

A introdução da Contabilidade Analítica como sistema obrigatório constitui uma das grandes inovações do POC-Educação. A sua implementação afigura-se uma das tarefas mais marcantes na vida de qualquer instituição e mostra-se uma poderosa ferramenta de gestão ao permitir conhecer a relação entre custos e benefícios.

Optimização da *performance* universitária: o contributo da Contabilidade Analítica

Por Maria da Conceição da Costa Marques e Paula Susana Ferraz Marques Rodrigues

Num contexto de mudanças rápidas e turbulentas, face à internacionalização e à globalização, em ambientes de desregulamentação e liberalização de mercados, onde a gestão requer um rigor acrescido, a Administração Pública (AP) dita tradicional, rígida e burocrática, pouco permeável à mudança e excessivamente legalista, é posta em causa.

Assiste-se a uma progressiva necessidade de informação, requerida pelos mais variados utilizadores, objectiva, fiável e relevante, que permita dar resposta às exigências da sociedade actual, cuja dinâmica e pluralismo obrigam a respostas rápidas e concretas. Assim, o clássico reporte da informação financeira pública, efectuado numa base de caixa, assente numa contabilidade orçamental de registo unigráfico, cujo principal objectivo é o controlo e a regularidade financeira das despesas e receitas públicas, torna-se claramente insuficiente.

O imperativo duma gestão apropriada e a exigência de um sistema capaz de a medir e analisar, por forma a conhecer os objectivos, os custos, os *inputs*, os *outputs* e os resultados, a auxiliar a tomada de decisões e a otimizar a relação entre eficiência, eficácia e economia dos serviços prestados, funda-

mentam a modernização da AP e ditam o início da Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE).

A reforma da Contabilidade Pública culmina na aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, e dos seus planos sectoriais, nomeadamente o Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-Educação), aprovado através da Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro.

Este plano – aplicável às universidades, institutos politécnicos e demais organismos do Ministério da Educação – constitui uma peça fundamental do enquadramento contabilístico dessas instituições, ao criar «condições para a integração dos diferentes aspectos – Contabilidade Orçamental, Patrimonial e Analítica – numa contabilidade pública moderna.»

A Contabilidade Analítica e o POC-Educação

«Os responsáveis pela gestão da empresa têm necessidade de conhecer os custos, os proveitos e os resultados associados aos diversos objectivos que aquela prossegue. (...) Aquela necessidade não é exclusiva das empresas, fazendo-se igualmente sentir na

Contabilidade



Maria da Conceição da Costa Marques

- Doutorada em Gestão, especialidade em Contabilidade
- Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra



Paula Susana Ferraz Marques Rodrigues

- Mestre em Contabilidade e Auditoria
- Universidade de Coimbra

gestão de outras organizações como, por exemplo, fundações, associações profissionais, instituições, escolas. (...) É à Contabilidade Analítica que compete prosseguir aquelas finalidades. Ela constitui um sub-sistema de informação que tem em vista a medida e análise dos custos, proveitos e resultados relacionados com os diversos objectivos prosseguidos pelas organizações» (Caiano Pereira e Seabra Franco, 1994:19).

No caso da AP, a Contabilidade Analítica é, para Costa Carvalho *et al* (1999:49), o sistema que regista e analisa, em detalhe, componentes do património da instituição, para finalidades de gestão. Assim, deve fornecer informação adequada para valorizar os inventários e os trabalhos para a própria instituição e informar sobre o custo dos produtos de actividades com fins lucrativos e o custo dos produtos e serviços sem objecto de lucro, comparando os primeiros com as receitas obtidas da sua venda e os últimos com produtos e serviços similares e com custos pré-estabelecidos ou custos de referência. Do mesmo modo, deve permitir a realização da planificação e controlo dos processos para avaliar responsabilidades, informar sobre o custo por actividade e/ou centros de responsabilidade e fornecer informação para posterior análise económica. Dando cumprimento ao que se encontra estatuído na Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro e no Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, que descrevem a importância da introdução de «uma contabilidade analítica, indispensável ao controlo dos resultados», há que fixar orientações em relação a este sistema contabilístico.

	12-MO LOW	12-MO CHNG	PCT
	19.45	+ 14.96	
	214.40	+ 17.87	
	850.3	+ 16.12	
	206.98	- 15.11	
	105.46	+ 17.86	
	104.73	+ 38.99	
			209.02

Se no POCP a sua aplicação foi deixada ao critério das diferentes entidades, já o POC-Educação define claramente as normas de implementação e a obrigatoriedade de um sistema de contabilidade analítica, «constituindo um importante instrumento de gestão para análise e controlo dos custos com a educação, como também dos proveitos e dos resultados por actividades. O POC-Educação prevê o preenchimento de um mapa de demonstração de custos por funções e quadros de análise de custos por actividades» (Costa Marques e Marques de Almeida, 2001b):598).

No ponto 2.8.1 do POC-Educação, estão definidos, explicitamente, os objectivos da Contabilidade Analítica, enquanto sistema obrigatório que, ao permitir uma desagregação funcional dos custos e o cálculo dos custos por actividades intermédias e finais (custo dos serviços internos, custo por curso, disciplina e aluno, custo de cada projecto de investigação, custo de outras actividades internas, bem como da prestação de serviços à comunidade), complementa a informação da Contabilidade Orçamental e da Contabilidade Patrimonial.

Nestes moldes, o sistema de Contabilidade Analítica deve proporcionar, para cada produto, serviço ou actividade final, informação acerca dos custos directos e indirectos, dos custos com pessoal docente, pessoal não docente, funcionamento, amortizações, provisões e outros não especificados, bem como, dos custos totais do exercício económico e do custo total acumulado de actividades, produtos ou serviços com duração plurianual ou não coincidente com o exercício económico.

A Contabilidade Analítica deverá obedecer a um sistema digráfico e dualista, pelo uso de contas reflectidas, num exercício económico que corresponda a um ano lectivo. Os mapas devem reportar-se ao final de cada ano escolar, o que se justifica pelo facto das actividades de uma instituição de ensino estarem muito mais relacionadas com o ano lectivo (fim de cursos, novos cursos, novos docentes, novas actividades), do que propriamente com o ano económico.

Não obstante, terá que ser assegurada infor-

mação que não coincida com este período, salvaguardando a análise comparativa entre os três modelos contabilísticos, com distintos exercícios económicos (note-se que na Contabilidade Patrimonial o exercício económico diz respeito ao ano civil, enquanto na Contabilidade Orçamental este é acrescido de um período complementar).

Assim, para Cravo *et al* (2001:342) o sistema de contabilidade analítica seria facilitado se: em 1 de Setembro (ou 1 de Outubro)⁽¹⁾, for possível obter o valor inicial das existências de bens ou produtos em vias de fabrico (para o efeito a entidade deve utilizar o sistema de Inventário Permanente para valorizar as existências finais); as amortizações forem calculadas e contabilizadas mensalmente; os custos com férias, subsídio de férias e de Natal e outros custos materialmente relevantes forem diferidos pelos 12 meses.

O método ABC - *Activity Based Cost*

Com o desenvolvimento de novas tecnologias de produção, com o aumento da variedade e complexidade dos produtos, cujo ciclo de vida é cada vez mais curto e, sobretudo, com a internacionalização dos mercados, o peso relativo dos custos indirectos tem sofrido um considerável aumento. Os sistemas de custeio tradicionais começam, então, a não conseguir dar respostas adequadas, nomeadamente no que respeita à repartição dos custos indirectos pelos produtos/serviços e, conseqüentemente, ao cálculo correcto dos custos reais, limitação que tendia a ser gradual.

É na década de 80 que, nos Estados Unidos, aparecem Cooper & Kaplan, pioneiros no “combate” à insuficiência da Contabilidade de Custos, que defendem uma nova metodologia, a qual designaram por ABC – *Activity Based Cost*⁽²⁾. Na linha de abordagem do método ABC assume-se como princípio fundamental que os recursos são consumidos pelas actividades (geradoras de custos) e que, por sua vez, são os produtos /serviços que consomem as actividades⁽³⁾.

No sistema ABC os custos são imputados consoante a causa que os originou, segundo critérios de causalidade. Isto é, procura-

-se a causa motivadora dos custos, o «gerador de custos», que não está nos produtos, mas sim nas actividades realizadas para os obter.

Esta metodologia, aplicada inicialmente em empresas de maior dimensão e com maior diversidade de produtos ou grande número de serviços, tem assistido a uma aceitação generalizada junto de serviços e organizações sem fins lucrativos, nas quais os custos indirectos ou de estrutura podem ser bastante elevados.

Salienta Ferreira Bernardes (2001:419) que esta é a «situação dos organismos públicos (...), pelo que entendemos que o ABC pode e deve ser aplicado com vantagem no sector público; acresce que não existe aqui relação directa entre um proveito e um custo no que concerne a um produto ou serviço prestado, de modo que a procura de eficiência terá que ser encontrada no desenvolvimento das actividades que se materializam nos serviços prestados ao público.»

No caso particular das universidades, Costa Carvalho *et al* (1999:543-546) defendem as vantagens da adaptação do sistema ABC, nomeadamente, às actividades com fins lucrativos que, ao gerarem resultados directos, permitem a correlação entre os custos de cada produto final e os respectivos rendimentos. Nas actividades que não possibilitam a valorização do benefício económico (que são a grande maioria), aquela análise terá que ser complementada com o sistema ABR – Rendimento Baseado em Actividades.

Para as actividades lucrativas, a utilização do sistema ABC permitirá uma melhor fundamentação dos custos de cada produto ou serviço e analisar a relação factores-actividades-produtos, imprescindível para a orientação de decisões, avaliação de serviços internos e finais e para a justificação da tomada de decisões (Costa Carvalho *et al*, 1999:544).

No entanto, as actividades geradoras de lucro não são a norma nas universidades públicas. Pelo contrário, na actividade geral das universidades, a obtenção de receitas constitui um meio, com a finalidade de realizar actividades que consomem recursos, para obter produtos ou serviços que satisfaçam os utentes em geral.

A Contabilidade Analítica deverá obedecer a um sistema digráfico e dualista, pelo uso de contas reflectidas, num exercício económico que corresponda a um ano lectivo. Os mapas devem reportar-se ao final de cada ano escolar

É aqui que entra o método ABR. Com o intuito de completar a distribuição dos custos dos factores aos produtos, com base nas actividades (possível com uma análise ABC), identifica os rendimentos por actividade ou por factor, ao comparar os rendimentos obtidos com cada actividade com os custos das mesmas (se o orçamento de receitas estiver dividido por actividades ou por factores). Note-se que numa instituição como uma universidade, o custo das actividades, que coincidem normalmente com a prestação de serviços ou produtos, poderá igualar o custo suportado pelos seus usuários (com excepção dos custos da função ensino que, pela lei do financiamento, não são totalmente suportados pelo aluno). Só a análise combinada das duas metodologias, a ABC – que possibilita a comparação dos custos das actividades da universidade com custos de actividades similares da mesma ou de outras instituições e com custos padrão (ou de referência) – e a ABR – que permite o estudo benefício-custo por actividade – proporciona a medição da eficiência, a eficácia e a economia com que se utilizam os recursos disponíveis e justifica a viabilidade económica de cada actividade.

Concepção de um sistema analítico numa universidade

A implementação dum sistema de contabilidade de custos não constitui tarefa fácil, pelo que, em primeiro lugar, há que ter em conta qual a informação que dele se pretende.

A organização, neste caso a universidade, deve começar por analisar a sua situação actual para, então, escolher o modelo a adoptar e, assim, definir a estrutura da Contabilidade Analítica.

Estrutura - Numa primeira fase, há que definir para cada unidade orgânica – faculda-

des/estabelecimentos – os Centros de Custos e as Actividades, ou seja, o modo como serão agrupados os custos da Contabilidade Patrimonial.

A maior parte destes custos podem ser repartidos directamente. No entanto, podem surgir outros que, no momento do registo contabilístico, não reúnam as condições necessárias para proceder à sua afectação. Então, o plano da Contabilidade Analítica terá que incluir um objecto de custo para a “reclassificação”, com o objectivo de apurar custos e proveitos, que justificam uma análise posterior, e repartir custos comuns, como é o caso dos custos de funcionamento dos edifícios, estes muitas vezes partilhados por várias unidades independentes.

Os centros de custos são unidades da estrutura organizacional vocacionadas para a acumulação dos custos directos e dos custos indirectos da produção e da prestação de serviços, bem como, dos custos dos serviços de apoio.

As actividades representam os principais objectos de análise de custos de uma universidade, podendo ser identificados três grandes grupos: ensino (controlo de custos por licenciatura, mestrado ou doutoramento); investigação (controlo de custos por projecto de investigação) e prestação de serviços (controlo de custos dos serviços prestados por cada faculdade).

Sistema de custeio - De acordo com o ponto 2.8.3 do POC-Educação, «os custos dos bens para venda e dos serviços prestados corresponde aos respectivos custos directos e indirectos, incluindo custos administrativos da própria entidade», logo, está subjacente a utilização do designado sistema de custeio total (*full costing* ou *absorption costing*), isto é, os custos dos serviços e produto finais devem incluir, não só os custos directos, como também os custos indirectos, comuns ou de estrutura⁽⁴⁾.

Uma das questões que envolve estes últimos é a sua repartição pelos diferentes produtos e serviços⁽⁵⁾, que deverá ser feita recorrendo a coeficientes de imputação. Segundo o plano, é aconselhável o uso de diversas bases de repartição, consoante o grau de relação directa entre o consumo deste tipo de

custos e as várias actividades. Não obstante, recomenda-se, como regra, que a principal base de repartição dos custos indirectos seja a que se expressa na relação entre o número de horas de cada actividade e o total de horas de trabalho do exercício económico (n.º de horas da actividade ou função/n.º de horas totais).

Acrescenta ainda o mesmo ponto 2.8.3 que, nas entidades cuja actividade principal é o ensino, «a repartição dos custos indirectos pelas funções ensino, investigação e prestação de serviços, deve ser devidamente fundamentada e justificada, nomeadamente quando à função ensino são repartidos menos de dois terços dos custos com pessoal docente.»

Atingindo os custos com pessoal mais de 80 por cento dos custos totais numa universidade, a afectação do pessoal docente e não docente aos respectivos centros de custos é seguramente a área mais crítica do processo de implementação do sistema de contabilidade analítica, em particular, a definição de critérios de imputação dos custos dos docentes às actividades de destino (licenciaturas, mestrados, investigação).

Uma das soluções para a imputação destes custos é o número real de horas, por docente, a afectar a cada actividade. Em primeiro lugar, há que definir a carga horária padrão de docência, as respectivas regras de afectação directa e as chaves de repartição dos serviços de apoio. Assim, o custo médio mensal de cada docente seria imputado por percentagem a licenciaturas, mestrados, órgãos de gestão, investigação, etc.

Por exemplo, supondo que 35 horas semanais correspondem a cem por cento de ensino, se a actividade de um professor de carreira doutorado estiver afecta à licenciatura “X” em 17,5 horas por semana, será imputado ao seu custo 50 por cento da remuneração mensal do docente. A diferença para os cem por cento deve ser repartida percentualmente, por actividades como órgãos de gestão, coordenadores, investigação.

Mensalmente, devem ser elaborados mapas de apoio para imputação dos custos com pessoal docente, apurados a nível individual e contabilizados por valores agregados.

Principais grupos de contas

O POC-Educação, no ponto 2.8.2, sugere, à semelhança do que se passa no POC, um plano de contas da classe 9 «Contabilidade analítica» para o desenvolvimento de subsistemas contabilísticos de Contabilidade Analítica sem, no entanto, apresentar qualquer modelo para a sua utilização. Aconselha, contudo, a criação de contas e subcontas que permitam registar os custos de cada actividade ou serviço interno; os custos previsionais por cada produto ou serviço final; os custos reais para cada produto ou serviço final; os desvios entre os custos previsionais e os custos reais; os proveitos identificados com uma actividade, respectivos custos e resultados e os custos não imputados (ex: custos extraordinários).

Esta classe de contas destina-se ao registo dos custos e dos proveitos, discriminados por funções, de modo a determinar os resultados analíticos e o plano pressupõe que a ligação entre esta (contabilidade dita interna) e a contabilidade externa (classes 1 a 8) é feita através de «contas reflectidas».

Neste sentido, propõe-se a organização de um plano de contas da classe 9 para uma universidade, que pode ser estruturado em 6 grandes grupos, a saber: 90 «Custos e Proveitos Reflectidos»; 91 «Reclassificação de Custos e Proveitos»; 92 «Centros de Custos»; 93 «Actividades»; 94 «Diferenças de Imputação» e 99 «Resultados».

As contas de ligação, 90 «Contas reflectidas», asseguram o método digráfico na Contabilidade Analítica e são o reflexo dos custos e proveitos registados na contabilidade patrimonial. Nestas, também designadas por «contas de enlace», os débitos das classes 6 e 7 aparecem sob a forma de créditos, para serem débitos noutras contas da classe 9; o mesmo se passa com os créditos.

No grupo de contas 91 «Reclassificação de Custos e Proveitos» são registados, sobretudo, custos ou proveitos comuns à universidade e que, como tal, serão repartidos posteriormente ou aqueles cujo destino é ainda desconhecido. Estas contas são também uti-

lizadas para salvaguardar a especialização mensal dos resultados e reclassificar custos (pessoal docente ou não docente). No essencial, estas contas são debitadas por contrapartida dos custos/proveitos reflectidos da contabilidade patrimonial.

As contas 92 «Centros de Custos» têm como objectivo controlar os custos de funcionamento de cada unidade orgânica e serão desagregadas de acordo com os factores de custo como, por exemplo, órgãos de gestão, núcleos, serviços gerais, etc. Para que sejam os centros, e não as actividades, a traduzir a eficiência ou ineficiência económica, os lançamentos a débito têm como contrapartida os custos reais reflectidos ou imputações de outras contas da Contabilidade Analítica (nomeadamente da 91) e a crédito devem ser rateados, para as entidades de destino, os custos a valores estimados.

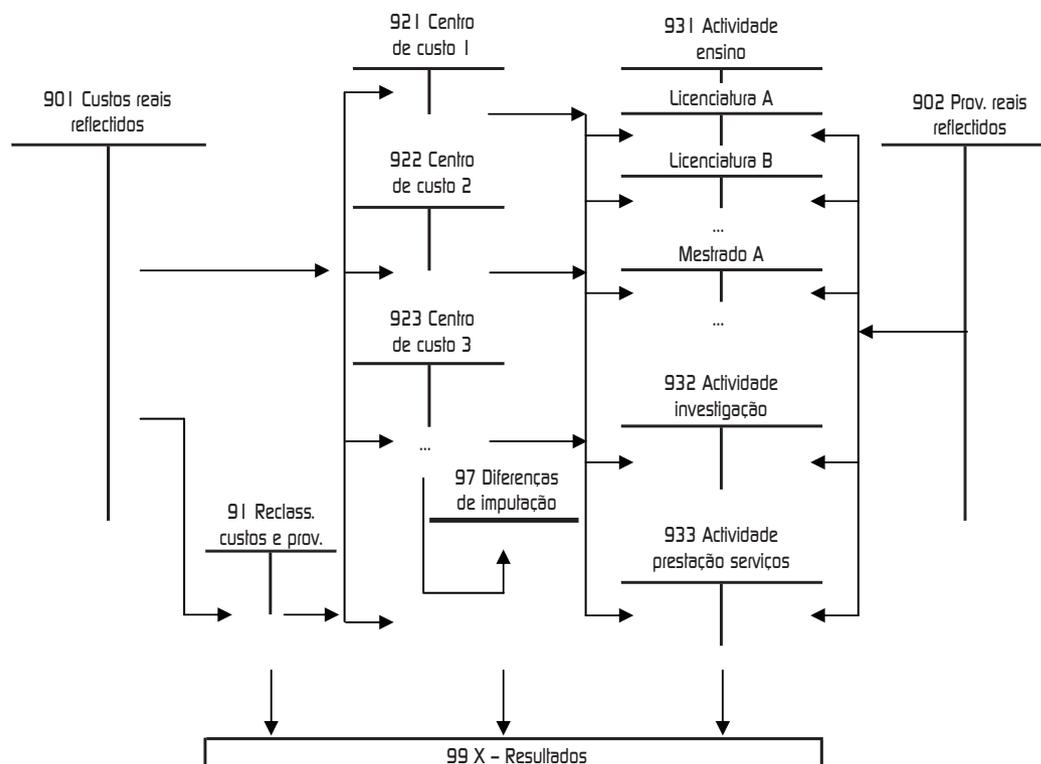
É natural que no final de cada mês as contas de cada núcleo apresentem saldo, que traduzirá desvios de previsão e/ou recursos suportados mas não utilizados, pelo que o valor apurado deve ser transferido

para uma conta de diferenças de imputação.

No grupo de contas 93 «Actividades» são apurados os custos das actividades que podem ser agregadas, por exemplo, por licenciaturas, mestrados e pós-graduações, doutoramentos, investigação e prestação de serviços. A maior parte destes custos respeitam a imputações dos centros de custo, que podem ser segmentados por pessoal, amortizações ou outros custos de funcionamento. Os proveitos são afectos às actividades, ou directamente ou distribuídos pelas mesmas segundo chaves de repartição. Deste modo, os resultados serão apurados por cada actividade.

As contas 97 «Diferenças de Imputação» apuram a diferença entre os custos reais e os custos imputados naquelas contas em que a distribuição é baseada em valores estimados, cujo saldo é transferido mensalmente para estas. No final do ano, as mesmas são anuladas por contrapartida de «Resultados».

O processo contabilístico seria, então, o que a seguir se esquematiza:



Fonte: Elaboração própria

A classe 9 torna possível a elaboração da demonstração dos custos por funções (Modelo A₈), mapa obrigatório, de acordo com o ponto 2.2.2 do POC-Educação, que resulta do preenchimento de 27 mapas agrupados em 7 conjuntos, tais como:

Modelo A₁ – Custos de actividades ou serviços internos de apoio;

Modelo A₂ – Custos da actividade ensino;

Modelo A₃ – Custos da actividade investigação;

Modelo A₄ – Custos das actividades de apoio aos utentes;

Modelo A₅ – Custos da actividade prestação de serviços;

Modelo A₆ – Custos de outras actividades;

Modelo A₇ – Custos de produção para a própria entidade.

A Contabilidade Analítica como apoio à decisão

O contexto de racionalização a que se vem assistindo no sector público, destaca-se o importante impulso na medição e incremento do nível de *eficiência* das entidades públicas, entre as quais podemos situar as universidades, ou pelo menos uma grande maioria das existentes em Portugal, que são públicas.

As universidades detêm um nível de utilidade e incidência social que as converte numa significativa referência dos serviços públicos, porquanto os seus *outputs* se centram fundamentalmente na formação e investigação, para os quais utilizam uma série de *inputs* ou recursos públicos ou sociais, que estão obrigadas a utilizar, o mais eficiente, racional e optimamente possível.

É inquestionável a importância da utilização nas universidades de um modelo adequado de Contabilidade Analítica, que lhes permita exercer de forma eficaz a autonomia económica e financeira outorgada no nosso país pela lei da autonomia universitária, desde 1988.

Com a contabilidade analítica pretende-se a obtenção de um conjunto de *outputs* úteis à universidade. A importância de conhecer o custo não só dos serviços finais, mas sim de todos os centros, áreas, departamentos, licenciaturas, etc. é essencial para se conhecer o grau de eficiência, tanto económica como social, dos recursos utilizados pelas universidades. Existem numerosas formas, conceitos, atributos e níveis

para medir a eficiência numa universidade, nomeadamente o sistema de cálculo dos custos, diversas formas e indicadores de medir a eficiência das universidades.

Para medir a eficiência universitária podem utilizar-se três tipos de indicadores: a) indicadores de *docência*; b) indicadores de *investigação*; c) indicadores de *administração e serviços* universitários.

Indicadores de docência - relativamente à *docência*, podem seleccionar-se indicadores relativos à situação geral da universidade, isto é, número de alunos, de professores, de unidades de ensino e departamentos, despesas e investimentos por aluno, etc.; também se podem utilizar indicadores relativos a cada uma das licenciaturas que a universidade oferece, ou seja, o número de alunos, evolução da procura, orçamento afecto à docência, evolução da nota média e mínima de acesso, etc.

Pode também fazer-se referência às infra-estruturas de que dispõe a universidade e a utilização que lhes é dada, em número de aulas, superfície de construção, capacidade média para aulas, número de alunos por computador, laboratórios, etc.

Podem igualmente evidenciar-se as características dos alunos, como seja, a sua estrutura social, procedência geográfica, alunos admitidos relativamente às candidaturas, alunos com bolsas, etc.

Ou as características do corpo docente, a saber: alunos por professor, níveis de qualificação do corpo docente, carga horária dos professores, estrutura académica, etc. ou ainda aos próprios processos de ensino: dias lectivos durante o curso escolar, carga lectiva, taxa de distribuição por grupos, taxa de utilização dos recursos docentes, taxa de assistência às aulas, etc..

Quanto aos resultados da docência, podem citar-se indicadores relativos à taxa de êxito, de atraso ou de abandono dos alunos, nota média dos licenciados, tempo médio de conclusão do curso, etc.

Indicadores de investigação - de modo idêntico ao assinalado para a actividade docente, podem ser utilizados indicadores para medir a eficiência e outras características da *investigação* desenvolvida numa universidade. Por exemplo, relativos aos recursos afectos à mesma, o número e tipos de contratos de investigação, o

número de teses de doutoramento lidas, o número de patentes concedidas, número de artigos publicados em revistas de prestígio internacional, etc.

Indicadores de administração e serviços universitário - é da maior conveniência que se possa medir a eficiência e avaliar a prestação de serviços na área da administração e serviços de uma universidade, e a consequente utilização de diversos indicadores, tanto relativos a aspectos gerais dos diferentes serviços, como dos recursos humanos ou pessoal de administração e serviços.

Pode ainda mensurar-se o nível de aproveitamento e situação das infra-estruturas destinadas a este tipo de serviços, ou os distintos processos e prestações aos utentes, e tudo isso ao nível dos diferentes tipos de serviços gerais de cariz administrativo, ou de cada um dos serviços mais específicos que se oferecem aos alunos, professores, ou ao pessoal de administração e serviços (bibliotecas, instalações desportivas, ocupações, cantinas, etc.).

Os aspectos mencionados e respectivos indicadores, se incorporados adequadamente num sistema de contabilidade de gestão, podem, em conjunto com o sistema de cálculo de custos, fornecer uma imagem bastante adequada, detalhada e fiável da situação e desempenho nas distintas actuações e serviços desenvolvidos numa universidade, que podem contribuir para a melhoria da universidade em particular e do sistema universitário em geral e, consequentemente, do progresso e enriquecimento intelectual e tecnológico da sociedade.

Conclusões

A introdução da Contabilidade Analítica como sistema obrigatório, implementado com base na digrafia e no dualismo, constitui, sem dúvida, uma das grandes inovações do POC-Educação. A sua implementação afigura-se uma das tarefas mais marcantes na vida de qualquer instituição; instrumento que, numa sociedade cada vez mais competitiva, nenhum organismo poderá, no futuro, desprezar.

No caso concreto das universidades, a adopção de um sistema analítico é especialmente importante. Veja-se que, os custos destas instituições têm aumentado consideravelmente nos

últimos anos, sendo necessário determinar as suas causas; as decisões de gestão não podem continuar a ser tomadas sem considerar as suas implicações sobre os custos da organização; a informação contabilística e financeira produzida muitas vezes não é compreendida por todos os utilizadores e é necessário que as universidades definam os objectivos e as medidas dos resultados.

A Contabilidade Analítica mostra-se, então, uma poderosa ferramenta de gestão ao permitir conhecer a relação entre custos e benefícios; obter resultados, indisponíveis de outra forma; calcular custos por actividades intermédias e finais, como o custo dos serviços internos, custo por curso, disciplina e aluno, custo de cada projecto de investigação, custo de outras actividades internas, bem como da prestação de serviços à comunidade.

Ao nível do sistema de ensino superior em geral, o desenvolvimento de um sistema desta natureza possibilita a comparação de resultados, tanto entre as diversas instituições, como em diferentes períodos. ★

(Texto recebido pela CTOC em Outubro de 2005)

(1) Início do ano lectivo.

(2) Na literatura portuguesa aparece, muitas vezes, designada como «Custeio Baseado nas Actividades – CBA».

(3) Entenda-se actividade como «um conjunto de actuações ou de tarefas que têm por objecto a obtenção de um *output* – produto ou serviço – mediante o consumo de uma série de factores ou *inputs*, que são consequência tanto da concepção das tarefas, como da frequência com que estas devem ser realizadas» (AECA, 1998:29).

(4) São custos directos aqueles que se podem identificar específica e exclusivamente com determinado objecto de custo (produto ou serviço). Esteves Pereira (1994:33) afirma que «em relação aos custos directos é sempre possível conhecer, imediata, evidente ou praticamente, ou o seu destino funcional, ou o seu destino final, ou ambos.» Para o mesmo autor (1994:33), os custos indirectos são todos aqueles originados, não por este ou aquele serviço ou produto, mas sim por vários serviços ou produtos, desconhecendo-se no momento da sua efectivação, o seu destino funcional e/ou final.

(5) Ferreira Bernardes (2001:406) chama a atenção para o facto de que «os custos não são em si mesmos directos ou indirectos; tudo depende do “objecto de custo” que se defina; por outro lado alguns custos de estrutura poderão ser directos e nem todos os custos variáveis são necessariamente directos. A distinção entre custos directos e custos indirectos está ligada essencialmente ao problema da recolha da informação, depende dos graus de agregação da informação pretendidos.»