

A INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA NA GESTÃO DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR PÚBLICO: ESTUDO DE CASO

*Ana Bela de Sousa Delicado Teixeira¹
Deodete Ndatuondyila Ndesilibalula Ndeunyema²*

RESUMO

Este estudo pretende identificar se a informação contabilística resultante da aplicação do POCP no SPA e do POC-Educação no ensino superior público em particular, é utilizada como apoio à gestão de uma instituição, quer através da sua análise direta quer da utilização de indicadores de gestão. Nesse sentido realizou-se uma pesquisa bibliográfica e exploratória, cuja abordagem teve preponderância qualitativa através de um estudo de caso. Os resultados obtidos, através de um inquérito, mostraram que todos os respondentes reconhecem importância aos indicadores apresentados no inquérito e que são calculados com base na informação contabilística, bem como a necessidade desses indicadores serem comparados entre Escolas e a nível nacional. Porém, dos respondentes, no desempenho dos seus cargos de gestão, apenas cerca de 33% dispõem de informação contabilística e, a 61,5% dos mesmos, são disponibilizados indicadores cujo cálculo, para ser efetuado, não necessita de informação contabilística.

Palavras chave: Informação Contabilística; tomada de decisão, Indicadores, POCP e POC-Educação.

Abstract

This study aims to identify if the resulting accounting information from the application of POCP in the SPA and the POC-Education public higher education in particular, is used to support the management of the institution, either through its direct analysis or the use of management indicators. Accordingly, we carried out a bibliographical and exploratory, whose approach was qualitative preponderance through a case study. The results obtained through a survey showed that all respondents recognize the importance of the indicators presented in the investigation and which are calculated on the basis of accounting information, and the need of these indicators are compared between schools and national level. However, respondents in the performance of its management positions, only about 33% have accounting and the 61.5% of respondents are available indicators whose calculation to be made, does not require accounting information.

Keywords: Accounting Information; decision; indicators; POCP and POC- Education

¹ anabela.teixeira@esce.ips.pt, Escola Superior de Ciências Empresariais, Instituto Politécnico de Setúbal.

² deodetendeunyema18@hotmail.com, Escola Superior de Ciências Empresariais, Instituto Politécnico de Setúbal.

1. INTRODUÇÃO

Num contexto extremamente competitivo e em permanente mudança, a informação, nomeadamente, a informação contabilística, adequadamente elaborada e apresentada, constitui um recurso importante para a gestão de uma organização, estando o seu uso, associado ao sucesso organizacional. Assim, a informação contabilística deve ser considerada um instrumento indispensável para apoiar os gestores na tomada de decisão, tanto ao nível do Setor Privado, como do Setor Público. Desta forma, no Setor Público Administrativo (SPA), um sistema de informação contabilístico adequado e oportuno, permite aos gestores, para além de cumprirem os requisitos legais, apoiarem as decisões e avaliarem se os recursos públicos foram utilizados de uma forma eficiente, eficaz e económica.

A aprovação e implementação, em 1997, do Plano Oficial do de Contabilidade Pública (POCP) e posteriormente, dos seus planos setoriais, reforçaram a importância da contabilidade no SPA.

O primeiro plano setorial do POCP foi o Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais – POCAL, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro. Seguiu-se-lhe o Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação (POC-Educação), aprovado pela Portaria 794/2000, de 20 de setembro. O Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde (POCMS), foi aprovado pela Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro e o Plano Oficial de Contabilidade para as Instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social (POCISSSS), através do Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro. Qualquer destes planos foi justificado pelo facto de existirem especificidades e características diferentes no setor a que se destinam e por isso, as regras de implementação da contabilidade analítica, estão associadas aos planos setoriais, ainda que a sua obrigatoriedade esteja prevista no POCP.

Neste estudo, para concretizar os objetivos que pretendemos atingir, iremos salientar especificamente, o POC-Educação, dado que a nossa questão de investigação era saber se a informação contabilística resultante da aplicação obrigatória do POC-Educação nas instituições de ensino superior público, era utilizada como apoio à gestão das referidas instituições, quer através da sua análise direta quer de indicadores de gestão calculados a partir dela. Para responder a esta questão de investigação, formularam-se quatro hipóteses que serão evidenciadas no ponto dedicado à metodologia.

Neste sentido este documento encontra-se estruturado da seguinte forma: após uma breve Introdução ao tema, apresenta-se a segunda parte relacionada com a revisão da literatura, desenvolvida no ponto 2.1 - A informação Contabilística no SPA, o POCP e os Planos Setoriais. No ponto 2.2 desenvolve-se a temática, os utilizadores da informação contabilística no SPA, o papel da informação contabilística na gestão do SPA, os utilizadores da informação contabilística e o Tableau de Bord como instrumento auxiliar de gestão. No ponto três apresenta-se a Metodologia, onde se detalha o método de pesquisa, bem como, as limitações inerentes ao método utilizado. No 4.º ponto apresentam-se os resultados e análise dos dados, começando-se pela caracterização da unidade de análise, seguindo-se a análise e apresentação das respostas obtidas no inquérito onde se evidenciam também o peso percentual das respostas obtidas. Após esse ponto apresentam-se as conclusões, onde se efetua uma síntese da investigação efetuada com base na questão que fundamentou o estudo, bem como as hipóteses formuladas. No final apresentam-se as perspetivas de investigações futuras. Encerra-se com as referências bibliográficas utilizadas no trabalho.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1. A INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA NO SPA

Num mundo cada vez mais competitivo, a contabilidade é cada vez mais decisiva na sustentabilidade e crescimento das organizações. Gonçalves e Baptista (2007) referem que a contabilidade é uma ciência que tem por objetivo o estudo do património a partir da utilização de métodos especialmente desenvolvidos para, registar, resumir e analisar todos os factos que afetam a situação patrimonial de uma organização. Silva e Costa (2008), referem que, o objetivo da contabilidade é fornecer informações fidedignas e tempestivas sobre o património e sobre o resultado da entidade aos diversos utentes da informação contabilística. Relativamente à importância da informação contabilística no apoio à tomada de decisão, são vários os autores que o afirmam e justificam essa importância. Stroehrer (2005), refere que a contabilidade representa um instrumento que auxilia a administração a tomar decisões uma vez que ela reúne todos os dados económicos, mensurando-os, registando-os e sintetizando-os em forma de relatórios ou comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões. Para Serrasqueiro e Nunes (2004), a informação contabilística é considerada como um instrumento indispensável quer para o exercício das atividades dos gestores, quer para a tomada de decisão, sendo muitas vezes a qualidade das decisões, dependente da qualidade da sua informação.

Os principais objetivos da informação contabilística na gestão do Setor Público são de proporcionar informação útil, fiável, relevante e comparável, que permita, por um lado, a tomada de decisões eficientes, eficazes e económicas, por parte dos diversos gestores e, por outro, efetuar as respetivas prestações de contas, dentro dos princípios legais, de modo a que os vários utilizadores possam avaliar a atividade desenvolvida e a gestão dos respetivos recursos (Viera, 2008). Rua e Carvalho (2006), referem que, no SPA, para que se possam tomar decisões adequadamente, é necessário dispor de informação que permita avaliar o orçamento, sua forma de execução e a legalidade económico-financeira, bem como, conhecer a situação patrimonial da instituição, suas necessidades de liquidez a curto e longo prazo, os recursos e sua afetação, as fontes de financiamento e sua adequação para o cumprimento das obrigações, e verificar a eficácia, eficiência e economia da gestão pública.

2.1.1. A CONTABILIDADE NO SPA E O POCF

Nas últimas décadas assistiu-se a uma sucessão de importantes modificações na contabilidade, quer no âmbito privado quer no público. Na Contabilidade Pública, os primeiros passos desta última reforma foram iniciados pela publicação em 1990 da Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei 8/90, de 20 de fevereiro). Esta lei estabeleceu as bases contabilísticas e os regimes aplicáveis nas entidades da Administração Pública Central. Vários passos legislativos foram dados sucessivamente após a Lei nº8/90 e em 3 setembro de 1997 foi publicado o Decreto-Lei n.º 232/97, que aprovou o POCF. Este plano, no cumprimento dos seus objetivos impõe a articulação de três sistemas contabilísticos, a contabilidade orçamental, a contabilidade patrimonial e a contabilidade analítica, embora depois apenas refira a forma de implementar os dois primeiros sistemas contabilísticos e remeta esse detalhe para planos setoriais. Presentemente existem quatro planos setoriais, o da saúde, o das autarquias locais, o das instituições de solidariedade e segurança social e o da educação. Na continuidade dessa evolução e aproximação do sistema contabilístico no SPA, ao normativo nacional para o setor privado (SNC) e com ao normativo internacional de Contabilidade Pública foi aprovado, pelo Decreto-Lei nº 192/2015 de 11 de setembro, o SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas. Esse diploma, de acordo com o nº1 do seu artigo 18º, produz efeito no dia 1 de janeiro de 2017.

2.1.2. A CONTABILIDADE ORÇAMENTAL

Nas entidades públicas, “o orçamento é mais do que uma ferramenta optativa de gestão, uma vez que, o Orçamento de Estado é aprovado pela Assembleia da República e por isso, assume características legais de aplicação, cumprimento e controlo, onde, num orçamento equilibrado, as despesas obrigatoriamente são, em valor, iguais às receitas. Assim, a contabilidade, nomeadamente a contabilidade orçamental tem, nas entidades contabilísticas, por objetivo fundamental, o acompanhamento do orçamento aprovado, desde a sua abertura até ao seu encerramento passando pela execução e modificação, com base num plano de contas elaborado na classe zero. Deste modo ela é a responsável pelo registo do orçamento legalmente aprovado e de todo o processo de execução do mesmo, culminando na Conta Geral do Estado” (Pinto e Santos, 2005: 57).

Caiado (2006) referindo-se a uma visão retrospectiva da contabilidade orçamental, afirma que seu principal e quase único objetivo da informação era a demonstração de que os diversos organismos públicos aplicavam os meios financeiros de acordo com o aprovado pelas respetivas autoridades orçamentais. O mesmo autor, a quando da publicação do POCP, salientou que a sua aplicação permitiria uma contabilidade pública moderna, que iria possibilitar a obtenção de informação para apoiar a gestão de uma entidade contabilística, para além de cumprir os requisitos legais. No quadro 1 apresentamos genericamente os registos contabilísticos previstos na contabilidade orçamental na abertura do orçamento da receita e da despesa, bem como os da execução da despesa.

Quadro 1 - Abertura e execução do orçamento na contabilidade orçamental

	Contas a débito	Contas a crédito
Abertura do orçamento da receita	031	01
	034	031
Abertura do orçamento da despesa	01	021
	021	023
Cabimento	023	026
Compromisso	026	027

Fonte: Elaboração própria

De acordo com o POCP, estes registos contabilísticos são efetuados por cada receita (na abertura) e na despesa (na abertura e execução), de acordo com o classificador económico. A execução orçamental da receita não tem registos contabilísticos na contabilidade orçamental.

2.1.3. A CONTABILIDADE PATRIMONIAL

Dado que o POCP, na sua elaboração teve por base o Plano Oficial de Contabilidade, (hoje substituído pelo SNC), à sua semelhança, os registos contabilísticos são efetuados a partir de um plano de contas nas classes 1 a 8. No quadro que se apresenta de seguida, a utilização da conta 25, desdobrada em 251 e 252, é efetuada por classificação económica da receita e da despesa, o que permite saber, na contabilidade patrimonial, o que se recebeu ou pagou, por tipo de receita ou tipo de despesa, enquanto as contas de disponibilidade, informam sobre a entrada e a saída de valores monetários.

Quadro nº 2 Registos contabilístico da execução orçamental da despesa e da receita

Fase	Conta a Débito	Conta a Crédito
Reconhecimento da dívida e previsão do pagamento	31/4X/61	22/26
Processamento/autorização do pagamento	22/26	252 XX.XX.XX
Pagamento	252 XX.XX.XX	11/12/13
Reconhecimento do direito	21/2x/261	71/7x
Processamento do recebimento	251 XX.XX.XX	21/261
Recebimento	11/12/13	251 XX.XX.XX

Fonte: Elaboração própria

O POCP apresenta obrigatoriedade, na prestação de contas, da elaboração de vários mapas com origem na contabilidade orçamental e patrimonial.

2.1.4. A CONTABILIDADE ANALÍTICA

A contabilidade analítica é considerada atualmente, por vários autores, um dos instrumentos que desempenha um papel fundamental na planificação e controlo do Setor Público. Carvalho et al (2008:30) referem que “o papel básico da contabilidade analítica ou de gestão no Sector Público é o de proporcionar aos gestores a informação necessária para levar a cabo o planeamento e executar as funções de controlo” reforçando que “efetivamente, quando direcionada para a Administração Pública, a contabilidade analítica é o sistema que regista e analisa, em pormenor, componentes do património da instituição para finalidades de gestão”.

Assim a contabilidade analítica no SPA, é indispensável no controlo da eficiência da atividade pública e respetiva gestão, uma vez que permite detetar se os meios previstos foram realmente utilizados e se estão a ser bem aplicados, através da análise dos desvios entre o previsto e o realizado. Torres (1991) considera que este sistema contabilístico é um instrumento essencial para o aperfeiçoamento da informação no Setor Público, e também para medir ou avaliar o seu desempenho, e para isso refere que é essencial a definição de indicadores de gestão fiáveis, oportunos e que reflitam a realidade das organizações. A autora refere ainda que esses indicadores devem conter as seguintes características: Compreensibilidade; Fiabilidade; Relevância; Oportunidade; Consistência; e Comparabilidade.

É de realçar que ao contrário da contabilidade patrimonial, a contabilidade analítica, tradicionalmente, não está sujeita a regras externas à organização ou a algum normativo, cabendo por isso, a cada uma das entidades que implementa este sistema contabilístico, estabelecer os seus próprios critérios e que modelo de apuramento de custos que vai adotar. O estabelecimento desses critérios tem em vista obter informação que permita aos diversos níveis da gestão, tomar decisões sustentadas quanto à qualidade, eficiência de custos e dos processos, de modo a maximizar, entre outros, a relação qualidade/preço. Todavia, quando analisamos o normativo aplicável ao SPA, verificamos que este sistema para além de obrigatório, tal como a contabilidade orçamental e patrimonial, tem explicitado, nos planos setoriais o modelo a utilizar e a informação a obter e a divulgar, na prestação de contas. Todavia, vários estudos efetuados sobre o nível de implementação deste sistema contabilístico, evidenciam que existem ainda muitas instituições que não iniciaram a sua implementação. Os quatro planos setoriais aprovados apresentam uma série de regras conducentes ao apuramento dos custos e, nalguns casos, também dos proveitos e resultados destas entidades (Carvalho et al 2008). Face à diferenciação dos modelos de apuramento de custos propostos em cada plano setorial, no que se refere à contabilidade analítica, a abordagem e aprofundamento das regras de implementação terá de ser feita por setor. Nesse sentido, iremos centrar-nos no POC-Educação. Sobre ele, Cravo et

al (2000) referem que é um dos sistemas obrigatórios e constitui um importante instrumento de gestão para análise e controlo dos custos com a educação, bem como dos proveitos e dos resultados das atividades. Assim sendo, os mesmos autores e Silva e Costa (2008), afirmam que, com a sua implementação, será possível determinar os custos, os proveitos e os níveis de cobertura dos custos, o que irá potenciar a análise de questões fundamentais para a gestão do ensino superior.

Segundo o ponto 2.8.1 do POC-Educação, entre os objetivos que a contabilidade analítica visa satisfazer, destacam-se os seguintes:

- a) Obtenção e justificação do custo por atividades intermédias e das atividades finais.
No que concerne a este objetivo, está implícita no plano a necessidade de utilizar a filosofia patente no método ABC (Activity Based Costing).
- b) Obtenção de informação relativa aos custos dos serviços públicos que têm como contraprestação um preço, uma taxa ou uma propina de forma a fundamentar esse valor exigindo ao utilizador desses serviços públicos.
- c) Proceder ao cálculo dos custos, proveitos e resultados de atividades, produtos ou serviços suportados integralmente pelo comprador.
- d) Apoiar a tomada de decisões sobre a entrega a unidades externas, da produção de bens ou prestação de serviços.
- e) Justificar a aplicação de receitas provenientes de entidades externas e destinadas a uma atividade específica.
- f) Valorização dos ativos circulantes cujo destino é a venda e dos ativos fixos produzidos pela própria entidade, para efeitos de registo na contabilidade patrimonial.
- g) Analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos ao dispor destas entidades.
- h) Proporcionar aos administradores públicos as informações necessárias para a elaboração de indicadores de eficiência, eficácia e economia, que devem ser incluídos no relatório de gestão.
- i) Proporcionar informação adequadas que permita a elaboração do mapa de demonstração dos custos por funções ou atividades, bem como os quadros apresentados no n.º 8.4 (do POC-Educação), nota sobre a contabilidade analítica do anexo às demonstrações financeiras.

A propósito da implementação e informação deste sistema contabilístico, Silva e Costa (2008: 48) afirmam que a “implementação de um adequado sistema de contabilidade analítica, nas entidades pertencentes ao sector da educação, permitirá a obtenção de informação relevante e útil que possibilita, a qualquer momento, auxiliar a tomada de decisões por parte dos administradores. Contudo, na prática, surgem muitas dificuldades derivadas da própria complexidade e flexibilidade deste sistema”.

Assim, o principal papel da informação contabilística na gestão do Setor Público de caráter interno e para apoio à gestão, terá como objetivo, por um lado, disponibilizar informação relevante para o suporte e aperfeiçoamento das decisões e por outro, permitir medir o desempenho organizacional quer a nível institucional, quer de uma forma comparativa com outras instituições semelhantes.

2.2. OS UTILIZADORES DA INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA NA GESTÃO DO SPA

2.2.1. O PAPEL DA INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA NA GESTÃO DO SPA E OS UTILIZADORES DA INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA

A informação contabilística é uma fonte de informação para apoiar a gestão na tomada de decisão, quer através da sua consulta direta, quer como suporte ao cálculo de indicadores.

Ainda que a informação contabilística na gestão organizacional, tenha um papel fundamental, uma vez que a sua análise é exaustiva, morosa e complexa, tem sido imperativo, por um lado selecionar a informação necessária ao utilizador e por outro, a partir dos seus dados, calcular indicadores de acordo com as necessidades dos seus destinatários. Ou seja, numa época em que se corre o risco de ter um excesso de informação, é fundamental efetuar a gestão dessa mesma informação (Teixeira, 2009).

Existem várias definições de utilizador da informação contabilística, bom como existem diferentes utilizadores dessa informação. Segundo Gabás et al, (1996) utilizador da informação contabilística é todo o agente económico que precisa de conhecer os aspetos referentes à atividade económico-financeira da entidade informadora, possibilitando o seu processo de decisão. Assim, os “utilizadores são pessoas físicas ou jurídicas com interesse na entidade, que utilizam informações contabilísticas para seus próprios fins, de forma permanente ou transitória” (Stroether, 2005). São vários os estudos efetuados sobre a forma de classificar os diferentes utilizadores da informação contabilística, todavia, há uma certa unanimidade na sua classificação ser efetuada na perspectiva de utilizadores internos e externos. O quadro a seguir sintetiza os utilizadores da informação contabilística no Setor Público, nessa perspetiva.

Quadro 3 - Os utilizadores da informação contabilística no Setor Público

Utilizadores Internos	Utilizadores Externos
<ul style="list-style-type: none"> - Gestores das entidades públicas; - Chefias intermédias. 	<ul style="list-style-type: none"> - Assembleia legislativa e órgãos de controlo; - Terceiros: credores; investidores e mutuantes; - Analistas financeiros e económicos; - Outras entidades públicas; - Cidadãos.

Fonte: Viera (2008)

Em Portugal o normativo aplicado ao SPA, não refere concretamente quem são os utilizadores da informação contabilística pública, mas o que não deixa de ser verdade é que são muito diversificados, sendo, no entanto, possível agruparem-se em internos e externos, tanto pelo tipo de decisões que lhes estão associadas, como quanto às especificidades da informação requerida. Neste estudo iremos dar particular relevância aos utilizadores internos.

2.2.2 OS UTILIZADORES INTERNOS DA INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA NO SPA E O CÁLCULO DE INDICADORES

Os utilizadores internos da informação contabilística no SPA “são aqueles que estão relacionados com a atividade dos organismos públicos e que na maioria dos casos, têm acesso à informação e controlo sobre o sistema de informação. Ou seja, são aqueles que intervêm

diretamente na gestão e funcionamento das entidades públicas, como sejam os gestores públicos, bem como todos os funcionários da entidade contabilística que tenham interesse na informação do desempenho do seu organismo público” (Viera, 2008:9). “Hoje a informação contabilística e a prestação de contas deixaram de ter apenas como finalidade o controlo da legalidade, ela possui um papel mais amplo, tendo em conta as necessidades dos seus diversos utilizadores, com vista não apenas ao cumprimento dos referidos objetivos, mas também à satisfação de necessidades, fornecer informação útil para a tomada de decisões e permitir a responsabilização dos gestores pela eficiência, eficácia e economia da sua gestão” (Rua e Carvalho, 2006: 90).

No entanto, a leitura direta da informação contabilística não é fácil nem de interpretação imediata e por isso, com base nessa informação, devem ser calculados indicadores que permitam facilitar por um lado, o apoio à gestão e por outro, efetuar a sua avaliação. Todavia, a utilização de indicadores, como técnicas para a avaliação da gestão, não garante a resolução de todos os problemas relacionados com a má prestação de contas e à *accountability* ou responsabilidade da Administração Pública.

Grateron, (1999) refere que a aplicação de indicadores persegue um propósito que pode ser encarado de duas formas diferentes. A primeira, a perspetiva do gestor público, dado proporcionar ferramentas que lhe permitam gerir melhor os recursos disponíveis, ao mesmo tempo que possa prestar contas ou informar a comunidade sobre o uso destes recursos; a segunda, o da ótica do cidadão e de entidades fiscalizadoras, que poderão exercer um melhor controlo e avaliação do desempenho do gestor público. Os indicadores calculados e utilizados variam em função das necessidades dos utilizadores da informação. Um mesmo conjunto de indicadores pode não servir os interesses de dois tipos de utilizadores distintos, uma vez que tanto os seus objetivos, como a sua capacidade de decisão/gestão, podem ser diferentes (Vieira, 2008).

Uma das principais dificuldades no SPA na definição dos indicadores prende-se com o facto de na maioria das atividades desenvolvidas pelas entidades públicas, o *output* não ser visível e daí, resultarem limitações na avaliação das atividades e serviços, relativamente ao estarem a ser bem executados bem como em melhorar a sua qualidade. Outro dos grandes problemas está relacionado com a obtenção dos dados para se construírem os indicadores. Para tal tem que se definir previamente a população ou a respetiva amostra representativa, sobre a qual vai incidir a recolha de informação. Existem diversos tipos de indicadores, para analisar e avaliar uma entidade contabilística, tais como, indicadores orçamentais, indicadores económico-financeiros, indicadores sociais, indicadores de contexto, etc. (Vieira, 2008).

De acordo com Correia (2002: 308), “... os indicadores permitem analisar a evolução dos aspetos relevantes da entidade (a nível interno nas suas decisões), bem como compará-los com os correspondentes de outras entidades similares. Os indicadores de gestão, que complementam outras medidas de avaliação da *performance*, são instrumentos importantes para análise da gestão das entidades públicas, cujas fontes de obtenção variam com as necessidades de informação dos utilizadores”.

No entanto, uma gestão assente em indicadores, não pode ser feita através de um número infindável de indicadores, ou de um número reduzido dos mesmos e por isso, há que selecionar os indicadores pretendidos, para que os mesmos permitam, atempadamente, responder às necessidades de apoio à gestão e avaliação dessa mesma gestão. A sua divulgação a um utilizador específico deverá obedecer a um modelo de informação consistente e continuado, quer no número de indicadores e periodicidade de divulgação, quer de padrões de referência. Selecionados os indicadores considerados os adequados aos utilizadores a quem se destinam, a forma como devem ser divulgados, também é fundamental. Uma possibilidade simples e de fácil implementação, é que essa divulgação seja efetuada por um *Tableau de Bord* (Correia, 2002).

No ponto seguinte, iremos abordar a importância das características da divulgação desses indicadores assente num *Tableau de Bord* (TB).

2.2.3. O TABLEAU DE BORD COMO INSTRUMENTO AUXILIAR DE GESTÃO

Segundo Teixeira (2009), o TB é um instrumento de gestão que facilita a pilotagem “pró-ativa” de uma ou várias atividades ou da organização como um todo, contribuindo para a redução da incerteza e facilitando a previsão do risco inerente a todas as decisões. Nesse sentido, o TB tem de ser um documento, dinâmico e claro, de simples utilização e de estímulo para todos os que o elaboram e utilizam. Rodrigues (2010), afirma que o TB é um instrumento de informação periódica para os gestores, que apoia a tomada de decisão.

Relativamente às principais características que um TB deve ter, citando Jordan et al (2011:231) diremos que se deve caracterizar por: “ser rápido, conter dados históricos e previsionais, apresentar indicadores diversificados, ser sintético e frequente”. Jordan et al. (2003) realçam por sua vez a importância do TB “ser feito por medida”, ou seja, ser elaborado de acordo com as necessidades de informação de quem o vai receber, afirmando ainda que a sua análise deve incentivar ações corretivas e quantificar, em valor e tempo, a realização e concretização das mesmas. Segundo os mesmos autores, este documento, deve aumentar o grau de síntese à medida que aumenta o nível hierárquico a que se destina.

Todavia, independentemente do seu destinatário, o TB, sendo um documento de síntese, deve obedecer na sua elaboração à necessidade de, de forma estruturada, informar, comparar, analisar desvios, incentivar a proposta de medidas corretivas, limitadas no tempo e também, permitir avaliar o desempenho.

Teixeira (2009) refere que quando bem construído, o TB apresenta indicadores de diferentes naturezas, é um redutor da incerteza, estabiliza a informação, facilita a comunicação e dinamiza a reflexão, garantindo a capacidade de antecipação na organização. “Decidir o conteúdo e a natureza dos elementos do TB é então a base formal do contrato de gestão entre os vários responsáveis e entre estes e a empresa” (Jordan et al., 2003:237).

A elaboração do TB adequado às necessidades dos gestores e informando sobre os fatores críticos de sucesso e as áreas de interdependência organizacional, permite a reflexão sobre os objetivos e contribui, para o reforço da missão da organização.

3. METODOLOGIA

3.1. MÉTODO DE INVESTIGAÇÃO

Para a realização do objetivo proposto neste estudo, efetuou-se um estudo de caráter qualitativo. Freixo (2013:146), refere que o “método qualitativo serve quando o investigador está preocupado com uma compreensão absoluta e ampla do fenómeno em estudo. Observa, descobre, interpreta e aprecia o meio e o fenómeno tal como se apresenta, sem procurar encontrá-los”.

Assim, assente no pressuposto da obrigatoriedade das IESP implementarem o POC-Educação e para dar resposta à nossa questão de investigação, foram definidas 4 hipóteses (H) que visam orientar o trabalho na direção da informação necessária para responder à questão formulada. De seguida apresentam-se as quatro hipóteses referidas.

H1 – Os órgãos de gestão de uma instituição de ensino superior público (IESP), dispõem de informação contabilística relativamente ao orçamento da instituição, bem como da sua execução;

H2 - Aos órgãos de gestão de uma IESP, são disponibilizados indicadores de gestão cálculos com base na informação contabilística relativamente ao orçamento da ins-

tuição, bem como da sua execução;

H3 - Os indicadores de gestão calculados com base na informação contabilística são divulgados aos órgãos de gestão de uma IESP, num documento de síntese, tal como um Tableau de Bord, para o qual foi definida a periodicidade e os valores de referência, permitindo analisar desvios e tomar medidas corretivas;

H4 – Os órgãos de gestão de uma IESP, atribuem um grau de importância elevado ou muito elevado à informação contabilística e aos indicadores calculados com base nessa informação, para apoiar a gestão da instituição.

3.2. MÉTODO E TÉCNICAS DE RECOLHA

Quanto ao procedimento técnico trata-se de uma pesquisa bibliográfica, exploratória e de estudo de caso. De acordo com Gil (2010:29-30), “a pesquisa bibliográfica é elaborada com base em material já publicado. Tradicionalmente, esta modalidade de pesquisa inclui material impresso, como livros, revistas, jornais, teses, dissertações e anais de eventos científicos”. Vieira (2002) refere que a pesquisa exploratória visa proporcionar ao pesquisador uma maior familiaridade com o problema em estudo e que este esforço tem como meta tornar um problema complexo mais explícito ou mesmo construir hipóteses mais adequadas. Ventura (2007) citando Yin (2001), salienta que o estudo de caso representa uma investigação empírica e compreende um método abrangente, com a lógica do planeamento, da recolha e da análise de dados e pode incluir tanto um estudo de caso único, como múltiplo, assim como abordagens quantitativas e qualitativas de pesquisa.

O método usado para recolha dos dados foi o inquérito com questões abertas, fechadas e semiabertas, respondido pelos Diretores e Presidentes dos Órgãos/Unidades de gestão da Escola Superior de Ciências Empresariais do Instituto Politécnico de Setúbal (ESCE/IPS). Segundo Ceia (2010), em ciências sociais e humanas o inquérito pode assumir várias formas, desde uma investigação para apurar dados objetivos sobre um problema concreto até à tentativa de descrição da opinião representativa de uma comunidade sobre um assunto de carácter científico ou apenas de interesse geral. Para o autor, a maneira como se apresenta um inquérito é fundamental para que seja reconhecida a sua validade técnica, o que significa que quanto maior for a população, maior será a possibilidade de aceitação das conclusões retiradas da leitura dos inquéritos.

O inquérito do estudo foi enviado por email no período que decorreu entre 4 e 31 de julho de 2014. As respostas ao inquérito podiam ser enviadas por email ou entregues pessoalmente. Foram enviados 24 inquéritos e recebidas 13 respostas o que corresponde a uma taxa de resposta de 54,2%.

O inquérito, composto por 17 questões, está organizado de modo a se obter a seguinte informação: A caracterização do órgão de gestão/unidade de carácter científico ou pedagógico da IESP onde se efetuou o estudo; Se dispõem ou não, para apoiar a gestão, de informação com base na informação contabilística, entre elas do orçamento da instituição; Se essa informação é obtida da consulta direta das informações contabilísticas ou é com base em indicadores calculados com a informação contabilística; Se os indicadores, caso existam, são divulgados periodicamente num documento de síntese, ou caso não existam, se considera que deviam haver; O grau de importância atribuída à informação dos indicadores disponibilizados ou os que se consideravam ser disponibilizados e ainda, dos que se apresentaram numa tabela do inquérito.

3.3. LIMITAÇÕES

A investigação efetuada apresenta algumas limitações passíveis de serem criticadas. Uma primeira limitação está relacionada com o método de pesquisa utilizado, o estudo de caso, o

que não permite generalizar as conclusões. Outra limitação identificada é o tamanho da amostra utilizada, que não nos permite generalizar as conclusões. Uma outra limitação do estudo, de acordo com Vilelas (2009), relaciona-se com a utilização de um inquérito que de algum modo pode ser afetado nas respostas, pela subjetividade das pessoas ou ser, ao nível das respostas obtidas, deliberadamente falsas e imprecisas.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS OBTIDOS

4.1. APRESENTAÇÃO DA INSTITUIÇÃO DO ESTUDO DE CASO

A Escola Superior de Ciências Empresariais, (ESCE), criada em dezembro de 1994, é uma unidade orgânica de ensino e investigação do Instituto Politécnico de Setúbal (IPS), que teve autonomia administrativa e financeira até 31 de dezembro de 2008. Leciona atualmente cursos de Licenciatura, Mestrado, Pós-Graduação e Outras Formações, sempre na área das ciências empresariais.

De acordo com os Estatutos da Escola, (Artigo 14º) e “tendo em conta os objetivos que prosseguem e as funções que desempenham, os elementos organizacionais da ESCE/IPS classificam-se em: a) Órgãos de gestão; b) Unidades de carácter científico ou pedagógico; e c) Unidades administrativas e técnicas”.

- a) **Os Órgãos de gestão são constituídos por:** conselho de representantes, diretor, conselho técnico-científico, conselho pedagógico, conselho de coordenação, conselho consultivo;
- b) **As Unidades de carácter científico ou pedagógico são:** Os departamentos que atualmente são cinco, designando-se: departamento de comportamento organizacional e gestão dos recursos humanos, departamento de contabilidade e finanças, departamento de economia e gestão, departamento de marketing e logística e departamento de sistema de informação; Os Diretores de Curso – face à oferta formativa atual da ESCE são 15 dos quais, 8 são de Cursos ao nível da licenciatura (Contabilidade e Finanças, Contabilidade e Finanças Noturno, Gestão de Recursos Humanos, Gestão de Recursos Humanos Pós-laboral, Marketing, Distribuição e Logística, Distribuição e Logística Pós-laboral e Gestão de Sistemas de Informação), 2 da Pós-graduação de Gestão de Marketing Turístico, 5 dos Mestrados (Contabilidade e Finanças, Ciências Empresariais, Segurança e Higiene no Trabalho, Gestão Estratégica de Recursos Humanos e Sistemas de Informação Organizacionais) e outras que venham a ser criadas, sob proposta do Diretor ou do Conselho de Coordenação, e mediante parecer favorável do Conselho Técnico-Científico ou do Conselho Pedagógico, consoante a sua natureza primordial.
- c) **Unidades administrativas e técnicas,** que são todas as Unidades que o diretor necessite constituir para apoiar as atividades da ESCE/IPS.

De acordo com a legislação em vigor, o IPS é obrigado a aplicar o POC-Educação e por isso, deverá ter implementado os sistemas contabilísticos previstos nesse plano setorial. Assim, sendo o IPS uma IESP constituída por cinco Escolas, onde se inclui a Escola Superior de Ciências Empresariais, foi nosso objetivo, face à convicção de que a informação contabilística quer por análise direta quer por apoiar o cálculo de indicadores, é um forte e poderoso instrumento de apoio à gestão de uma instituição de ensino superior, saber se, essa mesma informação era disponibilizada e utilizada, pelos diferentes Órgãos/Unidades de gestão da Escola.

4.2. ANÁLISE DAS RESPOSTAS DO INQUÉRITO

Como já referido, para a realização do estudo foram inquiridos, através de um inquérito, os órgãos de gestão e unidades de carácter científico ou pedagógico da ESCE, (que iremos designar por Órgão/Unidade) enunciados nos seus Estatutos.

Quando inquirimos aos órgãos de gestão e unidades de carácter científico ou pedagógico da Escola, ou seja, os respetivos Diretores e Presidentes, acerca do tempo a que desempenham o cargo que exercem, verificamos que das 12 respostas obtidas apenas 2 desempenham o cargo à menos de 1 ano, enquanto 4 o fazem entre 1 e 2 anos. Consta-se ainda que, metade dos inquiridos que responderam à questão, desempenham o cargo à mais de 2 anos. Um dos inquiridos não respondeu essa questão.

Quanto ao número de pessoas que fazem parte do Órgão/Unidade, constatamos que das 13 respostas obtidas na sua maioria (7) é composto por 2 a 5 pessoas, 2 órgãos são constituídos por mais de 20 pessoas. Existe ainda 1 órgão com apenas 2 pessoas e outro cuja constituição engloba um número de pessoas entre 10 a 20 elementos. Nos questionários recebidos, houve dois em que não se obteve resposta a esta questão.

Quando inquiridos sobre o número de reuniões anuais efetuadas pelo Órgão/Unidade, verificamos que 3 referem que não é aplicável, outros 3 afirmam que reúnem entre 2 a 5 vezes e também 3, efetuam entre 5 a 10 reuniões por ano. Dois respondentes referem que efetuam mais de 20 reuniões e um afirma que efetua até duas reuniões por ano.

Ao inquirirmos acerca do número médio de presenças por reunião obtiveram-se as seguintes respostas: 3 Órgãos/Unidades têm em média de 2 a 5 presenças por reunião e também 3, têm mais de 20 presenças por reunião. Um Órgão/Unidade tem entre 5 e 10 pessoas em média por reunião e também um tem um número médio de presenças entre 10 e 20. De acordo com as respostas obtidas, nenhum dos respondentes tem em média até 2 presenças por reunião e 5 referem que não é aplicável.

Quando questionados se no desempenho das funções inerentes ao Órgão/Unidade, lhe é fornecida alguma informação com origem na informação contabilística, constatamos que 76,9% dos respondentes (10), afirmam não receber informações com origem na informação contabilística no desempenho das suas funções e três dos respondentes referem que lhe é fornecida informação com origem na informação contabilística. Aos três que referem que lhe é fornecida informação com origem na informação contabilística foi ainda questionado qual a informação disponibilizada com base na informação contabilística, verificamos que 1, refere ter o resultado do exercício (real e orçamentado) e dois, responderam que, a informação disponibilizada era o orçamento e o controlo do orçamento.

Relativamente aos inquiridos que responderam não lhes ser disponibilizada informação com base na informação contabilística, constatamos que 5, (50%) consideram não ser necessário o fornecimento dessa informação para o exercício das suas funções, enquanto quatro, entendem o contrário, isto é, consideram que lhes devia ser disponibilizada alguma informação contabilística. Um Órgão/Unidade não respondeu à questão.

Dos respondentes que afirmaram que lhes deveria ser disponibilizada informação com base na informação contabilística, quando questionado sobre qual a informação que considerava que devia ser disponibilizada, identificaram: Custo médio anual/aluno; Custo médio anual/curso; Custo médio de docência/aluno; Custo médio de funcionamento/aluno; Custo por aluno; Custo do curso desagregado por noturno e diurno; Custo por aluno/estudante; Salário médio dos docentes do departamento; Orçamento para apoio à investigação para os docentes do departamento e sua execução; Orçamento para aquisição de bibliografia e sua execução; Taxa sucesso por unidade curricular/por área científica; Qualidade do ensino; Rendimento por curso. Salienta-se que todos os indicadores identificados e que acabámos de apresentar, não foram referenciados apenas uma vez, mas nenhum ultrapassou três citações.

Quando questionados se nas decisões inerentes ao Órgão/Unidade, era tida em consideração alguma informação com origem na informação contábilística, três, (23,1%), responderam que sim e nove, (69,2%), responderam que não.

Aos inquiridos que afirmaram considerar alguma informação com origem na informação contábilística nas decisões inerentes ao Órgão/Unidade, foi ainda questionado se consideravam que essa informação contribuía para um maior/melhor desempenho do Órgão e houve unanimidade na resposta, os três consideram que essa informação contribuía para um maior/melhor desempenho do Órgão/Unidade.

De acordo com as 9 respostas obtidas (relativas aos respondentes que não suportavam as decisões na informação contábilística), verificamos que quatro, (44,4%), consideram que se tivessem essa informação o órgão teria um maior/melhor desempenho. Igual número de respostas considera que o órgão não teria um melhor desempenho e 1 não responde à questão.

Outra questão do inquérito prendia-se com a necessidade de saber se para apoiar as decisões inerentes a cada Órgão/Unidade eram ou não elaborados/apresentados indicadores periodicamente. Constatamos que cerca de 61,5% dos respondentes (8), afirmam que são elaborados/apresentados indicadores periodicamente para apoiar as decisões inerentes ao Órgão/Unidade e 5, referem que não são elaborados/apresentados indicadores periodicamente para apoiar as decisões do Órgão/Unidade.

Aos inquiridos que afirmaram que sim, nesta questão, foi ainda questionado se esses indicadores são apresentados em algum documento de síntese com divulgação periódica, tal como um relatório, ou um Tableau de Bord. De acordo com as 8 respostas possíveis verificamos que, 7 (o que corresponde a uma taxa de resposta de 87,5% dos respondentes) afirmam que esses indicadores são apresentados num documento de síntese com divulgação periódica e 1, refere que não.

Aos inquiridos que afirmaram que não são elaborados/apresentados indicadores periodicamente para apoiar as decisões inerentes ao Órgão/Unidade, foi questionado se consideravam que deveriam ser elaborados e apresentados indicadores periodicamente, num documento de síntese tal como um relatório, de um Tableau de Bord. Das 5 respostas possíveis, constatamos que 3 (o que corresponde a 60% das respostas possíveis), consideram que não deveriam ser elaborados e apresentados indicadores periodicamente, num documento de síntese tal como um relatório, enquanto 2 dos inquiridos consideram que sim.

Relativamente aos 7 respondentes que afirmaram que os indicadores eram apresentados em documentos de síntese com divulgação periódica, foi de seguida questionado qual o n° de indicadores que são disponibilizados nesse documento, bem como a sua periodicidade. As respostas obtidas são apresentadas de seguida (Tabela nº01).

Tabela 1 - Qual o n° de indicadores que são disponibilizados nesse documento? E qual a periodicidade?

N° de indicadores	Periodicidade	Respostas
1	Semestral	1
2	Mensal	1
Mais de 10	Anual	1
15 a 20	Trimestral	1
Mais de 30	Anual	1
35	Anual	1
Não Respondeu	Anual	1

Fonte: Dados da pesquisa

Da leitura da tabela nº01 verificamos que cada respondente, no que se refere ao número de indicadores disponibilizados, apresenta um valor diferente que oscila ente 1 e 35, sendo

evidente que a maioria aponta para valores acima de 10 indicadores. No que se refere à periodicidade, 4 responderam que deve ser anual.

Dos respondentes a quem não eram disponibilizados indicadores ou documentos de síntese e que consideraram que deveriam ser elaborados e apresentados indicadores periodicamente num documento de síntese, foi-lhes questionado qual o número de indicadores que consideravam que deviam ser disponibilizados nesse documento, bem como a sua periodicidade. Das duas respostas possíveis verificamos que 1 considera que a periodicidade deveria ser semestral e que os indicadores divulgados deveriam ser 5 ou 6. Um respondente refere que anualmente deveriam ser apresentados mais de 60 indicadores.

Voltando de novo aos sete respondentes que afirmaram que para apoiar as decisões inerentes ao Órgão/Unidade são elaborados/apresentados indicadores periodicamente e que simultaneamente eram apresentados em algum documento de síntese com divulgação periódica, tal como um relatório ou um Tableau de Bord, foi-lhes questionado se consideravam a periodicidade dessa divulgação adequada. Dos respondentes possíveis, 71,4% consideram a periodicidade da divulgação adequada. Um não respondeu e o outro, refere que a divulgação deveria ser semestral.

Aos mesmos sete respondentes foi ainda questionado se esses indicadores eram comparados com algum valor de referência, e constatou-se que, seis respondentes afirmam que os indicadores são comparados com valores de referência, sendo “anos letivos anteriores” o valor de referência mais utilizado.

Aos respondentes que referiram que lhes devia ser fornecido indicadores e não lhes eram disponibilizados em documentos de síntese, periodicamente, foi-lhes questionado qual o valor de referência que considera adequado para efetuar a comparação dos valores calculados e um refere como valor de referência o “Ano anterior” e o outro, o “previsto em orçamento”.

Aos oito respondentes que afirmaram que lhes eram disponibilizados indicadores e que os mesmos eram disponibilizados em documento de síntese, foi-lhes questionado se consideravam suficientes os indicadores disponibilizados. De acordo com as respostas obtidas, 50% desses respondentes não considera suficiente o número de indicadores disponibilizados.

De seguida, apresentam-se, na tabela nº02, os indicadores que esses mesmos respondentes referem que lhe são disponibilizados, bem como o grau de importância que lhes atribuem, para desempenho do cargo, tendo como referência uma escala de 1 (nada) a 5 (muito).

Tabela 2 - Quais os indicadores disponibilizados e o grau de importância atribuído?

Indicador	Periodicidade	Grau Importância				
		1 nada	2	3	4	5 muito
Alunos inscritos	Anual				1	
Proveniência aluno	Anual		1			
Distribuição alunos por géneros	Anual		1			
Distribuição alunos por idade	Anual				1	
Nº de estudantes-trabalhadores	Anual			1		
Nº de estudantes estrangeiros	Anual			2		
Indicadores de sucesso / UC	Anual					1
Indicadores de sucesso / ano	Anual					1
Nº de retenções e abandono					1	
Nº de horas semanais (em média)	Semestral					1
Taxa sucesso nas UCs						1
Nº de alunos avaliados / INSC	Anual		1			
Nº alunos aprovados / INSC	Anual		1			

Nº alunos aprovados/Nº alunos avaliados	Anual				1
Total de inscritos	Anual	1			
Total de matriculados	Anual		1		
Retenções 1º ano	Anual		1		
Abandono escolar	Anual		1		
Total de graduados	Anual				1
Nº graduados estrangeiros	Anual	1			
Percentagens de execução do exercício operacional	Mensal				1
Percentagem de execução do exercício em comparação com anos anteriores	Mensal				1
Caraterização dos colocados	Anual				1
Taxa de aprovação	Anual				1
Caraterização do tipo de estudante	Anual				1

Fonte: Dados da pesquisa.

Da análise da tabela verificamos que foram apresentados 25 indicadores e que todos eles se caracterizam por não suportarem para o seu cálculo, na informação contabilística. Dos 25 indicadores apresentados, apenas um é referido por 2 respondentes (Nº de estudantes estrangeiros).

Relativamente ao grau de importância atribuído a cada um dos indicadores, verificamos que ninguém atribui a qualquer indicador, o grau de importância menor, enquanto que 11 referem o grau de importância mais elevado. Os indicadores com menor grau de importância referem-se à proveniência dos Alunos, à sua distribuição por género e ainda o nº de Alunos avaliados e inscritos, face ao concurso nacional de acesso.

Os mesmos respondentes quando inquiridos sobre os indicadores que considerava que deviam ser adicionados aos atualmente apresentados, referiram os seguintes (tabela nº03):

Tabela 3 - Quais os indicadores que considera que deviam ser adicionados aos atualmente apresentados?

Indicador	Periodicidade	Grau Importância				
		1 nada	2	3	4	5 muito
Custo / aluno	Anual					1
Investimento / aluno	Anual					1
Custo / curso	Anual					1
Custo / departamento	Anual					1
Custo / docente	Anual					1
Custo de aquisição de bibliográfica Utilizada	Anual				1	
Custo de equipamento por aluno	Anual				1	
Custo de financiamento e de investigação	Anual					1
Taxas sucesso / área científica	Anual					1
Avaliação da qualidade / UC	Anual					1
Avaliação da qualidade / área científica	Anual					1
Custo médio de funcionamento / aluno	Semestral				1	
Nº médio de UC	Semestral					1
Nº de alunos / turma	Semestral					1

Nº médio de alunos / aulas	Semestral	1
Custo de horas dos docentes (em média)	Semestral	1
Custo de horas dos docentes/aluno (em média)	Semestral	1
Custo de funcionamento	Semestral	1
Custo do curso e departamento	Semestral	1
Custo médio / aluno	Semestral	1
Custo médio anual / curso	Semestral	1
Custo médio de docência / aluno	Semestral	1

Fonte: Dados da pesquisa.

Da análise da tabela nº03 pode constatar-se que são apresentados mais 22 indicadores, sendo, no entanto, de salientar que desses indicadores, 16, para serem calculados, necessitam de informação contabilística. Analisando o grau de importância atribuída a esses 22 indicadores apresentados, constata-se que 72,7% (16 indicadores) apresentam a resposta no nível mais elevado e os outros 6 estão todos no grau de importância 4 na escala proposta. A 62,5% dos indicadores calculados com base na informação contabilística, é-lhes atribuído o nível mais elevado de grau de importância. Quanto à periodicidade proposta para o cálculo e divulgação dos indicadores há dois períodos apontados, o anual e o semestral, com um peso percentual igual (50%), tanto a nível global, quer dos calculados com recurso à informação contabilística.

Aos respondentes que afirmaram que para apoiar a gestão do Órgão/Unidade não eram elaborados/apresentados indicadores periodicamente e que consideravam que o deviam ser, foram questionados sobre quais os indicadores que considera que deviam ser calculados e divulgados e obtiveram-se as seguintes respostas:

Tabela nº 04: Quais os indicadores que considera que deviam ser calculados e divulgados?

Indicador	Periodicidade	Grau Importância				
		1 nada	2	3	4	5 muito
Custo por curso	Anual					2
Custo por departamento	Anual					2
Custo por docente	Anual					1
Custo de aquisição de bibliográfica Utilizada	Anual				1	
Custo de investimento e equipamento por aluno	Anual				1	
Custo de financiamento e de investigação	Anual					1
Taxas de sucesso por UC	Anual					1
Taxas sucessos por área científica	Anual					1
Avaliação da qualidade por UC	Anual					1
Avaliação da qualidade por área científica	Anual					1

Fonte: Dados da pesquisa.

Ou seja, as respostas obtidas apresentaram uma proposta de 10 indicadores, dos quais 6, são calculados com base na informação contabilística. À exceção dos dois primeiros indicadores referidos que são referenciados pelos 2 respondentes possíveis, todos os outros, são apenas referidos por um dos respondentes. Para todos os indicadores é proposta uma periodicidade de um ano e a 80% dos indicadores, é-lhe atribuído o grau de importância máximo.

A todos os que responderam ao inquérito foi ainda feita a seguinte questão: no exercício das funções inerentes a este Órgão/Unidade, considera importante ter alguma informação

contabilística? Obtiveram-se as seguintes respostas: 53,8% dos respondentes, consideram que é importante no exercício das funções, ter alguma informação contabilística, 30,8% dizem que não e 15,4% não respondem.

Questionámos também se consideravam que o orçamento da Escola e do IPS, bem como a execução desse orçamento, condicionava o funcionamento do Órgão/Unidade da ESCE, no exercício das suas funções. Constatamos que 61,5% dos inquiridos que responderam ao inquérito, consideram que o orçamento da Escola e do IPS, bem como a execução desse orçamento, condiciona o funcionamento do Órgão/Unidade, no exercício das suas funções, enquanto 30,8% consideram que não.

Aos inquiridos que responderam que o orçamento da Escola e do IPS, bem como a execução desse orçamento condicionava o funcionamento do Órgão/Unidade, no exercício das suas funções, foi-lhes solicitado que referissem os aspetos que condicionavam esse funcionamento e obtiveram-se os seguintes: Nas contratações de novos docentes; Aquisição de materiais como livros e Softwares; N° de turmas práticas; N° de alunos por turma pratica; Tipo de categorias de docentes que se pode contratar; Gestão da carreira (abertura de concursos) dos docentes dos departamentos; Dimensão das turmas; Apoio tutorial; Atividade de divulgação do curso; Divulgação de atividade extracurricular; Contratação de pessoas; Qualidade do ensino oferecido (bons recursos e equipamentos em bom estado de conservação).

Inquiriu-se também se consideravam que o conhecimento da execução do orçamento contribuía (ou contribui) para um melhor funcionamento deste Órgão/Unidade e obtiveram-se 12 respostas, das quais, 53,8% afirmaram que consideravam que esse conhecimento melhorava o funcionamento do Órgão/Unidade.

Os sete inquiridos que afirmaram que o conhecimento da execução do orçamento contribuía (ou contribui) para um melhor funcionamento deste Órgão/Unidade, referiram que o fariam ao nível dos seguintes aspetos: Para a tomada de decisão; Na eficácia e na eficiência da gestão dos recursos humanos e materiais afetos ao departamento; Ajustar os requisitos do curso (docência, horas de apoio tutorial, n° de vagas, etc.); Ajudar a perceber o porquê de algumas decisões que afetam o funcionamento do órgão e contribuir para uma melhor gestão do mesmo; Disponibilidades orçamentais; Promover as atividades associadas ao curso.

A todos os inquiridos foi questionado se consideravam importante para o bom funcionamento do Órgão/Unidade, conhecer a informação disponibilizada num conjunto de indicadores que se apresentaram e que se consideram importantes conhecer no exercício da gestão. Esses indicadores foram selecionados tendo em conta o serem de fácil leitura e o seu cálculo ser maioritariamente efetuado com base na informação contabilística. Assim, foram apresentados 14 indicadores que de acordo com Teixeira (2009), são considerados fundamentais na gestão de uma instituição de ensino superior público. Desse total, 12 são calculados com a informação contabilística e os outros 2, são indicadores cuja informação, dá suporte à informação contabilística prevista no POC-Educação, mais concretamente, na implementação da contabilidade analítica.

Obtiveram-se as respostas e grau de importância atribuída, para apoiar o desempenho do Órgão/Unidade que apresentamos na tabela nº05.

Relativamente aos indicadores apresentados, foi pedido aos inquiridos, no desempenho do cargo, que atribuísem numa escala de 1 (nada) a 5 (muito), o grau de importância do indicador. Todos os indicadores têm resposta dos 13 respondentes à exceção de um, (percentagem de receitas próprias sobre as receitas totais na ESCE) respondida por 12 respondentes. Com exceção do indicador, “salário médio dos docentes da ESCE” a todos os outros indicadores foram atribuídos maioritariamente os graus de importância mais elevados, ou seja, o 4 e 5.

Tabela 5 - Considera importante para o bom funcionamento deste Órgão/Unidade, conhecer a informação disponibilizada nos indicadores que se apresentam de seguida?

Indicador	1 nada	2	3	4	5 muito	Não aplicável
1 - O custo médio anual de cada Estudante da ESCE	1	1	1	3	6	1
2 - O salário médio dos Docentes da ESCE	1	4	3	0	4	1
3 - N° de horas médias lecionadas por Docente da ESCE	0	1	1	3	7	1
4 - N° de horas médias lecionadas por Docente de cada Departamento da ESCE	0	1	1	3	7	1
5 - O custo médio anual de cada Estudante de cada Curso da ESCE	1	1	1	2	7	1
6 - O custo médio anual de cada atividade (ensino, investigação, prestação de serviço...) da ESCE	1	1	1	3	5	2
7 - O valor médio de docência por Aluno da ESCE	0	1	2	4	5	1
8 - O valor hora médio de docência por Curso da ESCE	0	1	1	3	7	1
9 - O custo de funcionamento por Aluno da ESCE	0	1	2	3	6	1
10 - O custo de manutenção por Aluno da ESCE	0	1	3	3	5	1
11 - O valor médio investido em bens de capital por Aluno da ESCE	0	0	3	3	6	1
12 - O custo médio por Aluno Aprovado da ESCE	0	0	1	7	4	1
13 - Financiamento médio anual para a investigação na ESCE	0	1	4	2	6	0
14 - Percentagem de Receitas próprias sobre as receitas totais na ESCE	0	2	2	1	6	1

Fonte: Dados da pesquisa

Tendo como referência os indicadores apresentados na tabela nº05 foi ainda questionando se os mesmos, quando aplicável, deveriam ser comparados entre Escolas do IPS e constata-se que há unanimidade nas respostas, todos os respondentes, afirmam que sim.

E a última questão do inquérito tinha ainda como referência os indicadores apresentados na tabela nº05 e pretendia saber se os seus valores deveriam ser comparados com os obtidos noutras instituições de ensino superior público (Politécnico e ou Universitário), e de novo, há unanimidade nas respostas. 100% dos inquiridos que responderam ao inquérito, consideram que sim.

Ou seja, genericamente pode afirmar-se que, todos os respondentes, quando confrontados com um conjunto de indicadores calculados com base na informação contabilística, lhe reconhecem importância para o desempenho do cargo. De acordo com as respostas obtidas e relativamente às hipóteses definidas, nenhuma foi validada totalmente, constatando-se que na gestão da instituição, há poucos respondentes a quem é disponibilizada informação contabilística, ou indicadores calculados com base na sua informação, ainda que, sejam divulgados indicadores num Tableau de Bord ou num relatório de síntese.

5. CONCLUSÃO

Atualmente a informação contábilística é considerada como um instrumento indispensável quer no Setor Privado, quer no Setor Público, nomeadamente no SPA, tanto para o exercício das atividades de gestão, como para avaliar se essa gestão, foi efetuada com critérios de eficiência, eficácia e economia. Para isso, a informação contábilística deve ser, entre outros, útil, fiável, relevante, comparável e permitir calcular indicadores que, internamente, devem ser divulgados, dado que, o seu cálculo é consequência da necessidade de informação sintética e adequada do utilizador/destinatário.

Face à nossa questão de investigação, a metodologia adotada e as hipóteses definidas, concluiu, no estudo de caso efetuado na ESCE do IPS, através de um inquérito enviado aos Órgão/Unidade de Gestão da Escola, que: cerca de 77% dos respondentes, não dispõem de informação com base na informação contábilística, no desempenho do seu cargo. Os três que afirmaram ter essa informação, referem conhecer o Resultado e o Orçamento e consideram fundamental essa informação no desempenho da gestão. 76,9% dos respondentes afirmam, no desempenho das suas funções de gestão, deter informação contábilística, contribui ou contribuiria, para um melhor desempenho do Órgão/Unidade.

61,5% dos respondentes afirmam que periodicamente são elaborados/apresentados indicadores (26) para apoiar as decisões do Órgão/Unidade e 87,5% referem que a sua divulgação é efetuada num Relatório ou num Tableau de Bord. Os indicadores elaborados/apresentados e referidos por esses respondentes, não necessitam de informação contábilística para serem calculados. Esses respondentes apresentam mais 22 indicadores que deviam ser acrescentados aos 26 já referidos e estes, sim, necessitam maioritariamente de informação contábilística para o seu cálculo. O seu número, a apresentar por relatório ou no Tableau de Bord, varia entre 1 e mais de 30.

Os respondentes a quem não são apresentados indicadores, mas que consideram que o deveriam ser, apresentam 10 indicadores que consideram relevantes, dos quais 6, são calculados com informação contábilística.

Relativamente aos 14 indicadores propostos numa tabela do inquérito, por se considerarem fundamentais no apoio à gestão de uma Instituição de Ensino Superior, foi solicitado aos inquiridos que atribuissem numa escala de 1 (nada) a 5 (muito), o grau de importância do indicador, para apoiar a gestão. Os 13 respondentes, indicaram todos os indicadores à exceção de um que foi respondido por 12 respondentes. Das respostas obtidas, com exceção do indicador “Salário médio por Docente da ESCE” todos os outros obtiveram maioritariamente um grau de importância atribuído preponderantemente nos dois níveis mais altos, ou seja, no 4 ou no 5. Assim, verificamos que: No indicador 12 o somatório do “4” mais o “5” totaliza 11 respostas; Nos indicadores 3, 4 e 8 o somatório do “4” mais o “5” totaliza 10 respostas; Nos indicadores 1, 5, 7, 9 e 11 o somatório do “4” mais o “5” totaliza 9 respostas; Nos indicadores 6, 10 e 13 o somatório do “4” mais o “5” totaliza 8 respostas; No indicador 14 o somatório do “4” mais o “5” totaliza 7 respostas; No indicador 2 o somatório do “4” mais o “5” totaliza 4 respostas; Os indicadores 1, 2, 3 e 6 têm uma resposta em “nada” importante.

Tendo como referência os indicadores propostos no inquérito, há unanimidade nas respostas obtidas considerando todos que, quando aplicável, deveriam ser comparados esses indicadores quer entre Escolas do IPS quer a nível nacional, com outras Instituições de Ensino Superior Público.

Em síntese, da análise do nosso inquérito pode concluir-se que todos os respondentes reconhecem importância aos indicadores apresentados no inquérito e que são calculados com base na informação contábilística, bem como a necessidade desses indicadores serem comparados entre Escolas do IPS e também a nível nacional entre Instituições de Ensino Superior Público. Porém, no desempenho dos seus cargos de gestão no respetivo Órgão/Unidade, apenas cerca de 33% dos respondentes dispõem de informação com base na informação con-

tabilística para apoiarem a gestão e a 61,5% dos respondentes são disponibilizados indicadores cujo cálculo, para ser efetuado, não necessita de informação contabilística.

Em termos de perspetivas futuras, considera-se que seria muito importante que o este inquérito fosse enviado a nível nacional, a todas as IESP, de modo a que, por um lado, se verifique qual é a realidade nacional e por outro, se sensibilize as IESP da importância da disponibilização aos órgãos de gestão, de indicadores calculados com base na informação contabilística para apoiarem as decisões e simultaneamente comparem os resultados obtidos, entre instituições, a nível nacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Caiado, A. (2006). Contabilidade Analítica e de Gestão. Lisboa. 7.a Edição, Áreas Editora.
- Carvalho, J., Costa, T. C. & Mazedo, N. (2008, mar). A Contabilidade Analítica ou de Custos no sector público administrativo, TOC 96 Disponível em: 23-07-2014.
- Ceia, C. (2010). E-Dicionário de Termos Literários. Disponível em: 24-07-2014. http://edtl.com.pt/index.php?option=com_mtree&task=viewlink&link_id=427&Itemid=2
- Correia, F. A. M. (2002). Medidas de Desempenho da Gestão Pública – Economia, Eficácia e Eficiência. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa* nº 445. Lisboa, p. 301- 309.
- Cravo, D., Carvalho, J., Fernandes, O. & Silva, S. (2000). Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação (Regime Geral e Simplificado). Estatutos da Escola Superior de Ciências Empresariais do Instituto Politécnico de Setúbal. <http://www.si.ips.pt/esce>.
- Freixo, M. (2013). Metodologia científica; fundamentos técnicos. Lisboa Instituto Piaget. 4a Edição. ISBN: 9789896591144.
- Gabás, T. F., Moneva, A. J. M., Bellostas, P. A. J. & Jarne, J.I.J. (1996, jan/mar). Análisis de la demanda de información financiera en la coyuntura actual. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXV, no 86, p.103 – 137.
- Gil, A. (2010). Como elaborar projetos de pesquisa. 5 Edição. São Paulo. Editora Atlas.
- Gonçalves, E. C., & Baptista, A. E. (2007). Contabilidade Geral, 6 Edição Editora Atlas S.A, São Paulo.
- Grateron, I. R. G. (1999) Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no Setor Público. no 21, p. 01-18. ISSN 1413-9251. Disponível em 14-04- 2014 <http://dx.doi.org/10.1590/S1413-92511999000200002>.
- Jordan, H., Neves, J. C. & Rodrigues, J. A. (2003). O Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e dos gestores, Áreas Editora, 5 Edição, Lisboa.
- Jordan, H., Neves, J. C. & Rodrigues, J. A. (2011c). O Controlo de Gestão- ao serviço da estratégia e dos gestores 9.a Edição, Áreas Editora.
- Pinto, A. C., Santos, P. G. (2005) Gestão Orçamental Pública; Editora Publisher Team. Lisboa.
- Rodrigues, J. J. M. (2010). Avaliação de Desempenho das Organizações, Escola Editora, ISBN: 9789725922910.
- Rua. S. C. & Carvalho, J. B. C. (2006). Contabilidade Pública – Estrutura Conceptual. Editora Publisher Team. Lisboa.
- Serrasqueiro, Z. M. S. & Nunes, L. (2004, 24 a 26 dez). A Informação Contabilística na Tomada de Decisão dos Empresários e/ou Gestores - Um Estudo sobre Pequenas Empresas, X congresso de Contabilidade, Lisboa/Portugal.
- Silva, C. F. F. & Costa, T. C. (2008, fev). A Contabilidade Analítica no POC-Educação: o preenchimento dos mapas necessários para o apuramento dos custos e dos proveitos. TOC-95, Relatório de Contabilidade.

Silva, C. R., Gobbi, B. C., Simão, A. A. (2005). O uso da análise de conteúdo como uma ferramenta para pesquisa qualitativa: Descrição e aplicação método. *Organ. rurais agroind. Lavras*. Vol 7, no 1, p. 70 – 81.

Strocher, A. M. (2005). Definição das características de um conjunto de informações contábeis para tomada de decisão organizacional, Proposta de Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, em convênio com a Univates. Porto Alegre.

Teixeira, A. B. S. D. (2009). A Contabilidade Como Sistema De Informação Nas Instituições Do Ensino Superior Público Em Portugal – O Caso Da Escola Superior De Ciências Empresariais, Doutorado Em Gestão Especialidade – Contabilidade.

Torres, P. L. (1991). Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* no 67. Espanha, p. 535-558.

Ventura. M. M. (2007, set/out). O estudo de caso como modalidade de pesquisa. *Revista Socerj*, Rio de Janeiro (Brasil). p 363 – 386.

Vieira, R. P. M. C. (2008). A adoção do POCP nos Serviços e Fundos Autónomos: (r) evolução ou harmonização? Dissertação apresentada para a obtenção de grau de Mestre em Contabilidade e Finanças, na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Vieira, V. A. (2002, jan/abr). As tipologias, variações e características da pesquisa de marketing. *Revista FAE*, Curitiba. Vol 5, no 1, p 61-70.

Vilelas, J. (2009). *Investigação – O Processo de construção do conhecimento*. Edições Sílabo. ISBN: 9789726185574. www.igcp.pt/fotos/editor2/Menu%20Lateral/Legislacao/Lci_8-90_pt.pdf.