos responsáveis pela gestão das empresas e outras entidades, auxiliando na fase de planeamento, permitindo tomar decisões mais adequadas sobre o futuro da organização e controlar a execução dessas decisões de forma a atingir os objectivos predefinidos. Desta forma, a Contabilidade de Gestão produz, essencialmente, informação relevante para os utilizadores internos, pelo que, muitas vezes, este tipo de contabilidade é também designado por “Contabilidade Interna” (Hoque, 2005).

Segundo Drury (2008), a Contabilidade de Custos ou de Gestão deve gerar informação para:

- a) Repartir os custos entre as mercadorias vendidas e as inventariadas, que permitam o reporte interno e externo da informação sobre os resultados;
- b) Fornecer informação relevante que possibilite uma tomada de decisões mais adequada por parte dos gestores;
- c) Promover informação para o planeamento, controlo e medição da performance, de forma a possibilitar um desenvolvimento contínuo.

No contexto do Sector Público, para Laborda *et al.* (1998), citados por Carvalho *et al.* (1999), os actuais objectivos da Contabilidade Analítica, de Custos ou de Gestão, centram-se essencialmente em fornecer informação:

- a) Sobre o processo de formação de custos correspondentes às actividades internas, assim como aos serviços prestados ao exterior e os custos dos investimentos realizados;
- b) Para análise e o controlo da gestão, através de indicadores de eficácia com que se atingiram os objectivos predefinidos e de eficiência na utilização dos recursos disponíveis.

De acordo com Coelho (2006), a exigência da informação oriunda da Contabilidade de Gestão difere de organização para organização. Por outro lado, é necessário personalizar a informação tendo em conta os diversos intervenientes e necessidades da gestão. Ao nível operacional, a informação é desagregada e frequente, sendo utilizada principalmente para controlar e melhorar as operações. Ao nível do departamento, os seus responsáveis tomam decisões sobre os recursos financeiros e físicos (produtos, serviços e clientes) e utilizam a informação da Contabilidade de Gestão para conhecer os diversos aspectos das operações que se apresentem diferentes das expectativas. Neste âmbito, a informação é mais agregada e é recebida com menor frequência. Por sua vez, os dirigentes de topo de uma organização recorrem à informação da Contabilidade de Gestão que resume as transacções e eventos ocorridos ao nível operacional, dos clientes e ao nível de departamento e utilizam-na como suporte das suas decisões com consequências de longa duração para a organização. A informação para os dirigentes de topo é utilizada essencialmente para decisões estratégicas, pelo que apresenta uma menor frequência.

Com o objectivo de alcançar uma informação mais fiável sobre a actividade organizacional, é necessário ter em conta as necessidades dos gestores e de todos os outros intervenientes na organização, sendo o controlo exercido a diversos níveis (Coelho, 2006:104):

- Controlo Operacional – proporcionando aos empregados e aos seus gestores a repercussão sobre a eficiência das actividades desempenhadas;
- Controlo do custo do produto – o processo de medir e atribuir os custos das actividades desempenhadas para produzir produtos/serviços individuais;
- Controlo do custo do cliente – atribuindo os custos da publicidade, das vendas, da distribuição e dos custos administrativos aos clientes individuais, de modo que o custo de servir cada cliente possa ser calculado;
- Controlo de Gestão – fornecendo informações sobre o desempenho dos gestores e as unidades operacionais;
- Controlo Estratégico – provendo informações sobre o desempenho competitivo de toda a unidade do negócio, tanto económica como financeiramente, e conhecendo as expectativas dos clientes.

Caiado (2008) sublinha e descreve as principais características da Contabilidade de Gestão, que se apresentam de seguida:

- Ao contrário da rigidez e uniformidade exigidas na Contabilidade Geral (ou Financeira), a Contabilidade de Gestão não está sujeita a qualquer constrangimento de forma, estando organizada em função das necessidades específicas da organização;
- Destina-se a todos os responsáveis da organização, independentemente da sua posição hierárquica. Adicionalmente, as informações fornecidas pela Contabilidade de Gestão poderão ser comunicadas a terceiros para, por exemplo, procederem à negociação de contratos em que o cliente discute previamente os preços propostos de cada encomenda;
- Recorre à informação e documentos de prestação de contas disponibilizados pela Contabilidade Financeira, procedendo a reclassificações ou estudos técnico-contabilísticos, estatísticos, entre outros;

- Deve estar actualizada, fornecendo informação atempadamente, isto é, a informação que disponibiliza deve ser actual e estar orientada para o futuro e para a acção, de forma a apoiar o planeamento operacional;
- Deve estar desenhada de forma a colocar em relevo as responsabilidades, sendo realizado um controlo periódico das diversas áreas de responsabilidade quanto às realizações e previsões, a fim de determinar os desvios anormais que exigem medidas de correcção atempadas.

De acordo com Carvalho *et al.* (1999:531), no contexto do Sector Público, a informação obtida através da Contabilidade Analítica deve estar de acordo com os objectivos específicos de cada utilizador, sendo a sua utilidade determinada pelas seguintes características:

- Relevância – a informação obtida deve ser importante, ajudando os seus utilizadores no processo de tomada de decisões (princípio da materialidade), permitindo-lhes avaliar os acontecimentos passados, presentes e futuros;
- Fiabilidade – para que os dados obtidos sejam fiáveis é necessário que não existam erros materiais ou juízos prévios;
- Comparabilidade – o registo das operações e acontecimentos deve ser efectuado de forma consistente (princípio da consistência), de forma a permitir uma comparabilidade entre as diversas instituições com características semelhantes.

Importa referir que, sendo a Contabilidade Interna uma fonte privilegiada de informações, é tanto mais útil para a tomada de decisões quanto mais informações fornecer à gestão. Desta forma, segundo Caiado (2008), uma maior pormenorização deste subsistema de contabilidade pode conduzir a uma melhoria da decisão e a uma correspondente melhoria dos resultados. No entanto, de acordo com o autor, um maior detalhe origina custos adicionais, pelo que o limite da pormenorização obtém-se quando o aumento dos benefícios for inferior ao aumento dos custos.

### **1.3 – A importância da Contabilidade de Gestão no Sector Público**

Devido ao crescimento das necessidades e expectativas dos cidadãos, tornou-se necessária uma nova orientação por parte da Administração Pública, na prestação de serviços para responder a esta crescente exigência social (Costa *et al.*, 2006). Segundo

Pinto (2007), os Serviços Públicos, para fazerem face a este nível de exigência e dinamismo da sociedade, não podem continuar a escolher soluções que aumentem a despesa pública. De acordo com aquele autor, a Administração Pública deve prestar melhores serviços e melhorar a eficiência na utilização dos recursos. Deste modo, tem surgido um conjunto de reformas na Administração Pública para melhorar a eficácia e a eficiência das suas prestações. Estas reformas incluem mudanças nos procedimentos utilizados e alterações nas estruturas da organização do Sector Público, com o objectivo de conseguir que este funcione melhor (Hood, 1995). Este conjunto de reformas designou-se por *New Public Management* - Nova Gestão Pública (NGP) e consiste numa busca sistemática das melhores práticas do sector privado empresarial e a sua aplicação à Administração Pública (Costa *et al.*, 2006). A esta nova forma de gerir, são atribuídos os seguintes objectivos (Hood, 1991; Hood, 1995; Gendron *et al.*, 2001; Olías, 2001):

- Redução do tamanho do sector público;
- Gestão profissional actuante, com maior autonomia e responsabilização;
- *Empowerment*<sup>3</sup> – Maior delegação e descentralização;
- Maior ênfase nos resultados e no seu controlo;
- Introdução do princípio do utilizador-pagador, para um maior equilíbrio financeiro;
- Orientação para os clientes;
- Formas de contratação de pessoal e serviços mais flexíveis;
- Maior qualidade na prestação dos serviços públicos;
- Maior transparência e divulgação da informação sobre a gestão efectuada (*Accountability*).

Conforme menciona Marques (2000), este processo dinamizou-se e foi adoptado em países como a Austrália e a Nova Zelândia, tendo mais tarde chegado aos países do continente europeu, incluindo Portugal.

---

3 O termo *empowerment* traduz-se numa descentralização de poderes pelos vários níveis hierárquicos da organização. Passa, também, pela delegação de autoridade a um dado indivíduo ou grupo dentro da organização, sendo, no entanto, acompanhado e apoiado pelas chefias. Cada indivíduo deverá ter o poder necessário e suficiente para controlar o seu próprio trabalho, reduzir custos e promover a eficiência e a motivação (Nunes, 2007).

Até 1990, a maior parte dos organismos públicos em Portugal divulgava apenas informação de índole orçamental (Carvalho e Ribeiro, 2004). O quadro legal da Contabilidade Pública portuguesa (estruturado numa base de caixa) correspondia na íntegra ao modelo tradicional, em que o único objectivo consistia em demonstrar que os organismos públicos aplicavam as verbas que lhe eram afectas nos termos aprovados pelas autoridades orçamentais, e em avaliar se tinham sido cumpridos os requisitos legais (Bernardes, 2001).

A reforma da Contabilidade Pública em Portugal iniciou-se na década de 1990 e teve como principal objectivo reestruturar o sistema de contabilidade existente, procurando adaptá-lo a uma Administração Pública mais dinâmica e mais eficaz, perante os objectivos estabelecidos pela filosofia pretendida na Nova Gestão Pública (Carvalho *et al.*, 2008). Para isso, segundo Pascoal e Ribeiro (2002), foi importante a publicação de três diplomas legais, nomeadamente:

- Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro, que definiu as bases da Contabilidade Pública;
- Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro, que estabeleceu um conjunto de novos princípios e regras orçamentais<sup>4</sup>;
- Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, que instituiu o Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE).

Na sequência deste quadro normativo e, a fim de se lhes dar cumprimento, foi aprovado, pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) que permitiu caminhar no sentido da normalização da Contabilidade Pública em Portugal (Carvalho e Ribeiro, 2004).

Posteriormente, assistiu-se a um processo de adaptação do POCP a diferentes sectores da Administração Pública, surgindo diversos planos sectoriais, nomeadamente o Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-Educação), aprovado pela Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro. Este plano – aplicável a todos os serviços e organismos do Ministério da Educação, às universidades, institutos politécnicos e às organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a Educação e cujas receitas provenham maioritariamente do Orçamento de Estado – compreende, para além de um conjunto de normas relacionadas com a contabilização de

---

4 A Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro foi revogada pela Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto (Lei de enquadramento orçamental).

operações de natureza orçamental e patrimonial e de normas de consolidação de contas, também normas sobre a implementação da Contabilidade Analítica. É, portanto, no contexto da NGP que se enquadra o aparecimento da Contabilidade Analítica na Contabilidade Pública em Portugal, para a avaliação e controlo dos resultados da gestão das várias organizações públicas (Carvalho *et al.*, 2008).

Cada vez mais, a Contabilidade de Gestão desempenha um papel importante no contexto da Nova Gestão Pública, ao servir de apoio e aconselhamento aos gestores públicos no processo de tomada de decisão, fornecendo informação quanto à determinação e quantificação das actividades a realizar, quantificação dos recursos a investir e informação sobre os custos dos bens e serviços prestados. Um dos aspectos mais importantes da Contabilidade de Gestão consiste na ênfase colocada na prossecução dos objectivos de eficácia e eficiência, para que se possam utilizar os recursos, que são escassos, de forma adequada. À semelhança das entidades privadas, as organizações públicas necessitam de desenvolver ferramentas para melhorar o controlo da eficácia e eficiência, dispor de informação de custos das actividades e melhorar a atribuição dos recursos públicos. A Contabilidade de Custos é, portanto, uma ferramenta imprescindível para a gestão de qualquer organização, seja pública ou privada (Mortal, 2007).

Segundo Mortal (2007), um dos principais desafios que se coloca actualmente à Contabilidade Pública tem a ver com a sua capacidade de pôr em prática sistemas que permitam planear e controlar as condições internas de exploração, determinar custos, medir a eficiência da gestão e facilitar a racionalização do processo de decisão. Há a necessidade de dispor de dados que evidenciem o custo dos serviços prestados, o que só será possível através do desenvolvimento, dentro das organizações públicas, de uma Contabilidade de Gestão. Com efeito, tal contabilidade é necessária em todas as situações em que se pretenda determinar e quantificar as actividades a realizar, quantificar os recursos a aplicar e conhecer o custo dos serviços públicos prestados.

É crucial a determinação do custo dos serviços públicos, na medida em que estes não podem ser prestados à colectividade a qualquer preço, sendo necessário racionalizar a atribuição de recursos num sector em que as despesas não param de crescer e que é geralmente tido por ineficiente. Desta forma, o grande desafio que se coloca agora à Contabilidade Pública é a procura de instrumentos que possam conduzir à melhoria da eficiência, fins que a Contabilidade Analítica prossegue (Mortal, 2007). Ainda de

acordo com este autor, nas organizações públicas em geral, o tema da Contabilidade Analítica é relativamente novo e ainda pouco explorado pela literatura, havendo outras particularidades que podem justificar o atraso deste tipo de sistemas no referido sector, em relação ao sector privado da economia. No sector empresarial calculam-se custos e proveitos para determinar resultados. Na Administração Pública o custo de um serviço, ou de uma actividade, não será sempre difícil de obter, mas há que reconhecer que, na maioria dos casos, os *outputs* são difíceis de quantificar e os proveitos não dependem directamente dos custos. A Administração Pública fornece à comunidade serviços, normalmente de tipo colectivo. Para o efeito, a noção de preço é, na maioria dos casos, inexistente, ou irrelevante. No entanto, devemos assistir a uma implementação progressiva da Contabilidade de Gestão nos organismos públicos.

De forma a incentivar os gestores das entidades públicas a desenvolver e implementar uma Contabilidade de Custos, a IFAC publicou um estudo, no ano 2000, intitulado *Perspectives on Cost Accounting for Governments*. Neste estudo, a IFAC assinala que, além da sua função histórica na determinação de custos dentro dos domínios da Contabilidade Financeira para mensurar os inventários e outros activos, a Contabilidade de Custos desempenha um papel importante na orçamentação/planeamento, controlo e redução de custos, determinação de taxas e preços públicos (fixação de preços), medidas de desempenho (medição de custos e de proveitos), avaliação de programas e estudos económicos em processos de decisão, ou seja:

- Orçamento – O orçamento consiste num mecanismo de planeamento e controlo, desempenhando um papel fundamental no Sector Público; planear consiste em decidir antecipadamente o que fazer, desempenhando, assim, o orçamento um papel crucial na Gestão Pública, dada a necessidade de atribuir recursos a um número elevado de actividades importantes;
- Controlo e redução de custos – Tal como no sector privado, também no Sector Público a informação sobre custos pode ser usada no controlo e redução de custos. Assim, o gestor público pode proceder à comparação dos custos com os benefícios das actividades, eliminar ou reduzir os recursos de actividades não essenciais, identificar as possíveis vantagens de cada actividade e a sua contribuição para o desempenho da actividade global da organização, verificar e justificar a evolução dos custos ao longo do tempo, e identificar e reduzir custos de capacidade excessiva;

- Fixação de preços – O custo constitui um elemento importante no processo de tomada de decisão sobre os preços e as taxas dos serviços públicos, permitindo ainda determinar o preço a que devem ser transferidos os bens e serviços inter-organismos públicos;
- Gestão e avaliação de programas – O custo dos programas, quando combinado com as medidas de desempenho adequadas, pode facilitar a avaliação de programas; usualmente os programas têm apoios financeiros de organismos nacionais e supranacionais, pelo que a informação em termos de custos constitui um requisito essencial na concessão desses apoios;
- Apoiar o processo de tomada de decisões económicas – Uma grande parte das decisões de gestão consiste em escolher a melhor de entre várias alternativas possíveis, sendo necessário dispor de informação sobre cada uma delas e tratá-la de forma adequada; por exemplo, a informação proveniente da Contabilidade de Custos permite ajudar no processo de decisão entre desenvolver determinado projecto internamente, ou contratá-lo a uma entidade externa (*outsourcing*), através da comparação dos custos de ambas alternativas;
- Medidas de desempenho e gestão da performance – As medidas e padrões de desempenho podem apresentar um carácter financeiro ou não-financeiro e, quando interligadas, tornam-se mais eficazes; de acordo com Marques (2008), a informação disponibilizada através dos indicadores de desempenho é crucial para orientar o caminho correcto a qualquer serviço público e obter o seu alinhamento com a missão e a visão da organização; a medição da performance pode ser utilizada para melhorar a gestão e a tomada de decisão, contribuindo para a melhoria global do desempenho, dos resultados e da transparência.

Adicionalmente, em 1994, a IGAE (*Intervención General de la Administración del Estado*) apresentou um modelo de custos no âmbito da Administração Pública espanhola denominado “Contabilidade Analítica Normalizada para os Organismos Autónomos” (CANOA). O modelo CANOA constitui um subsistema de informação global da entidade cujos objectivos são: 1. Proporcionar informações para a tomada de decisões sobre, por exemplo, a produção de bens ou a prestação de serviços ou sobre a sua contratação a entidades externas ao Sector Público; 2. Determinar o custo das actividades e prestação de serviços públicos para estabelecer taxas e preços públicos; 3.

Proporcionar uma base de informação para a elaboração do orçamento e valorizar os activos gerados pela actividade do Sector Público; 4. Medir a eficiência e a economia em termos de utilização dos recursos públicos, permitindo verificar em que medida são alcançados os objectivos previstos na utilização dos recursos (eficácia).

Neste âmbito, de acordo com Mortal (2007) e Marques (2008), a Contabilidade Analítica visa proporcionar uma informação adequada à gestão, apoiando o processo racional de tomada de decisões, através da elaboração de indicadores e análise dos desvios que possam existir. É possível ainda, através da Contabilidade de Gestão, efectuar uma avaliação em termos de esforço, ou seja, estabelecer uma relação entre o custo dos recursos consumidos e os custos previstos na actuação pública (indicadores de economia). Por outro lado, este subsistema contabilístico permite obter indicadores de eficiência que, segundo Marques (2008), relacionam os produtos obtidos (ou os serviços prestados) com os *inputs* utilizados (custo real) para a sua produção (ou prestação) e podem ser muito úteis na avaliação do desempenho da gestão. Por último, é possível medir o grau com que se alcançaram os objectivos previamente definidos, recorrendo aos indicadores de eficácia que relacionam os resultados obtidos com os objectivos pré-estabelecidos.

## **Capítulo 2 – Metodologias de Custeio**

Este capítulo começa por identificar as fases da concepção de Sistemas Contabilísticos e apresentar os níveis de complexidade dos Sistemas de Contabilidade Analítica.

Posteriormente, introduzir-se-á a problemática da imputação dos custos, identificando os vários métodos de imputação dos custos indirectos. São descritos e analisados criticamente os diferentes sistemas de apuramento dos custos de produção, nomeadamente os Sistemas de Custeio baseados na Absorção e os Sistemas de Custeio baseados na Contribuição. Por fim, é apresentada uma análise detalhada sobre o Custeio Baseado nas Actividades (CBA), realçando o facto de que as organizações prestadoras de serviços são as candidatas ideais para a sua utilização.

### **2.1 – Concepção dos Sistemas Contabilísticos**

A Directriz de Revisão/Auditoria 410 define Sistema Contabilístico como “uma série de tarefas adoptadas pela gestão de uma entidade, através das quais as transacções são processadas como um meio de manter registos financeiros. Tal sistema identifica, agrega, analisa, calcula, classifica, regista, resume e relata transacções e outros acontecimentos” (DRA 410: 2).

Segundo Kaplan e Cooper (1998), a evolução da concepção dos Sistemas Contabilísticos tem passado por quatro fases sequenciais, conforme apresentado no Quadro 1.

Na primeira fase, algumas organizações apresentam sistemas contabilísticos insuficientes, mesmo para efeitos de reporte financeiro, devido ao fraco controlo interno. Além disso, alguns sistemas contabilísticos incluídos nesta fase utilizam algoritmos incorrectos para proceder à atribuição dos gastos gerais aos produtos. Por sua vez, estes algoritmos incorrectos introduzem erros nas contas, não sendo possível efectuar uma conciliação do inventário físico. Assim sendo, nesta fase, os custos do produto e do período são calculados de forma incorrecta, não sendo adequadamente aplicados os critérios de valorimetria. Podemos encontrar estes sistemas nas novas empresas que ainda não tiveram o tempo ou os recursos necessários para instalar um sistema financeiro adequado. No entanto, estes sistemas também podem existir em

empresas envelhecidas, que continuam a utilizar sistemas obsoletos, pois constituem o único mecanismo existente de registo e de manutenção das operações financeiras.

**Quadro 1 – Modelo das quatro fases da concepção de Sistemas Contabilísticos**

Características dos Sistemas	1ª Fase Incipiente	2ª Fase Dirigido ao Reporte Financeiro	3ª Fase Especializado	4ª Fase Integrado
<b>Qualidade dos Dados</b>	Muitos erros; Grandes variações.	Sem surpresas; Cumpe as normas de auditoria.	Bases de dados partilhadas; Sistemas autónomos; Ligações informais.	Bases de dados e sistemas totalmente integrados.
<b>Reporte financeiro externo</b>	Inadequado.	Adaptado às necessidades de reporte financeiro.	Mantém os sistemas existentes na 2ª Fase.	Sistemas de reporte financeiro.
<b>Custo do Produto/Cliente</b>	Inadequado.	Impreciso; Oculta os custos e os lucros.	Vários sistemas CBA (Custeio Baseado nas Actividades) autónomos.	Sistemas ABM integrados (Gestão Baseada nas Actividades).
<b>Controlo Operacional e estratégico</b>	Inadequado.	Retorno de informação limitado e atrasado.	Vários sistemas autónomos de análise de performance.	Sistemas operacionais e estratégicos de análise do desempenho.

Fonte: Adaptado de Kaplan e Cooper (1998: 12)

De acordo com Kaplan e Cooper (1998), os sistemas contabilísticos pertencentes à primeira fase caracterizam-se por:

- Um elevado consumo de tempo e recursos para proceder à consolidação de contas das diversas entidades existentes dentro da organização, assim como para proceder ao fecho dos períodos contabilísticos;
- No final de cada período contabilístico, quando se procede à inventariação física dos bens e é feita a respectiva conciliação com os valores existentes nas demonstrações financeiras, ocorrem desvios inesperados;
- Após a realização de auditorias internas e externas identificam-se grandes divergências no inventário;
- São efectuados muitos ajustamentos nas demonstrações financeiras;

- Inexistência de integridade e fiscalização do sistema.

Quanto à segunda fase, Kaplan e Cooper (1998) consideram que os sistemas contabilísticos são adequados para proceder à valorização do inventário, para efeitos de reporte financeiro e para a elaboração periódica dos relatórios financeiros. São utilizados dados comuns nas diferentes unidades empresariais, para que os gestores possam proceder facilmente à comparação e consolidação dos resultados financeiros das várias unidades e divisões da organização. Os sistemas permitem a preparação das demonstrações financeiras logo após o encerramento do período contabilístico, sendo necessário proceder a poucos ajustes. Os sistemas incluídos na segunda fase permitem a preparação das demonstrações financeiras de acordo com as normas estabelecidas. No entanto, nesta fase, o sistema contabilístico distribui custos indirectos aos produtos recorrendo a chaves de repartição com base no volume, facto que origina distorções no cálculo do custo do produto. Fornece, portanto, informação insuficiente quanto à repartição dos custos indirectos aos produtos, pelo que o retorno dessa informação é inadequado para a melhoria dos processos internos de produção. Por outro lado, os sistemas fornecem informação aos gestores e trabalhadores tendo em conta o mesmo ciclo temporal utilizado para a elaboração das demonstrações financeiras. Assim, Kaplan e Cooper (1998) concluem que estes sistemas são completamente inadequados, não cumprindo os principais objectivos da gestão, designadamente:

- Estimar o custo das actividades e dos processos organizacionais, bem como o custo e a rendibilidade dos produtos e serviços, clientes e unidades produtivas;
- Fornecer informação útil para melhorar os processos empresariais.

De acordo com os mesmos autores, na terceira fase as empresas mantêm o sistema contabilístico para preparar relatórios financeiros externos para accionistas, autoridades fiscais, entre outras entidades externas, embora estes sejam considerados insuficientes para o auxílio no processo de tomada de decisão dos gestores internos. Adicionalmente, os desenvolvimentos e potencialidades das novas tecnologias de informação permitiram às organizações a introdução de Sistemas de Contabilidade de Gestão e análise de desempenho personalizados, nomeadamente:

- Sistemas de Custeio Baseados nas Actividades, que fornecem informações precisas sobre os custos das actividades e dos processos empresariais, e os custos de cada um dos produtos, serviços e clientes;

- Controlo operacional e sistemas de aprendizagem que permitem fornecer informação atempada aos empregados para a resolução de problemas e a melhoria das actividades.

Assim sendo, nesta terceira fase, existem sistemas especializados mas ainda não integrados, que já garantem não só o reporte financeiro, como também o controlo de custos e a análise da performance empresarial.

Por último, na quarta fase, os sistemas evoluem no sentido de maximizar os benefícios na tomada de decisões dos gestores e na melhoria dos diversos processos. Assim, os Sistemas de Contabilidade Financeira e de Contabilidade de Gestão passam a estar integrados, permitindo a preparação das demonstrações financeiras externas. Não existem divergências entre o cálculo do custo do produto obtido através de um sistema de Custeio Baseado nas Actividades e os requisitos externos para proceder à valorização do inventário e do custo das mercadorias vendidas. Assim sendo, nesta fase existe uma integração num só sistema contabilístico de todas as funções da instituição, apresentando uma estrutura única e centralizada que permite obter informação sempre actualizada e fiável.

## **2.2 – Complexidade dos Sistemas de Contabilidade Analítica**

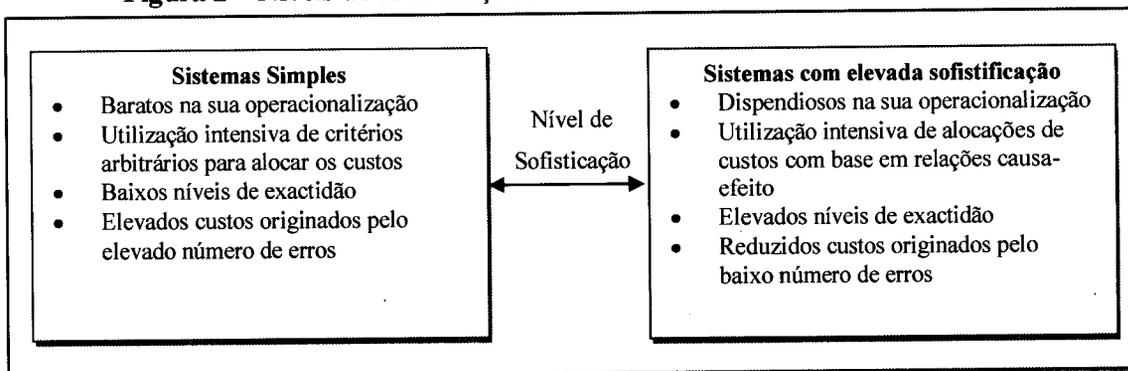
Conforme referido, nos últimos anos, têm-se verificado mudanças significativas no contexto externo empresarial. A desregulamentação, o aumento da concorrência mundial, a exigência por partes dos clientes de uma maior diversidade na oferta de produtos e o desenvolvimento de sistemas de informação integrados, têm impulsionado a adopção de sistemas de custeio mais sofisticados (Drury e Tayles, 2005).

Neste âmbito, Drury (2006) desenvolveu um modelo (Figura 2) que evidencia as características dos Sistemas de Contabilidade Analítica consoante o seu nível de sofisticação.

Os sistemas mais simples acarretam baixos custos; no entanto, poderão originar uma imputação dos custos incorrecta, baseando-se em critérios arbitrários para proceder às alocações dos custos. Desta forma os gestores, ao recorrerem a um sistema com um baixo grau de sofisticação, poderão tomar decisões erradas ao basearem-se em informação incorrecta sobre custos e com um baixo nível de exactidão. No extremo oposto, encontram-se os sistemas com um elevado nível de sofisticação. Os sistemas

mais sofisticados, apesar de poderem ser mais dispendiosos, são mais exactos, originando um reduzido número de erros, já que recorrem a alocações com base nas relações de causa-efeito.

**Figura 2 – Níveis de sofisticação dos Sistemas de Contabilidade Analítica**



Fonte: Adaptado de Drury (2006:91)

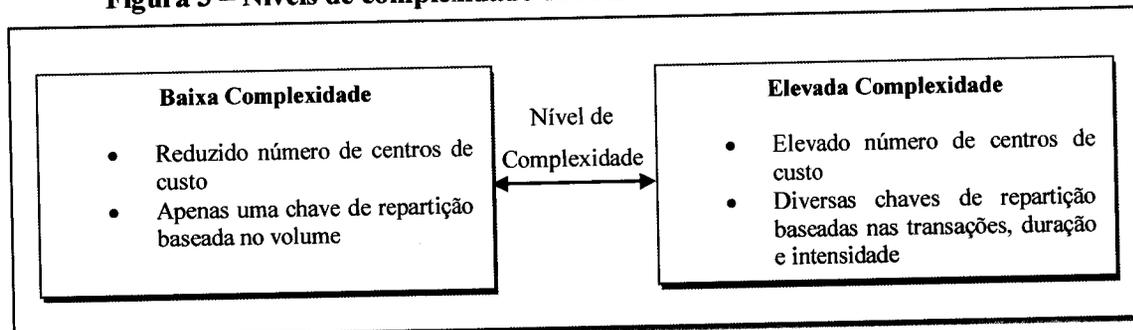
O Sistema de Contabilidade Analítica óptimo difere de organização para organização. Assim, um sistema com um baixo nível de sofisticação pode ser adequado quando os custos indirectos representam uma baixa proporção do total dos custos de uma organização ou quando a gama de produtos é bastante padronizada, na medida em que os produtos tendem a consumir todos os recursos nas mesmas proporções. Em contraste, numa organização onde os custos indirectos assumem uma grande proporção e cujos produtos consomem recursos em proporções diversificadas, deverá ser mais adequado um Sistema de Contabilidade Analítica mais sofisticado. Assim, segundo Drury (2006), o nível de sofisticação do sistema a implementar deve atender a uma análise custo-benefício.

Drury e Tayles (2005) também adoptaram esta perspectiva ao considerarem que os Sistemas de Contabilidade Analítica, quanto à sua complexidade, podem variar dentro de um intervalo contínuo (Figura 3).

Desta forma, os autores apresentaram uma classificação em que, num dos extremos do intervalo se encontra o nível mais baixo de complexidade, representado por um único centro de custo e uma única chave de repartição baseada no volume (critérios de repartição de base única). No extremo oposto encontramos um nível de complexidade bastante elevado, que está associado, numa primeira fase, ao aumento do número de

centros de custo e, numa segunda fase, ao acréscimo do número de chaves de repartição utilizadas (critérios de repartição de base múltipla).

**Figura 3 – Níveis de complexidade dos Sistemas de Contabilidade Analítica**



Fonte: Adaptado de Drury e Tayles (2005:56)

Da Figura 3 podem inferir-se três factores que influenciam o nível de complexidade dos Sistemas de Contabilidade Analítica: o número de centros de custo, o número de chaves de repartição e a natureza dos indutores de custo<sup>5</sup> (transacção, duração ou intensidade). Assim, o número de chaves de repartição é um factor determinante para proceder à afectação dos custos indirectos aos respectivos centros de custo.

Por outro lado, quando os produtos ou serviços exigem diversos processos e consomem diferentes proporções de recursos em cada processo, recorre-se a um sistema apoiado em múltiplos indutores de custo, existindo, desta forma, um melhor apuramento da variabilidade do consumo de recursos. Para além disso, cada processo pode ser desagregado em actividades, gerando custos distintos para cada centro de actividade, facto que também permite um apuramento mais adequado da variabilidade do consumo de recursos.

O nível de complexidade de um sistema de custeio é também influenciado pela natureza dos indutores de custo, designadamente pelo número de transacções e respectiva duração ou intensidade. Para Kaplan e Cooper (1998) os *cost drivers* correspondentes ao número de transacções são os menos complexos e dispendiosos, baseando-se no número de vezes em que as actividades são realizadas. No entanto, correspondem aos menos precisos, na medida em que assumem que a mesma quantidade de recursos é

<sup>5</sup> Segundo Drury (2008), a base utilizada para afectar os custos aos respectivos objectos é designada por "indutor de custo" (*cost driver*). Segundo Franco *et al.* (2008), os *cost drivers* correspondem a bases de imputação que medem o volume de trabalho e esforço subjacente à realização das actividades, de forma a avaliar o nível de uso pelos diferentes objectos de custo.

requerida sempre que determinada actividade é desenvolvida. Por seu lado, os *cost drivers* de duração apresentam um nível de complexidade superior, na medida em que representam a quantidade de tempo necessário para desenvolver uma actividade. Devem ser utilizados quando se verificam diferenças significativas na quantidade de actividade necessária para diferentes *outputs*. Em geral, os *cost drivers* de duração são mais precisos que os de transacção, mas são mais dispendiosos na sua implementação. A escolha entre *cost drivers* de transacção e de duração deve basear-se numa análise de custo-benefício, comparando os benefícios de um aumento na precisão com os custos desse aumento. Por último, os *cost drivers* de intensidade são considerados os mais complexos, permitindo uma afectação directa dos recursos, cada vez que uma actividade é desenvolvida. Estes *cost drivers* são os mais precisos, no entanto são considerados os mais dispendiosos de implementar. Devem ser utilizados apenas quando os recursos associados com o desenvolvimento da actividade são simultaneamente dispendiosos e variáveis sempre que uma actividade é desenvolvida.

Tendo por base estudos realizados anteriormente, Drury e Tayles (2005) desenvolveram um novo estudo cujo objectivo específico consistia em analisar em que medida diferentes variáveis explicativas influenciam o nível de complexidade dos Sistemas de Contabilidade Analítica, em termos de alocação dos custos indirectos aos objectos de custo. Foram definidas como potenciais variáveis explicativas:

- Estrutura de custos – partem do pressuposto de que quanto maior a proporção dos custos indirectos na estrutura de custos da organização, maior o nível de complexidade do Sistema de Contabilidade Analítica;
- Ambiente competitivo – partem da ideia de que quanto maior a intensidade da concorrência, maior o nível de complexidade do Sistema de Contabilidade Analítica;
- Diversidade de produto – presume-se que existe uma maior complexidade no Sistema de Contabilidade Analítica quando aumenta a diversidade de oferta de produtos;
- Grau de individualização do produto – elevados níveis de individualização do produto são susceptíveis de resultar em actividades não repetitivas, pelo que pode ser exigida uma afectação directa dos recursos utilizados, sempre que uma actividade é realizada;

- Dimensão da organização – parte-se do pressuposto que existe uma maior complexidade dos Sistemas de Contabilidade Analítica, quando aumenta a dimensão da organização;
- Importância das informações sobre os custos para a tomada de decisão – partem da ideia de que quanto maior a importância das informações sobre custos para a tomada de decisão, maior o nível de complexidade do sistema de custeio;
- Sector no qual opera a organização – pretende-se comprovar o facto de que o sector no qual opera uma organização não tem influência sobre o nível de complexidade do Sistema de Contabilidade Analítica.

Depois de testadas as variáveis acima identificadas, a investigação realizada por Drury e Tayles (2005) demonstrou que a complexidade dos Sistemas de Contabilidade Analítica não está dependente de aspectos como: a proporção dos custos indirectos na estrutura de custos e a intensidade da concorrência. Apesar de Mortal (2005) defender que o Sistema de Contabilidade de Gestão deve ser estruturado em função das necessidades dos utilizadores, o estudo realizado por aqueles autores demonstrou que a importância da informação para a tomada de decisão também não constitui um factor relevante para a complexidade do sistema. Por outro lado, os autores desta investigação referem que a dimensão da organização, assim como a diversidade de produtos, poderão ser variáveis significativas. Adicionalmente, concluem que são utilizados Sistemas de Contabilidade Analítica mais complexos nas organizações de prestação de serviços e/ou financeiras, comparativamente com os sistemas implementados nas organizações industriais, o que contraria a hipótese inicial.

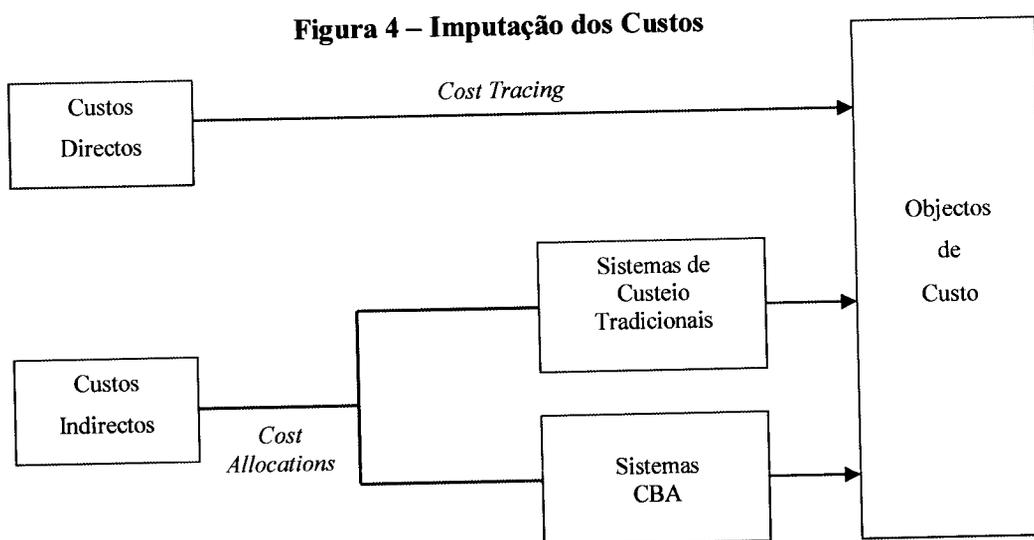
## **2.3 – A Problemática da Imputação dos Custos**

### **2.3.1 – A imputação dos Custos Directos e Indirectos**

Segundo Drury (2008), um objecto de custo (ou unidade de custeio) representa qualquer produto ou serviço para o qual se pretende efectuar uma medição individualizada dos custos. De acordo com Bendrey *et al.* (2003), um objecto de custo corresponde a qualquer produto, serviço, departamento ou área de actividade, para o qual os gestores da organização pretendem recolher e determinar um custo. Como exemplos de objectos

de custo, temos um produto, a prestação de um serviço, a actividade de determinado departamento ou qualquer factor aplicado ao processo produtivo (Mortal, 2007).

Na literatura anglo-saxónica, sempre que um custo pode ser directamente atribuído a um objecto de custo, utiliza-se o termo *Cost Tracing*. Em contrapartida, os custos indirectos<sup>6</sup> não podem ser afectos directamente ao objecto de custo já que, geralmente, são comuns a vários objectos. Os custos indirectos são, portanto, atribuídos aos objectos de custo recorrendo ao processo de afectação de custos (*Cost Allocation*), que é utilizado quando não existe uma relação directa para a quantidade de recursos consumidos por um determinado objecto de custo (Drury, 2005). De acordo com Hirsch (2000), quando os gestores afectam os custos aos objectos de custo com base numa relação (directa) causa-efeito, estamos perante um processo de rastreio (*Cost Tracing*). Por outro lado, *Cost Allocation* consiste na afectação dos custos pelos diversos objectos de custo sem que exista uma relação causa-efeito.



Fonte: Adaptado de Drury (2005: 113)

Em resumo, de acordo com a Figura 4, a imputação dos custos aos objectos de custo pode ser feita de duas formas: directa (via rastreio) ou indirecta (via indutores de custo). Dito de outro modo, os custos podem ser imputados por um processo de rastreio – *Cost*

<sup>6</sup> Tendo como critério a relação dos custos com os respectivos objectos de custo, Drury (2008) explica que os custos indirectos (*overheads*) não podem ser identificados especifica e exclusivamente com um determinado objecto de custo, sendo necessário proceder a uma estimativa dos recursos consumidos pelos diferentes objectos. Por seu lado, os custos directos podem ser afectos com precisão aos objectos de custo, na medida em que podem ser especifica e exclusivamente atribuídos a um objecto em particular.

*Tracing* – que se baseia numa relação causa-efeito, logo identificando os directos. Por outro lado, os custos podem ser imputados via um processo de afectação – *Cost Allocation* – que pressupõe que não exista, à partida, uma relação causa-efeito, tendo, por isso, que ser substituída pela procura de factores indutores dos custos.

De acordo com Franco *et al.* (2008), a repartição dos custos indirectos pelos diversos objectos de custo pressupõe a definição de critérios de imputação que poderão, por vezes, ser questionáveis dada a sua subjectividade.

Quando o indutor de custo não é um determinante significativo dos custos, estamos perante uma afectação arbitrária que poderá resultar numa repartição imprecisa dos custos indirectos aos objectos de custo. Neste âmbito, para que exista uma repartição mais rigorosa dos custos indirectos aos objectos de custo, devem existir afectações do tipo causa-efeito (Drury, 2008).

De acordo, com Bendrey *et al.* (2003), a repartição dos custos corresponde à afectação das proporções de cada item dos custos indirectos aos vários objectos de custo, através de bases de repartição adequadas, de forma a reflectir a utilização relativa desse item de custo por cada objecto de custo. De acordo com o mesmo autor, as bases de repartição devem:

- Estar relacionadas com a forma pela qual os custos são gerados por cada um dos objectos de custo;
- Reflectir o consumo, por parte dos objectos de custo, dos recursos correspondentes aos custos indirectos;
- Ser relativamente fáceis de obter através dos registos da organização;
- Permitir repartir os custos que são partilhados pelos objectos de custo de uma forma justa, razoável e equitativa.

### **2.3.2 – Métodos de imputação dos Custos Indirectos**

Atendendo a que os custos indirectos integram gastos de natureza muito heterogénea que são comuns aos diversos produtos obtidos, torna-se difícil definir critérios para a sua repartição aos produtos ou serviços prestados (Caiado, 2008).

Para ultrapassar esta questão recorre-se à definição de critérios de repartição que permitem repartir os custos indirectos pelos objectos de custo proporcionalmente a determinadas grandezas, usualmente designadas por bases de imputação (Franco *et al.*, 2008). A base de imputação pode ser as matérias-primas, a mão-de-obra directa, o número de horas de trabalho das máquinas, o número de unidades produzidas, entre outras (Caiado, 2008).

Segundo Caiado (2008), ao escolher-se a base de imputação, procura-se uma proporcionalidade entre os custos indirectos e o valor ou quantidade que se toma para base.

De acordo com os autores Franco *et al.* (2008), numa primeira fase dos Sistemas de Contabilidade Analítica foram utilizados critérios de base única, em que o total dos custos indirectos era distribuído pelos diferentes objectos de custo proporcionalmente a uma única variável (por exemplo, o número de horas de mão-de-obra directa).

Segundo Franco *et al.* (2008), o método de repartição de base única poderá ser questionável dada a heterogeneidade de custos que integram os custos indirectos. Por outro lado, no método de repartição de base única não é fácil escolher uma única variável que oscile proporcionalmente com todos os gastos que se pretendem repartir (Caiado, 2008). Se analisarmos o comportamento dos gastos gerais de fabrico, por exemplo, verificamos que não é possível relacioná-los de forma directa com uma só grandeza. Alguns podem variar em função da mão-de-obra directa, mas outros podem estar mais relacionados com o consumo das matérias-primas ou com as horas/máquina trabalhadas (Mortal, 2007).

Assim, de modo a ultrapassar os inconvenientes decorrentes da utilização de critérios de base única, passou-se a segmentar os custos indirectos em subgrupos com características comuns, seleccionando para cada conjunto a base de imputação que melhor represente a relação de proporcionalidade subjacente a este método. Neste caso, estamos perante um método de repartição de base múltipla (Franco *et al.*, 2008). Assim, algumas empresas passaram a agrupar os custos indirectos pelas grandes funções da empresa (aprovisionamento, produção, distribuição e administração) e, dentro destas, a repartir os gastos pelas secções de cada uma e, só depois, procederem à sua imputação através de múltiplas bases. É neste contexto que, em meados dos anos 40, surge o

Método das Secções Homogéneas. Este consiste em dividir os gastos gerais de fabrico em grupos de custos com certas afinidades, designados por Centros de Custo<sup>7</sup>.

Para Mortal (2007), a repartição prévia dos custos pelas secções, para além de permitir um apuramento mais correcto dos custos de cada produto, através da imputação em bases múltiplas, possibilita a determinação do custo de cada secção e, desta forma, permite medir o desempenho do respectivo responsável.

De acordo com Mortal (2007), o método das Secções Homogéneas constitui o mais aperfeiçoado processo técnico de imputação em bases múltiplas no âmbito do custeio tradicional, pelo menos até finais dos anos 80, altura em que surge o sistema de Custeio Baseado nas Actividades.

## **2.4 – Evolução dos Sistemas de Custeio**

No âmbito da Contabilidade Analítica podem encontrar-se diversos Sistemas de Custeio, isto é, formas de valorar a produção de bens e serviços (Mortal, 2007). Os Sistemas de Custeio podem variar em função dos custos que são afectos aos objectos de custo e do seu nível de sofisticação (Drury, 2008). Usualmente, os Sistemas de Custeio são classificados como segue:

1. Sistemas de Custeio Tradicionais ou por Absorção;
2. Sistemas de Custeio Baseados na Contribuição; e
3. Sistemas de Custeio Baseados nas Actividades (CBA).

Analisaremos primeiro os Sistemas Tradicionais de Custeio por Absorção e os Sistemas de Custeio Baseados na Contribuição. Por fim, no final deste ponto, abordaremos os Sistemas de Custeio Baseados nas Actividades, enfatizando-se este modelo como instrumento preponderante na Contabilidade de Gestão nos organismos públicos.

---

<sup>7</sup> De acordo com Chadwick (2001), os Centros de Custo consistem numa unidade/secção ao qual é feita a afectação e repartição dos custos. Normalmente, os Centros de Custo consistem em departamentos, mas, em alguns casos, correspondem a segmentos menores, tais como grupos de máquinas (Drury, 2008). Podem, portanto, corresponder a um departamento, processo, função, serviço, um grupo de máquinas ou a pessoas.

### 2.4.1 – Sistemas Tradicionais de Custeio por Absorção

Os autores Gupta *et al.* (2006) descrevem o Custeio por Absorção (também designado por Custeio Total ou *Full Costing*) como uma técnica baseada no Custeio Total, que consiste em afectar todos os custos industriais, variáveis e fixos<sup>8</sup>, às operações, processos e produtos.

No Custeio por Absorção, todos os custos de produção são “absorvidos” pelos produtos. Os custos fixos industriais são tratados como custos do produto. Adicionalmente, na valorimetria do inventário, a Contabilidade de Gestão interage com a Contabilidade Financeira, na medida em que as normas desta última estabelecem regras que correspondem aos princípios do Custeio por Absorção (Weetman, 2006). Nesta técnica, segundo Nigam e Jain (2001), o inventário final, isto é, os produtos não vendidos, também são mensurados com base nos custos totais. Assim, de acordo com Toit *et al.* (2007), quando se utiliza o Custeio por Absorção não é necessário proceder à separação entre os custos fixos e os custos variáveis para a mensuração dos stocks vendidos ou em inventário.

De acordo com Weetman (2006) e Bendrey *et al.* (2003), existem alguns argumentos que favorecem a utilização de Sistemas de Custeio baseados na Absorção:

- Os custos fixos fazem parte do total dos custos e representam o valor dos recursos que são essenciais para levar a cabo a actividade de produção. Uma vez que todos os custos de produção ocorrem com vista à criação de um produto para venda, todos os custos devem ser afectos aos produtos até serem vendidos.
- Apesar de alguns autores argumentarem que a distribuição dos custos fixos é arbitrária, é essencial que estes custos sejam incluídos no custo produto, para que sejam considerados todos os custos na definição de preços e medição da rendibilidade.
- A longo prazo os custos fixos devem ser recuperados através de vendas, pelo que definir o valor do inventário com referência ao valor total dos custos, incentiva uma política de preços que cobre os custos totais.

---

<sup>8</sup> Importa referir que os custos fixos são custos que permanecem constantes, independentemente do nível de actividade em que se opera, no curto prazo e dentro dos limites da capacidade instalada. Em contraste, os custos variáveis representam todos os custos que são influenciados pelo nível de actividade de uma unidade económica, variando consoante o volume de actividade e quantidades produzidas e/ou vendidas (Mortal, 2007).

- Ao incluir os custos fixos de produção na valorização do inventário, não existe a obrigatoriedade de considerar os custos fixos nos resultados de períodos cujas vendas são relativamente baixas, na medida em que, no Custeio por Absorção, os custos fixos devem ser inventariados e transitar para o período em que as vendas são efectivamente realizadas.
- Se os custos fixos de produção são tratados como custos do período (tal como acontece no Custeio Variável, que será analisado no próximo ponto) e existe um baixo nível de vendas no período, posteriormente será apresentado um baixo nível de lucros ou mesmo prejuízo. Por outro lado, se existe um elevado nível de vendas, haverá um lucro relativamente elevado. O Custeio por Absorção suaviza estas flutuações através da afectação dos custos fixos aos produtos até que os mesmos sejam vendidos.
- O Custeio por Absorção facilita o alinhamento entre as vendas e o custo das vendas do mesmo período.
- Sempre que os custos fixos são elevados em relação aos custos variáveis, a abordagem do Custeio Variável apenas apresenta uma pequena parte do custo total.
- O Custeio por Absorção pode ser utilizado, numa abordagem custo-benefício, no estabelecimento de preços para determinado contrato com um cliente.
- Existem normas de contabilidade que determinam o método a adoptar para a avaliação dos stocks na elaboração das demonstrações financeiras. As Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF), por exemplo, exigem que os stocks sejam avaliados pelo valor mais baixo entre o custo ou valor realizável líquido, favorecendo a abordagem da absorção.

Proctor (2006) defende que o Custeio por Absorção foi concebido para uma era industrial cuja produção dependia, em grande parte, da mão-de-obra directa. No entanto, não está adequado ao ambiente tecnológico moderno, em que a produção se baseia essencialmente nas máquinas automáticas controladas por computador. Bendrey *et al.* (2003), Proctor (2006) e Gupta *et al.* (2006) reconhecem que os sistemas tradicionais de Custeio por Absorção encerram um conjunto de limitações que passaremos a descrever:

- A mudança nas técnicas de produção causaram um aumento do peso dos custos fixos no total dos custos industriais, e as técnicas de Custeio Tradicional por Absorção demonstram dificuldade em afectar estes custos fixos numa base racional.
- Esta abordagem não reconhece que os custos fixos tendem a incorrer independentemente dos níveis de produção, afectando os custos fixos aos produtos com base em critérios assentes no volume de produção. No entanto, existem outras bases de repartição e uma multiplicidade de actividades que originam custos.
- Geralmente, sempre que se verifica um elevado volume de produção, a absorção dos custos fixos pelos objectos de custo baseia-se em critérios de repartição arbitrária.
- O Custeio por Absorção não é útil para a gestão no processo de tomada de decisões no curto prazo. Neste Sistema de Custeio, as decisões de gestão baseiam-se na análise da margem correspondente ao excesso do valor das vendas em relação ao custo total.
- Os custos fixos incorridos são alheios aos níveis de produção e a sua inclusão nos custos do produto é feita de forma arbitrária. Os custos fixos só podem aplicar-se a determinado nível de actividade, já que custos fixos unitários diminuem proporcionalmente com o aumento do nível de actividade e, inversamente, aumentam proporcionalmente com o decréscimo do nível de actividade.

Segundo Caiado (2008), de forma a evitar as consequências das variações da actividade sobre o custo de produção, poderá proceder-se à imputação racional dos custos fixos de produção. O objectivo da imputação racional consiste, em tornar a evolução dos custos independente da variação do nível de actividade, isto é, mais de acordo com o número de unidades produzidas. Conforme referem Franco *et al.* (2008), o Custeio Racional<sup>9</sup> aplica-se quando a produção real difere substancialmente da produção considerada normal, ou seja, quando se labora a níveis inferiores ao da capacidade instalada.

---

<sup>9</sup> O Custeio Racional encontrava-se presente no Plano Oficial de Contabilidade português, descrito no seu ponto 5.3.3. Este tipo de custeio está definido no novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), no parágrafo 13 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro – NCRF18.

O Custeio Racional consiste numa forma de Custeio por Absorção que permite ultrapassar algumas críticas apresentadas ao Custeio Total, dado que o custo dos produtos/serviços inclui, para além dos custos variáveis industriais, apenas parte dos custos fixos industriais (Franco *et al.*, 2008). No Custeio Racional não são incorporados nos produtos/serviços todos os custos fixos da função produção, mas apenas os que correspondem à actividade real (Mortal, 2007), ou seja, à capacidade produtiva efectivamente utilizada.

Ao determinar o custo dos produtos/serviços efectivamente realizados em dado período, não é incorporada a totalidade dos custos fixos industriais suportada nesse mesmo período, na medida em que estes correspondem às necessidades da instituição para níveis de actividade considerados normais, que se identificam geralmente com determinada capacidade produtiva instalada, mas nem sempre utilizada no seu limite (Franco *et al.*, 2008).

Franco *et al.* (2008) explicam que a parte dos custos industriais fixos a imputar ao custo dos produtos/serviços está directamente relacionada com o rácio obtido, em determinado período, entre a quantidade real produzida e a produção normal, sendo apenas essa parte dos custos fixos industriais que é incorporada no custo industrial dos produtos acabados. Segundo Mortal (2007), a proporção dos gastos não imputados constitui uma perda devida à insuficiência de actividade, sendo designada por “perda de subactividade”.

Quando a capacidade normal<sup>10</sup> da empresa estiver a ser totalmente aproveitada, então a produção real é igual à produção normal, pelo que, neste caso, todos os custos fixos industriais do período são considerados custos do produto/serviço (Franco *et al.*, 2008), sendo o custo apurado em Custeio Racional coincidente com o do Custeio Total.

Em situações excepcionais a produção efectivamente ocorrida num dado período poderá ser superior à capacidade normal de produção. No entanto, de acordo com Franco *et al.* (2008), tal facto não implica que exista um acréscimo dos custos fixos industriais, dado que usualmente esse excedente de produção é alcançado através do recurso a novos custos industriais de natureza variável ou semivariável, satisfazendo necessidades pontuais da procura do produto. Segundo os autores, não devem ser imputados aos produtos mais custos fixos do que os que efectivamente ocorreram no período, evitando

---

10 Mortal (2007:55) define capacidade normal como “o nível de produção médio que é necessário alcançar para satisfazer as vendas previstas para um período relativamente largo, geralmente 3 a 5 anos”.

que as existências sejam valorizadas por um valor superior ao seu custo. Desta forma, os custos fixos industriais do período são repartidos por uma maior quantidade produzida, reduzindo o custo unitário do produto. Inversamente, no caso de haver menor actividade, não ocorreria aumento de custos unitários, que tende a causar subida de preços e perda de mercado.

Em suma, este sistema de custeio evita a variação do custo industrial dos produtos consoante o nível de actividade, permitindo valorizações mais correctas dos stocks e fixação de preços. Adicionalmente, o Custeio Racional evita ganhos e perdas por variação de actividade e possibilita uma melhor avaliação do desempenho. O seu interesse sai reforçado em indústrias com forte sazonalidade ou ciclicidade (Mata, 2002).

Carvalho *et al.* (1999) realçam que, para se aplicar o método de imputação racional no cálculo dos custos pelos produtos/serviços nos organismos públicos, seria necessário proceder à determinação do seu nível de actividade considerado normal. No entanto, muitas vezes não é fácil definir o nível de actividade normal. No caso de uma Universidade, por exemplo, 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. Desta forma, o cálculo da capacidade ou equilíbrio normal destas actividades e respectiva quantificação caracterizam-se por uma 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” (Carvalho *et al.*, 1999: 534).

Dado que podem surgir algumas dificuldades relacionadas com a imputação e absorção dos custos fixos numa base racional, existem situações na Contabilidade de Gestão em que é preferível evitar esta situação afectando apenas os custos variáveis aos produtos/serviços (Weetman, 2006). Neste âmbito surge o Custeio Variável, também denominado como Custeio Marginal ou Custeio por Contribuição.

#### **2.4.2 – Sistemas de Custeio baseados na Contribuição**

Segundo Gupta *et al.* (2006), o *Institute of Cost and Management Accountants* (ICMA) de Londres, defende que o Custeio Marginal procede à determinação dos custos

marginais<sup>11</sup> e pretende analisar o impacto sobre os lucros no caso de existirem alterações no volume de produção e vendas ou no tipo de produção, através da diferenciação entre custos fixos e custos variáveis.

De acordo com Nigam e Jain (2001), o Custeio Variável pode ser definido como uma técnica de custeio em que apenas os custos variáveis industriais são imputados às operações, processos ou produtos, enquanto que os respectivos custos fixos são tratados como custos do período em que ocorrem e afectos às respectivas demonstrações financeiras. Os custos fixos são considerados irrelevantes<sup>12</sup> nas decisões de curto prazo, na medida em que são fixos até determinado nível de produção.

Os autores Izhar e Hontoir (2001) acrescentam que o Custeio Variável é um sistema que tem sido utilizado de forma crescente, nos últimos anos, nos processos de tomada de decisão. O Custeio Variável classifica os custos em fixos e variáveis, auxiliando no processo de tomada de decisões a curto prazo com base no conceito de “contribuição”, que corresponde à diferença entre o preço de venda de um produto e o seu custo variável unitário (Gupta *et al.*, 2006). Esta quantia irá garantir a cobertura dos custos fixos e o lucro, após a organização ter atingido o ponto de equilíbrio, ou ponto crítico de vendas (*break-even-point*).

No caso de existir capacidade disponível, ao serem produzidas unidades extra, verificar-se-á apenas um aumento dos custos variáveis; os custos fixos permanecem constantes. No entanto, segundo Gupta *et al.* (2006), este não seria o caso se a empresa estivesse a laborar na capacidade total, em que um aumento da produção implicaria necessariamente um aumento dos custos fixos, por necessidade de investimentos adicionais.

---

11 Caiado (2008) define custo marginal como a diferença entre o conjunto dos gastos necessários a uma dada produção e o conjunto dos gastos não necessários a esta mesma produção majorada ou minorada de uma unidade. Segundo Drury (2008), o conceito de custo marginal representa o custo adicional de uma unidade de produção e venda adicional.

12 De acordo com Drury (2008), no processo de tomada de decisões a curto prazo, os custos podem ser classificadas dependendo da sua relevância face a determinada decisão. Assim, os custos são considerados irrelevantes para a tomada de decisão quando a escolha de uma ou outra solução alternativa não implica nenhuma modificação de certos elementos do custo (Caiado, 2008). Em contraste, um custo relevante corresponde a um custo futuro que difere entre alternativas seleccionadas em situações específicas. Assim, de uma maneira geral, os custos fixos são irrelevantes (desde que não se alterem nas alternativas consideradas) e os custos variáveis relevantes (Mortal, 2007).

A empresa pode aumentar o seu lucro, ao aceitar um trabalho ou lote extra, se o preço pago pelo cliente cobre os custos variáveis, uma vez que os custos fixos incorridos já foram suportados de qualquer modo, não havendo qualquer acréscimo nos custos fixos incorridos, desde que se mantenha a capacidade de produção. No entanto, importa referir que uma contribuição positiva não significa necessariamente a obtenção de lucro. Se os custos fixos são superiores à contribuição, a organização irá sofrer prejuízos (Izhar e Hontoir, 2001). Assim, no Custeio Marginal, o lucro é medido pela subtração dos custos fixos totais à contribuição, na medida em que os custos fixos são considerados como custos do período, sendo imputados nas demonstrações financeiras durante as quais estes custos são suportados (Gupta *et al.*, 2006). Neste sistema de custeio, o lucro segue a mesma direcção do volume de vendas: se o preço de venda e a estrutura de custos permanecem inalterados, um aumento das quantidades vendidas leva a um aumento no lucro, e vice-versa, isto porque no Custeio Variável o resultado é influenciado pelo volume de vendas, ao contrário do resultado no Sistema de Custeio por Absorção que depende do volume de stocks (Nigam e Jain, 2001).

Face ao exposto, Gupta *et al.* (2006) resumiram um conjunto de características do Custeio baseado na Contribuição:

- i. É uma técnica de análise e apresentação dos custos que auxilia os gestores no processo de tomada de decisões;
- ii. Todos os elementos do custo (produção, administração, vendas e distribuição) são classificados em componentes fixas e variáveis;
- iii. Os custos variáveis são considerados como custos dos produtos;
- iv. Os custos fixos são tratados como custos do período e são afectos às demonstrações financeiras respeitantes ao período em que ocorrem;
- v. Os stocks referentes a produtos em curso e os produtos acabados são avaliados apenas pelo valor dos custos marginais;
- vi. Os preços são obtidos com base na soma do custo marginal com a contribuição;
- vii. A análise do ponto de equilíbrio (*break-even-point*) constitui um factor importante do Custeio Marginal;

- viii. O lucro é calculado deduzindo ao valor das vendas o custo marginal e os custos fixos.

Tendo em conta que o Custeio Variável pressupõe uma análise de curto prazo, Gupta *et al.* (2006) enumeram um conjunto de pressupostos inerentes a este Sistema de Custeio, entre os quais:

- i. Todos os elementos do custo podem ser desagregados em componentes fixas e variáveis;
- ii. Os custos variáveis permanecem constantes por unidade de produção e venda, independentemente do nível de produção;
- iii. Os custos fixos permanecem constantes para o volume total de produção;
- iv. Os preços de venda unitários permanecem constantes para qualquer nível de actividade;
- v. O volume de vendas é o único factor que influencia os custos.

Atrill e McLaney (1994), Bendrey *et al.* (2003) e Gupta *et al.* (2006) apresentam algumas vantagens inerentes ao Custeio Marginal, nomeadamente:

- Desempenha um papel importante e vital no processo de tomada de decisão no curto prazo por parte da gestão e no planeamento de resultados de uma organização, designadamente questões de investimento de capital, avaliação de performance ou alterações do preço de venda, entre outras. Questões sobre políticas de preços numa fase de depressão ou fixação de preços em períodos de elevada concorrência devem também ser decididas com base no Custeio Marginal.
- Para efeitos de controlo de custos, os custos variáveis são reportados aos níveis mais baixos de gestão e os custos fixos são reportados à gestão de topo.
- Apenas os custos variáveis são importantes para o processo de tomada de decisão no curto prazo, simplificando a valorização do inventário e os procedimentos de afectação dos custos aos objectos de custo.
- Possibilita um controlo efectivo dos custos através da separação dos custos variáveis e fixos. Os custos fixos são considerados custos do período e, portanto,

supera as dificuldades inerentes à arbitrariedade da absorção dos custos fixos, que poderá induzir em erro na tomada de decisões de curto prazo.

- Apresenta uma abordagem única no reporte de informação sobre os custos à gestão, baseado nos custos marginais e nas vendas.

Para além das vantagens identificadas anteriormente, Weetman (2006) acrescenta que sempre que se verifica um decréscimo no volume das vendas mas a produção é sustentada, o Sistema de Custeio baseado na Contribuição permite alertar mais rapidamente face às possíveis implicações no lucro, em comparação com o Sistema de Custeio baseado na Absorção. Por outro lado, no Custeio Marginal o cálculo do lucro não depende das alterações verificadas nos níveis de existências, não existindo, portanto, o risco de, no futuro, suportar no inventário custos fixos de produção que não podem ser recuperados, no curto prazo, através das vendas.

Segundo os autores Izhar e Hontoir (2001) e Bendrey *et al.* (2003), no sistema de Custeio por Absorção pode haver a tendência para favorecer os resultados de determinado período contabilístico, procedendo a uma acumulação de stocks e abrandamento das vendas, dando portanto uma imagem incorrecta do desempenho da gestão. Assim, o Custeio Variável é mais realista em períodos em que as vendas são baixas, alertando para os problemas da gestão.

Apesar do Sistema de Custeio Variável apresentar várias vantagens, Gupta *et al.* (2006) identificam um conjunto de limitações inerentes a esta técnica, tais como:

- Baseia-se num conjunto de pressupostos (lógica de curto prazo, por exemplo) que poderão não ser válidos em todas as circunstâncias;
- Assume que todos os custos podem ser divididos em fixos e variáveis; no entanto, existem certos custos de natureza semi-variável, o que dificulta aquela separação;
- Pode existir um controlo de custos mais adequado através do complemento desta técnica com outras técnicas, como o Custeio Padrão e Controlo Orçamental, do que utilizando esta técnica de forma isolada;
- Apesar do Custeio Marginal ultrapassar as dificuldades inerentes à imputação e absorção dos custos fixos, estas persistem no que diz respeito à absorção dos custos variáveis indirectos;

- Ignora o facto de que, no longo prazo, todos os custos podem ser evitáveis<sup>13</sup> pelo que ao adoptar um sistema de Custeio Marginal, que considera apenas os custos variáveis, pode induzir em erro;
- A utilização dos custos marginais para efeitos de valorização do inventário implica que os lucros estejam mais relacionados com os níveis de volume de vendas e não com a produção; num caso extremo, em que não existam vendas, o prejuízo do período seria igual aos custos indirectos fixos incorridos, na medida em que estes não são inventariados, sendo imputados ao período em que ocorrem. Assim, o Custeio Variável, consiste numa abordagem conservadora da rendibilidade, na medida em que não tem em consideração custos fixos em stock que podem não ser vendidos no futuro.

Pong e Michell (2006) desenvolveram um estudo empírico, cujo objectivo era analisar o impacto da escolha do *full costing* (ou custeio por absorção) como uma base para avaliação dos stocks, no reporte da rendibilidade das empresas industriais britânicas, no período entre 1988 e 2002. Com este estudo, os autores pretendiam avaliar a sensibilidade do lucro dessas empresas recorrendo a um sistema de custeio alternativo, designadamente o Custeio Variável. Os resultados obtidos sugerem que as medidas tomadas para dispensar o Custeio Variável nos relatórios financeiros são prematuras, devendo ser realizados outros estudos empíricos que permitam aferir qual dos Sistemas de Custeio se demonstra mais útil na sua aplicação prática ao mundo real.

Por último, interessa referir que diversos autores, tais como Mortal (2007), Gupta *et al.* (2006) e Bendrey *et al.* (2003) atribuem ao Custeio Variável o mesmo significado que ao Custeio Directo. No entanto, de acordo com Chakravarty (2004), no Custeio Directo todos os custos directos são atribuídos aos objectos de custo e os custos indirectos são imputados ao período em que ocorrem. Difere do Custeio Marginal, na medida em que, em determinadas circunstâncias, alguns custos fixos são considerados como custos directos e são imputados aos objectos de custo. Por sua vez, no Custeio Marginal os custos fixos são imputados ao período em que ocorrem (Chakravarty, 2004). Por outro lado, podem existir custos variáveis que são considerados custos indirectos e nos

---

<sup>13</sup> Drury (2008) considera que apenas os custos evitáveis são relevantes para efeitos de tomada de decisão, dado que são aqueles que podem ser evitados por não adoptar uma determinada alternativa. Segundo Proctor (2006), os custos evitáveis correspondem aos custos que desaparecem se determinada operação é eliminada. Em contraste, os custos inevitáveis permanecem mesmo que a operação seja suprimida.

Sistemas de Custeio Directo apenas os custos directos são atribuídos aos objectos de custo. A grande desvantagem dos Sistemas de Custeio Directo consiste, portanto, no facto de que estes não atribuem os custos indirectos aos objectos de custo. Assim, de acordo com Drury (2008), os Sistemas de Custeio Directo apenas são recomendados quando os custos indirectos representam uma baixa proporção do total dos custos de uma organização.

### **2.4.3 – O Sistema de Custeio Baseado nas Actividades (*Activity-Based Costing*)**

#### **2.4.3.1 – Origens do Custeio Baseado nas Actividades (CBA)**

No final dos anos 1980s, depois da publicação pela *Harvard Business School* de diversos estudos de caso sobre as práticas de custeio inovadoras nas empresas americanas, uma nova abordagem de Contabilidade de Custos foi apresentada por Cooper e Kaplan (Hooper *et al.*, 2007). De acordo com os autores Franco *et al.* (2008), tal abordagem, inicialmente designada por Kaplan por “*Transaction Costing*”, veio a ser popularizada de “*Activity-Based Costing*” (Custeio Baseado nas Actividades – CBA). O CBA foi descrito como um método de custeio revolucionário que, sendo correctamente implementado, iria permitir às empresas recuperar a sua competitividade e rentabilidade (Hooper *et al.*, 2007). De acordo com Jones e Dugdale (2002), o *Activity-Based Costing* surge como um novo sistema de apuramento de custos cujo objectivo principal consiste em melhorar o processo de imputação dos custos indirectos aos produtos e serviços.

Neste contexto, a origem da abordagem CBA tem sido directamente associada ao trabalho de Cooper e Kaplan que, em conjunto com a *Harvard Business School*, publicaram diversos casos de adopção do sistema CBA pelas empresas americanas nos anos 1980s. Os estudos de casos efectuados pela *Harvard Business School* demonstraram um efeito positivo na adopção de novas práticas de contabilidade, particularmente no aumento da precisão do custeio dos produtos (Hoque, 2005).

Para além da *Harvard Business School*, uma segunda entidade, designadamente a *Computer-Aided Manufacturing - International* (CAM-I), envolveu-se na investigação de novos métodos de custeio no final dos anos 1980s. Considerando que o grupo de *Harvard* emergiu como resultado da investigação e reporte de práticas inovadoras de

custeio nas empresas americanas, as raízes do CAM-I residem na sua preocupação com a introdução da tecnologia assistida por computador e com o custeio (Hoque, 2005).

De acordo com Jones e Dugdale (2002), ambos os grupos de *Harvard* e CAM-I descreveram os Sistemas de Custeio Tradicional (Total e Variável) como sendo obsoletos e inadequados, alegando que impedem as organizações de atingirem uma melhoria da eficiência e rendibilidade e limitam a sua capacidade de concorrerem com sucesso. Os sistemas de custeio tradicionais foram criticados pelos defensores do CBA particularmente por não fornecerem à gestão informação adequada para o processo de tomada de decisões, não tendo sofrido alterações desde o início do Século XX, apesar do ambiente organizacional ter sofrido mudanças radicais desde a década de 1960 (Hooper *et al.*, 2007).

De acordo com Bromwich e Bhimani (1994), o desenvolvimento da abordagem CBA está associado às limitações e insuficiências dos sistemas tradicionais de apuramento de custos, nomeadamente no que diz respeito à imputação dos custos indirectos. Tal como desenvolvido anteriormente, as práticas convencionais de afectação de custos aos produtos/serviços apresentam, em resumo, as seguintes limitações (Hoque, 2005):

- Ignoram as actividades de suporte não relacionadas com o volume de produção;
- Assumem que os produtos consomem todos os recursos em proporção ao volume de produção, o que pode resultar numa distorção do custo dos produtos;
- São inapropriadas relativamente ao ambiente organizacional actual, em que as empresas produzem uma grande diversidade de produtos e enfrentam uma intensa concorrência global.

De acordo com Hoque (2005), os sistemas convencionais de custeio apenas são apropriados quando se verificam as seguintes condições:

- A gama de produtos é estreita;
- A mão-de-obra directa representa uma proporção elevada dos custos; e
- Os custos não relacionados com o volume são relativamente reduzidos.

No entanto, com as mudanças dramáticas, nas últimas décadas, no ambiente organizacional, estas características raramente se verificam. O ambiente de negócios actual tem sido descrito como bastante competitivo e os mercados apresentam elevados níveis de automação e computadorização, originando altos níveis de custos indirectos que

não são primariamente definidos pelo volume. Assim sendo, a utilização de bases de repartição relacionadas com o volume irá originar distorções no custo dos produtos (Hoque, 2005).

Segundo Johnson (1992a,b), foi a consciencialização destas limitações que levaram alguns investigadores a responsabilizarem os sistemas tradicionais de Contabilidade de Gestão pelo insucesso económico de muitas empresas ocidentais nas décadas de 1970 e 1980 e a desenvolverem a abordagem CBA.

De acordo com Franco *et al.* (2008), durante os finais dos anos 1980s e início dos anos 1990s, a abordagem CBA foi difundida exaustivamente como um instrumento de excelência no cálculo rigoroso e preciso dos custos dos produtos. As ideias sobre o CBA foram amplamente difundidas na literatura sobre Contabilidade de Gestão e cursos educacionais (Drury, 2008). Segundo Jones e Dugdale (2002), verificou-se, portanto, um aumento da sua popularidade, tendo atraído novos adeptos e sofrido alterações nas suas características e pressupostos principais em resposta às críticas dos seus opositores. Neste âmbito, os autores identificaram duas fases no desenvolvimento dos sistemas CBA:

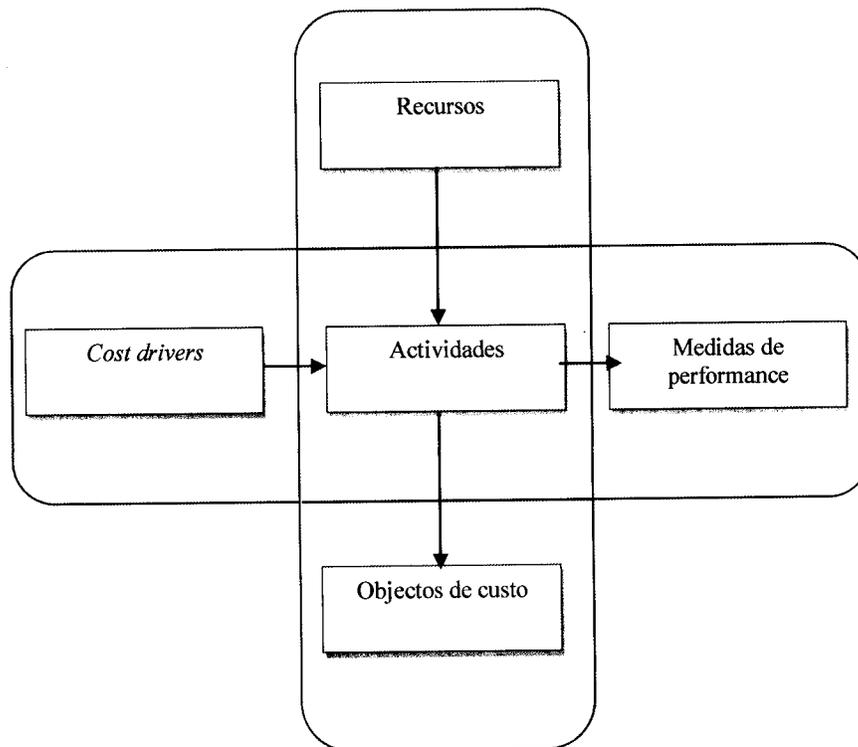
- Primeira Fase – até o fim dos anos 1980s, em que o CBA foi aplicado essencialmente para efeitos de custeio do produto, de forma a obter o custo unitário dos produtos.
- Segunda fase – a partir dos anos 1990s até os dias de hoje, o CBA tem sido utilizado como um instrumento que auxilia os gestores na gestão das suas actividades.

Desta forma, o CBA evoluiu, portanto, de uma simples abordagem de contabilização dos custos para uma abordagem de Gestão baseada nas Actividades (*Activity-Based Management* ou ABM).

O CBA pode ser utilizado para uma variedade de aplicações na gestão dos custos: redução de custos, reengenharia de processos empresariais, entre outros (Drury, 2008). Neste âmbito, de acordo com os autores Bhimani *et al.* (2008), as organizações utilizam a informação proveniente dos sistemas de custeio CBA para efeitos de tomada de decisões sobre a definição de preços, mix do produto, implementação de processos e redução de custos. É neste contexto que surge a *Activit-Based Management*, que diz

respeito às decisões de gestão que utilizam a informação do Custeio baseado nas Actividades para satisfazer os clientes e gerir a rendibilidade.

**Figura 5 – Aplicações do CBA no custeio do produto e gestão de custos**



Fonte: Adaptado de Drury (2008:164)

A Figura 5 ilustra o custeio do produto e as aplicações do CBA na gestão de custos. O rectângulo vertical refere-se ao custeio do produto, em que os custos são inicialmente atribuídos a actividades e, em seguida, aos objectos de custo. O rectângulo horizontal diz respeito à gestão de custos – nesta abordagem os custos são atribuídos às actividades e, posteriormente, fornecem medidas de desempenho sobre as mesmas.

#### **2.4.3.2 – Principais características do método CBA**

A já referida CAM-I definiu a abordagem CBA no seu glossário como um método que procede à mensuração do custo das actividades e objectos de custo através da afectação dos custos indirectos às actividades e da atribuição dos custos destas actividades aos

objectos de custo (Franco *et al.*, 2008). Assim, embora no CBA esteja implícito um Custeio Total, existe um foco nos custos indirectos.

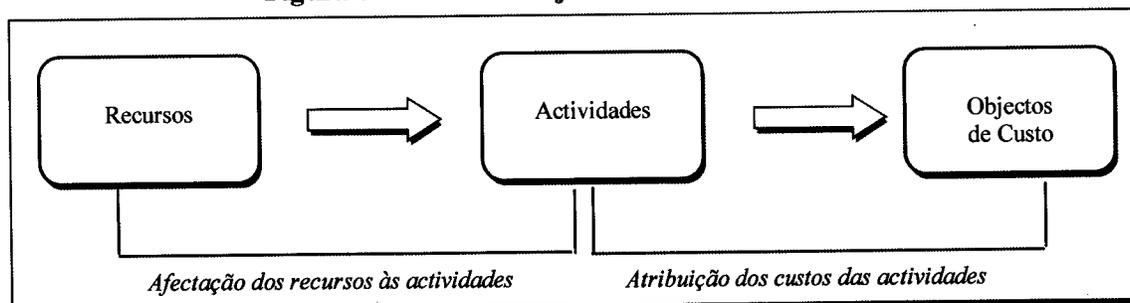
O CIMA (*Chartered Institute of Management Accountants*) define o CBA como uma afectação dos custos aos objectos de custo com base no benefício recebido pelas actividades indirectas. O CBA, numa primeira fase, permite estabelecer os custos das actividades em curso nos vários departamentos da organização, que criam os custos indirectos e, posteriormente, relacionam-se estas actividades com os produtos (Hoque, 2005).

De acordo com Bhimani *et al.* (2008), o *Activity-Based Costing* aperfeiçoa o sistema de custeio através do enfoque nas actividades. O conceito de actividade<sup>14</sup> é, segundo os autores, crucial na abordagem CBA.

De acordo com os autores Hoque (2005), Franco *et al.* (2008) e Drury (2008), o sistema CBA comporta dois estádios:

- 1.º – Este estádio envolve a afectação dos custos dos recursos usados e consumidos às diversas actividades desenvolvidas na organização; e
- 2.º – Este estádio consiste em identificar quais as actividades que são consumidas por cada um dos objectos de custo (produtos e serviços, por exemplo) e proceder à atribuição dos seus custos a esses objectos.

**Figura 6 – Estádios subjacentes ao método CBA**



Fonte: Franco *et al.* (2008:299)

<sup>14</sup> De acordo com Hoque (2005), a CAM-I definiu actividade como o conjunto de processos necessários para atingir os fins e objectivos das diferentes funções existentes nas organizações. Segundo Franco *et al.* (2008), a actividade corresponde ao trabalho que é realizado, envolvendo normalmente um conjunto de operações e tarefas. Para Drury (2008), as actividades são compostas pela agregação de unidades de trabalho ou de tarefas, sendo descritas por verbos associados a tarefas.

Segundo diversos autores, os dois estádios comportam um conjunto de etapas que devem ser seguidas na implementação do CBA, nomeadamente (Chakravarty, 2004; Hoque, 2005; Bhimani *et al.*, 2008; Franco *et al.*, 2008 e Drury, 2008):

1. Identificar as principais actividades que ocorrem na organização. Para definir estas actividades é necessário criar uma equipa pluridisciplinar que identifique as actividades-chave através da elaboração de um fluxograma de todos os passos e processos necessários para desenhar, produzir e distribuir determinado produto ou serviço. Este fluxograma deve ser complementado por uma série de entrevistas com o objectivo de facilitar a identificação das tarefas desenvolvidas pelos gestores e restantes trabalhadores da organização. A identificação das actividades termina com a construção de um dicionário de actividades, que lista e define todas as actividades principais desenvolvidas na unidade de produção.
2. Listar os vários recursos da organização que estão subjacentes à realização das actividades. Após a identificação das diversas actividades, os custos dos recursos consumidos durante um determinado período, devem ser afectos a cada actividade. O objectivo é determinar quanto a organização está a gastar em cada uma das suas actividades. Muitos dos recursos serão directamente afectos a actividades específicas, mas outros podem ser indirectos e, conjuntamente, partilhados por várias actividades. Estes últimos custos devem, então, ser afectos às actividades através da utilização de indutores de custo, seguindo critérios de causalidade.
3. Afectar os custos indirectos associados ao consumo e uso dos recursos anteriormente listados através de indutores de recursos (*resource drivers* ou *first-stage allocation bases*). Estes indutores referem-se à quantidade de recursos consumidos por determinada actividade, auxiliando o processo de atribuição dos custos a uma actividade.
4. Selecção de *cost drivers* adequados para atribuir os custos das actividades aos respectivos objectos de custo, designadamente produtos ou serviços. Nesta fase são utilizados indutores de custo (*cost drivers* ou *second-stage allocation bases*) e devem basear-se em critérios de causalidade, ou seja, no factor que impulsiona o consumo da actividade. Estes indutores procedem à mensuração da frequência e intensidade da procura das diversas actividades pelos objectos de custo,

auxiliando, portanto, no processo de atribuição dos custos das actividades aos objectos de custo.

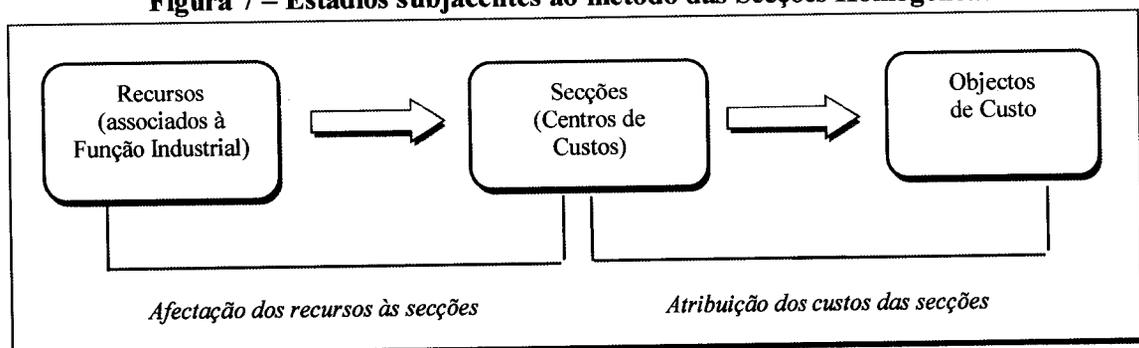
5. Calcular os custos por objecto de custo através da soma dos custos das actividades que contribuíram para a sua obtenção.

Como podemos constatar pela comparação entre as Figuras 6 e 7, existem diversas analogias entre o método CBA e o das Secções Homogéneas. De forma idêntica ao CBA, também o método das Secções Homogéneas, que constitui uma forma significativamente evoluída de proceder à afectação dos custos indirectos pelos objectos de custeio (ver secção 2.3.2), baseia-se em dois estádios para efeitos de apuramento dos custos dos produtos.

No entanto, o método CBA difere dos sistemas convencionais em diversos aspectos, que passaremos a descrever.

O método tradicional das Secções Homogéneas, evidenciado na Figura 7, baseia-se na divisão da empresa em segmentos organizacionais relativamente aos quais se determinam os custos de funcionamento, procedendo posteriormente à sua imputação aos objectos de custo. Trata-se, pois, de uma repartição intermédia entre os custos por natureza e os custos por objecto final de custo (Franco *et al.*, 2008).

**Figura 7 – Estádios subjacentes ao método das Secções Homogéneas**



Fonte: Franco *et al.* (2008:302)

Após a determinação dos custos por natureza, torna-se necessário individualizar os custos de transformação e classificá-los segundo os Centros de Custo da área fabril que os determinaram. Na repartição dos custos de determinado período pelos diversos Centros de Custo, deve-se ter em conta, por um lado, os custos directos (custos que

respeitem unicamente a determinado centro) e, por outro lado, os custos comuns a diversos centros, sendo necessário efectuar a sua divisão através da definição de bases de repartição (espaço ocupado, por exemplo). Depois de distribuídos os custos directos e comuns, fica completa a designada “Repartição Primária” (Caiado, 2008).

Seguidamente, é necessário repartir os custos dos Centros Auxiliares e/ou Comuns pelos Centros Principais, de acordo com o critério de distribuição definido e com base nos respectivos consumos, designando-se esta distribuição por “Repartição Secundária” ou “Reembolsos”. Por último, temos de repartir os custos destes Centros Principais pelos produtos fabricados, recorrendo à definição da correspondente unidade de obra<sup>15</sup>.

Mortal (2007) explica que o CBA não representa, em termos de metodologia, nenhuma revolução em relação ao Método das Secções Homogéneas dado que também envolve duas fases de repartição (conforme Figura 6). No entanto, pode ser aplicado com vantagens em algumas situações, em particular na área dos serviços. Por sua vez, Franco *et al.* (2008) salienta que o método CBA, em termos de filosofia subjacente, distingue-se superiormente em relação ao método das Secções Homogéneas, na medida em que:

- No CBA os custos indirectos podem ser de natureza industrial e não industrial, enquanto que tradicionalmente o método das Secções Homogéneas apenas procede à repartição dos custos industriais pelos Centros de Custos;
- As bases de imputação utilizadas no método CBA (*cost drivers*) permitem captar comportamentos mais sofisticados nos custos, comparativamente com aqueles que são captados por bases orientadas somente para volumes de *outputs*. As bases utilizadas pelos sistemas CBA são, portanto, mais complexas do que as utilizadas no método das Secções Homogéneas, permitindo estabelecer relações de causa-efeito entre o consumo de recursos e os objectos de custo de uma forma mais rigorosa;
- As secções (Centros de Custos), que constituem uma das características principais do método das Secções Homogéneas, são substituídas por actividades no método CBA. Este facto possibilita que sejam criados *pools* de custos mais homogéneos do que os que seria possível identificar através do método das

---

<sup>15</sup> De acordo com Mortal (2007), sempre que seja possível, a unidade de imputação deve coincidir com a unidade de custo, designando-se por “unidade de obra” aquela que sirva para medir a actividade da secção e, ao mesmo tempo, atribuir os custos aos produtos.

Secções Homogéneas, permitindo também uma atribuição dos custos aos objectos de custo mais rigorosa.

### 2.4.3.3 – Operacionalização e implementação de um sistema CBA

Apesar de existir uma vasta literatura sobre o sistema CBA, verifica-se um número reduzido de pesquisas e publicações sobre o seu processo de implementação.

De acordo com Shields e Young (1989), citados por Hoque (2005), na literatura disponível sobre a implementação do CBA é mencionado que é fundamental a definição de uma estratégia de implementação focada em variáveis comportamentais e organizacionais, de forma a assegurar o sucesso do (novo) Sistema de Contabilidade de Gestão. Nesse sentido, uma ênfase excessiva na arquitectura e desenho do *software* na fase de implementação do CBA, em detrimento da consideração de factores comportamentais e organizacionais, conduz ao insucesso da implementação de um sistema de custeio deste tipo.

Hoque (2005) identifica duas abordagens importantes, nomeadamente o Modelo Comportamental para a implementação de sistemas de gestão de custos de Shields e Young (1989) e a abordagem de Argyris e Kaplan (1994), relativa à implementação de novos conhecimentos.

A primeira abordagem baseia-se no facto de que o comportamento humano desempenha um papel importante na implementação de um novo Sistema de Contabilidade de Gestão, pelo que é importante desenvolver uma cultura organizacional apropriada, assente no compromisso de todos os trabalhadores para o desenvolvimento contínuo. Deve existir um controlo organizacional, programas de incentivos apropriados e formação contínua, que são factores fundamentais para o sucesso na implementação de um novo sistema de gestão de custos.

Por outro lado, de acordo com a segunda abordagem, para que uma técnica inovadora seja implementada com sucesso numa organização, são necessários os seguintes processos: demonstração da consistência e validade da teoria ou técnica; formação e incentivos; e criação de um compromisso interno. Deve ser seguido um processo de formação e incentivos, de forma a permitir que todos os elementos da organização aprendam e aceitem as novas ideias com mais facilidade. O objectivo do processo de

formação é fazer com que todos os intervenientes acreditem na validade e utilidade da nova técnica. Os intervenientes internos devem ser informados sobre as potencialidades da informação obtida com o novo sistema, devendo ser identificadas pessoas-chave (decisores ou executivos). Adicionalmente, é necessária a criação de um compromisso interno e alinhamento dos incentivos. Argyris e Kaplan (1994), citados por Hoque (2005), sublinham que a resistência na implementação de uma nova técnica de gestão (incluindo o CBA) verifica-se quando não existe o desenvolvimento deste compromisso interno. Desta forma, a resistência à mudança é o resultado da defesa da rotina, criando barreiras à nova informação.

Segundo Hoque (2005) existe uma outra corrente de abordagens na implementação do CBA, designada por Estudos de Factores (*Factors Studies*), cujo principal objectivo é identificar factores que influenciam o sucesso ou fracasso do CBA. De acordo com o autor, grande parte da literatura sobre este tipo de abordagens baseia-se em análises empíricas individualizadas sobre a implementação do CBA, realizadas por investigadores como Shields e McEwen (1996), Knumwiede (1998), Anderson (1995) e McGowan e Klammer (1997). Alguns destes factores foram descritos na secção 2.2 deste capítulo, entre os quais: estrutura de custos; ambiente competitivo; diversidade de produto; grau de individualização do produto; e dimensão da organização.

Chakravarty (2004) descreve um conjunto de passos cruciais para proceder à implementação de um sistema CBA:

- Formação do pessoal – Tal como foi referido anteriormente, a cooperação dos colaboradores é crucial para a implementação de um sistema CBA com sucesso, na medida em que estão mais próximos do processo e mais familiarizados com os problemas. A necessidade de cooperação dos trabalhadores num esforço concertado de equipa, para um benefício mútuo, deve ser sublinhada em todo o programa de formação.
- Especificação do processo – Os colaboradores com conhecimento do processo produtivo devem ser entrevistados com o objectivo de identificar as várias fases do processo de produção. Os resultados das entrevistas permitirão a elaboração de uma lista de transacções (actividades) que indicam o âmbito do processo na sua totalidade.

- Definição de actividades – A lista de transacções/actividades deve ser racionalizada, através do agrupamento das que tenham categorias similares, eliminando aquelas que são consideradas irrelevantes.
- Selecção dos indutores das actividades – É bastante difícil seleccionar um único indutor que satisfaça todas as transacções agrupadas numa actividade. No entanto, podem ser criados múltiplos indutores, embora, segundo uma análise custo-benefício não se considere desejável.

Segundo Franco *et al.* (2008), num processo de implementação de um sistema CBA, a escolha da natureza dos *cost drivers* depende de diversos factores, entre os quais: o custo inerente à medição das quantidades que lhe estão associadas, o seu nível de correlação com o consumo da actividade pelo objecto de custo e o comportamento que induz. Por outro lado, o número de *cost drivers* a seleccionar para um sistema CBA depende de aspectos como: o nível de rigor que se pretende obter no apuramento do custo do produto, o grau de diversidade dos produtos fabricados e os respectivos volumes de produção. O indutor de custo deverá proporcionar uma boa explicação dos custos de cada centro de actividade e deverá ser facilmente mensurável, ou seja, os dados deverão ser relativamente fáceis de obter e ser identificáveis com os produtos (Drury, 2008).

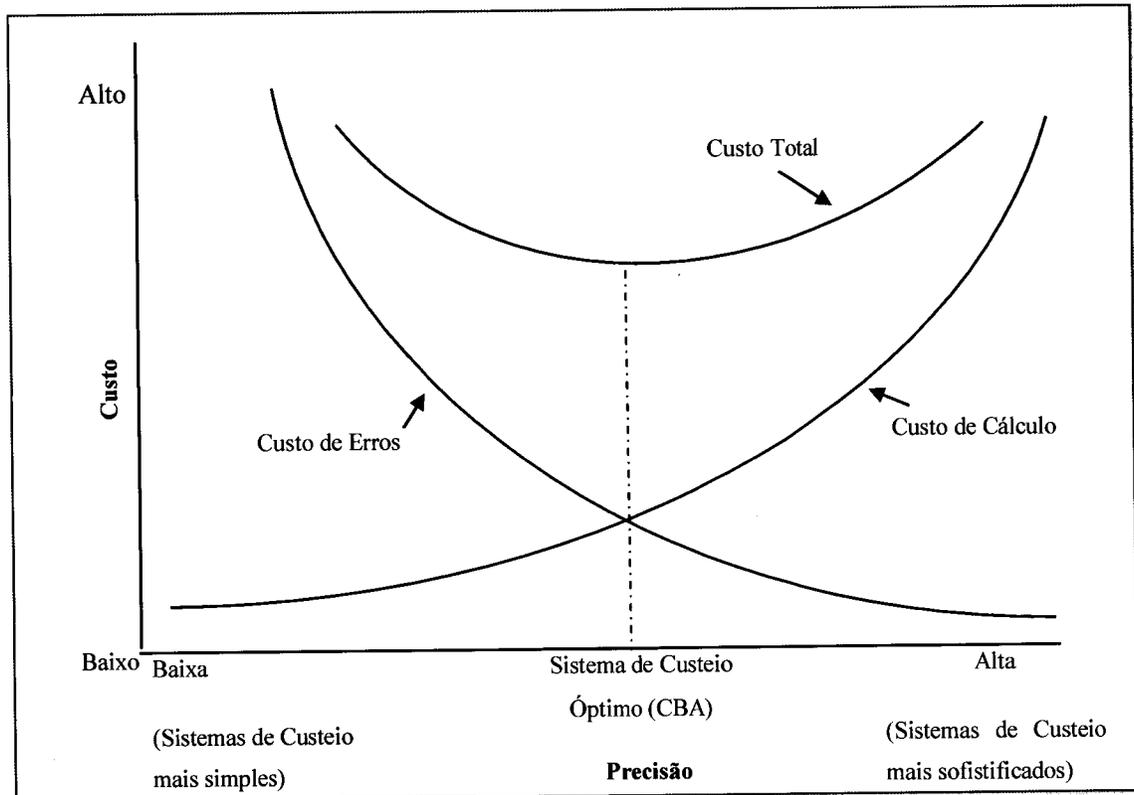
Para identificar potenciais indutores de custo, serão necessárias entrevistas com o pessoal envolvido nas diversas actividades. As entrevistas irão procurar identificar o factor que faz com que uma actividade específica consuma recursos e origine custos. A escolha final de um *cost driver* é susceptível de ser baseada no julgamento da gestão, tendo em conta os factores acima referidos (Dury, 2008).

Por último, segundo Kaplan e Cooper (1998), o objectivo de um CBA devidamente implementado não é obter o sistema de custeio mais rigoroso e preciso; é antes construir o melhor sistema de custeio possível, procurando-se um equilíbrio entre os custos dos erros obtidos pelas estimativas incorrectas e os custos de cálculo.

Segundo os autores, os Sistemas de Custeio Tradicionais, embora não sejam dispendiosos, criam muitas distorções no custeio dos produtos e serviços. Consequentemente, os gestores podem incorrer em sérios erros no processo de tomada de decisão. Por sua vez, um CBA com inúmeras actividades e atribuição directa de custos dos recursos de cada actividade desenvolvida a cada produto, serviço e cliente,

irá originar um sistema excessivamente dispendioso. O custo de operar com um sistema deste tipo irá exceder os benefícios em termos de decisões tomadas com base nesta informação mais precisa (Figura 8).

**Figura 8 – Conceção de um Sistema de Custeio Baseado nas Actividades**



Fonte: Adaptado de Kaplan e Cooper (1998: 104)

Assim, de acordo com Drury (2008), a escolha e concepção de um sistema de custeio deve ser baseada numa análise de custo-benefício: um sofisticado sistema CBA deve gerar custos do produto mais exactos; no entanto, o custo de implementação e funcionamento de um sistema CBA é significativamente mais caro comparativamente aos Sistema de Custeio Variável ou Total tradicionais. Em particular, a formação e as exigências do *software* podem constituir uma barreira para a sua adopção por parte de pequenas organizações. Se os custos inerentes aos erros decorrentes da informação gerada a partir dos Sistemas de Custeio Tradicionais excedem os custos adicionais de implementação e funcionamento de um sistema CBA, então um sistema CBA deve ser aplicado. Por outras palavras, os sistemas CBA devem satisfazer o critério da relação custo-benefício e os desenvolvimentos quanto ao nível de sofisticação do sistema de

custeio devem ser efectuados até ao ponto em que o custo marginal da melhoria iguala o benefício marginal da mesma (Drury, 2008).

Segundo Drury (2008), o melhor sistema de custeio difere de organização para organização. Remetendo para a Figura 2 apresentada na secção 2.2, um Sistema de Custeio Tradicional pode fornecer informação razoavelmente exacta sobre os custos do produto para organizações que possuem as seguintes características:

- Baixo nível de concorrência;
- Os custos indirectos não relacionados com o volume representam uma baixa percentagem do total de custos indirectos;
- A gama de produtos é bastante padronizada, consumindo todos os recursos organizacionais em proporções semelhantes (ou seja, baixa diversidade produto).

Em contraste, um sofisticado CBA pode ser ideal para organizações com as seguintes características:

- Concorrência intensiva;
- Os custos indirectos não relacionados com o volume representam uma elevada proporção do total de custos indirectos;
- Uma gama diversificada de produtos, consumindo todos os recursos organizacionais em diferentes proporções (ou seja, elevada diversidade produto).

De acordo com Drury (2008), as empresas que se dedicam à produção de um único produto têm poucos problemas com a precisão dos sistemas de custeio. Os sistemas de produção *Just-in-time* (JIT), por exemplo, resultam na criação de unidades de produção dedicadas à produção de um único produto ou uma família de produtos similares. Assim, uma elevada proporção de custos pode ser directamente atribuída aos produtos. Assim, no caso das empresas que se dedicam à produção de um único produto, podemos concluir que os benefícios da aplicação de um sistema de custeio CBA deverão ser inferiores aos respectivos custos.

#### **2.4.3.4 – Vantagens e principais dificuldades da implementação do CBA**

Para Hoque (2005), o CBA representa uma evolução dos Sistemas de Contabilidade de Custos tradicionais, ao considerar que são as actividades que consomem recursos e que

os produtos utilizam as actividades, usando múltiplos indutores de custo que não variam apenas proporcionalmente com o volume de produção. O sistema CBA possibilita uma maior visibilidade dos custos indirectos e fornece uma melhor indicação da sua causalidade.

Os autores Bendrey *et al.* (2003) identificam um conjunto de vantagens do CBA, nomeadamente:

- Consiste num método mais equitativo de afectação dos custos indirectos aos produtos. Este facto supera a limitação do custeio por absorção tradicional, onde os custos indirectos são repartidos pelos produtos utilizando, na sua maioria, critérios não baseados em relações de causa-efeito.
- Tem em consideração a complexidade do produto. Os custos afectos aos produtos estão relacionados com as circunstâncias da sua produção, designadamente a complexidade do processo produtivo. Este aspecto tem um impacto considerável na medição da rendibilidade do produto, comparativamente com os sistemas de custeio por absorção tradicionais.
- Os custos estão mais relacionados com o nível das actividades. Os custos de estrutura, que nas abordagens por absorção e contribuição são tradicionalmente vistos como fixos no total, podem ser tratados como variáveis no longo prazo. Como consequência, o CBA, no âmbito do custeio das actividades, encoraja a medição dos níveis de eficiência dessas mesmas actividades.
- Encoraja uma abordagem mais realista na política de stocks. O CBA não fomenta a acumulação de stocks, tal como acontece nos sistemas de custeio tradicionais por absorção, na medida em que grande parte dos custos são tratados como variáveis.
- Aumenta o controlo de custos. O sistema CBA reflecte, de uma forma mais aproximada e precisa, o que acontece no ambiente da produção, identificando os elementos que devem ser objecto de controlo.

Segundo Innes e Mitchell (1998), os sistemas CBA permitem: uma maior precisão dos custos apurados por objecto de custo; uma maior compreensão das causas dos custos e da necessidade de os racionalizar; um melhor controlo de custos e gestão de recursos;

uma melhor percepção das actividades realizadas na organização; e um aumento da comunicação entre as várias áreas da organização.

Todavia, segundo Jones e Dugdale (2002), apesar do entusiasmo inicial relativo à nova abordagem de custeio durante a segunda metade dos anos 1980s e princípios dos anos 1990s, à medida que as organizações e investigadores foram ganhando experiência, emergiram críticas sobre o CBA. Assim sendo, apesar dos seus potenciais benefícios, existem diversas dificuldades associadas à sua implementação. Neste âmbito, Innes e Mitchell (1998) e Bendrey *et al.* (2003) enumeram as seguintes limitações:

- Dificuldade em obter informação na organização, disponível para quantificar os *cost drivers* que se consideram mais adequados para operacionalizar o sistema;
- Por vezes não é fácil identificar as actividades, devido ao facto destas serem transversais à organização e de se estenderem para além das fronteiras dos departamentos;
- A sua implementação envolve um grande dispêndio de recursos financeiros e humanos;
- Implica que sejam realizadas revisões periódicas das actividades e dos *cost drivers*, de maneira a garantir a qualidade da informação obtida;
- Requer uma análise mais detalhada dos *cost pools* e dos *cost drivers*, comparativamente com um sistema de custeio tradicional, com um consequente aumento de custos de administração do sistema de contabilidade.
- Requer algum equilíbrio/balanceamento. A identificação dos *cost pools* (actividades) e dos *cost drivers* nem sempre é uma tarefa fácil e, por vezes, é necessário racionalizar o seu número de forma a reduzir a complexidade e o custo inerente à aplicação de sistemas CBA.
- Nem sempre obedece aos requisitos das normas da Contabilidade Financeira. O sistema CBA defende que todos os custos, incluindo custos de distribuição e vendas, devem ser afectos aos trabalhos em curso e produtos acabados, como custos do produto. Este facto não obedece à base normal de valorimetria de stocks para efeitos de reporte financeiro, que normalmente exclui os custos de distribuição e vendas.

- Representa um sistema mais complexo do que o custeio tradicional, na medida em que exige que seja identificado um elevado número de chaves de repartição, de forma a afectar os custos a cada centro de custo.

De acordo com Hoque (2005), o CBA foi criticado por não representar uma abordagem verdadeiramente nova, mas apenas um desenvolvimento do custeio convencional dos custos indirectos. Com efeito, diversos autores argumentaram que, embora o CBA proceda à alocação dos recursos às actividades e das actividades aos objectos de custo através de uma relação de causalidade, não garante que os custos indirectos sejam correctamente afectos aos produtos. De acordo com diversos autores citados por Hoque (2005), é provável que alguns custos indirectos não sejam afectos aos produtos adequadamente, pelas seguintes razões:

- Alguns custos indirectos incorrem num nível (*facility-level*) em que são impossíveis de alocar (Cooper, 1990);
- Os custos das actividades apenas podem ser convenientemente afectos aos objectos de custo quando a relação entre o custo e o objecto de custo é estreitamente respeitada (Cooper, 1990); na prática é improvável que estas relações sejam totalmente respeitadas na fase da escolha dos indutores de custo (Innes e Mitchell, 1996);
- É bastante difícil, ou mesmo impossível, atingir a perfeita homogeneidade dos *cost pools* (Cobb *et al.*, 1992);
- Devem ser respeitadas condições rigorosas nos sistemas CBA, no caso de se pretender fornecer informação relevante sobre os custos à gestão, para efeitos de abandono de produtos ou decisões de introdução de novos produtos. Estas condições, nem sempre conseguidas, incluem a linearidade das funções dos custos; a inexistência de custos fixos ao nível dos centros de custo; e a inexistência de processos conjuntos (Noreen, 1991);
- A causalidade dos custos não é apenas explicada pelas actividades, mas também por outros factores, tais como as decisões a tomar ou consumo de tempo (Pipper e Walley, 1990). Assim sendo, estes autores sensibilizam para a existência de alguma arbitrariedade nos sistemas CBA.

Consequentemente, muitas organizações têm vindo a preferir manter em funcionamento os seus sistemas convencionais de apuramento de custos (Franco *et al.*, 2008). A título exemplificativo, num estudo elaborado por Innes e Mitchell (1995) no Reino Unido, respectivamente entre 1994 e 1999, verificou-se que apenas uma em cada cinco empresas (no universo das mil maiores) tinha implementado sistemas do tipo CBA.

Neste contexto, os autores Kaplan e Cooper (1998) recomendam um período de experimentação, aprendizagem e inovação dos sistemas CBA, enquanto mantêm os sistemas de custeio existentes para efeitos de reporte financeiro externo.

#### **2.4.3.5 – O CBA nas organizações prestadoras de serviços**

De acordo com Proctor (2006), o CBA mostra-se eficaz nas organizações prestadoras de serviços, na medida em que os custos destas não são relacionados com o volume de produção. De facto, existem evidências de que o CBA tem sido adoptado essencialmente pelas organizações que prestam serviços, verificando-se uma menor aderência por parte das organizações que vendem produtos (Atrill e McLaney, 2007). Por exemplo, um inquérito realizado por Drury e Tayles (2000), no Reino Unido, sugere que as organizações prestadoras de serviços são mais susceptíveis de implementar sistemas do tipo CBA. Neste contexto, Kaplan e Cooper (1998) mencionam que as empresas prestadoras de serviços são as candidatas ideais para a utilização dos sistemas CBA, comparativamente às empresas transformadoras. A justificação para esta afirmação deve-se ao facto da maior parte dos custos destas organizações serem indirectos. De acordo com Atrill e McLaney (2007), o CBA é, possivelmente, mais relevante nas organizações prestadoras de serviços, na medida em que a estrutura de custos de um serviço é essencialmente composta por custos indirectos.

Até recentemente, muitas organizações prestadoras de serviços diziam respeito a monopólios propriedade do governo e operavam em mercados altamente regulamentados, protegidos e sobretudo não concorrenciais. Estas organizações não eram sujeitas a qualquer tipo de pressões para melhorar a rendibilidade, designadamente através da identificação e eliminação das actividades sem valor acrescentado. Adicionalmente, o aumento dos custos poderia ser absorvido pelo aumento das tarifas dos serviços prestados aos clientes. Neste âmbito, foi dada pouca relevância ao desenvolvimento de sistemas de custeio que medissem com precisão os custos e a

rendibilidade de cada serviço. No entanto, através da privatização, da desregulamentação, e de uma intensa concorrência e expansão da gama de serviços criados, torna-se necessário que estas organizações desenvolvam Sistemas de Contabilidade de Gestão que lhes permitam compreender o seu custo base e determinar as fontes de rendibilidade para os seus produtos/serviços, clientes e mercados (Drury, 2008).

Só recentemente, diversas organizações prestadoras de serviços implementaram Sistemas de Contabilidade de Gestão, tendo como vantagens não ter de cumprir algumas das restrições impostas às indústrias produtoras, nomeadamente os requisitos da Contabilidade Financeira sobre a valorização dos stocks ou a relutância em abandonar ou alterar os sistemas de custos que possam já ter sido implementados. Por outro lado, as organizações prestadoras de serviços têm implementado novos sistemas de custeio em resposta à ampla divulgação das deficiências dos sistemas tradicionais. Adicionalmente, começam a surgir novas perspectivas sobre a forma como os sistemas de custeio consistem em técnicas que auxiliam no processo de tomada decisões (Drury, 2008).

## **Capítulo 3 – A Contabilidade Analítica nas Instituições de Ensino Superior Público**

Neste capítulo, são descritas as potencialidades reconhecidas no CBA nas Instituições de Ensino Superior Público (IESPs), bem como os constrangimentos e benefícios associados.

São apresentados os objectivos da Contabilidade Analítica, procurando espelhar a realidade existente em Portugal, através da apresentação de diversos estudos de caso que demonstraram a aplicação prática da metodologia CBA às IESPs, tendo em conta o modelo de Contabilidade Analítica definido no POC-Educação.

Por último, são apresentados um conjunto de factores que condicionam a implementação do Sistema de Contabilidade Analítica preconizado no POC-Educação numa IESP.

### **3.1 – A emergência de um novo Sistema de Custeio nas IESPs**

Segundo Granof *et al.* (2000), embora as Instituições de Ensino Superior, entre outras organizações governamentais, disponham de elaborados sistemas contabilísticos, muitas vezes verifica-se uma falta de informação sobre os custos dos programas que gerem e as actividades que realizam. De acordo com o autor, os sistemas existentes respondem apenas às necessidades de cumprimento legal do reporte da execução orçamental de fundos públicos, não fornecendo informações que auxiliem os dirigentes na tomada de decisões administrativas.

O estudo realizado por Robertson *et al.* (1998), que incidiu sobre as Instituições de Ensino Superior Público da Austrália, revelou que a maioria não dispunha de informação precisa sobre os custos para tomar decisões estratégicas e operacionais adequadas, ou enfrentar os desafios do futuro. Segundo os autores, à luz dos recentes cortes no financiamento por parte do Governo, do ambiente cada vez mais competitivo, do aumento das exigências por parte dos estudantes, da rápida evolução da tecnologia, da crescente globalização do mercado da educação, entre outros desafios que actualmente se colocam ao sector do Ensino Superior, torna-se crucial as IESPs obterem um conhecimento rigoroso e preciso de todos os seus custos. Para Robertson *et al.* (1998), a fim de combaterem estes desafios e para que se verifiquem melhorias nas

decisões operacionais e estratégicas e se convertam em entidades competitivas, as IESPs da Austrália deveriam adoptar um Sistema de Custeio consistente e rigoroso, que fornecesse informações sobre o custo global de todos os serviços e actividades prestados. Consequentemente, algumas universidades têm vindo a implementar sistemas de custeio baseados numa nova metodologia de *Full Costing*, apoiada no conceito de actividades, nomeadamente através do desenvolvimento de um Custeio Baseado nas Actividades. Nesta nova metodologia, as actividades são imputadas aos objectos de custo numa lógica de contribuição, ou seja, na medida em que estes as utilizem (actividade que contribui para o serviço).

Por outro lado, os custos das actividades das universidades públicas europeias estão a aumentar e, consequentemente, a sustentabilidade financeira tornou-se no principal motivo de preocupação para estas instituições. Neste contexto, em 2008, a *European University Association* (Associação das Universidades Europeias – AUE) elaborou um estudo sobre a sustentabilidade financeira a partir de uma perspectiva institucional, analisando o ponto de situação do desenvolvimento de um “novo” Custeio Total (não baseado na lógica de absorção) e da relação entre autonomia financeira<sup>16</sup>, *accountability* (responsabilização e consequente prestação de contas à sociedade e aos governos) e sustentabilidade financeira das universidades públicas.

O estudo realizado pela AUE (2008) identifica um conjunto de benefícios de uma nova metodologia de *Full Costing* para as universidades, nomeadamente: permite uma abordagem mais sistemática para a análise e custeio das actividades; possibilita uma alocação mais eficiente dos recursos internos; melhora a tomada de decisões estratégicas com base numa melhor compreensão das decisões de investimento; possibilita fazer *benchmarking* no sector; fornece uma maior capacidade de negociar e definir o preço das actividades (cursos, por exemplo); e permite uma maior recuperação dos custos de projectos, contribuindo para a sustentabilidade financeira.

O mesmo estudo realça que o “novo” *Full Costing* permite, também, fomentar a confiança entre Governo, agências de financiamento e universidades, suavizando a

---

<sup>16</sup> Nos termos do n.º 1 do art.º 111 do Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior (Lei n.º 62/2007 de 10 de Setembro – RJIES), “as Instituições de Ensino Superior Públicas gozam de autonomia financeira, nos termos da lei e dos seus estatutos, gerindo livremente os seus recursos financeiros conforme critérios por si estabelecidos, incluindo as verbas anuais que lhes são atribuídas no Orçamento do Estado”.

transição para a autonomia. O “novo” Custeio Total permite que as universidades actuem de uma forma mais eficiente, baseando as suas decisões em dados fiáveis e verificáveis que, por sua vez, garantem aos Governos que o financiamento proveniente do Orçamento de Estado foi usado adequadamente. Sistemas de custeio robustos também podem ajudar os Governos a avaliarem a realização dos seus próprios objectivos de forma mais eficaz. Neste contexto, o “novo” Custeio Total é considerado uma ferramenta que pode aumentar a sustentabilidade financeira e, no longo prazo, criar universidades mais fortes e competitivas, fortalecendo o sector do Ensino Superior europeu.

Por outro lado, a nova metodologia de *Full Costing* constitui um dos pilares essenciais da *accountability*, fornecendo às universidades uma ferramenta essencial para que possam provar perante os financiadores, os estudantes, os contribuintes e a sociedade em geral, como é gasto o dinheiro (AUE, 2008).

Apesar dos benefícios inerentes a um novo Sistema de Custeio, o estudo realizado pela AUE (2008) revela obstáculos internos e externos no processo de implementação do “novo” *Full Costing*, designadamente a resistência à mudança, que surge como um dos obstáculos internos mais comuns. A implementação deste Sistema de Custeio é um processo complexo, que tem de ser desenvolvido de forma adequada, tendo em conta as necessidades e o contexto específicos de cada universidade, isto é, constitui um meio para atingir certos fins e não um fim em si mesmo, pelo que não deve ser mais difícil do que o necessário. O estudo demonstra que a falta de êxito na implementação de novos Sistemas de Custeio está também associada a deficiências no planeamento e etapas de elaboração do projecto. A qualidade das bases de dados e sistemas de informação influencia o tempo, esforço e investimento necessário para a implementação de um novo sistema de custeio. Por outro lado, verifica-se uma falta de compromisso e liderança por parte da gestão das instituições. O contexto institucional, constitui um outro factor importante para o desenvolvimento do “novo” *Full Costing*, ou seja, os requisitos legais nacionais e os incentivos ao desenvolvimento desempenham um papel fundamental no progresso da sua implementação nas universidades. Neste âmbito, quanto aos obstáculos externos mais comuns, o estudo realizado pela AUE (2008) identifica a falta de autonomia financeira, os entraves jurídicos e uma falta de confiança entre as partes interessadas, em especial entre os financiadores e as universidades.

Adicionalmente, o estudo realizado pela AUE (2008) demonstrou que as universidades enfrentam também uma falta de apoio financeiro externo para a implementação de um “novo” Custeio Total, que consiste num processo dispendioso em termos de recursos financeiros, técnicos e humanos a mobilizar. Para solucionar estes problemas deve apostar-se numa maior autonomia financeira das universidades, fomentar o apoio financeiro sob a forma de contribuições financeiras directas e prestar serviços de consultoria (realização de conferências, formação, entre outros).

A AUE (2008) menciona ainda que, para superar as barreiras internas referidas anteriormente, é necessário aumentar a consciencialização sobre os benefícios do “novo” Custeio Total entre os dirigentes, pessoal docente e administrativo da universidade, comunicando-os amplamente e de forma eficaz por toda a instituição durante a sua implementação. Se necessário, os consultores também podem desempenhar um papel importante, apoiando e aconselhando durante o desenvolvimento e implementação do Sistema de Custeio. Dada a complexidade do sector do Ensino Superior, os consultores poderão desempenhar um papel importante no esclarecimento, ajudando as organizações a mapear e identificar as suas actividades e principais bases de repartição a utilizar na afectação de custos.

### **3.2 – Adopção do Custeio Baseado nas Actividades nas IESPs**

Robertson *et al.* (1998) defendem que o CBA é considerado como um método de custeio adequado para as IESPs, na medida em que grande parte dos custos destas instituições são indirectos. Adicionalmente, este tipo de instituições dispõe de uma oferta diversificada de serviços, o que fornece um ambiente adequado para a aplicação do CBA. A informação obtida através do novo método de custeio irá fornecer uma base mais credível para a fixação das propinas dos cursos universitários, unidades de estudo, serviços universitários, investigação e consultoria. Segundo os autores, o CBA pode fornecer aos dirigentes universitários informações que possibilitam a identificação dos cursos com bons níveis de rendibilidade e, assim, obter ganhos de eficiência. Por outro lado, estas informações podem contribuir significativamente para a tomada de decisões estratégicas, particularmente no que diz respeito ao crescimento e diversificação da oferta disponibilizada pelas IESPs, facilitando a adopção de práticas de *benchmarking* dentro das universidades.

As potencialidades do CBA para as IESPs têm sido evidenciadas através da realização de diversos estudos de caso no seio deste tipo de instituições (Port e Burke, 1989; Gerdson, 2000; Ellis-Newman, 2003; Reich e Abraham, 2006; Valderrama e Sanchez, 2006; Krishnan, 2006, entre outros), que realçam como as técnicas de CBA as têm beneficiado.

Mitchell (1996) e Cropper e Cook (2000) estudaram as universidades do Reino Unido, examinando e descrevendo as causas que levaram à adopção do sistema CBA. Os autores sugerem um conjunto de etapas a seguir no processo de implementação do modelo, nomeadamente: identificação dos recursos utilizados; identificação dos diversos produtos (cursos de licenciatura, cursos de formação pós-graduada, publicações, projectos de investigação, entre outros); identificação das respectivas actividades (ensino, investigação, prestação de serviços à comunidade, serviços de biblioteca, entre outros); imputação dos recursos às respectivas actividades; identificar os *cost drivers* de forma a associar as actividades que contribuem para o produto ou prestação de serviços; e, por último, analisar e reportar os resultados.

Para melhor ilustrar o sistema de custeio, Cropper e Cook (2000) apresentaram um modelo para um departamento académico, que apresenta os principais recursos directos (pessoal docente, investigadores, técnicos, pessoal não docente, bens e serviços e equipamento), actividades (ensino, investigação, consultoria, administração, entre outras) e produtos/serviços (cursos, publicações, projectos, relatórios, entre outros).

Cooper (1990) apresentou uma hierarquia de actividades<sup>17</sup> que auxilia o processo de identificação dos *cost drivers* adequados para proceder à afectação dos custos aos objectos de custo. Tendo em conta a realidade específica das IESPs, Cropper e Cook (2000) procederam à classificação das actividades principais de acordo com quatro categorias:

1. Actividades a nível unitário (*Unit-level activities*) – Estas actividades são realizadas cada vez que uma unidade de produto ou serviço é produzida. Os

---

<sup>17</sup> De acordo com Bhimani *et al.* (2008), a hierarquia de custos categoriza-os em diferentes grupos, com base em diferentes tipos de indutores de custos ou graus diferentes de dificuldade na determinação das relações causa-efeito. A hierarquia de custos CBA permite que todos os custos organizacionais sejam afectos a um nível específico, tendo em conta a relação de causa-efeito que pode ser estabelecida (Kaplan e Cooper, 1998). Conforme mencionam Kaplan e Cooper (1998), os custos associados com as actividades (excluindo as actividades sustentadoras do negócio) devem ser atribuídas aos objectos de custeio em função de *cost drivers* da mesma natureza das actividades.

custos destas actividades aumentam com cada unidade adicional de produção (Bhimani *et al.*, 2008). Segundo Drury (2008), estas actividades consomem recursos proporcionalmente ao número de unidades de produção e volume de vendas. No caso específico das IESPs, os autores Cropper e Cook (2000) incluem o Ensino e a Investigação.

2. Actividades relacionadas com o número de lotes (*Batch-level activities*) – Estas actividades estão relacionadas com um grupo de unidades de produto ou serviço em vez de cada produto ou serviço unitário (Bhimani *et al.*, 2008). Os recursos necessários para este tipo de actividades são, portanto, independentes do número de unidades fabricadas em cada lote de produção (Kaplan e Cooper, 1998). Como exemplos de actividades pertencentes a este nível nas IESPs, Cropper e Cook (2000) apresentam as comissões de curso e a avaliação.
3. Actividades associadas às linhas de produtos ou serviços (*Product-level activities ou service-level activities*) – De acordo com Bhimani *et al.* (2008), estas actividades são intrínsecas à produção de determinados produtos ou serviços específicos. Os custos destas actividades ocorrem, independentemente do número de unidades de produção ou o número de lotes processados, e tendem a aumentar à medida que aumenta a diversidade de produtos fabricados (Drury, 2008). Neste nível de actividades os autores Cropper e Cook (2000) dão, para as IESPs, o exemplo da Administração da Faculdade.
4. Actividades ao nível das instalações (*Facility-level activities*) – Para Drury (2008), estas actividades são realizadas para apoiar o processo geral de fabrico e incluem pessoal administrativo, gestão das instalações e custos de propriedade. Ocorrem para apoiar a organização como um todo e são comuns a todos os produtos fabricados. De acordo com Chakravarty (2004), os custos destas actividades estão relacionados com a manutenção dos edifícios e instalações. Como exemplo destas actividades nas IESPs, Cropper e Cook (2000) apresentam os serviços gerais e encargos das instalações.

Segundo Cropper e Cook (2000), os custos pertencentes às três primeiras categorias são afectos aos produtos/serviços através do indutor de custo que melhor descreve o comportamento daqueles custos, entre os quais o número de estudantes, o número de funcionários, ou o espaço ocupado. Quanto aos custos de actividades *Facility-level*, tais

como os custos resultantes de encargos das instalações, segundo Cropper e Cook (2000) podem ser repartidos pelos vários tipos de produtos/serviços de uma forma algo arbitrária. No entanto, os encargos das instalações podem ser repartidos com base no espaço/área ocupada.

### **3.3 – Desafios à implementação de um Custeio baseado nas Actividades numa IESP**

Robertson *et al.* (1998) identificaram alguns desafios à implementação de um CBA numa IESP. Segundo os autores, o maior desafio na implementação e desenvolvimento de um sistema deste tipo, consiste em lidar com a resistência cultural. Por outro lado, apesar de muitos académicos, gestores e funcionários compreenderem a necessidade da obtenção de informação adequada sobre os custos, os autores defendem que existem elementos significativos em todas as áreas do sector do Ensino Superior onde essa necessidade ainda não é compreendida. Esta desvantagem é acentuada nas universidades cujos departamentos de serviços financeiros foram sobrecarregados em operações de processamento, não estando disponíveis para fornecer um apoio efectivo à decisão dos seus clientes internos. Assim, de acordo com Granof *et al.* (2000), os responsáveis pela implementação de um novo Sistema de Custeio devem fomentar confiança e cooperação entre todos os membros da organização. Adicionalmente, segundo Robertson *et al.* (1998), devem ser desenvolvidas acções de formação e programas de comunicação que abordem todas as questões-chave do novo Sistema de Custeio, de forma a auxiliar o seu processo de implementação.

Por outro lado, Robertson *et al.* (1998) sublinham que deve garantir-se que apenas os dados necessários são recolhidos. O desafio consiste em assegurar que os benefícios obtidos a partir deste método de custeio não são enfraquecidos pela recolha de dados exagerada. Este desafio deve ser solucionado quando o CBA está na fase de concepção, dado que as decisões tomadas quanto ao número de actividades ou objectos de custo têm implicações quanto à quantidade de dados a recolher.

Robertson *et al.* (1998) acrescentam ainda que existem vários factores que determinam os recursos necessários para desenvolver um Sistema de Custeio, entre os quais: o nível de detalhe necessário, o número de *cost pools* (actividades) e objectos de custo; a complexidade da organização (natureza e extensão do ensino e investigação, dimensão

da universidade, infra-estruturas, grau de diversidade e serviços fornecidos); o grau de automação e flexibilidade da informação; e a experiência prática do pessoal afecto ao desenvolvimento e manutenção do Sistema de Custeio.

Na opinião de Robertson *et al.* (1998), é também crucial a existência de um elevado grau de compromisso, envolvimento e apoio por parte dos dirigentes das universidades. Importa referir que a implementação e desenvolvimento de um novo Sistema de Custeio não é apenas uma tarefa da Contabilidade ou da Área Financeira – os executivos de todas as áreas da organização devem participar activamente em todo o processo. Sem o apoio e liderança por parte da gestão, o programa pode falhar – os órgãos de gestão devem convencer os funcionários de que o novo Sistema de Custeio pode ser bem sucedido e que é vantajoso para a organização.

Os resultados obtidos no estudo realizado por estes autores indicam que algumas universidades ou respectivas unidades orgânicas acreditam que um novo Sistema de Custeio poderá trazer implicações negativas, nomeadamente uma perda de autonomia financeira ou desvio do seu núcleo de actividades de ensino e investigação. Neste âmbito, é prudente assegurar um programa de comunicação eficaz, de forma a permitir o debate entre os colegas da universidade e entidades externas.

A fim de ultrapassar os desafios anteriormente identificados, associados à implementação e desenvolvimento de novos Sistemas de Custeio, os autores Robertson *et al.* (1998) mencionam um conjunto de orientações: em primeiro lugar, a organização deve definir objectivos claros; em segundo lugar, é fundamental que os dirigentes estejam, desde o início do processo, comprometidos com a nova metodologia de cálculo de custos – sem esse compromisso, a implementação e operacionalização do sistema não será bem sucedido; em terceiro lugar, o planeamento e procedimentos de controlo devem ser postos em prática (incluindo a elaboração de protótipos e testes); em quarto lugar, devem ser atribuídos recursos humanos e financeiros adequados, incluindo a nomeação de um gestor com capacidade para orientar e dirigir a equipa de desenvolvimento e garantindo que o projecto é apresentado dentro do prazo e orçamento estabelecido. Finalmente, como um sistema de custeio tem implicações em várias áreas funcionais, é importante que os objectivos e vantagens da implementação do sistema sejam comunicados a toda a organização de forma eficaz.

### **3.4 – Objectivos da Contabilidade Analítica nas IESPs em Portugal**

O Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior (RJIES), aplicável a todos os estabelecimentos de ensino superior, estabelece que o Sistema de Ensino Superior em Portugal organiza-se num sistema binário: Ensino Universitário e Ensino Politécnico (Lei n.º 62/2007, de 10 de Setembro). As Instituições de Ensino Universitário, nomeadamente as universidades, os institutos universitários e as demais instituições de ensino universitário, são orientadas para a oferta de formações científicas sólidas, juntando esforços e competências de unidades de ensino e investigação. Por sua vez, as Instituições de Ensino Politécnico (os institutos politécnicos e demais instituições de ensino politécnico) concentram-se especialmente na criação, transmissão e difusão da cultura e do saber de natureza profissional, através da articulação do estudo, do ensino, da investigação orientada e do desenvolvimento experimental.

Por outro lado, o Sistema de Ensino Superior é composto pelo Ensino Superior Público, que inclui as instituições pertencentes ao Estado e as fundações por ele instituídas, e pelo Ensino Superior Privado, que agrega as instituições pertencentes a entidades particulares e cooperativas.

No presente estudo, importa realçar apenas as características das IESPs que, de acordo com o RJIES, são pessoas colectivas de direito público, podendo, no entanto, revestir também a forma de fundações públicas com regime de direito privado. Segundo o mesmo diploma, as IESPs gozam de autonomia estatutária, pedagógica, científica, cultural, administrativa, financeira, patrimonial e disciplinar face ao Estado, com a diferenciação adequada à sua natureza.

O RJIES apresenta as diversas atribuições das Instituições de Ensino Superior, entre as quais destacamos:

- A realização de ciclos de estudos visando a atribuição de graus académicos (formação graduada), de cursos de formação pós-graduada e outros cursos pós-secundário;
- A realização de investigação e o apoio e participação em instituições científicas;
- A realização de acções de formação profissional e de actualização de conhecimentos;
- A prestação de serviços à comunidade e de apoio ao desenvolvimento;

- A cooperação e o intercâmbio cultural, científico e técnico, com instituições congéneres, nacionais e estrangeiras;
- A contribuição para a cooperação internacional, com especial destaque para os países de língua portuguesa e os países europeus.

No caso específico das IESPs em Portugal, com a publicação do diploma do POC-Educação (Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro), a adopção da Contabilidade Analítica tornou-se obrigatória, exigindo-se a determinação do custo por aluno, disciplina, projecto, etc. (Martins, 2005).

No POC-Educação existem regras concretas que requerem a análise de custos, permitindo também a análise dos proveitos e dos resultados, quer reais quer previsionais, e a consequente análise dos desvios verificados (Carvalho *et al.*, 2008). Neste âmbito, o ponto 2.8.1 do POC-Educação define os diversos objectivos da Contabilidade Analítica, que passaremos a apresentar:

- a) Possibilitar a desagregação dos custos por funções, permitindo o cálculo dos custos por actividades intermédias e finais (custo dos serviços internos, custo por curso, disciplina e aluno, custo de cada projecto de investigação, custo de outras actividades internas, bem como da prestação de serviços à comunidade);
- b) Conhecer o custo dos serviços públicos que têm como contraprestação um preço, uma propina ou uma taxa, permitindo fundamentar o montante exigido aos cidadãos que utilizam esses serviços (Cravo *et al.*, 2002);
- c) Proceder ao cálculo dos custos, proveitos e resultados de actividades, produtos ou serviços suportados integralmente pelo comprador. Desta forma, é possível obter o custo destes serviços, procedendo à sua comparação com os respectivos proveitos e analisando a percentagem de cobertura de custos (Silva e Costa, 2008);
- d) Apoiar a tomada de decisões por parte dos gestores públicos das IESPs, sobre a subcontratação a unidades externas de produção de bens ou prestação de serviços (o serviço de limpeza ou o serviço de bar, por exemplo) (Salvador, 2007);
- e) Justificar a aplicação de receitas provenientes de entidades externas (subsídios e transferências) (Silva e Costa, 2008);

- f) Permitir valorizar os activos circulantes destinados à venda e os activos fixos produzidos pela própria entidade, para efeitos de registo na Contabilidade Patrimonial (Silva e Costa, 2008);
- g) Possibilitar uma análise da eficácia na utilização dos recursos financeiros públicos, procedendo a uma comparação entre os custos previsionais e os custos reais, bem como entre os proveitos previsionais e os proveitos reais (Almeida e Marques, 2003);
- h) Proporcionar ao gestor da entidade pública as informações necessárias à elaboração de indicadores de eficiência, eficácia e de gestão, a incluir no Relatório de Gestão. Neste contexto, Salvador (2007) defende que a Contabilidade Analítica poderá ser um instrumento de apoio à implementação do sistema de avaliação, nomeadamente no que diz respeito à Estrutura Comum de Avaliação (CAF) e ao Sistema Integrado de Avaliação do Desempenho da Administração Pública (SIADAP);
- i) Permitir a obtenção de um conjunto de mapas e da Demonstração de Custos por Funções (ponto 2.2.2 do POC-Educação), relevantes para a gestão das IESPs, desde que correctamente implementado e se existir uma correcta interacção entre os vários departamentos (economato, recursos humanos, gestão do património, entre outros). Deve existir, portanto, um fluxo de informação contínua, cujo processo é facilitado pela implementação de *softwares* adequados que permitam, por exemplo, identificar claramente qual o centro ou actividade a que deve ser imputado determinado custo na fase de elaboração de uma requisição de material.

### **3.5 – O Sistema de Custeio nas IESPs em Portugal**

Tendo em conta o ponto 2.8.3 do POC-Educação, está subjacente a utilização de um “novo” Custeio Total, dado que o custo dos serviços e produtos finais incluem não só os custos directos como também os custos indirectos, comuns ou de estrutura. Adicionalmente, também deve ser obtida informação dos custos com pessoal docente e não docente, funcionamento, amortizações e provisões, ajustamentos e outros custos (Cravo *et al.*, 2002). O ponto 2.8.2 aconselha que este subsistema seja apoiado num plano de contas da Classe 9, permitindo obter informação dos custos totais do exercício económico e do custo total acumulado de actividades, produtos ou serviços com duração plurianual,

ou não coincidente com o exercício económico. A utilização de um “novo” Custeio Total nos organismos públicos é aconselhada por Carvalho *et al.* (1999), na medida em que a maioria dos custos, nestas entidades, é indirecta aos produtos ou serviços, embora possam existir custos não incorporáveis.

Para além da imposição do POC-Educação, o financiamento externo da investigação, em especial os *European Framework Programmes* para a Investigação e Desenvolvimento Tecnológico, representam outro impulsionador da implementação de uma nova metodologia de *Full Costing* (AUE, 2008). A canalização de financiamentos para a investigação apresenta-se como uma oportunidade incontornável para qualquer Instituição de Ensino Superior que se queira distinguir pela excelência do seu ensino e pela excelência da sua investigação, contrariando desta forma as restrições orçamentais com que o país tem vivido.

Neste âmbito, o 7.º Programa-Quadro (7.º PQ) da Comunidade Europeia (aprovado pela Decisão n.º 1982/2006/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 18 de Dezembro, em vigor de 2007 a 2013) representa um novo modelo de financiamento para o desenvolvimento de actividades em matéria de investigação e desenvolvimento tecnológico (I&DT). Constitui o principal instrumento da Comissão Europeia para financiar a investigação na Europa, apoiando áreas prioritárias seleccionadas, com o objectivo de tornar, ou manter, a União Europeia na posição de líder mundial nesses sectores.

De acordo com o documento elaborado pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas – OROC (2007), no actual Programa Comunitário não existem modelos de custeio pré-definidos, devendo os beneficiários incorporar nos seus projectos os custos reais, ou seja, aqueles que justificadamente tenham incorrido para a sua execução. Trata-se, desta forma, duma metodologia equiparável ao *Full Costing*. Assim, o 7.º PQ da Investigação Científica da UE difere dos anteriores num aspecto crucial – existe um único modelo de imputação de custos: o *Full Cost Modell*<sup>18</sup>.

No 7.º PQ podem ser imputados aos projectos de investigação custos com pessoal, sendo obrigatória a produção de documentos com a distribuição das cargas horárias

---

18 Modelo de Custos Totais, em que se incorporavam no projecto todos os custos directos e indirectos que o beneficiário contabilizava como lhe sendo atribuíveis (Rodrigues e Pereira, 2007).

mensais (*timesheets*) para todos os colaboradores directos do projecto, como suporte documental à imputação de custos directos com pessoal em projectos financiados pela Comissão Europeia no âmbito do 7.º PQ.

De acordo com o documento elaborado pelos Órgãos de Gestão da Universidade de Coimbra sobre a organização, gestão e regulação das actividades de I&D (UC, 2009), a capacidade para imputar custos de mão-de-obra no âmbito dos custos directos dos projectos, apresenta dois efeitos benéficos principais: por um lado, aumenta significativamente os orçamentos dos projectos e, por outro, permite recuperar, pelo menos em parte, os custos salariais do envolvimento dos docentes/investigadores na actividade de investigação.

Em suma, com a entrada em vigor do 7.º PQ, e na sequência das práticas que vêm sendo implementadas nos últimos anos, as instituições que pretendam concorrer a projectos de I&DT deverão dispor de Sistemas de Custeio que possibilitem o financiamento segundo o *Full Cost Model*. Neste contexto, justifica-se a realização de acções de sensibilização e formação que motivem os potenciais promotores a submeter projectos ao 7.º PQ adaptando, desde já, o seu modelo contabilístico e evoluindo para a utilização do sistema de financiamento segundo “custos totais” nas candidaturas ao 7.º PQ.

Adicionalmente, em Portugal, temos observado uma crescente aplicação do método CBA por imposição da legislação aplicável ao sector do Ensino Superior Público. Segundo Cravo *et al.* (2002), no POC-Educação também está implícita a necessidade de utilizar um Sistema de Contabilidade Analítica associado à filosofia existente no método CBA, na medida em que o plano refere a necessidade de apurar os custos das várias actividades existentes nas instituições. De acordo com os autores Carvalho *et al.* (1999), a utilização do CBA nas universidades públicas terá múltiplas vantagens, permitindo que se conheçam os custos de cada produto ou serviço final, assim como os custos das actividades. Adicionalmente, os sistemas de custeio por actividades repartem de uma forma mais correcta os custos indirectos pelos produtos, permitindo uma melhor fundamentação na tomada de decisões por parte dos gestores.

No contexto português, já foram realizados diversos estudos de caso que apresentavam a aplicação prática da metodologia CBA às IESPs, tendo em conta o modelo de Contabilidade Analítica definido no POC-Educação.

Neste âmbito, foi realizado um estudo de caso experimental na Faculdade de Motricidade Humana da Universidade Técnica de Lisboa, elaborado por Santos (2006), que teve como principal objectivo desenvolver um modelo que permitisse a aplicação prática do Sistema de Contabilidade Analítica definido no POC-Educação. A realização deste estudo demonstrou ser possível a implementação e aplicação da Contabilidade Analítica (método CBA), cujo modelo concebido assentou na definição de quatro matrizes de informação, de forma a detectar quais os indutores de custo e unidades de imputação que serviriam para a repartição pelos centros de custos principais e pelos objectos de custo. De acordo com o autor, os resultados do estudo possibilitarão à instituição evoluir para um sistema de Controlo de Gestão que permitirá fazer face a novas exigências de informação académica, administrativa e financeira, garantindo uma melhor alocação e contratação de recursos humanos e recursos físicos.

Com o objectivo de avaliar a viabilidade de aplicação do método CBA nas IESPs, como o método de Contabilidade Analítica mais adequado às suas necessidades informativas de custos e de gestão, Dias (2008) desenvolveu uma dissertação na qual foi preconizada uma abordagem baseada numa análise crítica e comparativa entre os sistemas de custeio convencionais e o método CBA. Paralelamente, com o propósito de complementar tal abordagem, foi conduzido um estudo de caso na Universidade de Évora, onde foi aplicado empiricamente o CBA. Este estudo permitiu concluir a viabilidade da aplicação do método CBA às IESPs. O autor conclui que o CBA é o método mais apropriado para produzir informação relevante, fiável e comparável, e auxiliar a tomada de decisão da gestão, respondendo às crescentes necessidades de informação de custos e de gestão. Outra conclusão retirada deste estudo prende-se com o facto do método CBA ser consonante com o sistema de custos totais e reais, requerido pelo 7.º Programa-Quadro no âmbito do financiamento das actividades de I&DT. Por outro lado, os resultados desta investigação, de acordo com o autor, permitem afirmar que a contabilidade por actividades, defendida nesta dissertação, está em consonância com o modelo de Contabilidade Analítica preconizado pelo POC-Educação, sendo possível às IESPs com a adopção deste modelo, responderem de forma efectiva às exigências de informação e às recomendações constantes deste Plano.

Por último, foi realizado um estudo de caso no âmbito de uma Instituição de Ensino Superior Militar, que pretendia a criação de um modelo de Contabilidade de Gestão assente no método CBA (à semelhança das práticas adoptadas no Exército dos Estados

Unidos da América), utilizando a Academia Militar como unidade piloto. Este estudo, realizado por Esteves (2008), também pretendia identificar os procedimentos administrativos que aquela instituição deveria adoptar ou modificar para a implementação do modelo proposto, evitando alterações significativas à estrutura administrativa e aos processos desenvolvidos na Academia Militar. De acordo com o autor, embora o modelo proposto pareça algo complexo, permite alcançar os objectivos pretendidos: obter o custo dos objectos de custeio, assim como das actividades que os produzem. De forma a não tornar o modelo demasiado complexo, Esteves (2008) optou por não fragmentar demasiado as actividades, evitando, simultaneamente, alterações significativas no processo administrativo da Academia Militar.

Como complemento ao método CBA, Carvalho *et al.* (1999) defendem a utilização do método ABR (*Activity-Based Results*). O método ABR identifica os rendimentos por actividade ou por factor, ao comparar os benefícios obtidos com cada actividade com os custos das mesmas. Esta combinação das duas metodologias, o CBA (que possibilita a comparação dos custos das actividades da universidade com custos de actividades similares da mesma ou de outras instituições, e com custos padrão) e a ABR (que permite o estudo custo-benefício por actividade), possibilita a medição da eficiência, da eficácia e da economia com que se utilizam os recursos disponíveis e justifica a viabilidade económica de cada actividade.

Por outro lado, Carvalho *et al.* (2008) defendem a conjugação do método das Secções Homogéneas com o sistema de custeio CBA como um possível modelo para apuramento de custos nas entidades públicas. Os custos são classificados, numa primeira fase, em directos e indirectos, devendo ser apurados através do método das Secções Homogéneas. Deste modo, a análise do organigrama da instituição irá permitir identificar, distinguir e distribuir os diversos centros de custos relacionados com as distintas funções e serviços. Posteriormente os custos dos vários centros deverão ser repartidos pelas actividades processadas nesses mesmos centros. Finalmente através da identificação dos indutores de custos de cada uma das actividades, estes devem ser transferidos para os vários bens ou serviços finais.

De acordo com Rodrigues (2007), nas IESPs torna-se útil a estruturação da informação contabilística, nomeadamente ao nível da Contabilidade Analítica, em duas dimensões de análise: a estrutura organizativa (depende da forma como a entidade se encontra organizada, isto é, departamentos, escolas, centros, direcções, etc.) e as actividades

relacionadas com os produtos ou serviços prestados (ensino, investigação, prestação de serviços, etc.). De acordo com o autor, a Contabilidade Analítica nas IESPs deve proporcionar informações que permitam conhecer o nível de contribuição de cada segmento (por exemplo um projecto, um departamento, um curso, entre outros) para os resultados da entidade. Desta forma, não é suficiente relevar apenas os custos por segmento, mas também é importante analisar os proveitos gerados pelo segmento, assim como o nível de investimento necessário para a obtenção desses resultados.

### **3.6 – Factores que condicionam a implementação do Sistema de Contabilidade Analítica preconizado pelo POC-Educação numa IESP**

Em Portugal, foi realizado um estudo por Carvalho *et al.* (2008) que pretendia avaliar a importância atribuída pelos responsáveis da secção de contabilidade à implementação do Sistema de Contabilidade Analítica ou de Custos, aferir o grau de complexidade do sistema, e identificar os principais motivos para o seu não desenvolvimento nas várias organizações públicas (municípios, hospitais, universidades, institutos politécnicos e escolas superiores). Os resultados deste estudo mostraram que, apesar da maioria dos inquiridos considerar este sistema muito útil no auxílio da tomada de decisões, o processo de implementação da Contabilidade Analítica estava numa fase inicial, em que uma elevada percentagem de IESPs apenas procedia à imputação dos custos directos aos objectos de custos. Da análise dos resultados foi possível determinar diversas limitações e constrangimentos inerentes à aplicação da Contabilidade Analítica nas IESPs (Carvalho *et al.*, 2008):

- O facto dos documentos produzidos por este sistema de contabilidade, serem fundamentais para o processo de tomada de decisão, e desta contabilidade ter validade interna e não externa, fazendo com que o Tribunal de Contas não exija os *outputs* produzidos no seu âmbito de intervenção, é considerado pela maior parte dos inquiridos como o principal motivo para que o sistema não esteja totalmente implementado;
- A maior parte dos inquiridos considera que este é um sistema complexo, existindo grandes dificuldades na escolha de bases de repartição para imputação dos vários custos indirectos;

- Falta de recursos humanos com formação adequada e minimização do papel para a prestação de contas da Contabilidade Analítica por comparação com a Contabilidade Orçamental e Patrimonial;
- Falta de tempo e de vontade política.

Por outro lado, os resultados do estudo (Carvalho *et al.*, 2008) demonstram também que, na generalidade, os inquiridos confiam nos *softwares* de contabilidade com os quais trabalham, considerando que, se estes estiverem adequadamente parametrizados para a operacionalização do Sistema de Contabilidade Analítica, não deverão existir, à partida, grandes dificuldades a nível de tratamento da informação. Assim, uma deficiente parametrização e compatibilidade dos vários módulos que constituem a aplicação informática, pode impedir o funcionamento do sistema.

Um outro trabalho de investigação, elaborado por Martins (2005), pretendia analisar se as IESPs em Portugal estavam a implementar o Sistema de Contabilidade Analítica imposto pelo POC-Educação, identificar as dificuldades sentidas aquando da sua implementação e diagnosticar as razões da não implementação do sistema. Esta investigação permitiu concluir que, embora as instituições reconhecessem as mais-valias da Contabilidade Analítica, ainda não estavam criadas as condições necessárias, no que respeitava aos meios humanos e materiais, para que a sua implementação fosse efectuada por todas as IESPs. De acordo com o autor, a implementação da Contabilidade Analítica encontra-se ainda numa fase preliminar. Os principais motivos identificados para a não implementação da Contabilidade Analítica foram: a insuficiente preparação técnica do pessoal, o número reduzido de funcionários e os programas informáticos inadequados à nova realidade. Por outro lado, os resultados do estudo indicam a definição de critérios de imputação dos custos indirectos e a reorganização do organigrama face às novas exigências, como as principais dificuldades encontradas na fase de implementação da Contabilidade Analítica. Tal como o autor refere, o processo de implementação deste subsistema de Contabilidade, mostra-se bastante exigente e algo complexo, principalmente no que respeita à imputação dos custos indirectos, que representam uma fatia substancial dos custos das IESPs. Por outro lado, de acordo com os resultados obtidos no estudo, muitas das instituições não estavam organizadas internamente, de forma a permitir uma implementação da Contabilidade Analítica, sendo necessário proceder a uma reorganização do organigrama da entidade.

Complementarmente, Martins (2005) desenvolveu um estudo de caso, utilizando o método CBA para a Escola Superior de Tecnologia e Gestão da Guarda (ESTG). No entanto, através da tentativa de aplicação deste método na ESTG, o autor verificou que a sua aplicação não se afigurava fácil, principalmente no que respeitava à definição dos *cost drivers* necessários para imputar os custos indirectos aos produtos finais (alunos, disciplinas, projecto, etc.).

Apesar do POC-Educação recomendar o número de horas de trabalho das actividades como indutor de custo, devem ser utilizados outros *cost drivers*. Na medida em que grande parte dos custos nestas instituições são de natureza indirecta, a escolha dos indutores de custos constitui um dos maiores obstáculos, pois é difícil encontrar um único *cost driver* que varie proporcionalmente com todos os custos que se pretende repartir. De forma a solucionar o problema da definição dos *cost drivers* necessários, os autores Silva e Costa (2008) propõem, no contexto das IESPs portuguesas a utilização do nº de alunos como indutor de custo para os serviços de acção social, a biblioteca e serviços académico; no caso dos serviços de limpeza e serviços de vigilância, poderá ser utilizada a área ocupada como *cost driver*. Adicionalmente, o número de cursos surge como indutor de custo a utilizar para a direcção, o valor das requisições para o economato, o número de fotocópias para a reprografia, o número de refeições para a cantina, entre outras.

Quanto ao já referido estudo de caso realizado por Santos (2006), verificou-se um elevado nível de resistência e baixa motivação dos intervenientes no processo de implementação e aplicação dos três sistemas preconizados pelo POC-Educação (Orçamental, Patrimonial e Analítica) na Faculdade de Motricidade Humana. Por outro lado, constatou-se uma baixa qualificação dos recursos humanos a nível técnico, financeiro e contabilístico. A falta de bases de dados académicas e científicas, com detalhes mais completos das actividades desenvolvidas pelos docentes, quer a nível de ensino, quer a nível de projectos de investigação, protocolos e prestação de serviços, surge como outra grande limitação detectada no desenvolvimento deste estudo – na Faculdade de Motricidade Humana a única informação detalhada existente respeitava apenas à distribuição de serviço docente na leccionação. Para proceder a uma afectação adequada dos custos do pessoal docente e investigadores às actividades de ensino, investigação e prestação de serviços, é necessário obter informação detalhada sobre a distribuição das cargas horárias pelas diferentes actividades recorrendo à elaboração de

*timesheets*. Contudo, tal como menciona o autor, muitos dos académicos, entre os quais docentes e investigadores, vêem a implementação do CBA como uma directa interferência ao seu trabalho, não considerando lógica a mensuração financeira dos seus projectos de investigação ou mesmo do seu trabalho lectivo.

Desta forma, a afectação dos custos com o pessoal aos respectivos centros de custos é, seguramente, a área mais crítica do processo de implementação do sistema de Contabilidade Analítica, na medida em que estes correspondem, em média, a mais de 80% dos custos totais das IESPs (Marques e Rodrigues, 2006). O facto de não se conhecer com exactidão as horas que efectivamente são dedicadas ao ensino e à investigação por parte do pessoal docente, dificulta a definição dos critérios de imputação dos custos dos docentes às diversas actividades.

## **Capítulo 4 – Estudo Empírico**

Este capítulo começa por apresentar o problema, objectivos e questões de investigação, sendo descrita a abordagem e o método de investigação adoptados na realização deste estudo empírico.

Posteriormente, é feita uma caracterização da entidade objecto de estudo, designadamente a Faculdade de Medicina da Universidade de Lisboa (FMUL), descrevendo a sua História e Missão, a sua estrutura organizacional e curricular. É também feita uma análise da organização em termos de recursos humanos e financeiros, assim como do sistema de informação existente.

Por fim, na última secção deste capítulo, tentamos demonstrar a operacionalização, na FMUL, do Sistema de Contabilidade Analítica preconizado no POC-Educação, identificando os critérios de imputação adoptados.

### **4.1 – Problema, objectivos e questões de investigação**

Com a introdução do designado Processo de Bolonha, face à crescente globalização das economias e dos sistemas de ensino e formação, pretende-se criar uma “Área Europeia do Ensino Superior”, procurando reforçar a competitividade internacional do Ensino Superior Europeu. Daí decorre uma maior mobilidade dos estudantes, docentes, investigadores e técnicos. Verifica-se, desta forma, uma maior competitividade entre as instituições por um bem que é progressivamente mais escasso – os alunos, sendo necessário apostar na qualidade da educação e formação prestadas. As IESPs “Pós-Bolonha” devem, portanto, eleger a “excelência” como objectivo prioritário.

Adicionalmente, perante a racionalização de recursos que tem vindo a ser imposta às entidades públicas portuguesas, incluindo as IESPs, torna-se crucial uma aposta numa gestão eficiente e eficaz. Assim sendo, estas entidades devem implementar mecanismos que lhes permitam gerir, de forma adequada, os recursos que são colocados à sua disposição. Neste contexto, a Contabilidade Analítica assume um papel importante na análise e controlo dos custos, mas também dos proveitos e resultados por actividade, pelo que deve traduzir-se num empreendimento à implementação a realizar pelas IESPs em Portugal. Contudo, este subsistema contabilístico poderá ser de difícil aplicação em

organizações tão complexas como são as escolas superiores e as universidades (Silva e Costa, 2008).

Atendendo à escassez de estudos empíricos, quer nacionais quer internacionais, que procuram apurar quais os procedimentos sequenciais ou práticas a desenvolver na implementação de um Sistema de Contabilidade Analítica nas IESPs, entendemos ser de extrema importância a elaboração de um estudo que, neste sentido e no contexto de uma IESP portuguesa, nos permita identificar um conjunto de práticas que facilite a sua operacionalização, de forma a ultrapassar possíveis obstáculos e complexidade do sistema preconizado no POC-Educação.

Como responsável directo na coordenação dos serviços financeiros da Faculdade de Medicina da Universidade de Lisboa (FMUL), o investigador está envolvido directamente em todo o processo de implementação do POC-Educação, incluindo a aplicação do modelo de Contabilidade Analítica. Actualmente, à semelhança de outras IESPs, a informação obtida pelo Sistema de Contabilidade de Gestão existente na FMUL resume-se à obtenção dos custos por departamento/serviço e por outras estruturas integrantes, das verbas gastas e disponíveis por fonte de financiamento (Orçamento de Estado, Receitas Próprias, entre outras) e das verbas geradas pelos serviços prestados. Esta informação revela-se insuficiente para responder às múltiplas solicitações dos dirigentes da organização em questão, como por exemplo conhecer os custos, proveitos e resultados obtidos por cada actividade da Faculdade (ensino, investigação e prestação de serviços à comunidade) e, posteriormente, por objecto de custo (curso, disciplina ou aluno).

Deste modo, dada a necessidade de implementação de um sistema integrado de informação contabilística e financeira na FMUL e considerando que o subsistema de Contabilidade Analítica ainda não foi desenvolvido devido às dificuldades inerentes à sua operacionalização, torna-se então necessário e oportuno realizar um estudo que permita orientar a aplicação do modelo definido no POC-Educação, de forma a identificar e sugerir um conjunto de procedimentos que proporcionem um maior sucesso na operacionalização e implementação do Sistema de Contabilidade Analítica.

Tendo por base a literatura existente e os estudos empíricos já realizados, este trabalho tem como objectivo identificar um conjunto de práticas e procedimentos que melhorem a eficácia e eficiência na operacionalização, implementação e utilização de um Sistema

de Contabilidade Analítica numa IESP em Portugal, de forma a que este forneça a informação relevante, designadamente sobre o desempenho e a viabilidade económica das várias actividades, para efeitos de tomada de decisão por parte dos órgãos de gestão. De forma a atingir esse objectivo, formulamos as seguintes questões, cujas respostas se traduzirão nas diferentes etapas desta investigação:

- Considerando os estudos empíricos já realizados, quais os principais obstáculos à implementação e operacionalização do subsistema de Contabilidade Analítica definido no POC-Educação nas IESPs?
- Tendo por referência o caso da FMUL:
  - a) Os obstáculos encontrados nos outros estudos empíricos também se verificam na FMUL?
  - b) Quais as práticas a adoptar de forma a ultrapassar os obstáculos anteriormente identificados?
  - c) Tendo por base um sistema CBA, quais os procedimentos a adoptar na operacionalização do Sistema de Contabilidade Analítica definido no POC-Educação, de forma a produzir informação relevante, fiável e comparável internamente, no que respeita à análise e controlo dos custos, proveitos e resultados obtidos com o ensino, investigação e demais actividades?

#### **4.2 – Metodologia da investigação**

Na realização deste estudo adoptou-se, essencialmente, uma abordagem de investigação qualitativa, na medida em que segue uma orientação holística, permitindo compreender, interpretar e explicar detalhadamente as práticas sociais, onde se incluem as práticas e procedimentos a adoptar na operacionalização, implementação e utilização de um Sistema de Contabilidade Analítica numa IESP em Portugal, atendendo a um contexto organizacional e social mais alargado, no qual estas práticas se desenvolvem. Por outro lado, com a realização deste estudo, existe uma menor ênfase na identificação de padrões, tendências e correlações dos fenómenos a um nível de análise mais geral, não sendo necessário utilizar técnicas matemáticas, estatísticas ou econométricas na análise dos fenómenos sob estudo (Vieira *et al.*, 2009).

Por vezes torna-se complexo delimitar com precisão as fronteiras entre o que constitui investigação quantitativa e qualitativa. Apesar da investigação qualitativa poder recorrer à análise e à explicação de dados quantitativos, as análises estatísticas não constituem um dos seus métodos fundamentais, na medida em que a generalização estatística não fornece explicações para os casos específicos. Segundo Vieira *et al.* (2009), a abordagem qualitativa “está particularmente associada à investigação que adopta uma posição filosófica interpretativa, no sentido mais lato do termo”. De acordo com os autores, este tipo de investigação pretende “explicar a forma como os fenómenos sociais são interpretados, compreendidos, produzidos e constituídos”, recorrendo a métodos de investigação que têm em consideração a complexidade, o detalhe e o contexto do fenómeno em estudo.

Segundo Yin (1994), na escolha da estratégia de investigação deve ter-se em atenção a natureza das questões de investigação colocadas, se estamos a analisar fenómenos actuais ou históricos e, ainda, o grau de controlo do investigador sobre os eventos.

Com a realização deste estudo pretende-se investigar a natureza das práticas a adoptar para a operacionalização, implementação e utilização correcta de um sistema de Contabilidade Analítica. Assim, tendo em conta o objectivo geral e as questões específicas a que nos propomos responder e o facto de pretendermos estudar, no próprio meio, fenómenos contemporâneos dos quais não existe controlo, consideramos que o método de investigação mais apropriado é, portanto, o estudo de caso.

Segundo Yin (1994), o estudo de caso surge como uma abordagem metodológica que se mostra adequada à investigação quando o investigador pretende compreender, explorar ou descrever, de forma aprofundada e global, acontecimentos e contextos complexos. Para o autor, o estudo de caso é uma investigação empírica que analisa determinado fenómeno no seu ambiente real, utilizando múltiplas fontes de evidência.

De acordo com Araújo *et al.* (2008), o estudo de caso é utilizado quando o investigador procura respostas para o “como?” e o “porquê?”, ou quando procura encontrar interacções entre factores relevantes próprios da entidade. O estudo de caso é, assim, adequado quando o objectivo da investigação é apreender, descrever ou analisar a dinâmica do fenómeno, do programa ou do processo (Araújo *et al.*, 2008).

Vieira *et al.* (2009) apresentam os tipos de estudos de caso mais frequentemente adoptados na investigação em Contabilidade, entre os quais: descritivos, ilustrativos, experimentais, exploratórios e explanatórios.

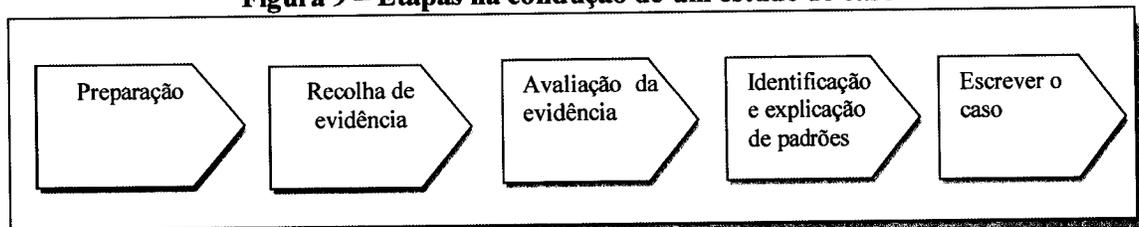
Segundo os autores, a tipificação dos estudos de caso deve, em primeiro lugar, ter em consideração os objectivos que o investigador pretende alcançar e, só depois, atender às efectivas características dos estudos.

Tendo em conta que têm surgido algumas dificuldades na aplicação prática do subsistema de Contabilidade Analítica definido no POC-Educação nas IESPs, os estudos de caso experimentais demonstram-se especialmente úteis na análise de problemas e dificuldades associadas à implementação de uma ou mais técnicas, bem como analisar os benefícios da sua adopção. Este tipo de estudo caracteriza-se por ser o resultado de técnicas, procedimentos e práticas desenvolvidas conceptualmente por investigadores, de forma a serem aplicados em organizações e de serem analisados os seus impactos (Vieira *et al.*, 2009).

Assim sendo, o presente estudo de caso assume o tipo experimental, na medida em que se pretendem desenvolver novos procedimentos contabilísticos úteis para o grupo de praticantes de Contabilidade das instituições similares à abordada na investigação, indicando o que deve ser feito na prática (Ryan *et al.*, 2002), ou seja, tendo por base um sistema CBA, pretende-se identificar um conjunto de procedimentos que melhorem a eficácia e eficiência na operacionalização, implementação e utilização de um Sistema de Contabilidade Analítica numa IESP em Portugal.

De acordo com Vieira *et al.* (2009), devem ser seguidas etapas na condução de um estudo de caso, tal como ilustrado na Figura 9.

**Figura 9 – Etapas na condução de um estudo de caso**



Fonte: Adaptado de Viera *et al.* (2009)

Descreve-se de seguida, de forma breve, o trabalho desenvolvido nas primeiras etapas identificadas pelos autores.

Viera *et al.* (2009) explicam que, antes de começar as suas visitas à organização que está a ser estudada, o investigador deve proceder à respectiva preparação, através da realização de uma recolha bibliográfica adequada, seleccionando as revistas científicas mais relevantes sobre o tópico de investigação escolhido e munindo-se de conhecimentos sólidos de natureza metodológica.

No presente caso, começou por fazer-se uma recolha e análise da literatura, nacional e internacional, sobre os diversos sistemas e modelos de custeio (tradicionais e recentes) que apresentam diversas formas de distribuição dos custos directos e indirectos e a problemática da imputação dos custos indirectos. Após um estudo detalhado sobre o subsistema de Contabilidade Analítica definido no POC-Educação nas IESPs baseado no Custeio Baseado nas Actividades, e considerando os estudos empíricos já realizados, foram identificados os principais obstáculos à sua operacionalização e implementação, designadamente na definição de critérios que permitam fazer uma imputação correcta dos custos indirectos.

Numa segunda fase, deverá ser recolhida toda a evidência referente à organização em análise, bem como ao seu meio envolvente, de forma a munir o investigador de um bom conhecimento sobre a organização, em termos da sua inserção no contexto político, económico e social (Vieira *et al.*, 2009).

Para que fosse possível a recolha de dados neste caso, houve que obter autorização superior para a realização da investigação na FMUL. Foi assim efectuado um requerimento ao Secretário da Faculdade, o qual obteve deferimento. De referir que tal investigação foi considerada também como servindo os propósitos da organização, uma vez que, para a FMUL, se torna cada vez mais premente ter conhecimento dos custos efectivos de cada actividade desenvolvida.

Mason (2002) propõe o desenvolvimento de um quadro que permite auxiliar o investigador a planear qual a evidência a ser recolhida, assim como a reflectir sobre diversos aspectos a considerar nessa recolha. No âmbito deste estudo empírico, foi construído o Quadro 2 que nos possibilitou planear em detalhe a operacionalização da etapa de recolha de informação.

Quadro 2 – Preparação da recolha de evidência

Origem da Fonte (área organizacional)	Fonte de Evidência	Justificação	Aspectos Práticos
Secretário da Faculdade	Estatutos da Universidade de Lisboa	Caracterização da FMUL em termos de missão e visão, estrutura organizacional (organigrama), recursos humanos e financeiros e identificação das principais actividades desenvolvidas pela organização, assim como das actividades intermédias.	Recursos existentes e de fácil acesso, com excepção da listagem dos projectos de investigação.
	Estatutos e Lei orgânica da FMUL		
	Planos e Relatórios de Actividades	Identificação dos objectos de custo a considerar na actividade de investigação.	
	Listagem dos projectos de investigação	Identificação dos objectos de custo a considerar na actividade de prestação de serviços à comunidade.	
	Contratos de prestação de serviços e protocolos de leccionação		
Área Académica e Instituto de Formação Avançada	Listagem do n.º de alunos por ano e por curso	Análise da estrutura curricular dos diversos cursos, com o objectivo de identificar os objectos de custo a ter em conta na actividade de ensino. Utilização do n.º de alunos como possível indutor de custo para os serviços académicos e biblioteca.	Recursos existentes e de fácil acesso.
	Planos de Cursos da formação pré e pós-graduada		
Núcleo de Recursos Humanos	Listagem de recursos humanos, por carreira	Análise da distribuição do pessoal docente pelas actividades principais (ensino, investigação, prestação de serviços à comunidade, entre outras).	Apenas foram obtidos dados relativos a distribuição dos custos do pessoal docente por unidade estrutural e regime contratual. Não foi possível obter a distribuição da carga horária do pessoal docente pelas diversas actividades.
	Listagens de processamento de vencimentos		
	Distribuição de serviço docente por curso e disciplina		
	Listagens com a distribuição das cargas horárias mensais ( <i>timesheets</i> ) dos docentes às demais actividades, designadamente investigação e prestação de serviços		
Núcleo de Prestação de Serviços	Listagem da afectação do pessoal à prestação de serviços de laboratório	Análise da distribuição dos custos com o pessoal pela actividade “prestação de serviços à comunidade”.	Recursos existentes, embora não discriminados por tipo de serviço de laboratório.
Núcleo Financeiro	Mapas de Conta de Gerência e/ou Demonstrações Financeiras	Obtenção dos custos por actividades intermédias, isto é dos serviços internos (departamentos), nomeadamente dos custos associados às amortizações dos bens de património.	Recursos existentes e de fácil acesso.
	Listagem das amortizações dos bens de património por departamento		

Como é possível verificar, no presente estudo de caso recorreu-se a diversas fontes de informação, tendo sido realizadas um conjunto de reuniões onde foi possível obter a informação descrita. Uma das principais fontes foi a documentação recolhida respeitante à regulamentação externa e interna da FMUL, que possibilitou efectuar uma

breve caracterização da organização em termos de missão e visão, estrutura curricular, estrutura organizacional e recursos financeiros e humanos, designadamente dos que interferirão e serão mais directamente envolvidos na implementação da Contabilidade Analítica.

Em paralelo, embora, como referido, o investigador seja um actor directamente envolvido na operacionalização e implementação da Contabilidade Analítica na FMUL e, como tal, tenha acesso formal e informal à organização e à informação científica, administrativa e financeira, também foram utilizadas as entrevistas semi-estruturadas como fontes de dados na recolha de evidência<sup>19</sup>. Neste sentido, foi preparado um guião (Apêndice 1) de forma a identificar um conjunto de tópicos a abordar. As entrevistas tiveram como respondente-chave o Secretário que dirige os Serviços de Gestão Central da FMUL e a quem compete, entre outras funções, participar nas reuniões e deliberações dos Conselhos Directivo e de Gestão. Adicionalmente, também foram realizadas entrevistas aos Chefes das Divisões Administrativa, Académica e Instituto de Formação Avançada.

A evidência obtida na etapa anterior deve, segundo Vieira *et al.* (2009), ser avaliada sistematicamente, garantido, desta forma, a qualidade do estudo de caso. De acordo com os autores, deve ser desenvolvido um plano de investigação detalhado, as questões de investigação devem ser relevantes e formuladas de forma adequada, a evidência deve ser exaustivamente recolhida, arquivada, analisada e baseada em elementos concretos e reais.

Segundo Ryan *et al.* (2002), a maioria dos investigadores que desenvolvem estudos empíricos está preocupada com a fiabilidade e validade da evidência recolhida. Yin (1994) defende três princípios que permitem ultrapassar potenciais problemas de validade do estudo de caso: usar múltiplas fontes de evidências (proporcionam a possibilidade de cruzamento de informação, isto é a triangulação dos dados durante a fase de análise dos mesmos); construir, ao longo do estudo, uma base de dados (para garantir a legitimidade do estudo, possibilitando o acesso de outros investigadores); e formar uma cadeia de evidências.

---

<sup>19</sup> Importa referir que a realização das entrevistas não teve como objectivo a recolha de dados primários. As entrevistas constituíram um elemento de validação e consolidação das evidências obtidas através de outras fontes.

Assim, para além da pesquisa documental, que incluiu, como referido, a regulamentação interna e externa, procurou-se recolher um volume importante de evidência que pudesse fundamentar os resultados do estudo, tendo-se registado toda a informação em folha de cálculo, em documentos pdf e Word, assim como cópias de documentos escritos.

Para recolha de evidência recorreu-se, essencialmente, às fontes primárias de informação, nomeadamente às bases de dados disponibilizadas pela FMUL às diversas entidades externas - Direcção Geral do Orçamento (DGO); Tribunal de Contas; ou Gabinete de Planeamento, Estratégia, Avaliação e Relações Internacionais (GPEARI) do Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior (MCTES), de forma a garantir a sua fiabilidade.

Posteriormente, as informações obtidas através dos documentos, das entrevistas, dos registos de arquivos e de todos os *outputs* de *softwares* académicos e financeiros, foram cruzadas de forma a avaliar e validar os elementos reunidos pelas diversas fontes de informação. As actividades caracterizadas nos planos e relatórios de actividade, por exemplo, foram cruzadas com as informações obtidas durante as entrevistas. A listagem de processamento de vencimentos obtida para o ano lectivo em análise, com a percentagem de tempo contratado, foi cruzada com o total dos custos com o pessoal identificados nos *outputs* contabilísticos.

Na fase de identificação e explicação de padrões, toda a evidência deve ser revista diversas vezes com o objectivo de se encontrar temas comuns e padrões (Vieira *et al.*, 2009). Uma das formas de identificar esses padrões é preparar diagramas e gráficos que relacionem os vários assuntos (Ryan *et al.*, 2002).

À medida que o estudo de caso foi sendo desenvolvido, e a evidência sendo recolhida, alguns temas e padrões foram identificados, sendo que os que mais se destacaram foram os seguintes:

- A implementação de um Sistema Integrado de Gestão (*Oracle Applications*) comum a todas as unidades orgânicas pertencentes à Universidade de Lisboa, baseado numa aplicação ORACLE, com capacidade para implementar um módulo de Contabilidade Analítica baseado no CBA;
- A *Oracle Applications* constitui uma base de dados com informação sobre os centros de custo, pessoal docente e não docente ao serviço da FMUL, suas funções, vencimentos auferidos, e sua distribuição por centros de custo;

- A base de dados RAIDÉS<sup>20</sup> (Registo de Alunos Inscritos e Diplomados do Ensino Superior) disponibilizada pelo GPEARI fornece informação fiável relativa à distribuição do número de alunos por anos e cursos pré e pós-graduados;
- O facto de não se conhecer com exactidão as horas que efectivamente são dedicadas ao ensino, prestação de serviços e à investigação por parte do pessoal docente, dificulta a definição dos critérios de imputação dos custos dos docentes às diversas actividades. Esta situação poderá ser resolvida através da aplicação do modelo proposto pelo GATUL (Grupo de Apoio Técnico da Universidade de Lisboa), que define como devem ser distribuídos os custos do pessoal docente por actividade em cada unidade orgânica da Universidade de Lisboa.

Por fim, após as fases de preparação, recolha e avaliação da evidência, e identificação e explicação de padrões, foi possível passar à escrita do caso em estudo, que se apresenta nas secções seguintes.

#### **4.3 – Caracterização da entidade objecto de estudo**

##### **4.3.1 – História e Missão da Faculdade de Medicina da Universidade de Lisboa**

A Faculdade de Medicina de Lisboa tem as suas origens na Real Escola de Cirurgia, criada no Hospital de São José em 1825, tomando a designação de Escola Médico-Cirúrgica de Lisboa em 1836. No entanto, só foi criada formalmente em 1911 pelo Governo Provisório da República Portuguesa, que transformou a Escola Médico-Cirúrgica em Faculdade de Medicina de Lisboa, sendo a maior parte do ensino clínico transferido para o Hospital (Escolar) de Santa Marta. Com o alargamento do programa curricular, os dois edifícios tornam-se insuficientes para o ensino, passando a ser complementado em diversas instituições e serviços, na generalidade situados nas proximidades do Campo de Santana (Instituto Bacteriológico Câmara Pestana, Instituto Oftalmológico Gama Pinto, Instituto de Higiene e de Medicina Legal, Hospital D.

---

<sup>20</sup> O RAIDÉS é um inquérito anual dirigido a todas as instituições de ensino superior sobre os alunos inscritos e diplomados. Este inquérito, de resposta obrigatória, é um instrumento de notação do Sistema Estatístico Nacional (Lei n.º 22/2008, de 13 de Maio) registado no Instituto Nacional de Estatística (INE) sob o n.º 9852.

Estefânia e Hospital do Rilhafoles) ou mais distanciados (Hospital do Rego e Faculdade de Ciências). Em 1944 é iniciada a construção de um edifício comum para instalação do Hospital Escolar e da Faculdade de Medicina de Lisboa, situado no Campo Santana. Não obstante, em 1956 a Faculdade de Medicina de Lisboa foi transferida para o edifício do Hospital de Santa Maria, ficando a parte assistencial sob a tutela do Ministério da Saúde (Costa, 2003).

Actualmente a Faculdade de Medicina de Lisboa está integrada na Universidade de Lisboa (FMUL) e fica localizada na Cidade Universitária, nas instalações do Hospital de Santa Maria, tendo inaugurado em 2004 um novo edifício, Edifício Egas Moniz, de apoio às actividades de docência e investigação da faculdade, sendo partilhado com o Instituto de Medicina Molecular (IMM).

Nos termos dos Estatutos da FMUL (Despacho n.º 6455/2009 publicado no Diário da República, 2.ª série — N.º 40 — 26 de Fevereiro de 2009), a FMUL é, na Universidade de Lisboa, a instituição que integra a área científica das Ciências da Saúde e cuja missão consiste na formação de médicos, no ensino e na investigação da Medicina e das ciências essenciais à promoção da saúde, prevenção, diagnóstico, tratamento e reabilitação da doença, através da criação, transmissão e difusão de ciência, tecnologia e cultura, no respeito pela liberdade intelectual e pela ética, reconhecimento do mérito e sentido de serviço à comunidade (art.º 1). Cabe também à FMUL prestar serviços no âmbito da saúde, devendo distinguir-se pela prática da Medicina ao mais alto nível de desenvolvimento técnico, através da actividade dos seus docentes no âmbito da assistência hospitalar.

No cumprimento da missão da FMUL estão definidas como principais áreas de actividade o Ensino, a Investigação e a Prestação de Serviços à Comunidade, podendo ser estabelecidos protocolos de cooperação com outras instituições públicas ou privadas, para a educação médica, investigação científica e prestação de serviços de saúde.

Desta forma, a instituição tem também em curso diversos projectos de investigação, de carácter nacional e europeu, financiados por diversas entidades (e.g. Comissão Europeia, Fundação para a Ciência e Tecnologia, Fundação Merck Sharp & Dohme, Fundação Calouste Gulbenkian, entre outras instituições sem fins lucrativos). Por outro lado, em 1997 foi criado o Programa “Educação para a Ciência” que visa promover a prática da

investigação científica pelos alunos em fase pré-graduada, tendo sido aprovados, no ano de 2008, 21 projectos (Anexo 1), nos quais estiveram envolvidas 11 unidades.

Adicionalmente, o Gabinete de Apoio à Investigação Científica (GAPIC), que tem como objectivo contribuir para a promoção e desenvolvimento de uma cultura científica a nível da FMUL, em conjunto com a Fundação AstraZeneca criaram uma Bolsa de Investigação Anual para recém-licenciados em Medicina, com o objectivo de financiar um projecto de investigação na área da saúde.

Por fim, no âmbito da prestação de serviços de saúde, a FMUL colabora, através de protocolo, com 13 instituições hospitalares, nas quais estão integrados 27 serviços/unidades clínicas. Adicionalmente, a FMUL colabora com 94 Centros de Saúde, distribuídos por todo o território nacional.

Segundo os Estatutos, a FMUL poderá, também, estabelecer protocolos de cooperação com outras instituições públicas ou privadas, para a educação médica (art.º 1). Em especial e nos termos de protocolos para o efeito celebrados, a FMUL participa com o Instituto Superior Técnico, da Universidade Técnica de Lisboa, no ensino da Engenharia Biomédica e colabora com a Universidade da Madeira no ensino da Medicina. Existem também protocolos com a Escola Naval e Academia da Força Aérea, nos quais a FMUL se compromete a ministrar as unidades curriculares da Licenciatura em Medicina. Por último, existem os protocolos com a Reitoria da Universidade de Lisboa com o objectivo de cedência de serviços de pessoal técnico para a reorganização dos sistemas de informação e implementação de um Sistema de Garantia de Qualidade da UL.

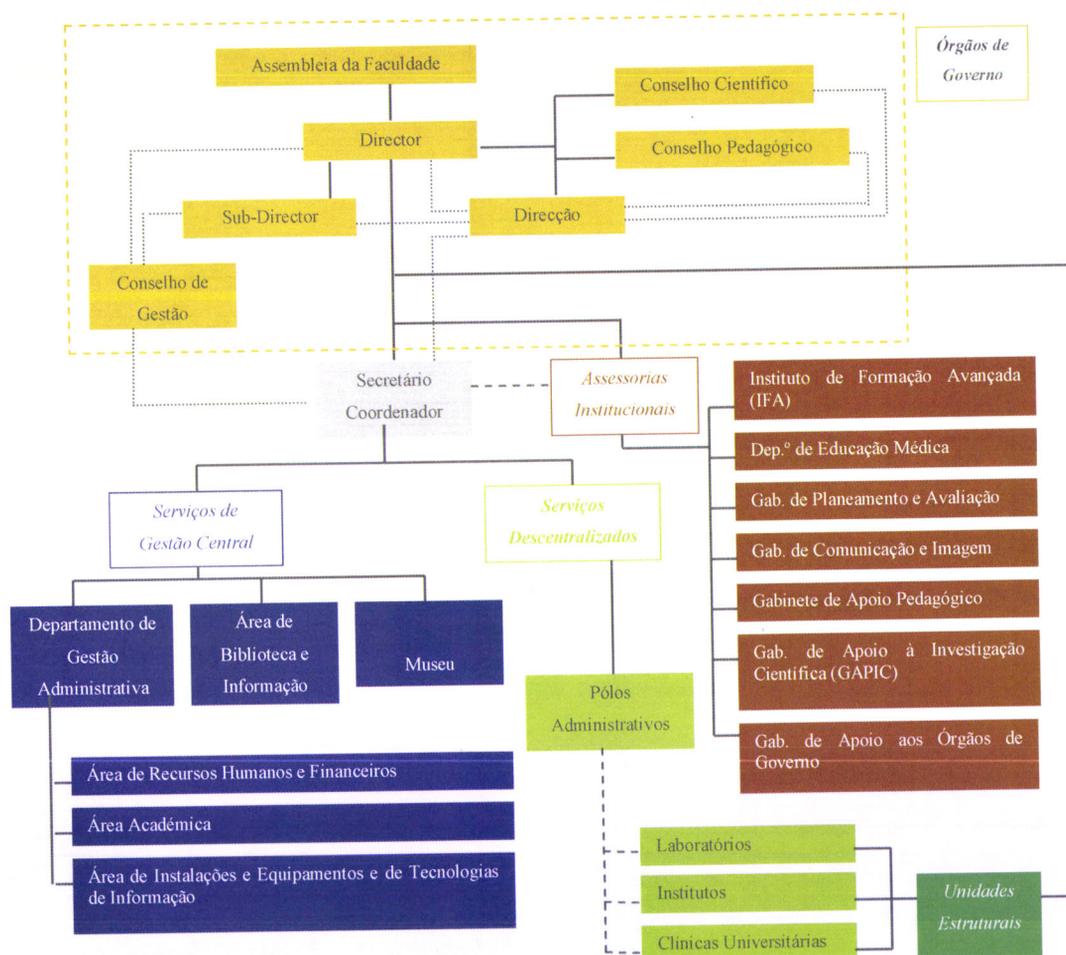
#### **4.3.2 – Estrutura Organizacional**

Nos termos dos Estatutos da FMUL, a sua organização interna é constituída pelas seguintes estruturas:

- Órgãos da Faculdade – designadamente Assembleia da Faculdade, Director, Direcção, Conselho Científico, Conselho Pedagógico e Conselho de Gestão (art.º 14);
- Unidades Estruturais – Clínicas Universitárias, Institutos e Laboratórios (art.º 8); e
- Serviços de Apoio Técnico e Administrativo (art.º 10).

A actuação da FMUL assenta no trabalho desenvolvido por um conjunto de unidades estruturais e funcionais, de ensino, de investigação e de formação, simultaneamente de pré e pós-graduação: Institutos, Laboratórios e Clínicas Universitárias, que se encontram discriminadas no Anexo 2.

Figura 10 – Organigrama da FMUL



Fonte: Plano de Acção da FMUL para 2010

Ainda de acordo com os Estatutos da FMUL (art.º 8), as unidades estruturais estão sediadas no Hospital Universitário de Santa Maria e são unidades de ensino, investigação e ou prestação de serviços na área da Saúde. Os Institutos, Laboratórios e ou Clínicas Universitárias podem associar-se em departamentos e dispõem de pessoal

docente, técnico e administrativo atribuído em função das actividades pedagógicas, científicas ou de prestação de serviços nele desenvolvidas (art.º 8). De acordo com informação disponibilizada no Website da FMUL, poderão ainda ser criadas outras unidades ou centros de investigação que sejam parte constituinte dos seus Laboratórios, Institutos ou Clínicas Universitárias, para o desenvolvimento de estudos e trabalhos monodisciplinares ou de colaboração interdisciplinar. Neste âmbito, conforme o Anexo 3, foram criados os Centros de Estudos cujo principal objectivo consiste em desenvolver actividades científicas e fortalecer as competências nacionais em domínios científicos necessários ao desenvolvimento da investigação, e incentivar e promover a cooperação científica com instituições nacionais e estrangeiras. Para além da sua actividade de investigação fundamental e ou aplicada, estes Centros de Estudos poderão participar na prestação de serviços à comunidade, nomeadamente através de exames, análises ou pareceres mais específicos e próprios da sua acção.

Por último, os Serviços de Apoio Técnico e Administrativo (Serviços de Gestão Central, Serviços Descentralizados e Assessorias Institucionais), representados na Figura 10, têm como finalidade assegurar o funcionamento interno da FMUL, bem como a sua relação com o exterior.

#### **4.3.3 – Estrutura curricular**

Actualmente, a oferta formativa da FMUL desenvolve-se num conjunto de cursos pertencentes ao 1.º Ciclo de Estudos que passamos a descrever:

- Mestrado Integrado em Medicina<sup>21</sup>;
- Licenciatura em Dietética e Nutrição; e
- Licenciatura em Microbiologia.

No entanto, a partir de 2007, o ensino das licenciaturas de Dietética e Nutrição e de Microbiologia passou a integrar a Licenciatura em Ciências da Saúde da UL organizada conjuntamente pelas Faculdades de Ciências, Medicina, Medicina Dentária, Farmácia e Psicologia e Ciências da Educação. Assim sendo, no ano lectivo 2007/2008 já não abriu

---

<sup>21</sup> Importa referir que no âmbito do Processo de Bolonha e por imposição da aplicação do Decreto-Lei n.º 74/2006, de 24 de Março, que garante a qualificação dos portugueses no Espaço Europeu, a FMUL procedeu à adequação da formação ministrada no Curso de Licenciatura em Medicina. Na medida em que a implementação do novo plano de estudos – Curso de Mestrado Integrado em Medicina – implica um processo de transição curricular, esta reforma foi faseada, coexistindo o plano de estudos tradicional até 2010.

o 1.º ano para essas Licenciaturas, sendo que o número de alunos inscritos nestas licenciaturas durante o ano lectivo seguinte representava apenas 3,5% do total de alunos a frequentar o 1.º Ciclo de Estudos.

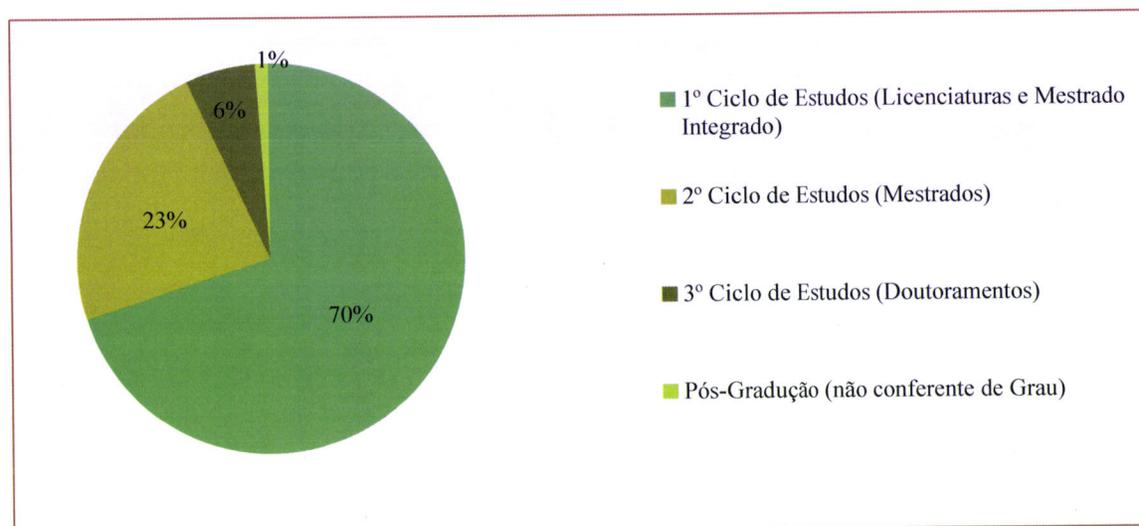
A FMUL consiste numa escola com elevado número de alunos, nos vários cursos de pré e pós-graduação. Como é possível verificar no Anexo 4, a instituição tem registado um aumento no número de alunos inscritos nos cursos pertencentes ao 1.º Ciclo de Estudos, cuja média do último triénio corresponde a 1945 alunos.

Adicionalmente, tem-se registado uma evolução na aprovação e implementação de Cursos de Mestrado, tendo-se registado 230 inscrições na parte escolar de 14 edições de Cursos de Mestrado e 432 inscrições na elaboração de teses de 18 edições de curso de Mestrado durante o ano lectivo 2008/2009 (Anexo 5).

De acordo com os dados disponibilizados pelo GPEARI, também se verificou um aumento do número de alunos inscritos em programas de Doutoramento (Anexo 6), tendo sido iniciado, durante o ano lectivo 2008/2009, o Doutoramento em Doenças Metabólicas e Comportamento Alimentar com componente curricular.

Por último, a FMUL no último biénio leccionou apenas um curso de especialização pós-graduada não conferente de grau (Ciências da Dor), que contou com 23 alunos inscritos por ano.

**Gráfico 1 – Distribuição do número de alunos inscritos por ciclo de estudos**



Fonte: GPEARI (RAIDES07, RAIDES08, RAIDES09)

Como é possível verificar no Gráfico 1, o número de alunos inscritos no 1.º Ciclo de Estudos representa 70% do total de alunos, sendo que os restantes 30% dizem respeito a formação pós-graduada.

Com carácter residual, a FMUL desenvolve também outras actividades, tais como, cursos de formação e congressos relacionados com o seu objecto. Assim, e de acordo com o Relatório de Gestão de 2008, decorreram 23 Cursos de Formação Contínua, nas variantes de cursos de Actualização e Aperfeiçoamento, Workshops e Seminários, tal como é apresentado no Anexo 7.

#### **4.3.4 – Recursos humanos**

A FMUL integrava em Dezembro de 2008 um total de 697 colaboradores, dos quais 489 docentes, 9 investigadores e 199 não docentes. A sua distribuição por grupo de pessoal e relação jurídica de emprego está registada no Anexo 8.

Nos últimos anos verificou-se uma evolução do corpo docente: dos 489 docentes existentes em Dezembro de 2008, tendo em conta o regime de contratação, 18,6% são de Carreira, enquanto os restantes 81,4% são Especialmente Contratados e Requisitados. O Anexo 9 mostra o tempo de dedicação deste à FMUL.

Relativamente à distribuição do pessoal docente por categoria (Anexo 10), cerca de 60,1% são Assistentes Convidados, 11,2% são Auxiliares Convidados e 5,1% são Catedráticos.

Por último, no que diz respeito à distribuição dos colaboradores não docentes por categoria, o Anexo 11 demonstra que cerca de 33,2% são Administrativos, 25,6% são Técnicos Superiores e 10% são Técnicos de Diagnóstico e Terapêutica<sup>22</sup>.

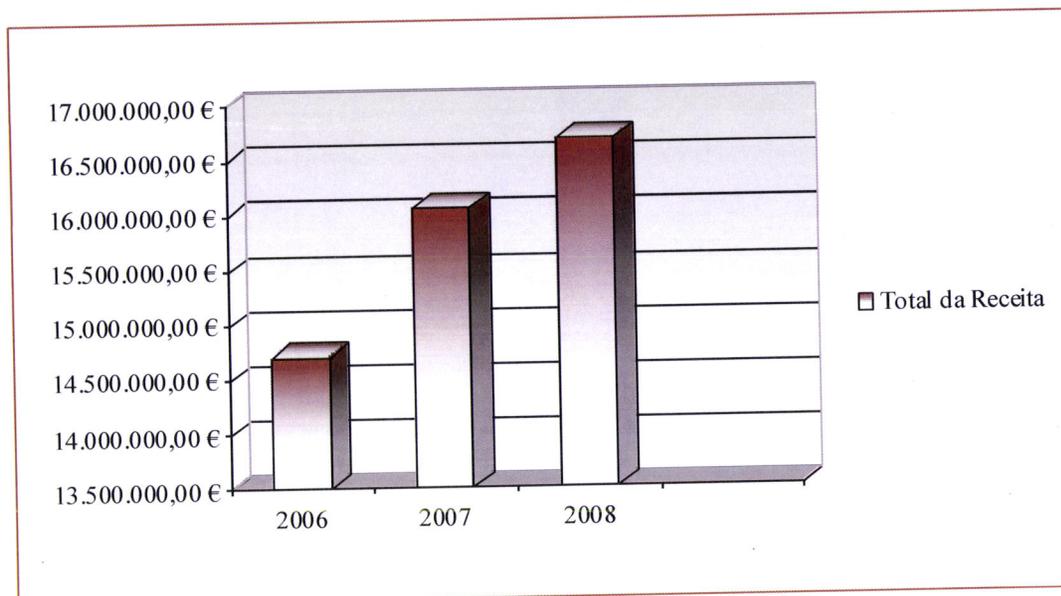
#### **4.3.5 – Recursos financeiros**

Tal como podemos verificar no Gráfico 2, a FMUL, nos últimos três anos, tem vindo a apresentar um acréscimo das receitas, atingindo em 2008 aproximadamente os 16,7 milhões de euros, incluindo os saldos transitados de anos anteriores.

---

<sup>22</sup> Os dados apresentados referem-se ao ano 2008, pelo que não obedecem à Lei 12-A/2008 de 27 de Fevereiro que estabelece o novo regime de vinculação de carreiras e de remunerações dos trabalhadores que exercem funções públicas.

**Gráfico 2 – Evolução da Receita**



Fonte: Mapas de Controlo Orçamental da Receita da FMUL (2006, 2007 e 2008)

De acordo com o Quadro 3, a maior parcela de receitas diz respeito às verbas de Orçamento de Estado do Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior. No entanto, as Receitas Próprias da FMUL representam uma proporção importante no total das receitas (25%).

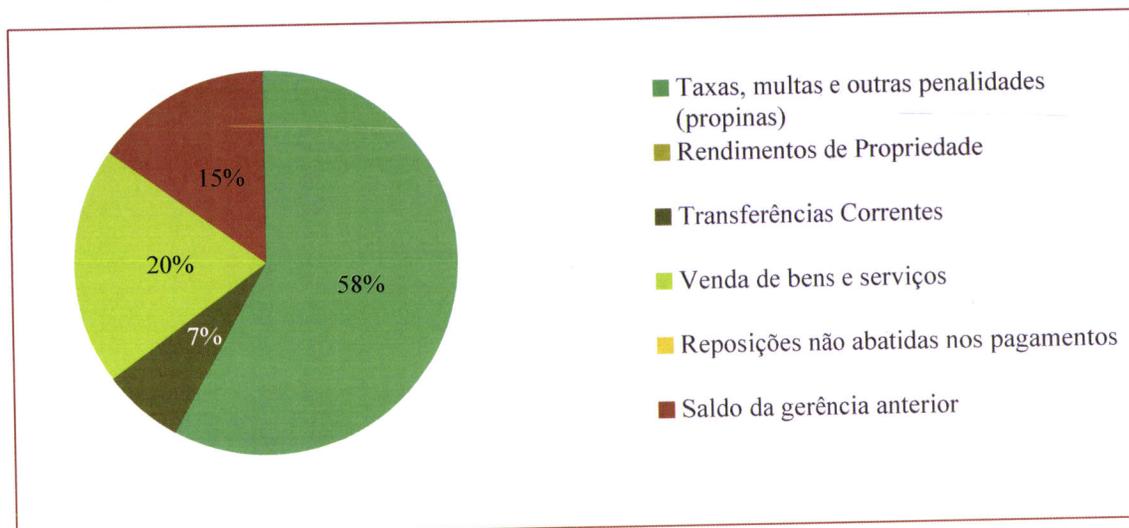
**Quadro 3 – Total da Receita cobrada em 2008**

Orçamento da FMUL 2008 – Receitas Cobradas		
Orçamento Estado	Receitas Próprias	Total
12.463.972 €	4.221.121 €	16.685.093 €

Fonte: Mapa de Controlo Orçamental da Receita da FMUL (2008)

Ao analisar a distribuição das Receitas Próprias por Classificação Económica (Gráfico 3), concluímos que estas são compostas essencialmente por “Taxas, multas e outras penalidades” (58%) e “Venda de Bens e Serviços” (20%).

**Gráfico 3 – Distribuição das Receitas Próprias por Classificação Económica**



Fonte: Mapa de Controlo Orçamental da Receita da FMUL (2008)

De acordo com o Quadro 4, verificamos que as propinas de formação inicial são as mais relevantes, representando cerca de 75% do total da receita proveniente de “Taxas, multas e outras penalidades”.

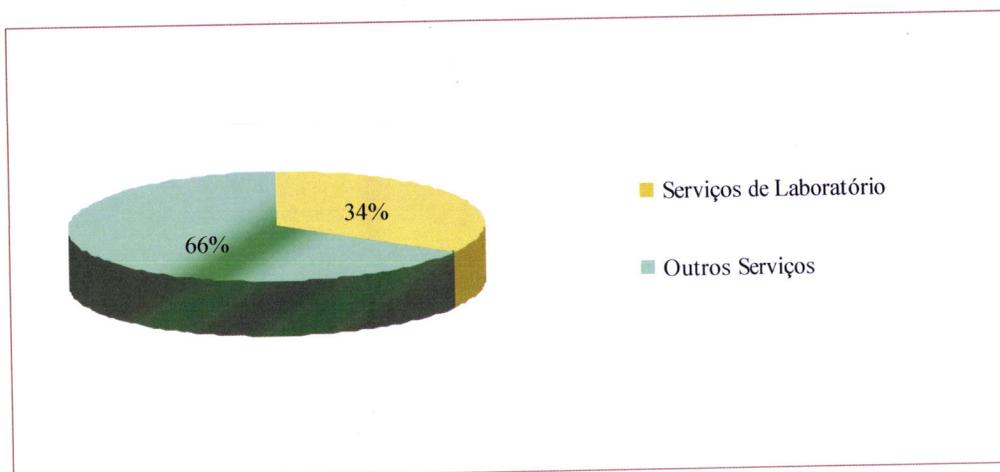
**Quadro 4 – Distribuição da receita proveniente de propinas**

Propinas 2008	Valor	%
Propinas de Formação Inicial	1.835.812 €	75%
Propinas de Mestrados	571.647 €	23%
Propinas de Doutoramentos	41.277 €	2%
	<b>2.448.735 €</b>	<b>100%</b>

Fonte: Mapa de Controlo Orçamental da Receita da FMUL (2008)

No que se refere à distribuição da receita proveniente da prestação de serviços (Gráfico 4) constatamos que cerca de 34% dizem respeito aos “Serviços de Laboratório”. A rubrica de “Outros Serviços”, da qual fazem parte as verbas provenientes de protocolos de leccionação, representa 66% das receitas provenientes da prestação de serviços.

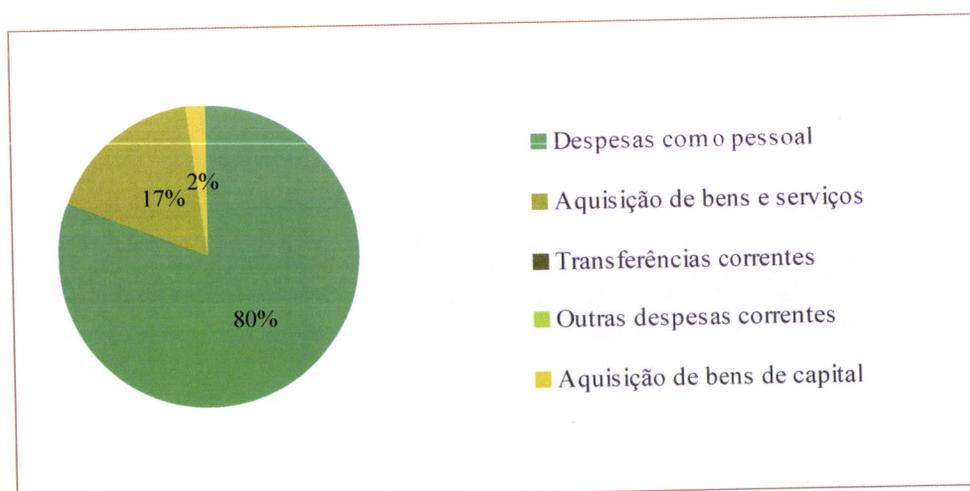
**Gráfico 4 – Distribuição da Receita proveniente da Prestação de Serviços**



Fonte: Mapa de Controlo Orçamental da Receita da FMUL (2008)

Analisando a distribuição por Classificação Económica das despesas da FMUL em 2008, verificamos que 80% correspondem a “Despesas com pessoal” e 17% dizem respeito a gastos em “Aquisições de bens e serviços”. Quanto às rubricas que não aparecem representadas no Gráfico 5, estas correspondem a menos de 1% das Despesas da FMUL em 2008.

**Gráfico 5 – Distribuição da Despesa por Classificação Económica**



Fonte: Mapa de Controlo Orçamental da Despesa da FMUL (2008)

Em 2008, no que diz respeito às “Despesas com o Pessoal”, a FMUL pagou 92% do seu total recorrendo a verbas provenientes do Orçamento de Estado (Anexo 12). Analisando o valor gasto pela FMUL em “Despesas com o pessoal”, chegamos à conclusão que as

verbas provenientes do Orçamento de Estado são insuficientes para fazer face às despesas com o pessoal, na medida em que estas excederam em 3% as verbas recebidas do Orçamento de Estado (Anexo 13).

#### 4.3.6 – Sistema de informação contabilístico

Actualmente a FMUL não dispõe de um sistema informático integrado, possuindo diversas aplicações informáticas de forma a gerir e registar as operações das diversas áreas. Neste âmbito, a FMUL possui o GESTOR como sistema de informação para a área da contabilidade, e para a gestão de imobilizado é utilizado o SIAG. No que diz respeito à gestão dos actos médicos utiliza o SIGUS e para a gestão de alunos e tesouraria utiliza o DIGITALIS. Por último, no que diz respeito à área de recursos humanos, é utilizado o GIAF.

Face ao exposto, e de forma a dar cumprimento à estrutura contabilística do POC-Educação, bem como aos seus princípios, dando execução de forma integrada, tanto à contabilidade orçamental como à contabilidade patrimonial, sem prejuízo de evolução para a contabilidade analítica, tornou-se crucial a FMUL adoptar a aplicação informática *Oracle Applications*, comum a todas as unidades orgânicas da Universidade de Lisboa. Esta ferramenta informática, para além de interligar um conjunto de módulos para apoio à gestão (como o imobilizado, recursos humanos, compras e stocks e tesouraria), irá permitir a consolidação do grupo económico: Universidade de Lisboa<sup>23</sup>. A utilização da *Oracle Applications* por parte da FMUL encontra-se ainda numa fase embrionária, estando neste momento a serem recuperados todos os lançamentos efectuados desde Janeiro de 2009.

Importa referir que a ferramenta informática utilizada para a gestão dos alunos continuará a ser a DIGITALIS, assim como a aplicação utilizada no processamento de vencimentos continuará a ser o GIAF, sendo portanto necessário recorrer a diversos *interfaces* de forma a interligar as diversas aplicações. No entanto, o *interface* entre a

---

23 De acordo com os Estatutos (Despacho normativo n.º 36/2008 publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 148, 1 de Agosto de 2008), a Universidade de Lisboa compreende as seguintes unidades orgânicas de ensino e investigação: Faculdade de Medicina; Faculdade de Ciências; Faculdade de Letras; Faculdade de Direito; Faculdade de Farmácia; Faculdade de Psicologia e de Ciências da Educação; Instituto de Ciências Sociais; Faculdade de Medicina Dentária; Faculdade de Belas -Artes; Faculdade de Psicologia; Instituto de Geografia e Ordenamento do Território; Instituto de Educação; entre outras unidades.

gestão de alunos e a *Oracle Applications* ainda se encontra em desenvolvimento. Por outro lado, também não está previsto um *interface* entre o sistema de informação SIGUS que, devido às suas especificidades, deverá continuar a ser utilizado pela FMUL para a gestão dos actos médicos que efectua a particulares ao abrigo do acordo com diversas entidades, como são exemplos a Administração Regional de Saúde (ARS) e a Secretaria-Geral do Ministério da Justiça (SGMJ).

Um sistema informático integrado facilita a operacionalização da Contabilidade Analítica, pelo que as deficiências de parametrização e compatibilidade dos vários módulos que constituem as diversas aplicações informáticas poderão dificultar e atrasar o processo de implementação de um Sistema de Contabilidade Analítica por parte da FMUL.

#### **4.4 – Operacionalização do sistema de Contabilidade Analítica**

##### **4.4.1 – Identificação das actividades e dos objectos de custo**

Tal como refere o ponto 2.8.1 do POC-Educação, o objectivo da Contabilidade Analítica consiste na obtenção e justificação do custo por actividades intermédias (serviços administrativos, serviços financeiros, órgãos de gestão, entre outros) que se traduzem na estrutura organizacional, bem como garantir a obtenção e justificação do custo por actividades finais.

Desta forma, e de acordo com Rodrigues (2007), o Sistema de Contabilidade Analítica instituído pelo POC- Educação pretende obter os custos em duas dimensões de análise:

- A primeira dimensão depende da forma como a entidade se encontra organizada (estrutura organizativa), distribuindo os recursos utilizados pelos diversos departamentos organizacionais, os quais são designados de actividades intermédias;
- A segunda dimensão mais ligada aos custos directos das actividades principais que apresentam ligação directa com os produtos ou serviços prestados (cursos, projectos de investigação, protocolos e prestações de serviços).

Esta subdivisão assemelha-se ao apuramento do custo dos produtos através do método das Secções Homogéneas. Tal como referem Carvalho *et al.* (2008), numa primeira fase procede-se à análise do organigrama da instituição que possibilita identificar e distinguir

os diversos centros de custos relacionados com as distintas funções e serviços (actividades intermédias). Posteriormente os custos dos vários centros são distribuídos pelos centros de custos principais, que no POC-Educação são designados de actividades finais.

Tal como referido na secção 2.4.3.2, a primeira etapa a seguir na operacionalização do CBA consiste, portanto, em identificar as actividades que ocorrem na organização (Drury, 2008).

No caso específico da FMUL, as actividades intermédias resultam da sua estrutura organizacional, evidenciando os serviços de apoio técnico e administrativo para o desenvolvimento das suas actividades e as respectivas unidades estruturais (Institutos, Laboratórios e Clínicas Universitárias) que se traduzem em unidades de ensino, investigação e ou prestação de serviços na área da saúde.

Assim, depois de analisado o organigrama, identificámos as seguintes actividades intermédias:

- Órgãos de Governo;
- Serviços de Gestão Central;
- Assessorias Institucionais;
- Serviços Descentralizados (Pólos Administrativos, Centros de Estudo, Clínicas Universitárias, Institutos, Laboratórios e Unidades de Ensino).

Devido à sua extensão, o detalhe completo das actividades auxiliares, encontra-se no Quadro A11 – Actividades ou serviços de Apoio – Custos Directos (Apêndice 5).

Pretendemos, agora, identificar quais os objectos de custo existentes na FMUL, designadamente para o ano lectivo 2007/2008<sup>24</sup>, tendo em conta cada uma das actividades finais:

- a) Ensino: os objectos de custo traduzem-se nos produtos/serviços que uma IESP tem para oferecer aos alunos, no decorrer da sua actividade geral de ensino, isto é todos os cursos leccionados na organização (cursos de licenciatura, mestrados integrados, mestrados, pós-graduações, doutoramentos e cursos livres). Assim,

---

<sup>24</sup> O POC-Educação, considera que a operacionalização do sistema de Contabilidade Analítica deve reportar-se ao final de cada ano lectivo ou escolar. No presente estudo optou-se pelo ano lectivo de 2007/2008, em detrimento do ano lectivo 2008/2009, na medida em que os lançamentos referentes a 2009 não estão devidamente validados na aplicação informática. Por outro lado, a FMUL está a aguardar a Certificação Legal das Contas de 2009.

no caso específico da FMUL podemos detalhar os objectos de custo de ensino da seguinte forma:

1. Cursos pertencentes ao 1º Ciclo de Estudos:

<b>Cursos do 1º Ciclo de Estudos</b>
Licenciatura em Medicina
Microbiologia
Dietética e Nutrição
Mestrado Integrado em Medicina

2. Mestrados:

<b>Cursos de Mestrado</b>
Bioética
Educação Médica
Comportamentos Desviantes e Ciências Criminais
Cuidados Paliativos
Doenças Infecciosas Emergentes
Epidemiologia
Comportamentos de Dependência e seus Tratamentos
Imunologia
Microbiologia Clínica
Medicina Legal e Ciências Forenses
Neurociências
Nutrição Clínica
Saúde Escolar
Psicogerontologia
Sexualidade Humana
Ciências do Sono
Comunicação em Saúde
Neuroftalmologia
Ciências da Dor

3. Doutoramentos:

<b>Cursos de Doutoramento</b>
Ciências Biomédicas (sem componente curricular)
Ciências da Saúde (sem componente curricular)
Medicina (sem componente curricular)

Na fase de construção dos Mapas A2 previstos no POC-Educação, referentes aos custos das actividades de ensino, apenas foram considerados os cursos com componente escolar.

b) **Investigação:** esta actividade resulta de projectos criados internamente ou em ligação estreita com entidades externas que a co-financiam com o intuito de se obter um determinado estudo ou relatório acerca de temas de estudo no âmbito do objecto principal de actividade da FMUL, ou seja o estudo da Medicina e das ciências essenciais à promoção da saúde, prevenção, diagnóstico, tratamento e reabilitação da doença. Os objectos de custo associados à investigação na FMUL, são:

1. Teses de Doutoramento realizadas por docentes internos à Instituição;
2. Relatórios científicos de projectos que podem ser subdivididos pelas entidades co-financiadoras:

<b>Entidades co-financiadoras</b>
Alto Comissariado da Saúde
Fundação para a Ciência e Tecnologia (FCT)
Instituições pertencentes à União Europeia
Fundação Merck Sharp & Dohme
Fundação Calouste Gulbenkian
Outras Instituições sem fins lucrativos

No que diz respeito aos estudos científicos internos, que resultaram em outros trabalhos publicados (artigos em revistas científicas, por exemplo), estes são mais difíceis de classificar dado que, geralmente, não são externamente financiados.

Importa referir que, no âmbito deste estudo e na fase da operacionalização do Sistema de Contabilidade Analítica na FMUL, não foi possível efectuar a distribuição dos custos por cada uma das entidades co-financiadoras, dada a falta de informação disponibilizada a partir da aplicação informática GESTOR. Desta forma foi necessário considerar um centro genérico para a actividade de investigação denominado “Centro Genérico da Actividade Investigação”.

c) **Prestação de Serviços e outras actividades:** Segundo os Estatutos, a FMUL poderá estabelecer protocolos de cooperação com outras instituições públicas ou privadas, para a educação médica e prestação de serviços de saúde. Neste

contexto, e tendo em conta o referido na secção 4.3.1, a FMUL presta os seguintes serviços:

1. Serviços de saúde à comunidade, mediante as actividades realizadas pelos laboratórios dos institutos básicos e pré-clínicos e pelas clínicas universitárias localizadas no Hospital de Santa Maria e subdivide-se nos seguintes objectos de custo:

<b>Prestação de serviços de saúde à comunidade</b>
Neuropsicologia – Linguagem
Ultrasonografia/Dopler - Hemodinâmica Cerebral
Análises Clínicas – Neuroquímica
Análises Clínicas – Imonologia
Análises Clínicas – Biopatologia
Electromiografia
Electroencefalografia
Psicologia Médica
Medicina Nuclear
Fisiologia

2. Quanto aos protocolos de leccionação, podemos identificar os seguintes objectos de custo:

<b>Protocolos de leccionação</b>
Academia da Força Aérea
Escola Naval
Instituto Superior Técnico
Universidade da Madeira
Universidade de Lisboa

3. Por último, existem os protocolos com a Reitoria da Universidade de Lisboa com o objectivo de cedência de serviços de apoio do pessoal técnico para a reorganização dos sistemas de informação e implementação de um sistema de Garantia de Qualidade da UL. Adicionalmente, existe um protocolo com os Serviços de Acção Social da Universidade de Lisboa, relativo ao Centro de Saúde Escolar.

Na fase da operacionalização do Sistema de Contabilidade Analítica na FMUL, não foi possível efectuar a distribuição dos custos por cada objecto de custo identificado anteriormente, dada a falta de informação obtida durante a recolha de evidência. Desta forma, apenas iremos ilustrar, a título exemplificativo, a distribuição dos custos pela prestação de serviços de saúde à comunidade que terá apenas um centro genérico denominado “Serviços de Laboratório”.

- d) Outras Actividades: Podemos incluir os Cursos de Formação Contínua nas variantes de cursos de Actualização e Aperfeiçoamento, Workshops e Seminários realizados durante o ano lectivo em análise<sup>25</sup>.

Basicamente, estes representam a maioria dos objectos de custo existentes na FMUL durante o ano lectivo 2007/2008. No entanto, a FMUL também procede ao aluguer e exploração de espaços, embora não apresentem grande impacto nas contas da instituição, pelo que também não serão exemplificados na fase da operacionalização do Sistema de Contabilidade Analítica.

#### **4.4.2 – Identificação dos recursos subjacentes à realização das actividades**

Após a identificação das diversas actividades, os custos dos recursos consumidos durante um determinado período (ano lectivo 2007/2008<sup>26</sup>) devem ser afectos a cada actividade. Tal como referido anteriormente (secção 2.4.3.2), a segunda etapa a seguir na operacionalização de um Sistema de Contabilidade Analítica consiste em listar os vários recursos da organização que estão subjacentes à realização das actividades (Drury, 2008).

Tendo em conta o ponto 2.8.3 do POC- Educação, os custos por natureza devem ser reclassificados de forma a serem distribuídos pelas respectivas actividades auxiliares e finais. O modelo apresentado no Plano reclassifica os custos por natureza em:

- a) Pessoal Docente;

---

<sup>25</sup> Não foi possível exemplificar a operacionalização do sistema de Contabilidade Analítica para os cursos de formação contínua, dada a escassez de informação disponibilizada pelos serviços.

<sup>26</sup> Para efeitos de Consolidação de Contas, foi aprovado pelo Senhor Reitor da Universidade de Lisboa que para “especialização de propinas” o critério a adoptar por todas as Unidades Orgânicas do perímetro de consolidação da Universidade de Lisboa seja de 4 meses no ano *n* e 8 meses no ano *n+1*. Desta forma, na realização deste estudo procurou-se cumprir este critério, considerando o período de 1 de Setembro de 2007 a 31 de Agosto de 2008.

- b) Pessoal Não Docente;
- c) Funcionamento;
- d) Amortizações e Provisões;
- e) Outros custos.

Adicionalmente, torna-se necessário classificar os custos em dois tipos específicos (directos ou indirectos/comuns), na medida em que muitos dos recursos serão directa e inequivocamente afectos a actividades específicas, podendo, no entanto, existir recursos partilhados por diversas actividades.

Assim, numa primeira fase, procurou-se identificar os custos directos das actividades principais (ensino, investigação, prestação de serviços, entre outras) e das actividades ou serviços de apoio (órgãos da Faculdade, Serviços de Apoio Técnico e Administrativo, unidades estruturais, entre outras).

A título exemplificativo, e no caso específico da FMUL, podemos encontrar os seguintes custos directos das actividades auxiliares e principais:

**Quadro 5 – Exemplos de custos directos das actividades auxiliares ou de apoio**

<b>Actividades Auxiliares ou de Apoio</b>	<b>Custos Directos</b>
Área de Recursos Humanos e Financeiros	Aquisição de material de escritório
Área de Biblioteca e Informação	Aquisição material de cultura e recreio (livros)
Laboratórios/Intitutos/Clínicas	Aquisição de reagentes

**Quadro 6 – Exemplos de custos directos das actividades principais**

<b>Actividades Principais</b>	<b>Custos Directos</b>
Mestrado em Cuidados Paliativos	Contratação de Docente para leccionação de um módulo
Prestação de serviços - Psicologia Médica	Contratação de Psicólogos para a prestação de serviços
Projecto de Investigação financiado pela FCT	Deslocações e estadas no âmbito do projecto

Na FMUL, à semelhança de outras IESPs, o maior volume de custos corresponde ao pessoal docente. Para proceder a uma afectação directa dos custos do pessoal docente, seria necessário conhecer com exactidão as horas que efectivamente são dedicadas a cada uma das actividades principais (ensino, investigação e prestação de serviços).

Embora exista informação sobre o número de horas de serviços contratadas por semana e por docente, de acordo com o seu vínculo (Anexo 9), deviam existir *timesheets* que fornecessem informação detalhada sobre a distribuição das cargas horárias pelas diferentes actividades.

Dada a inexistência deste tipo de informação, procurou-se aplicar o modelo proposto pelo GATUL (Grupo de Apoio Técnico da Universidade de Lisboa), que define como devem ser distribuídos os custos do pessoal docente por actividade em cada unidade orgânica da Universidade de Lisboa, tendo em conta os critérios definidos no Quadro 7.

**Quadro 7 – Critério de repartição dos custos com o pessoal docente pelas actividades principais**

Actividades	Regime Contratual		
	Com dedicação exclusiva	Sem dedicação exclusiva	Convidados
Ensino	80%	90%	100%
Investigação	20%	10%	

Segundo o Despacho n.º 317/81 do Ministério da Educação e Universidades<sup>27</sup>, considera-se que os docentes convidados não têm a necessidade de fazer investigação com vista à obtenção de grau de mestre ou de doutor para progressão na carreira, donde resulta a não inclusão nos respectivos horários da componente investigação.

No caso das actividades de direcção remuneradas, o suplemento remuneratório foi considerado por inteiro na actividade de direcção, sendo que o restante foi repartido da seguinte forma:

- Ensino: 70%
- Investigação: 10%
- Actividade de direcção: 20%

Da aplicação do critério proposto pelo GATUL, resultou o quadro que consta no Apêndice 2.

<sup>27</sup> O Despacho n.º 317/81 de 23 de Novembro foi rectificado por declaração publicada em 13 de Março no Diário da República n.º 60/82 – II Série.

No que diz respeito aos investigadores, estes foram afectos directamente à actividade de investigação.

Por outro lado, apenas foram obtidos dados relativos a distribuição dos custos do pessoal docente por unidade estrutural (institutos, laboratórios e clínicas). Assim, para exemplificar a operacionalização do Sistema de Contabilidade Analítica preconizado no POC-Educação foi necessário utilizar como critério o peso do número de alunos por curso do 1.º Ciclo de Estudos para a obtenção dos custos directos de cada Licenciatura e Mestrado Integrado referentes ao pessoal docente. No que diz respeito aos custos directos do pessoal docente afectos aos cursos do 2.º Ciclo, estes foram obtidos através das folhas de vencimentos relativas a “outros abonos em numerário ou espécie” que também foram repartidos tendo em conta o peso do número de alunos inscritos em cada mestrado (Apêndice 3).

Para a actividade relativa à prestação de serviços de saúde à comunidade, foi possível obter uma listagem por parte do Núcleo de Prestação de Serviços à Comunidade com indicação da percentagem de afectação do pessoal pertencente às unidades estruturais que prestam serviços de laboratório à comunidade, o que possibilitou uma afectação directa dos custos do pessoal aos “Serviços de Laboratório”.

Quanto às amortizações, através dos dados exportados da aplicação informática SIAG, foi possível identificar o custo de amortizações dos bens inventariados por localização, durante o ano lectivo 2007/2008. Assim sendo, foi possível atribuir os custos das amortizações directamente aos centros auxiliares, com excepção das amortizações do edifício que foram consideradas como custos gerais das actividades.

#### **4.4.3 – Critérios de repartição dos custos gerais às diversas actividades**

Depois de efectuada a distribuição dos custos directos de pessoal docente e não docente, bem como dos custos de funcionamento e amortizações com relação directa com os centros auxiliares e comuns, foi necessário definir os critérios para a repartição dos custos gerais<sup>28</sup> pelas actividades auxiliares e principais identificados no Quadro 8.

---

<sup>28</sup> Consideramos como custos gerais os respeitantes ao funcionamento geral dos edifícios e instalações. Foram considerados os seguintes custos gerais: electricidade, água, comunicações, manutenção, informática, limpeza, segurança, amortizações dos edifícios e outros custos gerais.

**Quadro 8 – Custos gerais durante o ano lectivo 2007/2008**

Custos comuns das Actividades	Funcionamento (a)	Amortizações e Provisões (b)	Outros (c)	Total de custos
Total dos custos	1.287.438,04 €	327.828,41 €	20.660,37 €	1.635.926,82 €

- (a) Inclui electricidade, água, comunicações, manutenção, informática, limpeza, segurança e outros serviços;  
 (b) Inclui amortizações dos edificios HSM e Egas Moniz;  
 (c) Inclui os encargos bancários, entre outros custos.

No que diz respeito à distribuição dos custos gerais das actividades, o critério a adoptar poderia ter como base a percentagem de ocupação de cada centro sobre o espaço total das instalações. No entanto, durante a recolha de evidência, não foi possível obter dados referentes ao espaço ocupado por cada departamento/unidade estrutural dado que existem espaços comuns com o Hospital Santa Maria. Desta forma, os custos gerais foram imputados nas actividades auxiliares e principais através do peso dos custos directos dessas mesmas actividades, através da utilização da seguinte fórmula:

$$\frac{\text{Custos directos da actividade}}{\text{Total dos custos directos de todas as actividades}} \times \text{Custos Gerais}$$

Para tal foram criados os quadros constantes no Apêndice 4, de forma a identificar o peso dos custos directos de cada actividade e, posteriormente, efectuar a repartição dos custos gerais pelas mesmas.

Depois de repartidos os custos gerais pelas diversas actividades, foi necessário criar uma actividade de apoio com a designação de “Custos Comuns das Actividades de Apoio” onde foi colocada a proporção dos custos gerais afectos às actividades auxiliares.

Depois de recolhida toda a informação dos custos directos das actividades de apoio, foi construído o Quadro A11 previsto no POC-Educação (Apêndice 5).

#### **4.4.4 – Imputação dos custos das Actividades Auxiliares às Actividades Principais**

A imputação dos custos directos e comuns das actividades auxiliares às actividades principais, apresentada no Quadro A12 (Apêndice 7) foi feita com base no peso dos custos directos de cada actividade principal, tendo sido aplicada a seguinte fórmula de cálculo:

$$\frac{\text{Custos directos de cada actividade principal}}{\text{Total dos custos directos das actividades principais}} \times \text{Custos directos e comuns das actividades auxiliares}$$

Foi utilizado o quadro constante no Apêndice 6, como auxílio para preenchimento do Quadro A12.

Posteriormente, foi possível construir os Quadros A21, A31 e A51 que apresentam os custos directos, comuns e indirectos das diversas actividades principais (Apêndices 8, 9 e 10).

#### **4.4.5 – Repartição dos custos comuns e indirectos das Actividades Principais aos objectos de custo**

Os custos comuns das actividades principais, resultado da imputação dos custos gerais, das actividades auxiliares e do lançamento de outros custos comuns a determinada actividade, foram imputados aos objectos de custo seguinte forma:

- Actividade de ensino: os custos comuns foram repartidos pelos diversos cursos<sup>29</sup> tendo em conta o peso do número de alunos por cada curso, tendo sido utilizada a seguinte fórmula de cálculo:

$$\frac{N^{\circ} \text{ de alunos de cada curso}}{\sum N^{\circ} \text{ alunos de todos os cursos}} \times \text{Custos comuns da actividade}$$

Foi utilizada a mesma fórmula de cálculo para a repartição dos custos indirectos, anteriormente imputados às funções principais, pelos diversos cursos do 1.º e 2.º Ciclo, tendo sido utilizado o quadro auxiliar constante no Apêndice 11.

Depois de efectuados os cálculos foi possível construir os Quadros A22 e A23 referentes à actividade de ensino (Apêndices 12 e 13).

- Restantes actividades: A repartição dos custos comuns foi efectuada com base no peso dos custos directos dos objectos de custo, com base na seguinte fórmula:

---

<sup>29</sup> Dada a escassez de tempo para realização do estudo empírico, e dado que não foi possível obter o número de alunos por disciplina, optou-se pelo “curso” como objecto de custo.

$$\frac{\text{Custos directos de cada sub-actividade}}{\text{Total do custos directos da actividade}} \times \text{Custos comuns da actividade}$$

Desta forma, foi possível elaborar os Quadros A32 e A33 (Actividade de Investigação), assim como os Quadros A52 e A53 referentes à actividade de Prestação de Serviços (Apêndices 14 e 15, respectivamente).

Por último, no que diz respeito aos custos, foi possível construir o Modelo A8 (Apêndice 16), respeitante à demonstração de custos por funções.

#### 4.4.6 – Controlo de resultados por funções

Depois de obtidos os custos por funções, e numa tentativa de aplicação do método ABR (*Activity-Based Results*) como complemento ao *Activity-Based Costing*, considerou-se importante apurar os resultados de cada actividade principal (ensino, investigação e prestação de serviços).

Assim, numa primeira fase, foram apurados os proveitos associados à actividade de ensino (Quadro 9).

**Quadro 9 – Proveitos da Actividade Ensino**

Cursos	Receitas Próprias (a)	Orçamento de Estado (b)	Total
<b>1º Ciclo</b>			
Licenciatura em Medicina	870.553,66 €	5.027.692,19 €	5.898.245,85 €
Licenciatura em Microbiologia	70.033,37 €	404.462,39 €	474.495,76 €
Licenciatura em Dietética e Nutrição	37.934,74 €	219.083,79 €	257.018,53 €
Mestrado Integrado em Medicina	910.433,77 €	5.258.011,05 €	6.168.444,82 €
<b>2º Ciclo</b>			
Mestrado em Cuidados Paliativos	66.623,78 €	168.526,00 €	235.149,77 €
Mestrado em Doenças Infecciosas Emergentes	37.753,47 €	95.498,06 €	133.251,54 €
Mestrado em Epidemiologia	66.623,78 €	168.526,00 €	235.149,77 €
Mestrado em Microbiologia Clínica	33.311,89 €	84.263,00 €	117.574,89 €
Mestrado em Neurociências	26.649,51 €	67.410,40 €	94.059,91 €
Mestrado em Ciências do Sono	44.415,85 €	112.350,66 €	156.766,52 €
Mestrado em Comunicação em Saúde	31.091,10 €	78.645,46 €	109.736,56 €
<b>TOTAL</b>	<b>2.195.424,91 €</b>	<b>11.684.469,00 €</b>	<b>13.879.893,91 €</b>

(a) A repartição das Receitas Próprias provenientes de propinas e emolumentos associadas aos cursos do 1.º e 2.º Ciclo foi efectuada com base no peso do número de alunos por curso dentro de cada Ciclo de Estudos, dado desconhecer-se a distribuição real destes proveitos por curso.

(b) O Orçamento de Estado foi repartido, na sua totalidade, para a actividade de Ensino. O critério de repartição baseou-se no peso do número de alunos por curso.

As orientações legais para financiamento do Ensino Superior, traduzem-se numa fórmula complexa de financiamento que atende, fundamentalmente, ao número de estudantes elegíveis (estudantes de licenciatura, estudantes da parte escolar do mestrado, estudantes da parte escolar do doutoramento e estudantes de cursos de pós-graduação). Desta forma, o Orçamento de Estado foi repartido, na sua totalidade, pelos diversos cursos pertencentes à actividade de Ensino. O critério de repartição pelos diversos cursos pertencentes ao 1.º e 2.º Ciclo, baseou-se no peso do número de alunos por curso.

No que diz respeito às verbas provenientes de Receitas Próprias, apenas foi possível obter, durante a fase de recolha de evidência, o montante total de proveitos associados aos cursos do 1.º Ciclo e a totalidade das verbas provenientes dos mestrados. Não foi, portanto, possível obter a distribuição real destes proveitos por curso, dado que a aplicação informática utilizada pelo Núcleo Financeiro (GESTOR) apenas apresenta os valores agregados por formação inicial e formação pós-graduada, face à falta de integração com o módulo DIGITALIS. Assim, a título exemplificativo, optou-se pela repartição das Receitas Próprias provenientes de propinas e emolumentos associadas aos cursos do 1.º e 2.º Ciclo com base no peso do número de alunos por curso dentro de cada Ciclo de Estudos.

No que diz respeito à investigação, foi exportado do programa informático GESTOR a informação referente à totalidade das receitas provenientes das entidades co-financiadoras, designadamente FCT, União Europeia e Instituições sem fins lucrativos (Quadro 10).

**Quadro 10 – Proveitos da Actividade Investigação**

Actividade	Receitas Próprias	Total
Centro Genérico da Actividade Investigação	62.495,99 €	62.495,99 €
<b>TOTAL</b>	<b>62.495,99 €</b>	<b>62.495,99 €</b>

Quanto à Prestação de Serviços, nomeadamente os “Serviços de Laboratórios, foi extraído da aplicação informática utilizada pelo Núcleo Financeiro o montante acumulado da conta 7123 – Análises Clínicas para o ano lectivo em estudo e, posteriormente foi construído o Quadro 11.

**Quadro 11 – Proveitos da Actividade Prestação de serviços**

Actividade	Receitas Próprias	Total
Serviços de Laboratório	306.469,38 €	306.469,38 €
<b>TOTAL</b>	<b>306.469,38 €</b>	<b>306.469,38 €</b>

Por fim, depois de apurados os custos e proveitos de cada sub-actividade, foi possível construir o Quadro 12 para o apuramento dos respectivos resultados.

**Quadro 12 – Apuramento dos resultados por funções**

Actividades	Total dos Proveitos	Total dos Custos	Resultados
<b>Ensino</b>			
1º Ciclo			
Licenciatura em Medicina	5.898.245,85 €	6.109.593,49 €	-211.347,64 €
Licenciatura em Microbiologia	474.495,76 €	491.498,02 €	-17.002,27 €
Licenciatura em Dietética e Nutrição	257.018,53 €	266.228,10 €	-9.209,56 €
Mestrado Integrado em Medicina	6.168.444,82 €	6.389.474,31 €	-221.029,49 €
2º Ciclo			
Mestrado em Cuidados Paliativos	235.149,77 €	100.437,86 €	134.711,91 €
Mestrado em Doenças Infecciosas Emergentes	133.251,54 €	56.914,79 €	76.336,75 €
Mestrado em Epidemiologia	235.149,77 €	100.437,86 €	134.711,91 €
Mestrado em Microbiologia Clínica	117.574,89 €	50.218,93 €	67.355,96 €
Mestrado em Neurociências	94.059,91 €	40.175,14 €	53.884,77 €
Mestrado em Ciências do Sono	156.766,52 €	66.958,57 €	89.807,94 €
Mestrado em Comunicação em Saúde	109.736,56 €	46.871,00 €	62.865,56 €
<b>Investigação</b>			
Centro Genérico da Actividade Investigação	62.495,99 €	2.110.739,06 €	-2.048.243,07 €
<b>Ensino</b>			
Serviços de Laboratório	306.469,38 €	570.228,52 €	-263.759,14 €
<b>TOTAL</b>	<b>14.248.859,28 €</b>	<b>16.399.775,64 €</b>	<b>-2.150.916,36 €</b>

Depois de analisados os resultados, podemos verificar que a FMUL apresenta um resultado negativo para o ano lectivo 2007/2008. Este facto não é de estranhar, na medida em que as últimas Contas de Gerência da FMUL (devidamente certificadas e entregues junto do Tribunal de Contas) também têm apresentado resultados negativos nos respectivos anos económicos.

Apesar dos cursos pertencentes ao 1.º Ciclo apresentarem um resultado negativo, a actividade de ensino apresenta um resultado positivo (161.085,84 euros), sendo compensado pelos valores apurados para os mestrados do 2.º Ciclo de Estudos.

A actividade de investigação é aquela que apresenta o resultado mais baixo, na medida em que as verbas provenientes das entidades co-financiadoras são bastante reduzidas.

Embora os dados apresentados sejam meramente exemplificativos, podemos concluir que a construção dos vários mapas apresentados no POC-Educação permite produzir informação relevante, no que respeita à análise e controlo dos custos, proveitos e resultados obtidos com o Ensino, Investigação e demais actividades, possibilitando uma avaliação de desempenho e viabilidade económica de cada actividade.

#### **4.4.7 – Obstáculos e estratégia adoptada na implementação e operacionalização, na FMUL, do subsistema de Contabilidade Analítica definido no POC-Educação**

Com a evidência obtida através das entrevistas foi possível concluir que os dirigentes da FMUL consideram relevante a operacionalização de um Sistema de Contabilidade Analítica na instituição. Contudo, ainda não se iniciou o processo de implementação do Sistema de Contabilidade Analítica preconizado pelo POC-Educação. À semelhança dos resultados obtidos no estudo elaborado por Carvalho *et al.* (2008) apresentados na secção 3.6, os motivos de tal insuficiência prendem-se essencialmente com a falta de meios materiais (as aplicações informáticas existentes na FMUL são inadequadas e parecem não conseguir responder às exigências da Contabilidade Analítica) e humanos (formação insuficiente na área da Contabilidade Analítica, designadamente para Sector Público). Por outro lado, como os *outputs* produzidos por este subsistema contabilístico não são exigidos pelo Tribunal de Contas, minimizou-se o seu papel comparativamente à Contabilidade Orçamental e Patrimonial.

Face ao exposto, importa referir quais os principais obstáculos encontrados durante a realização deste estudo e quais as estratégias adoptadas para o efeito. Uma das principais dificuldades sentidas na operacionalização do Sistema de Contabilidade Analítica na FMUL prende-se com o facto de não se conhecer com exactidão as horas que efectivamente são dedicadas ao ensino e à investigação por parte do pessoal docente, o que dificultou a definição dos critérios de imputação dos custos dos docentes às diversas actividades. A única informação detalhada existente em bases de dados respeitava apenas à distribuição de serviço docente pelas diversas unidades estruturais (institutos, laboratórios e clínicas universitárias) e regime contratual, não existindo bases de dados

académicas e científicas com detalhes sobre a dedicação horária do pessoal docente às diversas actividades.

Assim, para conhecer com exactidão as horas que efectivamente são dedicadas ao ensino por parte do pessoal docente, seria necessário construir de raiz uma base de dados com o registo dos programas dos cursos de graduação e pós-graduação, por ano e por disciplina, com detalhe do número de turmas e respectivas unidades de crédito. Podia, também, cruzar-se essa informação com os sumários das aulas, as pautas e os horários de turmas e docentes. No que diz respeito à afectação do pessoal docente à actividade de investigação, de acordo com o exposto na secção 3.5, seria necessária a produção de documentos com a distribuição das cargas horárias mensais (*timesheets*) para todos os colaboradores directos dos projectos de investigação. Adicionalmente, seria necessário articular os dados académicos da distribuição de serviço docente e sua designação por horas com o respectivo programa de curso de graduação ou de pós-graduação, considerando ainda o custo/hora do vencimento por docente.

Depois de realizada uma análise custo-benefício, considerou-se que o custo inerente à obtenção desses dados seria superior aos benefícios obtidos com a sua utilização neste estudo. Consequentemente, dado que se pretendia apenas demonstrar a aplicação prática, na FMUL, do Sistema de Contabilidade Analítica preconizado no POC-Educação, optou-se por seguir o modelo apresentado pelo GATUL que propõe, para todas as unidades orgânicas da Universidade de Lisboa, um critério específico para efectuar a distribuição dos custos do pessoal docente por cada actividade<sup>30</sup>.

Outro obstáculo encontrado na realização deste estudo diz respeito à inexistência, na FMUL, de um sistema informático integrado, devidamente parametrizado e com os diversos módulos compatíveis, o que dificultou o tratamento da informação. Para efectuar o tratamento da evidência obtida através dos diversos módulos das aplicações informáticas existentes na instituição, foi necessário proceder ao seu registo em diversas bases de dados, nomeadamente em folhas de cálculo (Excel) e em Access, facto que implicou um maior dispêndio de tempo para a realização deste estudo. Futuramente, este problema poderá ser solucionado com a implementação de um Sistema Integrado de Gestão (*Oracle Applications*), comum a todas as unidades orgânicas pertencentes à

---

30 De acordo com o POC-Educação, nas instituições cuja actividade principal é o ensino, devem ser repartidos pelos menos dois terços dos custos com o Pessoal Docente à actividade ensino. Como é possível verificar, a aplicação do critério proposto pelo GATUL na FMUL obedece a este requisito.

Universidade de Lisboa, com capacidade para implementar um módulo de Contabilidade Analítica baseado no CBA.

De acordo com o POC-Educação, os diversos mapas da Contabilidade Analítica devem reportar-se ao final de cada ano lectivo ou escolar. No entanto, o sistema de Contabilidade Patrimonial tem como exercício económico o ano civil. Por sua vez a Contabilidade Orçamental apresenta como exercício económico o ano civil acrescido do período complementar. Como consequência, verificou-se alguma dificuldade numa análise comparativa entre os custos por natureza obtidos da Contabilidade Patrimonial e os custos por funções obtidos da Contabilidade Analítica. Por outro lado, o facto do ano lectivo não coincidir com o ano civil causou alguns problemas no que toca à imputação de alguns custos. Para ultrapassar este obstáculo, foi necessário exportar da base de dados do GESTOR/2007 os custos e proveitos correspondentes ao período de 01/09/2007 a 31/12/2007, procedendo ao respectivo somatório com os custos e proveitos exportados da base de dados GESTOR/2008 referentes ao período de 01/01/2008 a 31/08/2009.

No que diz respeito aos custos referentes às amortizações, dado que estes não se encontravam lançados mensalmente no sistema informático GESTOR<sup>31</sup>, foi necessário exportar da aplicação informática SIAG uma listagem de todos os bens inventariados e devidamente etiquetados, com a identificação da respectiva taxa de amortização e localização. Posteriormente, procedeu-se ao tratamento dos dados numa base em Excel, de forma a identificar as amortizações efectuadas durante o ano lectivo em estudo.

Quanto aos custos com o pessoal, nomeadamente os custos associados aos subsídios de férias, estes são lançados como um todo no mês de Junho de cada ano, não existindo a respectiva especialização por mês no sistema informático GESTOR. Na realização deste estudo considerou-se que os desvios encontrados de ano para ano não seriam significativos, dado que não se verificaram grandes alterações em termos de admissões e cessação de funções. Assim sendo, para demonstrar a operacionalização do Sistema de Contabilidade Analítica na FMUL para o ano lectivo 2007/2008, optou-se por considerar os subsídios de férias pagos em Junho de 2008.

---

31 Os custos das amortizações dos bens de imobilizado são lançados anualmente na aplicação informática GESTOR, tendo em conta a informação existente na aplicação SIAG.

Apesar de terem sido realizadas várias reuniões para fornecimento das informações necessárias, este estudo de caso foi realizado sem a participação directa de qualquer das personalidades entrevistadas, pelo que a informação, não foi, ao final, obtida. Tal facto evidencia que, um estudo deste tipo, para ser operacionalizado e implementado com eficácia, obrigará à existência de um grupo de trabalho multidisciplinar, com conhecimentos nas várias áreas envolvidas e com formação específica na área da Contabilidade Analítica para o Sector Público, designadamente para as IESP's.

Pelo mesmo motivo surge uma outra limitação deste estudo associada à dificuldade do acesso à informação, nomeadamente sobre os diversos projectos de investigação a decorrer na FMUL. Para ultrapassar esta situação, de forma a exemplificar a operacionalização do Sistema de Contabilidade Analítica na FMUL, foi necessário considerar um centro genérico de resultados denominado “Centro Genérico da Actividade Investigação”.

Da mesma forma, para a actividade relativa à prestação de serviços de saúde à comunidade, apesar de ter sido possível obter uma listagem por parte do Núcleo de Prestação de Serviços à Comunidade, com indicação dos diversos serviços de análises clínicas prestados e da percentagem de afectação do pessoal pertencente às unidades estruturais que prestam serviços de laboratório à comunidade, a aplicação informática GESTOR não apresentava, de forma detalhada, os proveitos obtidos por cada serviço de laboratório prestado. A gestão da informação relativa aos actos médicos é feita através do sistema informático SIGUS, não tendo sido possível exportar os dados para o período em análise. Assim, apesar de ter sido possível uma afectação directa dos custos do pessoal, foi necessário criar um centro genérico para os “Serviços de Laboratório”, para exemplificar a aplicação do Sistema de Contabilidade Analítica na FMUL.

No que diz respeito à distribuição dos custos gerais das actividades (electricidade, água, comunicações, manutenção, limpeza, segurança, entre outros), dado que, devido ao facto de existirem espaços comuns com o Hospital Santa Maria, não foi possível obter informação referente ao espaço ocupado por cada departamento/unidade estrutural, base de repartição que se consideraria mais adequada, adoptou-se como critério o peso dos custos directos dessas mesmas actividades.

Por último, de acordo com o POC-Educação, para proceder à imputação dos custos indirectos, devem ser utilizadas diferentes bases de repartição que tenham uma relação

mais directa com o consumo desses custos pelas actividades. Contudo, o referido Plano considera que o número de horas de cada actividade em relação ao total de horas de trabalho deve ser a base principal de repartição dos custos indirectos. De acordo com o exposto na secção 3.6, a definição de critérios de imputação dos custos indirectos constitui uma das principais dificuldades encontradas na fase de implementação da Contabilidade Analítica. Neste contexto, outro factor que condicionou a operacionalização do Sistema de Contabilidade Analítica na FMUL prende-se com a definição destes critérios para efectuar uma imputação mais correcta dos custos indirectos, que nas IESPs são bastante elevados. Devido também à falta de informação obtida durante a recolha de evidência, verificou-se uma dificuldade em aferir critérios alternativos aos mencionados no POC-Educação para proceder à imputação dos custos indirectos. Assim, o critério que é fundamentalmente utilizado neste estudo corresponde à proporcionalidade dos custos directos de cada actividade, na medida em que consiste no critério que foi proposto no modelo apresentado pelo GATUL e o avançado na própria legislação de base.

## **Conclusões e considerações finais**

Face aos recentes cortes no financiamento por parte do Governo, ao ambiente cada vez mais competitivo e à crescente globalização do mercado do ensino superior, entre outros desafios que actualmente se colocam ao sector do Ensino Superior, torna-se crucial as IESPs obterem um conhecimento rigoroso e preciso dos seus custos. Estas instituições devem implementar mecanismos que lhes permitam gerir, de forma adequada, os recursos que são colocados à sua disposição. Neste contexto, as IESPs devem apostar na implementação de um Sistema de Contabilidade Analítica, nomeadamente assente numa metodologia de CBA, que possibilite uma análise e controlo dos custos, mas também dos proveitos e resultados por actividade.

Actualmente, o sistema informático financeiro existente na FMUL, à semelhança de outras IESPs, apenas fornece informação dos custos por departamento/serviço e por outras estruturas integrantes, das verbas gastas e disponíveis por fonte de financiamento (Orçamento de Estado, Receitas Próprias, entre outras) e das verbas geradas pelos serviços prestados. Contudo, esta informação revela-se insuficiente para responder às múltiplas solicitações dos dirigentes da instituição. Os órgãos de gestão da FMUL necessitam de informação de apoio à decisão sobre os custos, proveitos e resultados obtidos por cada actividade desenvolvida no organismo, designadamente ensino, investigação e prestação de serviços à comunidade e, posteriormente, por objecto de custo – curso, disciplina ou aluno. Para tal, será necessário implementar o Sistema de Contabilidade Analítica preconizado pelo POC-Educação.

O aparecimento de uma conjuntura favorável na FMUL, que se encontra na fase de implementação de um sistema integrado de informação contabilística e financeira (*Oracle Applications*), criou condições para que se avançasse com um estudo sobre a operacionalização da Contabilidade Analítica na organização, com o objectivo de orientar a aplicação do modelo definido no POC-Educação, identificando e sugerindo um conjunto de procedimentos que proporcionem um maior sucesso na sua operacionalização, implementação e posterior utilização.

Para além de um correcto planeamento da investigação e da metodologia a seguir, de modo a assegurar a aplicação do Sistema de Contabilidade Analítica preconizado no POC-Educação, foi crucial obter informação sobre:

- A distribuição do número de alunos por anos e cursos pré e pós-graduados, obtida através da base de dados RAIDES disponibilizada pelo GPEARl;
- O modelo proposto pelo GATUL (Grupo de Apoio Técnico da Universidade de Lisboa), apresentando um critério alternativo ao previsto no POC-Educação (número de horas) para proceder à repartição dos custos do pessoal docente pelas diversas actividades;
- Os custos por actividades intermédias, isto é, dos serviços internos (departamentos e unidades estruturais), nomeadamente os custos com o pessoal não docente e os custos de funcionamento (aquisição de reagentes, material de escritório, entre outros);
- Inventário e cadastro dos bens, com a especificação da sua respectiva localização e associação ao departamento e unidades estruturais (actividades intermédias), que possibilitou a obtenção dos custos associados às respectivas amortizações;
- Os custos gerais das diversas actividades, nomeadamente electricidade, água, comunicações, manutenção, limpeza, segurança, entre outros;
- Os proveitos obtidos por cada uma das actividades, designadamente cursos de formação inicial e pós graduada, serviços de laboratório e investigação.

Atendendo às limitações associadas à escassez de informação, só com o cruzamento desta informação foi possível construir os diversos mapas requeridos pelo POC-Educação e obter os resultados por funções através da aplicação do método ABR (*Activity-Based Results*) como complemento ao *Activity-Based Costing*.

Embora não tenha sido possível aplicar na FMUL o Sistema de Contabilidade Analítica definido no POC-Educação, na sua totalidade, dada a diversidade de fontes de informação e porque seria necessário a constituição de um grupo de trabalho para o fazer, a metodologia aqui proposta permite alcançar os objectivos pretendidos para a Contabilidade Analítica apresentados no ponto 2.8.1. do Plano, nomeadamente a obtenção dos custos e proveitos por objecto de custo, assim como das actividades que os geram.

Sendo o objectivo principal a obtenção dos custos dos objectos de custo, a opção por não fragmentar demasiado as actividades (no caso do ensino, por exemplo, optou-se

pelos cursos em detrimento das disciplinas/módulos respectivos) permitiu não tornar o sistema demasiado complexo, quer na fase de concepção, quer numa posterior operacionalização.

Este estudo constitui, essencialmente, um diagnóstico da FMUL e poderá servir como ponto de partida para o grupo de trabalho pluridisciplinar a criar para a operacionalização e implementação do Sistema de Contabilidade Analítica preconizado no POC-Educação. Apesar da implementação da Contabilidade Analítica na FMUL estar numa fase embrionária, acredita-se que, com a implementação do sistema integrado de informação contabilística e financeira (*Oracle Applications*), este estudo vai permitir evoluir para um Sistema de Controlo de Custos que permitirá fazer face a novas exigências de informação académica, administrativa e financeira, garantindo uma melhor afectação e contratação de recursos humanos e materiais, designadamente através da análise de desvios. Para tal, os diversos módulos pertencentes à aplicação informática – contabilidade, recursos humanos, gestão de imobilizado, gestão académica e prestação de serviços – devem estar devidamente parametrizados e integrados. No entanto, tal como referido na secção 2.4.3.3, uma ênfase excessiva na arquitectura e desenho do *software*, em detrimento de factores comportamentais e organizacionais, poderá causar o insucesso da implementação do CBA.

Assim, de acordo com a literatura existente e os estudos empíricos já realizados, para ultrapassar possíveis obstáculos à implementação e operacionalização da Contabilidade Analítica na FMUL, a instituição deverá adoptar os seguintes procedimentos:

- É crucial a existência de um elevado grau de compromisso, envolvimento e apoio por parte dos dirigentes – a falta de apoio e liderança por parte dos órgãos de gestão, poderá causar o insucesso da operacionalização do sistema de Contabilidade Analítica.
- É importante que os objectivos e vantagens da operacionalização do sistema sejam comunicados a toda a organização de forma eficaz. Alguns docentes e investigadores não consideram lógica a mensuração financeira dos seus projectos de investigação ou mesmo do seu trabalho lectivo. Tendo em conta que a resistência à mudança constitui um dos principais desafios à implementação de um sistema CBA, todos os elementos da organização,

incluindo o pessoal docente, devem ser informados sobre as potencialidades, a validade e a utilidade do sistema.

- Devem ser desenvolvidas acções de formação e programas de comunicação que abordem as questões-chave do Sistema de Contabilidade Analítica preconizado no POC-Educação, designadamente sobre a definição de actividades e selecção dos indutores de custo, de forma a auxiliar o seu processo de implementação.
- Os recursos humanos a afectar ao processo de implementação da Contabilidade Analítica devem possuir formação adequada, devendo ser constituída uma equipa pluridisciplinar orientada e dirigida por um gestor de projecto.
- Por último, a equipa responsável pela concepção do projecto de implementação da Contabilidade Analítica da FMUL deve ter em conta que o nível de sofisticação do Sistema de Contabilidade Analítica a implementar deve atender a uma análise custo-benefício, procurando um equilíbrio entre os custos dos erros obtidos pelas estimativas incorrectas e os custos de cálculo.

Apesar dos contributos teórico-práticos deste estudo, importa, por outro lado, salientar algumas das suas limitações:

- A principal limitação prende-se com o facto de não existirem ainda na FMUL bases de dados académicas e científicas com o detalhe sobre a dedicação horária do pessoal docente às diversas actividades. A adopção do critério proposto pelo GATUL não traduz a distribuição real dos docentes pelas actividades principais, o que origina enviesamentos nos resultados deste estudo.
- Por outro lado, a falta de informação, nomeadamente no que diz respeito aos projectos de investigação a decorrer na FMUL, não possibilitou aplicar, na sua totalidade, o Sistema de Contabilidade Analítica definido no POC-Educação.
- Também não foi possível aferir critérios alternativos aos mencionados no POC-Educação para proceder à imputação dos custos indirectos. Qualquer simulação alternativa constituiria um mero exercício teórico baseado no senso comum e que careceria sempre de critérios de aferição da sua exequibilidade prática.
- Tal como referido na secção 2.4.3.3, para identificar potenciais indutores de custos, seria necessário realizar entrevistas com o pessoal envolvido nas diversas actividades. Neste estudo, as entrevistas tiveram como respondentes-chave o

Secretário e os Chefes das Divisões Administrativa, Académica e do Instituto de Formação Avançada. Contudo, as mesmas constituem apenas uma forma de recolha de informação corroborativa de asserções já aferidas por outras fontes alternativas.

Em face destas restrições, seria importante que novos estudos de caso fossem realizados, nomeadamente no universo da Universidade de Lisboa, com a mesma metodologia seguida e que pudessem validar o sistema cuja concepção aqui se propõe. Outra sugestão para futura investigação consiste em verificar se o sistema integrado de informação actualmente a ser implementado na FMUL (*Oracle Applications*), permite responder às exigências do Sistema de Contabilidade de Custos aqui conceptualizado, isto é, se é suficientemente flexível para garantir informação para a tomada de decisão e gestão estratégica. Por último, seria interessante analisar quais os resultados obtidos através de uma maior fragmentação das actividades, avançando para as disciplinas/módulos dos cursos como objecto de custo, examinando até que ponto os benefícios da sua utilização seriam superiores aos custos obtidos pelo aumento da complexidade do sistema preconizado no POC-Educação.

## Bibliografia

- Abdel-Kader, M. e Luther, R. (2006). IFAC's Conception of the Evolution of Management Accounting. *Advances in Management Accounting*. Vol. 15, pp. 229-247.
- Almeida, J. e Marques, M. (2003). *A Contabilidade Pública e o Sector da Educação em Portugal: do Pressuposto Legal à Economia, Eficiência e Eficácia*. Education Policy Analysis Archives, Volume 11, n.º 42. Acedido em 6 de Junho de 2008 em <http://epaa.asu.edu/epaa/v11n42/>.
- Araújo, C.; Pinto, E.; Lopes, J.; Nogueira, L. e Pinto, R. (2008). *Estudo de Caso*. Acedido em 25 de Outubro de 2008 em [http://grupo4te.com.sapo.pt/estudo\\_caso.pdf](http://grupo4te.com.sapo.pt/estudo_caso.pdf).
- Argyris, C. e Kaplan, R.S. (1994). Implementing New Knowledge: The Case of Activity-Based Costing. *Accounting Horizons*, Vol. 8, n.º 3, September, pp. 83-105.
- Ashton, D.; Hopper, T. e Scapens, R. (1995). The Changing Nature of Issues in Management Accounting. In Ashton, D.; Hopper, T. e Scapens, R. (Eds.), *Issues in Management Accounting*. Hertfordshire: Prentice-Hall.
- Atrill, P. e McLaney, E. (1994). *Management Accounting: An Active Learning Approach*. Malden, Oxford e Carlton: Blackwell Publishing.
- Atrill, P. e McLaney, E. (2007). *Management Accounting for Decision Makers*. 5<sup>th</sup> Edition. Harlow: Pearson Education.
- Bendrey, M.; Hussey, R. e West, C. (2003). *Essentials of Management Accounting in Business*. London: Continuum.
- Bernardes, A. (2001). *Contabilidade Pública e Autárquica – POCP e POCAL*. 1.<sup>a</sup> Edição. Coimbra: Centro de Estudos e Formação Autárquica.
- Bhimani, A.; Horngren, C.; Datar, S. e Foster, G. (2008). *Management and Cost Accounting*. 4<sup>th</sup> Edition. Harlow: Pearson Education.
- Bromwich, M. e Bhimani, A. (1994). *Management Accounting: Pathways to Progress*. London: CIMA.
- Caiado, A. (2008). *Contabilidade Analítica e de Gestão*. 4.<sup>a</sup> Edição. Lisboa: Áreas Editora.
- Carvalho, J.; Martinez, V. e Pradas, L. (1999). *Temas de Contabilidade Pública*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Carvalho, J.; Costa, T. e Macedo, N. (2008). A Contabilidade Analítica ou de Custos no Sector Público Administrativo. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, n.º 96, pp. 30-41.
- Carvalho, J. e Ribeiro, V. (2004). Contabilidade: Os Planos Sectoriais do Plano Oficial de Contabilidade Pública. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, n.º 56, pp. 20-31.
- Chadwick, L. (2001). *Essential Management Accounting for Managers*. 3<sup>rd</sup> Edition. Harlow: Pearson Education.
- Chakravarty, S. (2004). *Cost Accounting and Financial Management*. New Delhi: New Age International Publishers.
- Coelho, M. (2005). Ferramentas da Contabilidade de Gestão Estratégica: o Custo Alvo. *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, n.º 2, pp. 45-97.

- Coelho, M. (2006). A Evolução da Contabilidade de Gestão e a Necessidade de Informação. *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, n.º 9, pp. 79-117.
- Coob, I., Innes, J. e Mitchell, F. (1992). *Activity-Based Costing Problems: The British Experience*. Discussion Papers in Accountancy & Business Finance. University of Dundee, December.
- Coombs, H; Hobbs, D. e Jenkins, E. (2005). *Management Accounting: Principles and Applications*. London: Sage Publications.
- Cooper, R. (1990). Cost Classification in Unit-Based and Activity-Based Manufacturing Cost Systems. *Journal of Cost Management*, Vol. 4, Number 3, Fall, pp. 4-14.
- Costa, A.; Pereira, J. e Blanco, S. (2006). Auditoria do Sector Público no Contexto da Nova Gestão Pública. *Tékhnē – Revista de Estudos Politécnicos*, Vol. 3, n.º 5/6, pp. 201-225.
- Costa, J. (2003). *A Geração Médica de 1911 – Origem, Realização e Destino*. Departamento de Educação Médica da Faculdade de Medicina de Lisboa.
- Cravo, D.; Carvalho, J.; Fernandes, O. e Silva, S. (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.
- Dias, N. (2008). *Proposta do Modelo ABC na Contabilidade de Gestão das Instituições de Ensino Superior – o Caso da Universidade de Évora*. Tese de Mestrado. Universidade de Évora.
- Drury, C. (2005). *Management Accounting for Business*. 3<sup>rd</sup> Edition. London: Thomson Learning.
- Drury, C. (2006). *Cost and Management Accounting: an Introduction*. 6<sup>th</sup> Edition. London: Thomson Learning.
- Drury, C. (2008). *Management and Cost Accounting*. 7<sup>th</sup> Edition. London: Cengage Learning EMEA.
- Drury, C. e Tayles, M. (2000). *Cost System Design and Profitability Analysis in UK Companies*. Chartered Institute of Management Accountants.
- Drury, C. e Tayles, M. (2005). Explicating the Design of Overhead Absorption Procedures in UK Organizations. *The British Accounting Review*, 37, pp. 47–84.
- Elis-Newman, J. (2003). Activity-Based Costing in User Services of an Academic Library. *Library Trends*, pp. 333–348.
- Esteves, C. (2008). *Implementação do Activity-Based Costing na Academia Militar*. Tese de Mestrado. Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa.
- European Commission (2007). *Seventh Framework Programme – Guide to Financial Issues relating to FP7 Indirect Actions*. Acedido em 17 de Outubro de 2009, em [ftp://ftp.cordis.europa.eu/pub/fp7/docs/financialguide\\_en.pdf](ftp://ftp.cordis.europa.eu/pub/fp7/docs/financialguide_en.pdf).
- European University Association (2008). *Financially Sustainable Universities towards Full Costing in European Universities*. Brussels: EUA Publications.
- Ferreira, R. e Ferreira, L. (2003). La Contabilidad de Gestión en Portugal. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 1 (1), Enero-Junio, pp.136-109.

- Franco, V.; Oliveira, A.; Morais, A.; Oliveira, B.; Lourenço, I. M. ; Major, M. J.; Jesus, M. A. e Serrasqueiro, R. (2008). *Temas de Contabilidade de Gestão: Os Custos, os Resultados e a Informação para a Gestão*. Lisboa: Livros Horizonte.
- Gerdson, T. (2000). *Activity-Based Costing as a Performance Tool for Library and Information Technology Services*. Fourth Northumbria, Austrália.
- Gendron, Y.; Cooper, D. e Townley, B. (2001). In the Name of Accountability – State Auditing, Independence and New Public Management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 14, n.º 3, pp. 278-310.
- Granof, M. H.; Platt, D. E. e Vaysman, I. (2000). *Using Activity-Based Costing to Manage More Effectively*. The PriceWaterhouseCoopers Endowment for the Business of Government.
- Gupta, S. P.; Sharma, A. e Ahuja, S. (2006). *Cost Accounting*. New Delhi: VK Publications.
- Hirsch, M. (2000). *Advanced Management Accounting*. 2<sup>nd</sup> Edition. London: Thomson Learning.
- Hood, C. (1991). A Public Management for all Seasons. *Public Administration*, 69, Spring, pp. 3-19.
- Hood, C. (1995). The New Public Management in the 1980s: Variations on a Theme. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, n.º 2/3, pp. 93-109.
- Hopper, T.; Northcott, D. e Scapens, R. (2007). *Issues in Management Accounting*. 3<sup>rd</sup> Edition. Harlow: Pearson Education.
- Hoque, Z. (2005). *Handbook of Cost and Management Accounting*. London: Spiramus Press.
- IFAC (International Federation of Accountants) (1998). *International Management Accounting Practice Statement n.º1: Management Accounting Concepts*.
- IFAC-PSC (International Federation of Accountants - Public Sector Committee) (2000). *Perspectives on Cost Accounting for Government*. Study #12, September.
- IGAE (Intervención General de La Administración del Estado) (1994). *Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas - El Proyecto CANOA*. Lerko Print, SA.
- Innes, J. e Mitchell, F. (1995). A Survey of Activity-Based Costing in the U.K.'s Largest Companies. *Management Accounting Research*, 6, pp. 137-153.
- Innes, J. e Mitchell, F. (1996). A Review of Activity-Based Costing Practice. In Drury, C., *Management Accounting Handbook*, 2<sup>nd</sup> Edition. CIMA Publishing.
- Innes, J. e Mitchell, F. (1998). *A Practical Guide to Activity-Based Costing*. London: Kogan Page.
- Izhar, R. e Hontoir, J. (2001). *Accounting, Costing, and Management*. 2<sup>nd</sup> Edition. Oxford: Oxford University Press.
- Johnson, H. (1992a). It's Time to Stop Overselling Activity-Based Concepts. *Management Accounting (US)*, September, pp. 26-35.
- Johnson, H. (1992b). *Relevance Regained*. New York: Free Press.
- Johnson, H. e Kaplan, R. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.

- Jones, T.C. e Dugdale, D. (2002). The ABC Bandwagon and the Juggernaut of Modernity. *Accounting, Organizations and Society*, 27, pp. 121-163.
- Kaplan, R. e Cooper, R. (1998). *Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Boston: Harvard Business School Press.
- Krishnan, A. (2006). An Application of Activity Based Costing in Higher Learning Institution: A Local Case Study. *Contemporary Management Research*. Vol. 2, n.º 2, pp. 75-90.
- Laborda, M.C.; Colomina, C.I; Martínez, E. e Boy, J. (1998). Control de Eficiencia en el Sector Público. Propuesta de un Modelo de Contabilidad Analítica para Organismos Autónomos de Investigación y Asesoramiento. *Actualidad Financiera*, Set., n.º 32, pp. 1584-1596.
- Marques, M.C. (2000). *Alguns Aspectos da Gestão Pública na Administração Central em Portugal*. Comunicación presentada en el I Encuentro Iberoamericano de Contabilidad de Gestión. Valencia. Noviembre.
- Marques, M.C. (2008). Novos Desafios na Gestão Universitária em Portugal: o Papel da Contabilidade Analítica. *Economia Global e Gestão*, Vol.13, n.º 3, pp.119-136.
- Marques, M. e Rodrigues, P. (2006). Optimização da Performance Universitária: o Contributo da Contabilidade Analítica. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, n.º 79, pp. 33-40.
- Martins, N. (2005). *A Contabilidade Analítica nas Instituições de Ensino Superior*. Tese de Mestrado. Universidade Aberta.
- Mason, J. (2002). *Qualitative Research*. 2<sup>nd</sup> Edition. London: Sage Publications.
- Mata, C. (2002). *Custeio Industrial*. Gestão da Produção II. Acedido em 10 de Janeiro de 2010 em <https://dSPACE.ist.utl.pt/bitstream/2295/58311/1/Custeio%20GP%20II%202002.pdf>.
- Mitchell, M. (1996). Activity-Based Costing in UK Universities. *Public Money & Management*, 16, pp. 51-57.
- Mortal, A. (2005). Importância da Contabilidade Analítica para o Sector Público Administrativo. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, n.º. 60, pp. 34-38.
- Mortal, A. (2007). *Contabilidade de Gestão*. Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- Neves, A. (2002). *Gestão na Administração Pública*. Cascais: Editora Pergaminho.
- Nigam, B. M. e Jain, I.C. (2001). *Cost Accounting: An Introduction*. New Delhi: Prentice-Hall.
- Noreen, E. (1991). Conditions Under Which Activity-Based Costing Systems Provide Relevant Costs. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 3, Fall, pp.159-168.
- Nunes, P. (2007). *Conceito de Empowerment*. Acedido em 10 de Janeiro de 2010 em <http://www.knoow.net/cienciaeconempr/gestao/empowerment.htm>.
- Oliás, B.L. (2001). *La Nueva Gestion Pública*. Madrid: Prentice Hall.
- OROC (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas) (2000). Directriz de Revisão/Auditoria 410. *Manual do Revisor Oficial de Contas*. Edição Electrónica n.º 38.

- OROC (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas) (2007). *Organização da Estrutura de Custos das Instituições de Ensino Superior e de IDT no âmbito do 7.º Programa-Quadro*. Acedido em 2 de Outubro de 2009 em [http://www.mctes.pt/archive/doc/OROC\\_Organizacao\\_da\\_estrutura\\_de\\_custos.pdf](http://www.mctes.pt/archive/doc/OROC_Organizacao_da_estrutura_de_custos.pdf).
- Pascoal, T. e Ribeiro, J. (2002). Contabilidade de Gestão no Sector Público Administrativo Português: Evolução Histórica Recente. *Jornal de Contabilidade*, n.º 298, pp. 9-17.
- Pinto, F. (2007). *Balanced Scorecard – Alinhar Mudança, Estratégia e Performance nos Serviços Públicos*. Lisboa: Edições Sílabo, Lda.
- Pong, C. e Mitchell, F. (2006). Full Costing versus Variable Costing: Does the choice still matter? An empirical exploration of UK manufacturing companies 1988–2002. *The British Accounting Review*, 38, pp.131–148.
- Port, J. e Burke, J.. (1989). Why Higher Education must learn its ABC. *Public Finance and Accountancy*, Setember, pp.12-13.
- Proctor, R. (2006). *Managerial Accounting for Business Decisions*. 2<sup>nd</sup> Edition. Harlow: Pearson Education.
- Reich, F. e Abraham, A. (2006). *Activity Based Costing and Activity Data Collection: A Case Study in the Higher Education Sector*. Faculty of Commerce – Papers. University of Wollongong. Acedido em 2 de Outubro de 2009 em <http://ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1220&context=commpapers>.
- Ryan, B.; Scapens, R. e Theobald, M. (2002). *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*. 2<sup>nd</sup> Edition. London: Thomson Learning.
- Robertson, S.; Applebee, G.; Bernasconi, R.; Forshaw, N. e McKay, G. (1998). *Issues Report on Costing within Australian Higher Education Institutions*. Ernst & Young.
- Rodrigues, J. e 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. Acedido a 2 de Outubro de 2009 em [http://www.otic.reitoria.utl.pt/file\\_download/11/modelos\\_financiamento.ppt](http://www.otic.reitoria.utl.pt/file_download/11/modelos_financiamento.ppt).
- 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: 3.ª edição, Áreas Editora. Acedido a 2 de Outubro de 2009 em [http://www.otic.reitoria.utl.pt/file\\_download/9/contabilidade\\_analitica.doc](http://www.otic.reitoria.utl.pt/file_download/9/contabilidade_analitica.doc).
- Roslender, R. e Hart, S.J. (2003). In Search of Strategic Management Accounting: Theoretical and Field Study Perspectives. *Management Accounting Research*, 14, pp. 255-279.
- Salvador, R. (2007). Contabilidade Analítica na Administração Pública. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, n.º 83, pp. 30-36.
- Santos, L. (2006). *Implementação de um Sistema de Contabilidade Analítica numa Instituição de Ensino Superior*. Tese de Mestrado. Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa.
- Shields, M.D. e Young, S.M. (1989). A Behavioral Model for Implementing Cost Management Systems. *Journal of Cost Management*, Winter, pp. 17-27.
- Silva, F. Gonçalves da (1979). *Contabilidade Industrial*. Lisboa: Livraria Sá da Costa.

- Silva, C. e Costa, T. (2008). A Contabilidade Analítica no POC-Educação: o Preenchimento dos Mapas Necessários para o Apuramento dos Custos e Proveitos. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, n.º 95, pp. 39-49.
- SNC (Sistema de Normalização Contabilística) (2009). *Norma Contabilística e de Relato Financeiro 18*, pp. 198-203. Porto: Porto Editora.
- Toit, E.; Hopkins, A.; Qua-Enoo, G. A. e Riley, M. (2007). *Cost and Management Accounting*. Forest Drive, Pinelands e Cape Town: Pearson Education South Africa.
- Universidade de Coimbra (2009). *O 7º Programa-Quadro de Investigação Científica da UE. Organização, Gestão e Regulação das Actividades de I&D na UC*. Acedido em 2 de Outubro de 2009 em [http://www.uc.pt/iii/info\\_para/investigadores/](http://www.uc.pt/iii/info_para/investigadores/).
- Weetman, P. (2006). *Management Accounting*. Harlow: Pearson Education.
- Valderrama, T. e Sanchez, R. (2006). Development and Implementation of a University Costing Model. *Public Money & Management*, Vol. 26, n.º 4, pp. 251-255, September 2006.
- Vieira, R.; Major, M. J. e Robalo, R. (2009). Investigação Qualitativa em Contabilidade. In Major, M. J. e Vieira, R. (Eds.), *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- Yin, R. (1994). *Case Study Research: Design and Methods*. 2<sup>nd</sup> Edition. London: Sage Publications.

## **Legislação**

Decreto-Lei n.º 155/92 de 28 de Julho. Diário da República n.º 172/92 – I Série A. Ministério das Finanças. Regime de Administração Financeira do Estado.

Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de Setembro. Diário da República n.º 203/97 – I Série A. Ministério das Finanças. Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

Decreto-Lei n.º 74/2006 de 24 de Março. Diário da República n.º 60/2006 – I Série A. Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior. Regime Jurídico dos Graus e Diplomas do Ensino Superior.

Despacho n.º 317/81 de 23 de Novembro. Diário da República n.º 283/81 de 10 de Dezembro – II Série. Ministério da Educação e Universidades.

Despacho n.º 6455/2009 de 26 de Fevereiro. Diário da República n.º 40/2009 – II série. Estatutos da Faculdade de Medicina da Universidade de Lisboa.

Despacho Normativo n.º 36/2008 de 1 de Agosto. Diário da República n.º 148/2008 – II série. Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior. Estatutos da Universidade de Lisboa.

Lei n.º 8/90 de 20 de Setembro. Diário da República n.º 43/90 – I Série. Bases da Contabilidade Pública.

Lei n.º 6/91 de 20 de Fevereiro. Diário da República n.º 42/91 – I Série. Enquadramento do Orçamento do Estado.

Lei n.º 91/2001 de 20 de Agosto. Diário da República n.º 192/2001 – I Série-A. Lei de Enquadramento Orçamental.

Lei n.º 62/2007 de 10 de Setembro. Diário da República n.º 174/2007 – I Série. Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior.

Lei n.º 12-A/2008 de 27 de Fevereiro. Diário da República n.º 41/2008 – I Série. Regimes de Vinculação, de Carreiras e de Remunerações dos Trabalhadores que exercem Funções Públicas.

Lei n.º 22/2008 de 13 de Maio. Diário da República n.º 92/2008 – I Série. Lei do Sistema Estatístico Nacional.

Portaria n.º 794/2000 de 20 de Setembro. Diário da República n.º 218/2000 – I Série B. Ministérios das Finanças e Educação. Plano Oficial de Contabilidade Pública – Sector de Educação (POC - Educação).

## Apêndices

### Apêndice 1 – Guião das entrevistas

- I. Introdução
  - A. Agradecimento;
  - B. Apresentação e objectivos do trabalho.
- II. Questões a abordar
  - A. Quais são as competências da FMUL e actividades desenvolvidas?
  - B. Oferta formativa:
    - i. Quais os cursos leccionados pela instituição?
    - ii. Qual o número de alunos inscritos por curso (1º Ciclo, Mestrados, Doutoramentos e Pós-graduações)
    - iii. E por ano lectivo?
  - C. Existem protocolos de parcerias e cooperação com outros organismos? Quais?
  - D. De que forma a FMUL se encontra estruturada em termos de orgânica?
  - E. Qual o primeiro ano que a FMUL prestou contas de acordo com o POC-Educação?
  - F. Qual a última Conta de Gerência entregue junto do Tribunal de Contas, devidamente certificada por um Revisor Oficial de Contas?
  - G. Considera relevante a operacionalização de um Sistema de Contabilidade Analítica na FMUL?
  - H. A instituição já iniciou o processo de implementação do Sistema de Contabilidade Analítica preconizado pelo POC-Educação?
  - I. Quais as dificuldades sentidas aquando da sua implementação e, nos casos em que tal não se verificou, quais aos motivos de tal insuficiência?
  - J. A FMUL dispõe dos recursos necessários para a implementação da Contabilidade Analítica, nomeadamente em termos financeiros?
  - K. Os recursos humanos estão devidamente qualificados para o efeito? Frequentaram acções de formação específicas na área da Contabilidade Analítica para o Sector Público?
  - L. Operacionalização do Sistema de Contabilidade Analítica:
    - i. Existe uma equipa definida para operacionalizar o Sistema de Contabilidade Analítica na FMUL?
    - ii. Qual a composição dessa equipa?
    - iii. É composta apenas por elementos da Área Financeira?
  - M. Sistema informático:
    - i. Considera que o sistema informático utilizado é adequado para implementar a Contabilidade Analítica na organização?
    - ii. Os diversos módulos estão devidamente parametrizados e integrados?
  - N. Distribuição do Serviço Docente:
    - i. Como é efectuada a distribuição do serviço docente pelas diversas actividades desenvolvidas?
    - ii. Existe um controlo efectivo da distribuição da carga horária por cada actividade?
    - iii. Na ausência desse controlo efectivo que critério considera pertinente para a efectuar esta distribuição?
  - O. Como são geridas as verbas de cada projecto de investigação?
- III. Conclusões
  - A. Comentários adicionais (algo que o entrevistado gostaria de ver abordado)
- IV. Agradecimento

## Apêndice 2 – Aplicação do critério proposto pelo GATUL para afectação dos custos directos do pessoal docente às actividades

Actividades	Docentes / cargos de direcção			Docentes com Exclusividade			Docentes em tempo integral			Docentes convidados			Total
Direcção e Conselhos (a)	20%	228.851,32	45.770,26	0%	2.497.311,85	0,00	0%	2.072.009,88	0,00	0%	3.230.520,20	0,00	45.770,26
Ensino	70%	228.851,32	160.195,92	80%	2.497.311,85	1.997.849,48	90%	2.072.009,88	1.864.808,89	100%	3.230.520,20	3.230.520,20	7.253.374,50
Investigação	10%	228.851,32	22.885,13	20%	2.497.311,85	499.462,37	10%	2.072.009,88	207.200,99	0%	3.230.520,20	0,00	729.548,49

(a) Este quadro não inclui o suplemento remuneratório referente ao exercício de funções de direcção (por exemplo, Director, Subdirector, Presidente do Conselho Científico e Presidente do Conselho Pedagógico)

## Apêndice 3 – Exemplificação da afectação dos custos directos do pessoal docente a cada curso do 1.º e 2.º Ciclo

Curso	Alunos inscritos 1º ciclo						Total	Peso (%)	Custos Directos - Ensino (pessoal docente)
	1º	2º	3º	4º	5º	6º			
Medicina (L.)		321	349			225	895	46,09%	3.327.592,03
Microbiologia		30	18	24			72	3,71%	267.694,55
Dietética e Nutrição		17	12	10			39	2,01%	145.001,22
Medicina (M.I.)	343			320	273		936	48,20%	3.480.029,20
<b>TOTAIS</b>	<b>343</b>	<b>368</b>	<b>379</b>	<b>354</b>	<b>273</b>	<b>225</b>	<b>1942</b>	<b>100,00%</b>	<b>7.220.317,00</b>

Cursos de Mestrado 2007/2008	Parte Escolar	Peso (%)	Custos Directos
Cuidados Paliativos	30	21,74%	7.186,41
Doenças Infecciosas Emergentes	17	12,32%	4.072,30
Epidemiologia	30	21,74%	7.186,41
Microbiologia Clínica	15	10,87%	3.593,21
Neurociências	12	8,70%	2.874,57
Ciências do Sono	20	14,49%	4.790,94
Comunicação em Saúde	14	10,14%	3.353,66
	<b>138</b>	<b>100,00%</b>	<b>33.057,50</b>

Nº total de alunos inscritos na parte escolar

2080

01.02.14 - Outros abonos em numerário ou espécie (Mestrados)	33.057,50
Total dos custos do pessoal docente referentes ao 1º Ciclo	7.220.317,00
<b>Total</b>	<b>7.253.374,50</b>

**Apêndice 4 – Cálculos para a distribuição dos custos gerais pelas actividades**

Actividades	Custos directos das actividades de apoio e finais					
	PD	PND	Funcionamento	Amortizações	Total	Peso (%)
Actividades de apoio	63.435,10 €	3.675.749,11 €	1.347.076,30 €	1.006.739,22 €	6.092.999,73 €	41,27%
Ensino (a)	7.253.374,50 €				7.253.374,50 €	49,13%
Investigação	1.115.984,77 €				1.115.984,77 €	7,56%
Prestação de serviços	71.366,99 €	205.122,83 €	25.000,00 €		301.489,82 €	2,04%
<b>Total</b>	<b>8.504.161,36 €</b>	<b>3.880.871,94 €</b>	<b>1.372.076,30 €</b>	<b>1.006.739,22 €</b>	<b>14.763.848,82 €</b>	<b>100,00%</b>

(a) Os custos directos da actividade Investigação referentes ao Pessoal Docente, também incluem os vencimentos do pessoal pertencente à Carreira de Investigação

Actividades	Distribuição dos custos gerais pelas actividades					Total
	PD	PND	Funcionamento	Amortizações	Outros	
Custos comuns das Actividades de apoio			531.322,13 €	135.293,88 €	8.526,48 €	675.142,49 €
Custos comuns da actividade Ensino			632.509,20 €	161.059,78 €	10.150,29 €	803.719,28 €
Custos comuns da actividade Investigação			97.316,17 €	24.780,23 €	1.561,70 €	123.658,09 €
Custos comuns da actividade Prestação de serviços			26.290,53 €	6.694,52 €	421,90 €	33.406,96 €
<b>Total</b>	<b>0,00 €</b>	<b>0,00 €</b>	<b>1.287.438,04 €</b>	<b>327.828,41 €</b>	<b>20.660,37 €</b>	<b>1.635.926,82 €</b>

Apêndice 5 – Quadro A11 – Actividades ou Serviços de Apoio (Custos Directos)

De 01/09/2007 a 31/08/2008

Actividade ou Centro de Custos	Euros						Critérios de repartição
	Pessoal Docente (b)	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total de custos	
Custos comuns das Actividades de Apoio			531.322,13 €	135.293,88 €	8.526,48 €	675.142,49 €	(a)
<b>Órgãos de Governo</b>							
Direcção e Conselhos	63.435,10 €	95.687,96 €	563.145,43 €	3.035,88 €		725.304,38 €	(a)
Gabinete do Secretário		201.470,51 €	25.627,95 €	2.277,39 €		229.375,85 €	(a)
<b>Serviços de Gestão Central</b>							
Área Académica		230.108,78 €	7.490,93 €	97.334,61 €		334.934,32 €	(a)
Área de recursos humanos e financeiros		498.371,84 €	63.882,88 €	59.158,71 €		621.413,43 €	(a)
Área de Instalações e Equipamentos e de Tecnologias de Informação		535.488,43 €	111.925,62 €	273.032,68 €		920.446,73 €	(a)
Área de Biblioteca e Informação		225.392,13 €	132.175,26 €	37.377,77 €		394.945,16 €	(a)
Museu de Medicina			0,00 €	6.056,24 €		6.056,24 €	(a)
<b>Assessorias Institucionais</b>							
Instituto de Formação Avançada (c)		163.041,58 €	171.635,40 €	21.512,81 €		356.189,79 €	(a)
Departamento de Educação Médica			0,00 €	39,95 €		39,95 €	(a)
Gabinete de Planeamento e Avaliação		45.634,81 €	1.727,59 €	1.322,89 €		48.685,29 €	(a)
Gabinete de Comunicação e Imagem		22.147,64 €	5.341,96 €	1.236,91 €		28.726,51 €	(a)
Gabinete de Apoio Pedag. e à Integração Acad. Estudante de Medicina			0,00 €	482,16 €		482,16 €	(a)
GAPIC - Gabinete de Apoio à Investigação Científica		21.730,83 €	707,42 €	303,58 €		22.741,83 €	(a)
Gabinete de Apoio aos Órgãos de Governo			0,00 €			0,00 €	(a)
<b>Serviços Descentralizados</b>							
Pólos Administrativos		29.783,15 €	969,56 €	17.678,32 €		48.431,03 €	(a)
<b>Centros de Estudo</b>							
Centro de Bioética		45.625,62 €	1.507,80 €	2.673,14 €		49.806,56 €	(a)
Centro de Nutrição			0,00 €			0,00 €	(a)
Centro de Cardiologia			0,00 €	54,15 €		54,15 €	(a)
Centro de Estudos das Ciências da Visão			0,00 €	272,12 €		272,12 €	(a)

Actividade ou Centro de Custos	Pessoal Docente (b)	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total de custos	Crítérios de repartição
Centro de Estudos de Doenças Infecciosas			0,00 €			0,00 €	(a)
Centro de Estudos de Medicina Baseada na Evidência			0,00 €	3.221,96 €		3.221,96 €	(a)
Centro de Estudos Egas Moniz		57.813,78 €	47.436,22 €	27.883,85 €		133.133,85 €	(a)
Centro de Estudos Pediátricos			0,00 €			0,00 €	(a)
Centro de Investigação de Otorrinolaringologia			0,00 €			0,00 €	(a)
Centro de Metabolismo e Endocrinologia			0,00 €			0,00 €	(a)
Centro Multidisciplinar de Psicopatologia Barahona Fernandes			0,00 €			0,00 €	(a)
Centro para o Estudo das Doenças Pulmonares			0,00 €			0,00 €	(a)
Clínicas Universitárias							
Clínica Universitária de Cardiologia			869,52 €	1.685,37 €		2.554,89 €	(a)
Clínica Universitária de Cirurgia Cardiorácica			0,00 €	290,44 €		290,44 €	(a)
Clínica Universitária de Cirurgia I			0,00 €	57,93 €		57,93 €	(a)
Clínica Universitária de Cirurgia II			740,00 €	711,92 €		1.451,92 €	(a)
Clínica Universitária de Cirurgia Plástica e Reconstructiva			0,00 €	112,62 €		112,62 €	(a)
Clínica Universitária de Cirurgia Vascular			0,00 €	205,71 €		205,71 €	(a)
Clínica Universitária de Dermatologia Venerologia		116.391,88 €	4.620,01 €	2.249,50 €		123.261,39 €	(a)
Clínica Universitária de Doenças Infecciosas		15.460,94 €	4.417,44 €	3.490,59 €		23.368,97 €	(a)
Clínica Universitária de Endocrinologia			0,00 €	507,65 €		507,65 €	(a)
Clínica Universitária de Gastrenterologia		12.811,08 €	2.132,95 €	1.618,22 €		16.562,25 €	(a)
Clínica Universitária de Ginecologia e Obstetrícia		6.747,78 €	219,67 €	2.297,04 €		9.264,49 €	(a)
Clínica Universitária de Hematologia			0,00 €	1.876,81 €		1.876,81 €	(a)
Clínica Universitária de Imagiologia			494,50 €	0,00 €		494,50 €	(a)
Clínica Universitária de Medicina Física e Reabilitação			0,00 €	0,00 €		0,00 €	(a)
Clínica Universitária de Medicina I		26.143,52 €	1.105,88 €	2.505,26 €		29.754,66 €	(a)
Clínica Universitária de Medicina II		20.291,23 €	816,24 €	4.195,92 €		25.303,39 €	(a)
Clínica Universitária de Neurocirurgia			182,67 €	0,00 €		182,67 €	(a)
Clínica Universitária de Neurologia			0,00 €	534,00 €		534,00 €	(a)
Clínica Universitária de Oftalmologia			0,00 €	255,31 €		255,31 €	(a)
Clínica Universitária de Ortopedia		11.221,44 €	767,75 €	146,05 €		12.135,24 €	(a)

Actividade ou Centro de Custos	Euros						Critérios de repartição
	Pessoal Docente (b)	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total de custos	
Clínica Universitária de Otorrinolaringologia		25.559,39 €	832,06 €			26.391,45 €	(a)
Clínica Universitária de Pediatria		13.295,74 €	517,53 €	5.574,50 €		19.387,77 €	(a)
Clínica Universitária de Pneumologia			0,00 €	4.332,69 €		4.332,69 €	(a)
Clínica Universitária de Psiquiatria			535,80 €	8.919,58 €		9.455,38 €	(a)
Clínica Universitária de Reumatologia			0,00 €	278,38 €		278,38 €	(a)
Clínica Universitária de Urologia			0,00 €	6,24 €		6,24 €	(a)
Clínica Universitária Nefrologia			0,00 €	239,58 €		239,58 €	(a)
Institutos							
Instituto de Anatomia Patológica		55.835,17 €	4.461,25 €	31.440,35 €		91.736,77 €	(a)
Instituto de Anatomia		93.163,32 €	7.211,06 €	2.345,30 €		102.719,68 €	(a)
Instituto de Biologia Molecular		103.888,96 €	4.838,69 €	9.581,20 €		118.308,85 €	(a)
Instituto de Bioquímica		112.244,19 €	7.288,44 €	37.175,46 €		156.708,09 €	(a)
Instituto de Farmacologia e Neurociências		102.622,77 €	10.155,32 €	40.887,51 €		153.665,60 €	(a)
Instituto de Fisiologia		86.904,24 €	12.654,36 €	18.518,47 €		118.077,07 €	(a)
Instituto de Histologia e Biologia do Desenvolvimento		68.005,34 €	7.819,60 €	9.300,28 €		85.125,22 €	(a)
Instituto de Introdução à Medicina		34.868,49 €	1.141,10 €	1.570,01 €		37.579,60 €	(a)
Instituto de Medicina Preventiva		152.582,95 €	5.156,17 €	85.565,21 €		243.304,33 €	(a)
Instituto de Microbiologia		111.657,61 €	33.056,38 €	43.955,97 €		188.669,96 €	(a)
Instituto de Semiótica Clínica		33.957,89 €	1.105,46 €	86.104,64 €		121.167,99 €	(a)
Instituto Medicina Nuclear		59.200,03 €	2.218,12 €	3.348,52 €		64.766,67 €	(a)
Laboratórios							
Laboratório de Biomatemática		49.347,52 €	2.066,45 €	2.809,82 €		54.223,79 €	(a)
Laboratório Arsénio Cordeiro			0,00 €	47,48 €		47,48 €	(a)
Laboratório de Farmacologia Clínica e Terapêutica		30.479,03 €	992,21 €	12.748,02 €		44.219,26 €	(a)
Laboratório de Genética		73.988,55 €	4.354,84 €	2.382,12 €		80.725,51 €	(a)
Laboratório de Imunologia Básica			470,00 €	7.857,04 €		8.327,04 €	(a)
Laboratório de Imunologias Clínica		41.176,16 €	81.954,08 €	545,37 €		123.675,61 €	(a)
Laboratório de Nutrição			369,88 €	4.324,40 €		4.694,28 €	(a)
Laboratório de Psicologia Médica		30.539,06 €	994,16 €	2.630,24 €		34.163,46 €	(a)

Actividade ou Centro de Custos	Pessoal Docente (b)	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total de custos	Crítérios de repartição
Laboratório Patologia Clínica			0,00 €	145,71 €		145,71 €	(a)
Unidades de Ensino							
Unidade de Ensino de Anestesiologia e Reanimação			0,00 €	5.442,74 €		5.442,74 €	(a)
Unidade de Ensino de Medicina Laboratorial			0,00 €			0,00 €	(a)
Unidade de Ensino de Mecanismos da Doença			495,94 €	14,44 €		510,38 €	(a)
Unidade de Ensino de Engenharia Biomédica		15.067,77 €	6.446,74 €	952,49 €		22.467,00 €	(a)
Unidade de Ensino de Medicina Legal/Ciências Forenses			0,00 €			0,00 €	(a)
Unidade de Ensino de Ética e Deontologia Médicas			0,00 €			0,00 €	(a)
Unidade de Ensino de Medicina Geral e Familiar			0,00 €			0,00 €	(a)
Unidade de Ensino de Medicina Tropical			0,00 €			0,00 €	(a)
<b>TOTAL</b>	<b>63.435,10 €</b>	<b>3.675.749,11 €</b>	<b>1.878.398,43 €</b>	<b>1.142.033,10 €</b>	<b>8.526,48 €</b>	<b>6.768.142,23 €</b>	

(a) Peso dos custos directos de cada actividade

(b) Os custos do pessoal docente referem-se a parte dos custos com o pessoal que se encontra com outras actividades de apoio, designadamente para o exercício de funções de direcção (por exemplo, Director, Subdirector, Presidente do Conselho Pedagógico e Presidente do Conselho Científico)

(c) Os custos de funcionamento do IFA incluem a prestação de serviços para a leccionação de diversos módulos dos mestrados a decorrer durante o ano lectivo 2007/2008. No entanto, os dados obtidos na aplicação informática GESTOR não fornecem informação sobre a respectiva distribuição pelos diversos mestrados, tendo sido afectos ao IFA.

**Apêndice 6 – Peso dos custos directos das actividades finais**

Actividades	Custos directos das actividades finais					
	PD	PND	Funcionamento	Amortizações	Total	Peso (%)
Ensino	7.253.374,50 €				7.253.374,50 €	83,65%
Investigação	1.115.984,77 €				1.115.984,77 €	12,87%
Prestação de serviços	71.366,99 €	205.122,83 €	25.000,00 €		301.489,82 €	3,48%
<b>Total</b>	<b>8.440.726,26 €</b>	<b>205.122,83 €</b>	<b>25.000,00 €</b>	<b>0,00 €</b>	<b>8.670.849,09 €</b>	<b>100,00%</b>

**Apêndice 7 – Quadro A12 – Repartição pelas actividades finais dos custos directos de actividades internas de apoio**

De 01/09/2007 a 31/08/2008

Euros

Actividade Final	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total de custos
Ensino (Quadro A21)	53.065,00 €	3.074.852,83 €	1.571.325,62 €	955.338,25 €	7.132,60 €	5.661.714,29 €
Investigação (Quadro A31)	8.164,44 €	473.088,62 €	241.759,95 €	146.985,78 €	1.097,40 €	871.096,19 €
Prestação de Serviços (Quadro A51)	2.205,67 €	127.807,66 €	65.312,87 €	39.709,07 €	296,47 €	235.331,74 €
<b>TOTAL</b>	<b>63.435,10 €</b>	<b>3.675.749,11 €</b>	<b>1.878.398,43 €</b>	<b>1.142.033,10 €</b>	<b>8.526,48 €</b>	<b>6.768.142,23 €</b>

**Apêndice 8 – Quadro A21 – Ensino (custos directos, comuns e indirectos)**

De 01/09/2007 a 31/08/2008

Cursos						Euros
	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total de custos
<b>Directos</b>						
1º Ciclo						
Licenciatura em Medicina	3.327.592,03 €					3.327.592,03 €
Licenciatura em Microbiologia	267.694,55 €					267.694,55 €
Licenciatura em Dietética e Nutrição	145.001,22 €					145.001,22 €
Mestrado Integrado em Medicina	3.480.029,20 €					3.480.029,20 €
2º Ciclo (a)						
Mestrado em Cuidados Paliativos	7.186,41 €					7.186,41 €
Mestrado em Doenças Infecciosas Emergentes	4.072,30 €					4.072,30 €
Mestrado em Epidemiologia	7.186,41 €					7.186,41 €
Mestrado em Microbiologia Clínica	3.593,21 €					3.593,21 €
Mestrado em Neurociências	2.874,57 €					2.874,57 €
Mestrado em Ciências do Sono	4.790,94 €					4.790,94 €
Mestrado em Comunicação em Saúde	3.353,66 €					3.353,66 €
<b>Comuns (b)</b>						
Total dos custos comuns			632.509,20 €	161.059,78 €	10.150,29 €	803.719,28 €
<b>Custos indirectos das actividades de apoio (c)</b>						
Total dos custos indirectos	53.065,00 €	3.074.852,83 €	1.571.325,62 €	955.338,25 €	7.132,60 €	5.661.714,29 €
<b>TOTAL</b>	<b>7.306.439,50 €</b>	<b>3.074.852,83 €</b>	<b>2.203.834,82 €</b>	<b>1.116.398,03 €</b>	<b>17.282,90 €</b>	<b>13.718.808,07 €</b>

(a) Os custos directos dos mestrados dizem respeito ao pagamento de "outros abonos em numerário ou espécie" a pessoal docente pertencente à FMUL. Verifica-se que é um montante bastante reduzido, na medida em que uma grande componente dos mestrados recorre à prestação de serviços para leccionação dos diversos módulos.

(b) Os custos comuns referem-se a custos totalmente identificados com a actividade de ensino, mas comuns a vários cursos. Estes custos serão posteriormente repartidos com base no número de alunos inscritos na parte escolar de cada curso.

(c) Os custos indirectos das actividades de apoio referem-se aos custos do Quadro A12, imputados à função ensino. Posteriormente, estes custos serão repartidos com base no número de alunos inscritos na parte escolar de cada curso.

**Apêndice 9 – Quadro A31 – Investigação (custos directos, comuns e indirectos)**

De 01/09/2007 a 31/08/2008

Euros

Actividade	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total de custos
<b>Directos</b>						
Centro Genérico da Actividade Investigação (a)	1.115.984,77 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	1.115.984,77 €
<b>Comuns (b)</b>						
Total dos custos comuns	0,00 €	0,00 €	97.316,17 €	24.780,23 €	1.561,70 €	123.658,09 €
<b>Custos indirectos das actividades de apoio (c)</b>						
Total dos custos indirectos	8.164,44 €	473.088,62 €	241.759,95 €	146.985,78 €	1.097,40 €	871.096,19 €
<b>TOTAL</b>	<b>1.124.149,21 €</b>	<b>473.088,62 €</b>	<b>339.076,12 €</b>	<b>171.766,01 €</b>	<b>2.659,10 €</b>	<b>2.110.739,06 €</b>

(a) Não foi possível discriminar os custos por entidade co-financiadora dada a falta de informação sobre os diversos projectos de investigação a decorrer na FMUL

(b) Os custos comuns referem-se a custos totalmente identificados com a actividade de investigação, mas comuns a vários projectos de investigação. Estes custos serão posteriormente repartidos com base no peso dos custos directos de cada sub-actividade (projecto de investigação).

(c) Os custos indirectos das actividades de apoio referem-se aos custos do Quadro A12, imputados à função investigação. Posteriormente, estes custos serão repartidos com base no peso dos custos directos de cada sub-actividade (projecto de investigação)

Apêndice 10 – Quadro A51 – Prestação de Serviços (custos directos, comuns e indirectos)

De 01/09/2007 a 31/08/2008

Actividade						Euros
	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total de custos
<b>Directos</b>						
Serviços de Laboratório (a)	71.366,99 €	205.122,83 €	25.000,00 €	0,00 €	0,00 €	301.489,82 €
<b>Comuns (b)</b>						
Total dos custos comuns	0,00 €	0,00 €	26.290,53 €	6.694,52 €	421,90 €	33.406,96 €
<b>Custos indirectos das actividades de apoio (c)</b>						
Total dos custos indirectos	2.205,67 €	127.807,66 €	65.312,87 €	39.709,07 €	296,47 €	235.331,74 €
<b>TOTAL</b>	<b>73.572,66 €</b>	<b>332.930,49 €</b>	<b>116.603,40 €</b>	<b>46.403,59 €</b>	<b>718,37 €</b>	<b>570.228,52 €</b>

(a) Não foi possível discriminar os custos por serviços de laboratório, devido à falta de informação disponibilizada pelo Núcleo de Prestação de Serviços à Comunidade.

(b) Os custos comuns referem-se a custos totalmente identificados com a actividade de prestação de serviços, mas comuns aos vários serviços de laboratório. Estes custos serão posteriormente repartidos com base no peso dos custos directos de cada sub-actividade (serviço de laboratório).

(c) Os custos indirectos das actividades de apoio referem-se aos custos do Quadro A12, imputados à função prestação de serviços. Posteriormente, estes custos serão repartidos com base no peso dos custos directos de cada sub-actividade (serviço de laboratório).

**Apêndice 11 – Distribuição dos custos comuns e indirectos da actividade de ensino com base no peso do número de alunos inscritos em cada curso**

Cursos	Distribuição dos custos comuns e indirectos da actividade ensino					Total
	PD	PND	Funcionamento	Amortizações	Outros	
<b>1º Ciclo</b>						
Licenciatura em Medicina	22.833,26 €	1.323.073,69 €	948.284,69 €	480.373,19 €	7.436,63 €	2.782.001,46 €
Licenciatura em Microbiologia	1.836,87 €	106.437,21 €	76.286,59 €	38.644,55 €	598,25 €	223.803,47 €
Licenciatura em Dietética e Nutrição	994,97 €	57.653,49 €	41.321,90 €	20.932,46 €	324,05 €	121.226,88 €
Mestrado Integrado em Medicina	23.879,25 €	1.383.683,77 €	991.725,67 €	502.379,11 €	7.777,30 €	2.909.445,11 €
<b>2º Ciclo (a)</b>						
Mestrado em Cuidados Paliativos	765,36 €	44.348,84 €	31.786,08 €	16.101,89 €	249,27 €	93.251,45 €
Mestrado em Doenças Infecciosas Emergentes	433,70 €	25.131,01 €	18.012,11 €	9.124,41 €	141,25 €	52.842,49 €
Mestrado em Epidemiologia	765,36 €	44.348,84 €	31.786,08 €	16.101,89 €	249,27 €	93.251,45 €
Mestrado em Microbiologia Clínica	382,68 €	22.174,42 €	15.893,04 €	8.050,95 €	124,64 €	46.625,72 €
Mestrado em Neurociências	306,14 €	17.739,54 €	12.714,43 €	6.440,76 €	99,71 €	37.300,58 €
Mestrado em Ciências do Sono	510,24 €	29.565,89 €	21.190,72 €	10.734,60 €	166,18 €	62.167,63 €
Mestrado em Comunicação em Saúde	357,17 €	20.696,12 €	14.833,50 €	7.514,22 €	116,33 €	43.517,34 €
<b>TOTAL</b>	<b>53.065,00 €</b>	<b>3.074.852,83 €</b>	<b>2.203.834,82 €</b>	<b>1.116.398,03 €</b>	<b>17.282,90 €</b>	<b>6.465.433,57 €</b>

Apêndice 12 – Quadro A22 – Ensino (custos totais do exercício económico)

De 01/09/2007 a 31/08/2008

Cursos	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total de custos	Nº de alunos	Euros
								Custo por aluno
<b>1º Ciclo</b>								
Licenciatura em Medicina	3.350.425,28 €	1.323.073,69 €	948.284,69 €	480.373,19 €	7.436,63 €	6.109.593,49 €	895	6.826,36 €
Licenciatura em Microbiologia	269.531,42 €	106.437,21 €	76.286,59 €	38.644,55 €	598,25 €	491.498,02 €	72	6.826,36 €
Licenciatura em Dietética e Nutrição	145.996,19 €	57.653,49 €	41.321,90 €	20.932,46 €	324,05 €	266.228,10 €	39	6.826,36 €
Mestrado Integrado em Medicina	3.503.908,45 €	1.383.683,77 €	991.725,67 €	502.379,11 €	7.777,30 €	6.389.474,31 €	936	6.826,36 €
<b>2º Ciclo (a)</b>								
Mestrado em Cuidados Paliativos	7.951,77 €	44.348,84 €	31.786,08 €	16.101,89 €	249,27 €	100.437,86 €	30	3.347,93 €
Mestrado em Doenças Infecciosas Emergentes	4.506,01 €	25.131,01 €	18.012,11 €	9.124,41 €	141,25 €	56.914,79 €	17	3.347,93 €
Mestrado em Epidemiologia	7.951,77 €	44.348,84 €	31.786,08 €	16.101,89 €	249,27 €	100.437,86 €	30	3.347,93 €
Mestrado em Microbiologia Clínica	3.975,89 €	22.174,42 €	15.893,04 €	8.050,95 €	124,64 €	50.218,93 €	15	3.347,93 €
Mestrado em Neurociências	3.180,71 €	17.739,54 €	12.714,43 €	6.440,76 €	99,71 €	40.175,14 €	12	3.347,93 €
Mestrado em Ciências do Sono	5.301,18 €	29.565,89 €	21.190,72 €	10.734,60 €	166,18 €	66.958,57 €	20	3.347,93 €
Mestrado em Comunicação em Saúde	3.710,83 €	20.696,12 €	14.833,50 €	7.514,22 €	116,33 €	46.871,00 €	14	3.347,93 €
<b>TOTAL</b>	<b>7.306.439,50 €</b>	<b>3.074.852,83 €</b>	<b>2.203.834,82 €</b>	<b>1.116.398,03 €</b>	<b>17.282,90 €</b>	<b>13.718.808,07 €</b>	<b>2.080</b>	<b>50.740,95 €</b>

Apêndice 13 – Quadro A23 – Ensino (custos totais de actividades concluídas)

De 01/09/2007 a 31/08/2008

Cursos								Euros	
	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total de custos	Nº de alunos	Custo por aluno	
<b>1º Ciclo</b>									
Licenciatura em Medicina	3.350.425,28 €	1.323.073,69 €	948.284,69 €	480.373,19 €	7.436,63 €	6.109.593,49 €	895	6.826,36 €	
Licenciatura em Microbiologia	269.531,42 €	106.437,21 €	76.286,59 €	38.644,55 €	598,25 €	491.498,02 €	72	6.826,36 €	
Licenciatura em Dietética e Nutrição	145.996,19 €	57.653,49 €	41.321,90 €	20.932,46 €	324,05 €	266.228,10 €	39	6.826,36 €	
Mestrado Integrado em Medicina	3.503.908,45 €	1.383.683,77 €	991.725,67 €	502.379,11 €	7.777,30 €	6.389.474,31 €	936	6.826,36 €	
<b>2º Ciclo (a)</b>									
Mestrado em Cuidados Paliativos	7.951,77 €	44.348,84 €	31.786,08 €	16.101,89 €	249,27 €	100.437,86 €	30	3.347,93 €	
Mestrado em Doenças Infecciosas Emergentes	4.506,01 €	25.131,01 €	18.012,11 €	9.124,41 €	141,25 €	56.914,79 €	17	3.347,93 €	
Mestrado em Epidemiologia	7.951,77 €	44.348,84 €	31.786,08 €	16.101,89 €	249,27 €	100.437,86 €	30	3.347,93 €	
Mestrado em Microbiologia Clínica	3.975,89 €	22.174,42 €	15.893,04 €	8.050,95 €	124,64 €	50.218,93 €	15	3.347,93 €	
Mestrado em Neurociências	3.180,71 €	17.739,54 €	12.714,43 €	6.440,76 €	99,71 €	40.175,14 €	12	3.347,93 €	
Mestrado em Ciências do Sono	5.301,18 €	29.565,89 €	21.190,72 €	10.734,60 €	166,18 €	66.958,57 €	20	3.347,93 €	
Mestrado em Comunicação em Saúde	3.710,83 €	20.696,12 €	14.833,50 €	7.514,22 €	116,33 €	46.871,00 €	14	3.347,93 €	
<b>TOTAL</b>	<b>7.306.439,50 €</b>	<b>3.074.852,83 €</b>	<b>2.203.834,82 €</b>	<b>1.116.398,03 €</b>	<b>17.282,90 €</b>	<b>13.718.808,07 €</b>	<b>2.080</b>	<b>50.740,95 €</b>	

**Apêndice 14 – Quadros da Investigação – A32 (custos totais do exercício económico) e A33 (custos totais de actividades concluídas)**

**Quadro A32 – Investigação (custos totais do exercício económico)**  
De 01/09/2007 a 31/08/2008

Actividade	Euros					Total de custos
	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	
Centro Genérico da Actividade Investigação	1.124.149,21 €	473.088,62 €	339.076,12 €	171.766,01 €	2.659,10 €	2.110.739,06 €
<b>TOTAL</b>	1.124.149,21 €	473.088,62 €	339.076,12 €	171.766,01 €	2.659,10 €	2.110.739,06 €

NOTA: Não foi possível apurar os custos por projecto de investigação

**Quadro A33 – Investigação (custos totais de actividades concluídas)**  
De 01/09/2007 a 31/08/2008

Actividade	Euros					Total de custos
	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	
Centro Genérico da Actividade Investigação	1.124.149,21 €	473.088,62 €	339.076,12 €	171.766,01 €	2.659,10 €	2.110.739,06 €
<b>TOTAL</b>	1.124.149,21 €	473.088,62 €	339.076,12 €	171.766,01 €	2.659,10 €	2.110.739,06 €

NOTA: Não foi possível apurar os custos por projecto de investigação

**Apêndice 15 – Quadros da Prestação de Serviços – A52 (custos totais do exercício económico) e A53 (custos totais de actividades concluídas)**

**Quadro A52 – Prestação de Serviços (custos totais do exercício económico)**

De 01/09/2007 a 31/08/2008

Actividade	Euros					Total de custos
	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	
Serviços de Laboratório	73.572,66 €	332.930,49 €	116.603,40 €	46.403,59 €	718,37 €	570.228,52 €
<b>TOTAL</b>	<b>73.572,66 €</b>	<b>332.930,49 €</b>	<b>116.603,40 €</b>	<b>46.403,59 €</b>	<b>718,37 €</b>	<b>570.228,52 €</b>

NOTA: Não foi possível apurar os custos por tipologia de análises clínicas

**Quadro A53 – Prestação de Serviços (custos totais de actividades concluídas)**

De 01/09/2007 a 31/08/2008

Actividade	Euros					Total de custos
	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	
Serviços de Laboratório	73.572,66 €	332.930,49 €	116.603,40 €	46.403,59 €	718,37 €	570.228,52 €
<b>TOTAL</b>	<b>73.572,66 €</b>	<b>332.930,49 €</b>	<b>116.603,40 €</b>	<b>46.403,59 €</b>	<b>718,37 €</b>	<b>570.228,52 €</b>

NOTA: Não foi possível apurar os custos por tipologia de análises clínicas

**Apêndice 16 – Modelo A8 – Demonstração de custos por funções**

De 01/09/2007 a 31/08/2008

Euros

Funções ou Actividades	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total de custos
Ensino	7.306.439,50 €	3.074.852,83 €	2.203.834,82 €	1.116.398,03 €	17.282,90 €	13.718.808,07 €
Investigação	1.124.149,21 €	473.088,62 €	339.076,12 €	171.766,01 €	2.659,10 €	2.110.739,06 €
Prestação de Serviços	73.572,66 €	332.930,49 €	116.603,40 €	46.403,59 €	718,37 €	570.228,52 €
<b>TOTAL</b>	<b>8.504.161,36 €</b>	<b>3.880.871,94 €</b>	<b>2.659.514,34 €</b>	<b>1.334.567,63 €</b>	<b>20.660,37 €</b>	<b>16.399.775,64 €</b>

**Anexos****Anexo 1 – Número de projectos por Unidade de Investigação**

<b>Unidades de Investigação</b>	<b>N.º de projectos</b>
Centro de Cardiologia	1
Clínica Universitária de Cardiologia	3
Instituto de Anatomia	2
Instituto de Anatomia Patológica	1
Instituto de Farmacologia e Neurociências	1
Instituto de Fisiologia	2
Instituto de Histologia e Biologia do Desenvolvimento	1
Instituto de Medicina Molecular	6
Instituto de Microbiologia	2
Laboratório da Linguagem	1
Laboratório de Genética	1
<b>Total</b>	<b>21</b>

Fonte: Relatório de Gestão de 2008

**Anexo 2 – Unidades Estruturais da FMUL**

<b>Clínicas Universitárias</b>	<b>Institutos</b>	<b>Laboratórios</b>
Cardiologia	Anatomia Patológica	Biomatemática
Cirurgia Cardiorácica	Anatomia	Farmacologia Clínica e Terapêutica
Cirurgia I	Biologia Molecular	Genética
Cirurgia II	Bioquímica	Imunologia Básica
Cirurgia Plástica e Reconstructiva	Farmacologia e Neurociências	Imunologia Clínica
Cirurgia Vasculuar	Fisiologia	Nutrição
Dermatologia Venerologia	Histologia e Biologia do Desenvolvimento	Psicologia Médica
Doenças Infecciosas	Introdução à Medicina	
Endocrinologia	Medicina Preventiva	
Gastrenterologia	Microbiologia	
Ginecologia e Obstetria	Semiótica Clínica	
Hematologia	Medicina Nuclear	
Imagiologia		
Medicina Física e Reabilitação		
Medicina I		
Medicina II		
Neurocirurgia		
Neurologia		
Oftalmologia		
Ortopedia		
Otorrinolaringologia		
Pediatria		
Pneumologia		
Psiquiatria		
Reumatologia		
Urologia		
Clínica Universitária Nefrologia		

Fonte: Estatutos da FMUL

**Anexo 3 – Centros de Estudo da FMUL****Centros de Estudo**

Centro de Bioética  
 Centro de Cardiologia  
 Centro de Estudos das Ciências da Visão  
 Centro de Estudos de Doenças Infecciosas  
 Centro de Estudos de Medicina Baseada na Evidência  
 Centro de Estudos Egas Moniz  
 Centro de Estudos Pediátricos  
 Centro de Investigação de Otorrinolaringologia  
 Centro de Metabolismo e Endocrinologia  
 Centro Multidisciplinar de Psicopatologia Barahona Fernandes  
 Centro para o Estudo das Doenças Pulmonares

Fonte: [www.fm.ul.pt](http://www.fm.ul.pt)

**Anexo 4 – Alunos inscritos no 1º Ciclo de Estudos**

Curso	N.º Alunos Inscritos 2006/2007						N.º Alunos Inscritos 2007/2008						N.º Alunos Inscritos 2008/2009					
	1º	2º	3º	4º	5º	6º	1º	2º	3º	4º	5º	6º	1º	2º	3º	4º	5º	6º
Medicina (L.)	328	314	347	263	236	231		321	349			225			385			
Microbiologia	41	21	24					30	18	24					29	16		
Dietética e Nutrição	23	13	10					17	12	10					16	11		
Medicina (M.I.)							343			320	273		372	299		329	328	258
<b>TOTALS</b>	<b>392</b>	<b>348</b>	<b>381</b>	<b>263</b>	<b>236</b>	<b>231</b>	<b>343</b>	<b>368</b>	<b>379</b>	<b>354</b>	<b>273</b>	<b>225</b>	<b>372</b>	<b>299</b>	<b>430</b>	<b>356</b>	<b>328</b>	<b>258</b>
	1851						1942						2043					

Fonte: GPEAR1 (RAIDES07, RAIDES08, RAIDES09)

## Anexo 5 – Alunos inscritos em programas de Mestrado

Cursos de Mestrado	Bolonha	2006/2007		2007/2008		2008/2009	
		Parte Escolar	Escrita da Tese	Parte Escolar	Escrita da Tese	Parte Escolar	Escrita da Tese
Bioética	N	20	81		95		31
Educação Médica	N		9		8		
Comportamentos Desviantes e Ciências Criminais	N		43		38		32
Cuidados Paliativos	N	30	76	30	98	30	42
Doenças Infecciosas Emergentes	N	16	31	17	42	10	36
Epidemiologia	N			30		29	9
Comportamentos de Dependência e seus Tratamentos	N		20		17		16
Imunologia	N		11		9		9
Microbiologia Clínica	N	15	28	15	39	2	26
Medicina Legal e Ciências Forenses	N	33	37		67		42
Neurociências	N	12	56	12	61	13	40
Nutrição Clínica	N		10		6		6
Comunicação em Saúde	N						
Saúde Escolar	N		42		29		18
Psicogerontologia	N		24		20		9
Sexualidade Humana	N		35		35	22	30
Ciências do Sono	N	15	18	20	33		43
Bioética	S					12	
Microbiologia Clínica	S					15	
Comunicação em Saúde	S			14			13
Neuroftalmologia	N		18		18		10
Ciências da Dor	N		38		20		20
Vitimização da Criança e do Adolescente	N					16	
Medicina Legal e Ciências Forenses	S					17	
Cuidados Paliativos	S					30	
Neurociências	S					15	
Dietética e Nutrição	S					9	
Doenças Metabólicas e Comportamento Alimentar	S					10	
<b>TOTAIS</b>		<b>141</b>	<b>577</b>	<b>138</b>	<b>635</b>	<b>230</b>	<b>432</b>
		<b>718</b>		<b>773</b>		<b>662</b>	

Fonte: GPEARI (RAIDES07, RAIDES08, RAIDES09)

## Anexo 6 – Alunos inscritos em programas de Doutoramento

<b>Cursos de Doutoramento</b>	<b>Ramo</b>	<b>Bolonha</b>	<b>2006/2007</b>	<b>2007/2008</b>	<b>2008/2009</b>
Ciências Biomédicas	1 - Tronco Comum	N	3	3	0
Ciências Biomédicas	Biologia Celular e Molecular	N	10	8	4
Ciências Biomédicas	Biologia do Desenvolvimento	N	1	1	1
Ciências Biomédicas	Biomatemática	N	1	1	0
Ciências Biomédicas	Ciências Biológicas	N	1	0	0
Ciências Biomédicas	Ciências Biopatológicas	N	19	20	30
Ciências Biomédicas	Ciências Funcionais	N	4	7	15
Ciências Biomédicas	Ciências Morfológicas	N	16	17	16
Ciências Biomédicas	Doenças Infecciosas e Parasitárias	N	1	1	0
Ciências Biomédicas	Farmacologia	N	1	1	0
Ciências Biomédicas	Genética	N	2	1	0
Ciências Biomédicas	Histologia e Embriologia	N	3	3	0
Ciências Biomédicas	Imunologia	N	8	6	0
Ciências Biomédicas	Medicina Preventiva e Saúde Pública	N	2	2	2
Ciências Biomédicas	Microbiologia	N	3	2	0
Ciências Biomédicas	Neurociências Básicas	N	15	14	18
Ciências Biomédicas	Neurologia	N	2	2	0
Ciências Biomédicas	Oncologia	N	1	0	0
Ciências Biomédicas	Pediatria	N	0	0	0
Ciências Biomédicas	Psicologia	N	0	0	0
<i>Sub-Total de Ciências Biomédicas</i>			93	89	86
Ciências da Saúde	Ciências da Vida e da Saúde	N	1	1	5
Ciências da Saúde	Ciências do Comportamento	N	2	3	7
Ciências da Saúde	Desenvolvimento Humano e Social	N	0	1	1
Ciências da Saúde	Educação e Comunicação em	N	1	1	1
Ciências da Saúde	Estudos Avançados em Enfermagem	N	1	1	1
Ciências da Saúde	Medicina Legal e Ciências Forenses	N	0	1	2
Ciências da Saúde	Microbiologia	N	1	4	4
Ciências da Saúde	Nutrição	N	0	3	3
<i>Sub-Total de Ciências da Saúde</i>			6	15	24
Doenças Metabólicas e Comportamento		S	0	0	13
<i>Sub-Total de Doenças Metabólicas e Comportamento Alimentar</i>			0	0	13
Medicina	1 - Tronco Comum	N	2	1	1
Medicina	Anatomia	N	1	1	0
Medicina	Anatomia Patológica	N	1	3	3
Medicina	Bioquímica	N	1	1	1
Medicina	Cardiologia	N	6	5	5
Medicina	Cirurgia Córdio-torácica	N	1	0	1
Medicina	Cirurgia Geral	N	9	9	4
Medicina	Cirurgia Plástica e Reconstructiva	N	1	1	0
Medicina	Cirurgia Vasculuar	N	1	1	1
Medicina	Clínica Geral e Medicina	N	1	1	0
Medicina	Dermatologia e Venerologia	N	2	3	2
Medicina	Doenças Infecciosas e Parasitárias	N	0	0	0
Medicina	Endocrinologia	N	1	1	0

<b>Cursos de Doutoramento</b>	<b>Ramo</b>	<b>Bolonha</b>	<b>2006/2007</b>	<b>2007/2008</b>	<b>2008/2009</b>
Medicina	Epidemiologia	N	2	2	1
Medicina	Farmacologia	N	2	2	2
Medicina	Fisiologia	N	2	2	4
Medicina	Fisiopatologia	N	0	0	1
Medicina	Gastroenterologia	N	1	1	1
Medicina	Genética	N	1	1	0
Medicina	Hematologia	N	1	1	1
Medicina	História da Medicina	N	0	1	1
Medicina	Imagiologia	N	4	4	2
Medicina	Imunologia	N	0	1	1
Medicina	Imunologia Clínica	N	1	0	0
Medicina	Medicina Física e Reabilitação	N	0	1	1
Medicina	Medicina Geral e Familiar	N	0	0	1
Medicina	Medicina Interna	N	5	5	4
Medicina	Medicina Nuclear	N	1	1	0
Medicina	Microbiologia	N	0	1	0
Medicina	Microbiologia e Parasitologia	N	1	0	1
Medicina	Nefrologia	N	2	2	2
Medicina	Neurologia	N	7	8	8
Medicina	Obstetrícia e Ginecologia	N	4	4	2
Medicina	Oncologia	N	0	0	0
Medicina	Patologia Clínica	N	1	1	1
Medicina	Pediatria	N	4	4	2
Medicina	Pneumologia	N	4	4	3
Medicina	Psiquiatria e Saúde Mental	N	5	6	7
Medicina	Reumatologia	N	1	1	1
<i>Sub-Total de Medicina</i>			76	80	65
<b>TOTAIS</b>			<b>175</b>	<b>184</b>	<b>188</b>

Fonte: GPEAR1 (RAIDES07, RAIDES08, RAIDES09)

**Anexo 7 – Cursos de Formação Contínua**

<b>Nome do Curso</b>	<b>N.º Inscritos</b>
Curso Pós-Graduado de Actualização em Ciências do Sono - 2º Curso Prático	9
Curso Pós-Graduado de Aperfeiçoamento Iniciação à Cirurgia	12
Curso Pós-Graduado de Actualização em Cuidados Paliativos	40
Curso Pós-Graduado de Actualização em Ciências do Sono - 6º Módulo	32
Workshop Progressos em Terapêutica Farmacológica	50
Curso Pós-Graduado de Aperfeiçoamento em Hipnose Clínica Experimental I - Módulo I, II e III (Avançado)	16
Curso Pós-Graduado de Actualização em Maus Tratos na Criança e no Adolescente - Violência Sexual – Psicopatologia	20
Seminário Comunicação e Doenças Infecciosas	1
Curso Pós-Graduado de Actualização em Pneumologia	19
Curso Pós-Graduado de Aperfeiçoamento em Hipnose Clínica Experimental I - Módulos IV, V, VI, VII, VIII e IX (Avançado)	24
Curso Pós-Graduado de Actualização em Ecocardiografia 2008	52
Curso Pós-Graduado de Actualização Construção, Validação, Aplicação e Interpretação de Questionários	5
Curso Pós-Graduado de Aperfeiçoamento Iniciação à Cirurgia	11
Curso Pós-Graduado de Actualização Famílias, Álcool e Tabaco em CSP	13
Curso Pós-Graduado de Aperfeiçoamento em Hipnose Clínica Experimental (BÁSICO)	30
Workshop Introdução à Avaliação Económica em Saúde	1
Curso Pós-Graduado de Actualização A Medicina Baseada na Evidência - Princípios e Práticas	18
Curso Pós-Graduado de Actualização em Osteoporose	155
Curso Pós-Graduado de Actualização Análise Multifactorial em Epidemiologia	23
Curso Pós-Graduado de Actualização em Tópicos Especiais em Epidemiologia	4
Curso Pós-Graduado de Actualização em Computadores de Bolso em Medicina	51
Curso Pós-Graduado de Aperfeiçoamento Iniciação à Cirurgia	11
Curso Pós-Graduado de Actualização em Cuidados Paliativos	40
<b>TOTAL</b>	<b>637</b>

Fonte: Relatório de Gestão de 2008

## Anexo 8 – Recursos humanos existentes a 31 de Dezembro de 2008

Recursos Humanos	Sexo	Dirigente a)	Técnico Superior	Técnico Profissional	Administrativo	Operário	Auxiliar	Informática	Investigação	Docente	Diagnóstico e Terapêutica	TOTAL
Total de efectivos	H	1	10	1	7	3	3	9	2	268	2	306
	M	4	41	15	59	0	24	2	7	221	18	391
	T	5	51	16	66	3	27	11	9	489	20	697
Nomeação	H	1	6	1	6	2	2	7	2	51	2	80
	M	4	29	14	51		19	1	7	28	17	170
	T	5	35	15	57	2	21	8	9	79	19	250
Contrato administrativo de provimento	H									211		211
	M									178		178
	T	0	0	0	0	0	0	0	0	389	0	389
Contrato de trabalho por tempo indeterminado	H		2		1			2				5
	M		4		3		1					8
	T	0	6	0	4	0	1	2	0	0	0	13
Contrato de trabalho a termo resolutivo certo	H		2									2
	M		8		5		2	1				16
	T	0	10	0	5	0	2	1	0	0	0	18
Contrato de trabalho a termo resolutivo incerto	H											0
	M											0
	T	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Prestação de serviços	H									6		6
	M									15		15
	T	0	0	0	0	0	0	0	0	21	0	21
Requisição/ Destacamento/Afectação específica/Cedência especial	H					1	1					2
	M			1			2				1	4
	T	0	0	1	0	1	3	0	0	0	1	6
Outros	H											0
	M											0
	T	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Fonte: Balanço Social de 2008

**Anexo 9 – Distribuição do Pessoal Docente por regime contratual**

	<b>Regime</b>	<b>N.º Horas/semana</b>	<b>N.º docentes</b>
Carreira	Exclusividade	35	45
	Tempo Integral	35	46
Especialmente Contratados e Requisitados	Exclusividade	35	1
	Tempo Integral	35	2
	Tempo Parcial 0%	0	12
	Tempo Parcial 20%	8	0
	Tempo Parcial 30%	11	191
	Tempo Parcial 40%	15	189
	Tempo Parcial 50%	18	1
Não Exercício <sup>32</sup>			2
<b>TOTAL</b>			<b>489</b>

Fonte: Relatório de Gestão de 2008

**Anexo 10 – Distribuição do Pessoal Docente por Categoria**

<b>Categoria</b>	<b>N.º</b>
Catedrático	25
Catedrático Convidado	6
Associado	7
Associado com Agregação	12
Associado Convidado	11
Associado Convidado com Agregação	4
Auxiliar	34
Auxiliar com Agregação	6
Auxiliar Convidado	55
Auxiliar Convidado com Agregação	5
Assistente	8
Assistente Convidado	294
Assistente Estagiário	0
Monitor	21
Prof. Ensino Básico e Secundário	1
<b>TOTAL</b>	<b>489</b>

Fonte: Relatório de Gestão de 2008

<sup>32</sup> Inclui licenças sem vencimento, pelo que os custos não são suportados pela FMUL.

**Anexo 11 – Distribuição do pessoal não docente por categoria**

<b>Categoria</b>	<b>N.º</b>
Dirigente	5
Técnico Superior	51
Técnico Profissional	15
Administrativo	66
Operário	2
Pessoal Auxiliar	24
Pessoal de Informática	11
Técnico de Diagnóstico e Terapêutica	20
Requisitados/Destacados	6
<b>Total</b>	<b>199</b>

Fonte: Relatório de Gestão de 2008

**Anexo 12 – Distribuição das despesas com o pessoal por fonte de financiamento**

<b>Despesas com pessoal 2008</b>	<b>Valor</b>	<b>%</b>
Orçamento Estado	11.750.107 €	92%
Receitas Próprias	1.055.822 €	8%
	12.805.929 €	100%

Fonte: Mapa de Controlo Orçamental da Despesa da FMUL (2008)

**Anexo 13 – Despesas com o pessoal versus receita cobrada em 2008**

	<b>Orçamento Estado</b>	<b>Receitas Próprias</b>	<b>Total</b>
<b>Receita FMUL 2008</b>	12.463.972 €	4.221.121 €	16.685.093 €
<b>Despesas com pessoal 2008</b>	11.750.107 €	1.055.822 €	12.805.929 €

Fonte: Mapas de Controlo Orçamental da Despesa e da Receita da FMUL (2008)

