

A UTILIDADE DA INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA NA GESTÃO DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR EM PORTUGAL O caso do Instituto Politécnico de Leiria

Luís LIMA SANTOS, lsantos@ipleiria.pt
Instituto Politécnico de Leiria

Jacinta JACINTO, jacinta.jacinto@ipleiria.pt
Escola Superior de Tecnologia e Gestão - Instituto Politécnico de Leiria

Helena SILVA SANTOS, hsilva@ipleiria.pt
Direção de Serviços Financeiros - Instituto Politécnico de Leiria

Marta PEREIRA, marta.pereira@ipleiria.pt
Direção de Serviços Financeiros - Instituto Politécnico de Leiria

RESUMO

O regime jurídico das instituições de ensino superior (IES) em Portugal, consagrado desde 2007¹, confere-lhes autonomia patrimonial, administrativa e financeira face ao Estado, sem prejuízo da ação fiscalizadora da tutela e do Governo; em favor da transparência, cabe-lhes o dever de informação ao Estado como garantia de estabilidade orçamental, bem como o dever de informação interna e à comunidade, de forma acessível e rigorosa, sobre a sua situação financeira.

Portanto, os órgãos de gestão administrativa e financeira das IES portuguesas suportam muitas das suas decisões, em regra, na informação preparada e submetida às entidades de supervisão.

Questiona-se, pois, qual a perceção da utilidade da informação contabilística no apoio à tomada de decisão, designadamente quando assume maior relevância em conjunturas de recessão financeira e de austeridade socioeconómica como aquela que assola os países do sul da Europa. No caso do Instituto Politécnico de Leiria, na perspetiva da sua direção de serviços financeiros, a utilidade da contabilidade no processo de decisão revela-se essencial pois proporciona informação integrada em vários níveis: execução orçamental, sustentabilidade patrimonial e financeira, controlo de tesouraria e afetação dos gastos e rendimentos por centros de responsabilidade.

Este artigo, de índole profissional, partilha a experiência de quem trabalha na Direção de Serviços Financeiros, na dependência do Conselho de Gestão, de uma instituição de ensino superior com cerca de 12.000 alunos e 1.300 colaboradores: o Instituto Politécnico de Leiria. Em conclusão, suscita tópicos para discussão, aponta implicações da situação atual e perspetivas de pesquisa futura.

Palavras-chave: gestão das instituições de ensino superior, controlo orçamental, contabilidade financeira e contabilidade analítica.

¹ Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro.

INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, o sul da Europa tem vivido uma conjuntura particularmente difícil, em virtude das sucessivas medidas de austeridade impostas pelos governos, ao abrigo de programas de ajustamento económico e financeiro, com significativos impactos no ambiente económico e financeiro; em acréscimo, o agravamento da recessão e a quebra de confiança nos mercados, nas empresas e nos particulares, teve reflexos no aumento do desemprego e na redução do rendimento disponível das famílias, com consequências na diminuição do consumo privado e do investimento público e na contração do PIB.

À redução do financiamento via Orçamento do Estado, acrescem os efeitos da curva demográfica que justificam a diminuição de estudantes no ensino superior, com perda direta de financiamento com receitas próprias, causando enormes dificuldades aos órgãos de governo e aos órgãos de gestão das universidades e politécnicos.

Em Portugal, os órgãos de governo das *instituições de ensino superior*² (IES) públicas são o Conselho Geral, o Reitor (universidades) ou Presidente (institutos politécnicos) e o Conselho de Gestão; este último, enquanto órgão de gestão, tem como competências a gestão administrativa, patrimonial e financeira da instituição, bem como a gestão dos recursos humanos; para além das dificuldades de obtenção de financiamento, outra das dificuldades dos Conselhos de Gestão é a dispersão da legislação vigente, em sede de diversos domínios e com objetivos de controlo e verificação da legalidade do financiamento disponibilizado às entidades públicas. Neste contexto, reveste-se de grande importância a existência de um sistema de informação contabilística que permita a monitorização do equilíbrio orçamental e da superioridade das receitas perante as despesas, que garanta a legalidade e a regularidade financeira (inscrição orçamental, cabimento e adequada classificação) da despesa e o cumprimento dos princípios de economia, eficiência e eficácia.

Todavia, mais importante que os atributos do sistema de informação contabilística é a perceção e utilidade que a informação preparada tem:

- para os utilizadores internos, designadamente no apoio ao planeamento das e monitorização das atividades³, à justificação e tomada de decisão pelo órgão de gestão e na submissão das contas aos órgãos internos de governo; e
- não menos importante, para os utilizadores externos, na resposta em tempo útil às inúmeras solicitações de informação pelas entidades de fiscalização e controlo, como o Ministério da Educação e Ciência, a Direção-Geral do Orçamento e o Tribunal de Contas.

O objetivo deste artigo é, pois, apresentar a experiência da equipa da Direção de Serviços Financeiros, responsável pela preparação de informação contabilística para o Conselho de Gestão, de uma instituição de ensino superior com cerca de 12.000 alunos e 1.300 colaboradores: o *Instituto Politécnico de Leiria* (IPL) e, não deixando de ter em conta a evolução doutrinária na gestão pública, traçar desafios para um futuro mais próximo.

² No caso do IPL existem, ainda, os seguintes órgãos: Fiscal Único (nomeado pela Governo), o Conselho Académico, o Conselho para a Avaliação e Qualidade e o Provedor do Estudante.

³ O IPL dispõe de um Plano Estratégico plurianual e de Planos de Atividades e Orçamentos anuais.

REVISÃO DE LITERATURA

Em qualquer sociedade moderna, o setor público assume especial importância tendo-se verificado, ao longo dos tempos, várias reformas que potenciaram a evolução nos modelos de gestão das entidades públicas deste setor. Com o intuito de transformar as entidades públicas – normalmente caracterizadas por serem demasiado burocráticas e ineficazes – em entidades eficientes, surge o movimento do *New Public Management (NPM)*; de acordo com Hood (1991), o NPM rege-se por um conjunto de doutrinas administrativas que, com maior visibilidade a partir de 1980, permitem caracterizar a reforma verificada em diversos países.

Com estas doutrinas, verifica-se uma aproximação das práticas de gestão utilizadas nas entidades privadas às práticas de gestão utilizadas nas entidades públicas, nomeadamente, através da implementação de medidas de desempenho, de um maior rigor e disciplina na utilização dos recursos, na desagregação das unidades do setor público, com a introdução do conceito de competitividade no setor público, entre outros (Hood, 1991).

A gestão eficiente, eficaz e económica dos recursos utilizados, integra diversas possibilidades, como por exemplo, o planeamento estratégico, as auditorias value-for-money, a gestão e avaliação da qualidade e a afetação do financiamento com base na gestão e no orçamento (Bensimon, 1995; Grosjean et al., 2000 cited Chalmers, 2008); neste contexto, a informação relativa ao desempenho por via de indicadores assume especial importância (Smith, 1990).

Numa ótica de *accountability*, os conceitos de transparência, de prestação de contas e de responsabilização pela utilização dos recursos públicos, estão subjacentes, para que nos permitam medir a eficiência, eficácia e a economia na utilização dos mesmos (Carvalho, 2010). Modell (2009), Arnaboldi & Azzone (2010), consideram que a implementação das medidas de desempenho nas entidades do setor público, é um processo em construção; mantém-se atual, portanto, a necessidade de implementação de práticas de avaliação do desempenho no setor público, com base em metodologias de gestão implementadas com sucesso no setor privado, influenciando, desta forma, os modelos de gestão das instituições de ensino superior públicas (Siverbo & Johansson, 2006; Modell, 2009).

Neste contexto de reforma da gestão das entidades públicas, a informação contabilística, assim como os mecanismos de preparação da mesma, assumem especial importância (Pollitt & Bouckaert, 2004).

No normativo português, até 1989, a contabilidade pública era elaborada numa base de caixa, havendo lugar a registos contabilísticos, apenas no momento em que ocorriam os recebimentos e pagamentos, o que originava um sistema de informação bastante limitado, em termos de resposta às necessidades reais, pois apenas era dada relevância à vertente orçamental.

Na década de 90, iniciou-se a reforma na contabilidade pública em Portugal, assente na publicação de sucessivos diplomas legais, muitos em conformidade com

recomendações e diretivas comunitárias, em diversos domínios, de entre os quais se destacam:

- A Lei de Bases da Contabilidade Pública⁴ (LBCP), que estabelece os princípios e normas do regime financeiro, do controlo orçamental e da contabilização das receitas e despesas da Administração Central.
- O Regime de Administração Financeira do Estado⁵ (RAFE), que define os princípios gerais da autonomia administrativa e financeira e consagra os princípios de economia, eficiência e eficácia dos organismos do Estado e dos seus gestores.
- A Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas⁶ (LOPTC), que sujeita a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, bem como a prestação de contas e a responsabilidade financeira e sancionatória, ao poder fiscalizador do Tribunal de Contas.
- O Plano Oficial de Contabilidade Pública⁷ (POCP), que cria as condições necessárias para a integração das várias vertentes contabilísticas, como sendo a informação orçamental, patrimonial e analítica, como base de uma contabilidade pública moderna que consiga dar resposta às necessidades de gestão constituindo-se, assim, como um instrumento fundamental para as entidades públicas.
- O Cadastro e Inventário dos Bens do Estado⁸ (CIBE), que inclui o cadastro e inventário dos bens móveis, dos veículos e dos imóveis e direitos do Estado.
- O Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação⁹ (POC-Educação) que, na sequência do POCP, integra as dimensões orçamental, patrimonial e analítica numa contabilidade pública que constitua um instrumento de apoio aos órgãos de decisão e demais utilizadores da informação, em sede de contas individuais e consolidadas; estabelece, ainda, a estrutura do relatório de gestão.
- A Lei de Enquadramento Orçamental¹⁰ (LEO), que estabelece as disposições gerais e comuns de enquadramento dos orçamentos e contas de todo o sector público administrativo.
- O Classificador Económico¹¹ (CE), que aprova os códigos de classificação económica das receitas e das despesas públicas.
- A Lei de Bases do Financiamento do Ensino Superior¹² (LBFES), que define as bases do financiamento do ensino superior, em função de critérios objetivos, indicadores de desempenho e padrões de qualidade e excelência do ensino.
- O Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior¹³ (RJIES), que regula a constituição, as atribuições e a organização das IES, o funcionamento e a competência dos seus órgãos e, ainda, a tutela e fiscalização pública do Estado sobre as mesmas.

⁴ Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro.

⁵ Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho.

⁶ Lei n.º 98/97, de 26 de agosto.

⁷ Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de setembro.

⁸ Portaria n.º 671/2000, de 17 de abril.

⁹ Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro.

¹⁰ Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, atualizada até à Lei n.º 52/2011, de 13 de outubro.

¹¹ Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro.

¹² Lei n.º 37/2003, de 22 de agosto.

¹³ Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro.

- O Código dos Contratos Públicos¹⁴ (CCP), que estabelece a disciplina aplicável à contratação pública e o regime substantivo dos contratos públicos que revistam a natureza de contrato administrativo.
- A estratégia e os procedimentos a adotar até 2015¹⁵, em sede da LEO, pelo reconhecimento da importância do processo orçamental para o desempenho, estabilidade e sustentabilidade duradoura das contas públicas, na sequência do Programa de Assistência Económica e Financeira acordado com o Fundo Monetário Internacional, a Comissão Europeia e o Banco Central Europeu.
- Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso¹⁶ (LCPA), que aprova as regras aplicáveis à assunção de compromissos e aos pagamentos em atraso das entidades públicas.
- Os Diplomas de Execução Orçamental¹⁷ (DEO), que definem as disposições de execução do Orçamento do Estado em cada ano civil e económico.

Perante tão vasta, mas apenas representativa, lista de legislação que regula a preparação e apresentação da informação contabilística e de gestão das entidades públicas, mais concretamente as que fazem parte integrante do ensino superior público, coloca-se o desafio de analisar e repensar os modelos de gestão das entidades que integram o setor público da educação, nomeadamente, as instituições de ensino superior.

Numa ótica contabilística o POC-Educação, ao integrar os subsistemas de produção de informação de índole orçamental, patrimonial, integra ainda o subsistema da contabilidade analítica, apresentando normas no sentido da sua implementação, assim como, para a consolidação de contas, sendo um acréscimo verificado relativamente ao POCP.

Perante a diversidade de mapas obrigatórios incluídos no POC-Educação, relativamente à contabilidade analítica, verificamos que neste novo normativo esta assume importância fundamental.

Decorre do referido que o balanço, a demonstração dos resultados, os mapas de execução orçamental da receita e da despesa, o mapa de fluxos de caixa, o mapa da situação financeira e o anexo às demonstrações financeiras, são os documentos de prestação de contas que divulgam informação orçamental, patrimonial e financeira.

A informação sobre a contabilidade analítica é divulgada no relatório de gestão o qual inclui, igualmente, os seguintes aspetos:

¹⁴ Decreto-Lei n.º 18/2008, de 29 de janeiro, atualizado até ao Decreto-Lei n.º 149/2012, de 12 de julho. Esta legislação deve ser enquadrada com o Decreto-Lei n.º 37/2007, de 19 de fevereiro, que criou a Agência Nacional de Compras Públicas (ANCP), com vista à organização do Sistema Nacional de Compras Públicas (SNCP) e à gestão do Parque de Veículos do Estado (PVE), e com a Portaria n.º 103/2011, de 14 de março, que define as categorias de bens e serviços cujos acordos quadro e procedimentos de aquisição são celebrados e conduzidos pela ANCP. Entretanto, o Decreto-Lei n.º 117-A/2012, de 14 de junho, criou a Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública (ESPAP) que assumiu a missão e atribuições do Instituto de Informática, da Empresa de Gestão Partilhada de Recursos da Administração Pública (GeRAP) e da ANCP, que foram extintos, por fusão.

¹⁵ Lei n.º 64-C/2011, de 30 de dezembro.

¹⁶ Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro, cujos procedimentos de aplicação e de operacionalização da prestação de informação foram aprovados pelo Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho.

¹⁷ Diploma de execução do OE-2013: Decreto-Lei n.º 36/2013, de 11 de março.

- a justificação das atividades previstas e não realizadas;
- a situação económica relativa ao exercício, analisando, em especial, a evolução da gestão das diferentes atividades ou funções, designadamente no que respeita ao investimento, condições de funcionamento, custos e proveitos;
- a síntese da situação financeira considerando alguns indicadores de gestão financeira, indicadores orçamentais e indicadores económicos apropriados à análise de balanços, demonstração dos resultados, mapas de execução orçamental e demais peças contabilísticas;
- a evolução das dívidas de e a terceiros;
- os factos relevantes ocorridos após o termo do exercício; e
- outros aspetos exigidos pela legislação.

Não obstante aquele fluxo de informação, de acordo com Jacinto (2012) os relatórios de gestão têm revelado práticas crescentes de inclusão de indicadores de desempenho os quais, de acordo com (Rowe, 2004) são utilizados pelas seguintes razões:

- monitorização do desempenho para fins comparativos;
- avaliação das operações;
- prestação de informações para auditorias externas; e
- submissão de informações com a finalidade de prestação de contas.

E, embora se trate de um conceito de difícil delimitação, alguns autores apresentam várias definições de indicadores de desempenho:

Tabela 1 – Definições de Indicadores de desempenho

Autor /Ano	Definição
Borden & Bottrill, 1994	Relacionado com o tempo e contexto e enraizado num processo orientado para os objetivos, tendo dimensão de valor. Uma medida ou estatística torna-se um indicador de desempenho quando é explicitamente associado a uma meta ou objetivo.
Banta & Borden, 1994	Análise sobre o desempenho.
Neely <i>et al.</i> , 1996	Meio utilizado para quantificar a eficiência e a eficácia de uma tomada de decisão por parte da empresa.
Cave <i>et al.</i> , 1997	Medida relacionada com uma forma quantitativa. Pode ser ordinal ou cardinal, absoluta ou comparativa. Inclui a aplicação de fórmulas e procedimentos informais, como a avaliação pelos pares ou <i>rankings</i> de reputação.
Visscher, 2001	Número através do qual a qualidade de funcionamento de uma instituição ou sistema é expresso.
Rowe, 2004	Índices de dados de informação, através dos quais a qualidade funcional das instituições ou sistemas podem ser medidos e avaliados.
Chalmers, 2008	Medidas que dão informação e num contexto estatístico, permitindo comparações entre os campos, ao longo do tempo e com padrões usualmente aceites. Fornecem informações acerca do grau dos objetivos da qualidade de ensino e aprendizagem e como esses objetivos estão a ser cumpridos dentro do ensino superior e as instituições.
Parmenter, 2010	Conjunto de medidas centradas nos aspetos de desenvolvimento organizacional mais críticos para o sucesso atual e futuro da organização.

Fonte: Borden & Bottrill, 1994; Banta & Borden, 1994; Neely et al., 1996; Cave et al., 1997; Visscher, 2001; Rowe, 2004; Chalmers, 2008; Parmenter, 2010; in Jacinto, 2012.

Seguindo a ordem cronológica, é possível verificar que os conceitos foram evoluindo no sentido de integrarem informação de gestão, em detrimento de informação meramente quantitativa.

Tavenas (2003), para garantir a qualidade e assegurar diferentes procedimentos de avaliação sugere alguns indicadores, relacionados com as práticas de gestão:

Tabela 2 – Indicadores de desempenho relacionados com a gestão

• Composição dos órgãos de gestão;
• Mecanismos de reconhecimento para a participação dos alunos;
• Mecanismos de afetação dos recursos orçamentais;
• Diversidade das fontes de financiamento;
• Mecanismos de planeamento da instituição;
• Taxa de rotatividade do pessoal docente;
• Mecanismos de desenvolvimento de programas interdisciplinares;
• Adaptabilidade da instituição;
• Qualidade de ensino e a política de avaliação;
• Abertura da universidade ao seu meio envolvente; e
• Abertura da universidade ao mundo em geral.

Fonte: Tavenas, 2003; in Jacinto, 2012.

Em termos institucionais, e para efeitos de critérios de atribuição de financiamento, a LBFES (2003) faz referência a diferentes indicadores de desempenho nas IES:

Tabela 3 – Indicadores de desempenho relacionados com o financiamento

• Relação padrão pessoal docente / estudante.
• Relação padrão pessoal docente / pessoal não docente.
• Incentivos à qualificação do pessoal docente e não docente.
• Indicadores de qualidade do pessoal docente.
• Indicadores de eficiência pedagógica dos cursos.
• Indicadores de eficiência científica dos cursos de mestrado e doutoramento.
• Indicadores de eficiência de gestão das IES.
• Classificação de mérito resultante da avaliação do curso / IES.
• Estrutura orçamental (despesas com pessoal vs outras despesas de funcionamento).
• Classificação de mérito das unidades de investigação.

Fonte: LBFES (artigo 4.º n.º 3).

Perante os desafios que hoje se colocam às IES em ambientes de austeridade e recessão, a produção e transmissão e valorização de conhecimento e a investigação aplicada com recursos cada vez mais escassos, cabe ao sistema de informação contabilística dar respostas a um vasto conjunto de questões que se colocam diariamente na gestão das IES como, por exemplo, o resultado dos serviços internos de apoio, das diversas atividades de ensino, dos projetos de investigação e de outras atividades internas e da prestação de serviços à comunidade.

METODOLOGIA

A metodologia utilizada foi a abordagem crítica da designada investigação qualitativa em ciências sociais, designadamente em contabilidade e controlo de gestão (Major & Vieira et al., 2009), através da apresentação e discussão de um estudo de caso que resulta da experiência em funções profissionais (posto de trabalho), como estratégia para permitir um conhecimento mais profundo sobre a prática e contribuir para o desenvolvimento da teoria em que assentam os sistemas de informação contabilística; os mesmos autores defendem que, embora os profissionais possam agir de forma consciente para mudar as circunstâncias, é reconhecido pelos

investigadores que as suas capacidades para proceder à mudança são limitadas por sistemas de hegemonia política, económica e social; no mesmo sentido, Yin (2009) defende o estudo de caso como uma abordagem adequada a utilizar na investigação em contabilidade.

ESTUDO DE CASO

Neste capítulo, apresenta-se a visão da Direção de Serviços Financeiros do IPL, sobre o sistema de informação contabilística.

ORGANIZAÇÃO INSTITUCIONAL

Para a concretização da sua missão, o IPL está estruturado em unidades orgânicas de ensino e investigação (6), unidades orgânicas de investigação (1), unidades orgânicas de transferência e valorização do conhecimento (1), unidades orgânicas de formação (3), grupos ou centros de investigação (13), grupos ou centros de investigação em cooperação com outras IES (3) e unidades funcionais de ação social e apoio ao estudante (2).

A Presidência dirige um conjunto de serviços de apoio técnico e administrativo às suas atividades, de entre os quais: Planeamento e Desenvolvimento Estratégico; Imagem e Comunicação; Recursos Humanos; Jurídicos; Financeiros; Auditoria e Controlo Interno; Académicos; Mobilidade e Cooperação Internacional; Informáticos; Técnicos; e Documentação.

DIREÇÃO DE SERVIÇOS FINANCEIROS

A Direção de Serviços Financeiros (DSF) exerce ação essencial nos domínios da administração financeira e patrimonial; pela sua importância na preparação de informação para apoio à tomada de decisão, são serviços centralizados que dispõem de gabinetes de atendimento nas Escolas e abrangem as seguintes áreas: Contabilidade; Gestão Financeira e Orçamental; Aprovisionamento; Tesouraria; Gestão Financeira de Projetos; Património.

FUNÇÕES vs UTILIZADORES

A amplitude da DSF é transversal a toda a atividade do IPL; não obstante, as suas funções assumem maior visibilidade na preparação de informação, quer para os utilizadores internos, quer para os utilizadores externos.

Utilizadores internos (controlo de gestão)

- Calendário de informações mensais, trimestrais e anuais;
- Planeamento da tesouraria;
- Controlo de dívidas a terceiros;
- Controlo das cobranças de créditos sobre terceiros;
- Controlo do registo de propriedade e dos direitos de superfície do património;
- Controlo da execução física e financeira dos projetos, vales ID&t e vales inovação;

- Execução orçamental detalhada por centros de responsabilidade, por rubricas de classificação económica;
- Execução orçamental por agrupamentos de receita e despesa; e
- Monitorização do Plano de Gestão de Riscos.

Utilizadores internos e externos (prestação de contas)

- Conta de gerência - inclui Relatório de Gestão (Aprovação da conta de gerência pelo Conselho de Gestão; Parecer e CLC do Fiscal Único sobre contas individuais do IPL; Envio ao Tribunal de Contas);
- Relatório de Atividades e Gestão Consolidado (Aprovação do relatório pelo Conselho de Gestão; Parecer do Conselho Académico sobre o relatório; Parecer e CLC do Fiscal Único sobre as contas consolidadas do IPL; Aprovação do relatório pelo Conselho Geral; Envio ao Tribunal de Contas; Publicação da prestação de contas consolidadas no Diário da República; e Divulgação da prestação de contas consolidadas na página web do IPL).

Utilizadores externos (Autoridade Tributária e Aduaneira)

- IVA: Declaração (regime mensal; comunicação de faturas);
- Contribuições sociais: (CGA, Segurança Social e ADSE);
- IRS: (Retenções na fonte, Declarações informativas M10, M25 e M30); e
- IES: (Declaração anual).

Utilizadores externos (Direção-Geral do Orçamento)

- Periodicidade mensal (Previsão da despesa e receita do programa 13; Mapa das remunerações certas e permanentes; Mapas de execução da despesa e da receita; Mapa de alterações orçamentais; Compromissos assumidos e não pagos; Execução SIPIDDAC; Unidade de tesouraria; Balancetes analíticos; Solicitação de transferência de fundos);
- Periodicidade trimestral (Execução SIPIDDAC; Relatório trimestral; Parecer do Fiscal Único sobre relatório trimestral; Previsão da execução orçamental para o ano; Apuramento do stock da dívida);
- Periodicidade anual (Liquidação de fundos de maneo; Rácio de autofinanciamento; Equilíbrio orçamental; Execução SIPIDDAC; Integração de saldos; Saldo de gerência; Créditos extintos; Transferências, subsídios e indemnizações pagas; Estimativa do ano em curso; Orçamento para o ano seguinte).

Utilizadores externos (diversos)

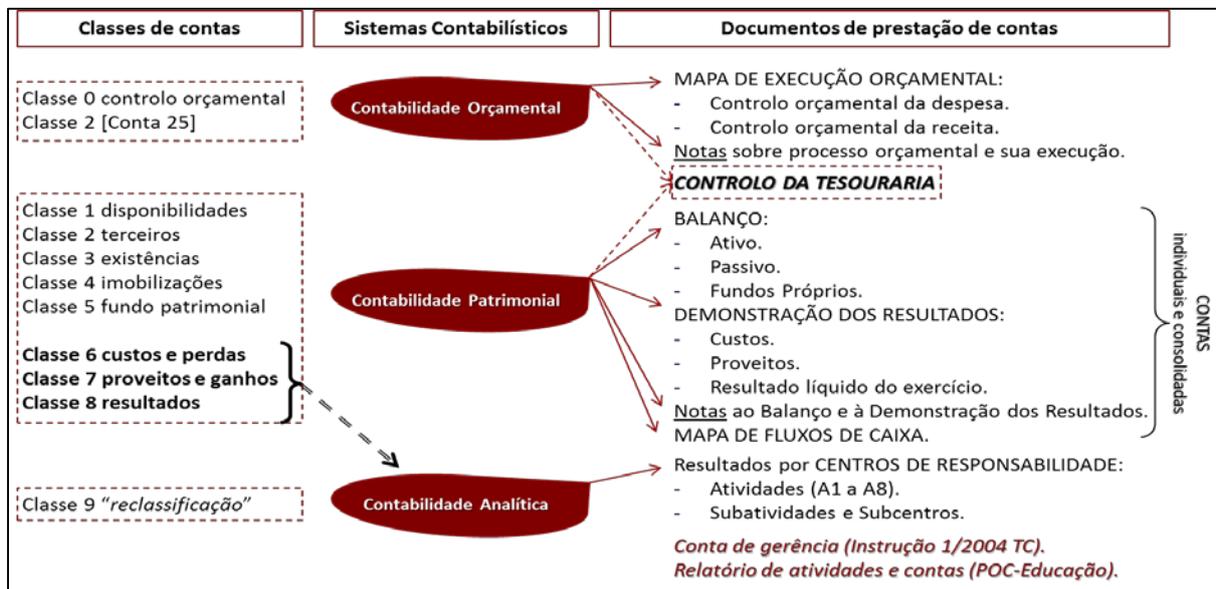
- Plano anual de compras públicas;
- Reporte de todas as aquisições de bens & serviços;
- Transferências da UE;
- Comunicação de operações com o exterior;
- Informação sobre dívidas a fornecedores;
- Identificação dos principais credores do Estado;
- Matriz referente ao património imobiliário do quadriénio;
- Doações genéricas / equipamento informático;
- Mapa da frota de veículos do IPL;
- Plano anual de necessidades – veículos; e
- Publicidade.

DIMENSÕES DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA

O sistema de informação contabilística do IPL está configurado para responder às seguintes necessidades¹⁸:

- Controlo da execução (orçamental);
- Evolução de rubricas e indicadores económico-financeiros (patrimonial);
- Apurar custos e proveitos das atividades intermédias e finais, com o objetivo de obter resultados dos centros de responsabilidade e justificar e apoiar a tomada de decisões (analítica);
- Submissão da Conta de Gerência ao Tribunal de Contas (orçamental, patrimonial e analítica);
- Submissão do Relatório de Atividades e Contas, individuais e consolidadas, aos órgãos de governo do IPL (orçamental, patrimonial e analítica).

Figura 1 – Tridimensionalidade do sistema contabilístico



Fonte: Elaboração Própria.

CONTABILIDADE ORÇAMENTAL

Na dimensão orçamental, a DSF promove a monitorização da execução das previsões de receitas e das dotações para despesas.

Há duas regras essenciais a observar:

- Regra do equilíbrio orçamental (LEO), segundo a qual todas as despesas previstas no orçamento têm de ser efetivamente cobertas por receitas.
- Regra da legitimidade da despesa pública (RAFE), que determina verificação da conformidade legal (prévia existência de lei que autorize a despesa), da regularidade financeira (inscrição orçamental, correspondente cabimento e adequada classificação económica) e do princípio da "economia, eficiência e eficácia" (obtenção do máximo rendimento com o mínimo de dispêndio, tendo

¹⁸ Entre parêntesis as dimensões contabilísticas.

em conta a utilidade e prioridade da despesa e o acréscimo de produtividade daí decorrente).

As fases orçamentais da receita são a aprovação e a modificação, cujo documento é o orçamento.

As fases orçamentais da despesa são a aprovação, a modificação, o cabimento e o compromisso, cujos documentos são:

- Na aprovação e modificação, o orçamento.
- No cabimento, a proposta de contratação ou renovação, ou PIABS / PIAD.
- No compromisso: a nota de encomenda, a requisição oficial ou equivalente.

Contabilisticamente o registo da fase orçamental restringe-se à classe 0.

Figura 2 – Registo orçamental da receita e da despesa

Fases de registo: RECEITA	Débito	Crédito
Orçamento:		
- Aprovação e modificações.	Classe 0	Classe 0
Fases de registo: DESPESA	Débito	Crédito
Orçamento:		
- Aprovação e modificações.	Classe 0	Classe 0
- Cabimento.		
- Compromisso.		

Fonte: Elaboração Própria.

CONTABILIDADE PATRIMONIAL

Na dimensão patrimonial, a DSF promove a regularidade técnica da contabilidade de prestação de contas individuais e consolidadas que, estando sujeitas a certificação legal de contas, fazem fé pública.

Em termos práticos, a contabilidade interpreta e regista os factos com o objetivo de preparar e apresentar os seguintes documentos de prestação de contas individuais:

- Balanço;
- Demonstração de resultados;
- Mapas de fluxos de caixa;
- Mapa da situação financeira;
- Anexos às demonstrações financeiras;
- Relatório de gestão;
- Parecer do órgão fiscalizador.

Sendo o IPL um grupo público, a DSF prepara e apresenta os seguintes documentos de prestação de contas consolidadas:

- Relatório de atividades e gestão consolidado;
- Balanço consolidado;
- Demonstração de resultados por natureza consolidados;
- Anexos às demonstrações financeiras consolidados.

As fases patrimoniais da receita são a liquidação e a cobrança, com os seguintes documentos:

- Na liquidação, a fatura ou fatura simplificada.
- Na cobrança: o recibo.

As fases patrimoniais da despesa são a obrigação, a autorização e o pagamento, cujos documentos são:

- Na obrigação: a fatura ou documento equivalente.
- Na autorização: documento interno.
- No pagamento: o comprovativo (cheque, transferência bancária ou recibo).

Contabilmente o registo da fase patrimonial abrange as classes 1 a 7.

Figura 3 – Registo patrimonial da receita e da despesa

Fases de registo: RECEITA	Débito	Crédito
Liquidação (direito a receber).	Classe 2 (exceto conta 25)	Classe 7 (ou conta 27)
Cobrança (recebimento).	Conta 251 <hr/> Classe 1	Classe 2 (exceto conta 25) <hr/> Conta 251
Fases de registo: DESPESA	Débito	Crédito
Obrigação (processamento).	Classe 3, 4 ou 6 (ou conta 27)	Classe 2 (exceto conta 25)
Autorização de pagamento.	-	-
Pagamento.	Classe 2 (exceto) conta 25 <hr/> Conta 252	Conta 252 <hr/> Classe 1

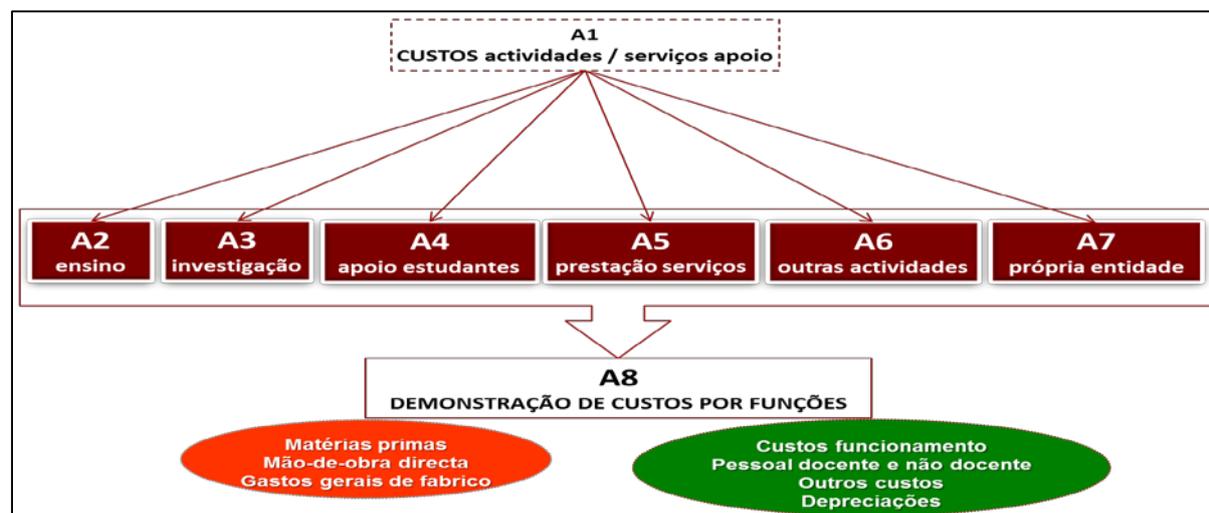
Fonte: Elaboração Própria.

CONTABILIDADE ANALÍTICA

Na dimensão analítica, a DSF procede ao cálculo e justificação do custo por atividades intermédias (centros auxiliares, serviços administrativos e financeiros, órgãos de gestão) e finais (cursos, formações, projetos, prestações de serviços).

Em termos práticos, proporciona informações que justifiquem e apoiem a tomada de decisões, designadamente, pela determinação do resultado dos serviços internos de apoio, o resultado das atividades de ensino, dos projetos de investigação e de outras atividades internas, bem como da prestação de serviços à comunidade.

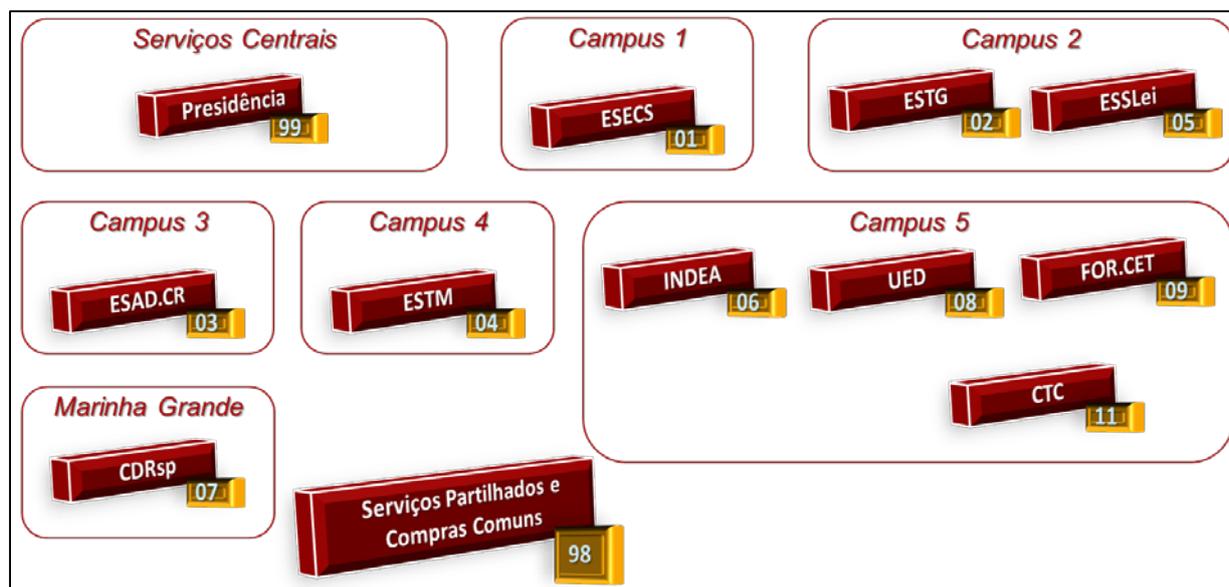
Figura 4 – Informações no âmbito do POC-Educação



Fonte: Elaboração Própria.

Considerando que a organização analítica do IPL se encontra definida por centros de responsabilidade, o registo das operações obedece à prévia configuração dos códigos de contas.

Figura 5 – Centros de Responsabilidade



Fonte: Elaboração própria.

Assim, qualquer registo analítico tem sempre associada a matriz dos centros de custos “CR.AA.sA”, em que:

- CR – Centro de Responsabilidade.
- AA – Atividade (nomenclatura do POC-E).
- sA – Subatividade.

Para efeitos de controlo analítico das previsões e dotações orçamentais, inicialmente geradas com a aprovação do plano de atividades, os referidos registos incluem também a matriz dos subcentros “SC.nnnn”, em que:

- SC – abreviatura do subcentro.
- nnnn – número atribuído à atividade específica.

Figura 6 – Subcentros

Tipo		
04	CP.nnnn	Cursos Preparatórios
03	CT.nnnn	Cursos de Especialização Tecnológica
12	DT.nnnn	Doutoramentos
15	EV.nnnn	Eventos
05	FC.nnnn	Formação contínua
01	FI.nnnn	Formação inicial
16	GE.nnnn	Estrutura Geral
06	LV.nnnn	Aprendizagem ao longo da vida
11	ME.nnnn	Mestrados
--	MI.nnnn	Migração de imobilizado
--	MG.nnnn	Margem de gestão
13	MO.nnnn	Mobilidade e Cooperação
10	PF.nnnn	Projectos co-financiados
02	PG.nnnn	Pós-graduações
08 e 09	PI.nnnn	Projectos Internos
14	PS.nnnn	Prestações de serviços
07	UI.nnnn	Unidades de Investigação

Fonte: Elaboração própria.

CONCLUSÕES

ANÁLISE E DISCUSSÃO

Do exposto anteriormente, torna-se evidente que qualquer registo contabilístico passa por classificações sucessivas em sede orçamental, patrimonial e analítica:

- Vocabulário Comum para os Contratos Públicos – CPV (8 algarismos);
- Classificador Económico – CE (6 algarismos);
- Fonte de financiamento – FF (12 algarismos);
- Subcentro (2 letras e 4 algarismos);
- Código de contas – POC-E (7 algarismos);
- Centro de custo – C Custo (6 algarismos).

Estas classificações são registadas nas várias fases da receita e da despesa.

Figura 7 – As fases da receita e as dimensões da contabilidade

Fases Dimensão	Aprovação	Liquidação	Cobrança Recebimento
Orçamental	CE FF POC-E (0) Subcentro	CE FF - Subcentro	- - - -
Patrimonial	POC-E	POC-E	POC-E
Analítica	-	C Custo	-

Fonte: Elaboração própria.

Figura 8 – As fases da despesa e as dimensões da contabilidade

Fases Dimensão	Aprovação	Proposta	Cabimento	Compromisso	Obrigação	Autorização	Pagamento
Estatística	-	CPV	-	-	-	-	-
Orçamental	CE FF POC-E (0) Subcentro	- - -	CE FF POC-E (0) Subcentro	- - POC-E (0) -	- - - -	- - - -	- - - -
Patrimonial	POC-E	-	POC-E	-	POC-E	-	POC-E
Analítica	-	-	C Custo	-	C Custo	-	-

Fonte: Elaboração própria.

Portanto, o sistema contabilístico das IES é moroso e dependente de processos e fluxos informativos com elevada complexidade, grande dependência legislativa e sem intervenção direta dos profissionais na aprovação das normas.

IMPLICAÇÕES NA GESTÃO DAS IES

Perante a existência de inúmeras classificações, mencionadas anteriormente, consoante as exigências do vasto leque dos normativos legais, os órgãos de gestão das IES procuram conseguir obter o máximo benefício dessa informação, no sentido de maximizar a gestão dos recursos ao seu dispor, sendo estes cada vez mais escassos. Para tal, torna-se importante apostar na formação contínua dos recursos humanos, no sentido da atualização profissional, a qual contribui para a visão integrada da contabilidade enquanto sistema de informação.

Outra implicação é a necessidade de existir coordenação entre os responsáveis de cada centro de responsabilidade, no sentido da partilha do máximo de informação, o que contribuirá com maior eficiência e eficácia na gestão dos recursos; só desta forma é que a contabilidade de gestão se afirmará como instrumento de gestão e, assim, melhor contribuir para o desempenho das IES.

PERSPECTIVAS DE PESQUISA FUTURA

Na nossa opinião, há duas áreas de pesquisa futura:

- Uma primeira, é estudar a relação causa-efeito de determinadas decisões assumidas pelos órgãos de gestão das IES, através da integração de indicadores não financeiros, designadamente qualitativos, no sistema de informação contabilística.
- Uma segunda área consiste no estudo do impacto das alterações ao sistema de informação contabilística, decorrentes da futura aprovação de um sistema de normalização contabilística para o setor público, em articulação com as *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Arnaboldi, M. & Azzone, G. (2010). Constructing performance measurement in the public sector. *Critical Perspectives on Accounting*, 21, pp.266-282.
- Banta, T. & Borden, V. (1994). Performance Indicators for Accountability and Improvement. *New Directions for Institutional Research*, 82, pp.95-106.
- Bensimon, E. (1995). Total quality management in the academy: A rebellious reading. *Harvard Educational Review*, 65(4).
- Borden, V. & Bottrill, K. (1994). Performance indicators: histories, definitions and methods. *New Directions for Institutional Research*, 82, pp.5-21.
- Carvalho, A. (2010). O papel da informação contabilística e do controlo externo no processo de accountability: O caso dos municípios portugueses, *Tese de Doutoramento*, Universidade de Vigo.
- Cave, M., Hanney, S., & Kogan, M. 1997. *The Use of Performance Indicators in Higher Education. The challenge of the quality movement*. Jessica Kingsley, Third Edition.
- Chalmers, D. (2008). *Indicators of university teaching and learning quality*, The Australian Learning and Teaching Council, Australia.
- Grosjean, et al. (2000) cited Chalmers, D. (2008). *Indicators of university teaching and learning quality*, The Australian Learning and Teaching Council, Australia.
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, 69(1), pp.3-19.
- Jacinto, J. (2012). *A importância do relatório de gestão na divulgação dos indicadores de desempenho: o caso dos institutos politécnicos portugueses*, Dissertação de Mestrado, Instituto Politécnico de Leiria.
- Major, M.J. & Vieira, R. et al. (2009). *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática*, Escolar Editora.

- Modell, S. (2009). Institutional Research on Performance Measurement and Management in the Public Sector Accounting Literature: A Review and Assessment. *Financial Accountability & Management*, 25(3), pp. 277-303.
- Neely, A. et al. (1996). Performance measurement system design: Should process based approaches be adopted? *International Journal of Production Economics*, 46-47, pp.423-431
- Parmenter, D. (2010). *Key Performance Indicators: developing, implementing and using winning KPIs*, Wiley, Second Edition.
- Pollit, C. & Bouckaert, G. (2004). *Public management reform: a comparative analysis*, Oxford.
- Rowe, K. (2004). *Analysing and Reporting Performance Indicator Data: 'Caress' the data and user beware!* Australian Council for Educational Research, Sidney.
- Siverbo, S. & Johansson, T. (2006). Relative performance evaluation in swedish local government. *Financial Accountability & Management*, 22(3), pp.271-290.
- Smith, P. (1990). The use of performance indicators in the public sector, *Journal of the Royal Statistical Society*, 153(1), pp.53-72.
- Tavenas, F. (2003). *Quality assurance: a reference system for indicators and evaluation procedures*, European University Association, Brussels.
- Visser, A.J. (2001). Public school performance indicators: problems and recommendations. *Studies in Educational Evaluation*, 27, pp.199-214.
- Yin, R. (2009). *Case study research: design and methods*, 4th edition. Sage Publications, California.

Legislação

- Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública.
- Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho - Regime de Administração Financeira do Estado.
- Lei n.º 98/97 de 26 de agosto - Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.
- Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro - Plano Oficial de Contabilidade Pública.
- Portaria n.º 671/2000, de 17 de abril – Cadastro e Inventário dos Bens do Estado.
- Portaria nº 794/2000, de 20 de dezembro - Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação.
- Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, atualizada até à Lei n.º 52/2011, de 13 de outubro – Lei de Enquadramento Orçamental.
- Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro – Classificador Económico.
- Lei n.º 37/2003, de 22 de agosto – Lei de Bases do Financiamento do Ensino Superior.
- Lei n.º 62/2007 de 10 de setembro - Regime jurídico das instituições de ensino superior.
- Decreto-Lei n.º 18/2008, de 29 de janeiro, atualizado até ao Decreto-Lei n.º 149/2012, de 12 de julho – Código dos Contratos Públicos.
- Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro – Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso.
- Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho – Procedimentos de aplicação e de operacionalização da prestação de informação da LCPA.
- Decreto-Lei n.º 36/2013, de 11 de março – Diploma de Execução Orçamental.