UNIVERSIDADE DOS AÇORES

DEPARTAMENTO DE ECONOMIA E GESTÃO

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO EM CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS

Contributo da Contabilidade Analítica para a Gestão Universitária:

O caso da Universidade dos Açores

Maria do Rosário Leite Clara Cordeiro Banha

Orientador: Professor Mário Fortuna

Ponta Delgada, Maio de 2013

Resumo

Desde 1997, com a publicação do Plano Oficial de Contabilidade Publico (POCP), que se vê um esforço por parte da administração pública para produzir informação financeira e económica relevante e comparável não só a nível nacional mas também europeu. Este esforço foi complementado e alargado às instituições de ensino em 2000 com a introdução do Plano Oficial de Contabilidade para o sector de Educação (POCE). O objetivo final deste plano é dotar essas instituições de técnicas e de instrumentos de gestão capazes de favorecer e facilitar a condução financeira e económica das mesmas. A adoção deste plano passa pela criação de condições para se integrar três tipos de contabilidade: orçamental, patrimonial e analítica. Contudo, estes objetivos não são de fácil alcance especialmente no que concerne à criação de uma contabilidade analítica.

A grave e profunda crise instalada no país teve repercussões no OE de 2012 e 2013 nomeadamente na revisão em baixa das dotações para o Ensino, sendo que os cortes aplicados foram de grande monta. Este aspeto, aliado à diminuição da procura de cursos superiores, faz com que as instituições de ensino tenham obrigatoriamente de se munir de instrumentos de gestão válidos para conhecerem a sua realidade económica, financeira e patrimonial e assim, não só conseguirem ultrapassar esta crise, como também melhorarem a sua futura gestão.

Neste contexto, este trabalho de investigação pretende saber em que medida foi conseguida a adoção do POCE pela Universidade dos Açores (UAç) e até que ponto foram adotadas o uso das técnicas disponibilizadas pelo mesmo, nomeadamente da contabilidade analítica. Para atingir este fim será necessário fazer uma análise profunda aos proveitos, aos custos, e a toda a envolvência da UAç com o intuito de orientar a construção de uma contabilidade analítica que possa servir os interesses da academia.

Palavras Chave: Contabilidade Analítica, POCE, Contabilidade Universitária

Abstract

Since 1997, with the publication of the Plano Oficial de Contabilidade Público (POCP), it´s notorious that an effort was made by the public administration to produce relevant and comparable financial and economic information, not only at a national level but also at a European level. This effort was complemented and extended to the higher education institutions in the year 2000, with the introduction of the Plano Oficial de Contabilidade for the education segment (POCE). The final goal of this plan is to provide these education institutions with techniques and management instruments to encourage and facilitate their own financial and economic organization. Adopting this plan implies the creation of conditions to integrate three types of accounting: budgeting, financial or patrimonial and cost accounting. Yet, these goals aren't easy to achieve, specially the development of the cost accounting.

The crisis situation that Portugal is in, had an impact in the State Budget of 2012 and 2013 specially affecting the education budget that has been reduced. This reduction added to the reduction of demand for university degrees, forces the education institutions to implement better management instruments to better understand their economic, financial and patrimonial situation. As a result, they will be able not only to better overcome the crisis but also to improve their future management.

The purpose of this study is to learn how the POCE has been implemented by the University of the Azores, what techniques are foreseen in this Plan, and the extent to which they are being used, particularly in the use of Cost Accounting. In order to achieve this goal one must do a detailed characterization of the Azorean Institution to lead to the proposal of the construction of a Cost Accounting System that may serve the goals of the University.

Key Words: Cost Accounting, POCE, University Accounting

Ao Miguel, à Maria e à Ana

Agradecimentos

A minha primeira lembrança e agradecimento vai para o meu pai de quem herdei a perseverança e quem me ensinou a levar cada projeto até ao fim e a fazê-lo da melhor maneira que me fosse possível.

Para a minha família, marido e filhos, ficam os meus eternos agradecimentos pelo carinho, amor, entusiasmo, apoio que me dedicaram ao longo deste percurso. Foi da vida deles que 'desapareci' durante quase dois anos, mas foi deles que sempre veio a maior força e o maior ânimo.

Por fim, a todos os que na Universidade dos Açores, me ajudaram neste processo de uma forma desinteressada, fornecendo dados, explicando fatos, expondo situações, revelando procedimentos, entre outras questões, fica o meu bem-haja. Ao meu orientador, Professor Mário Fortuna, agradeço profundamente a paciência, a disponibilidade, o interesse, as correções e os conselhos e que sempre caracterizaram as nossas reuniões.

Muito obrigada a todos.

Índice

Resumo ..... *ii*

Abstract ..... *iii*

Dedicatória ..... i*v*

Agradecimentos ..... *v*

Lista de Tabelas ..... *viii*

Lista de Figuras ix

Lista de Abreviaturas ..... *x*

CAPITULO I – Introdução 1

CAPITULO II – Revisão de Bibliografia 8

A evolução da Contabilidade Publica em Portugal 9

O Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação 15

A Contabilidade Analítica nas Instituições de Ensino 32

A Universidade dos Açores 38

CAPITULO III – Caracterização da Universidade dos Açores 41

Missão Institucional 43

Organização Interna 46

Contabilidade Analítica na Universidade dos Açores 49

Pressupostos para a implementação da Contabilidade Analítica 50

Inventariação e Avaliação dos bens Imóveis 50

Inventário Permanente 52

Princípio do Acréscimo (ou da Especialização) 53

Formação 54

Sistema de Controlo Interno 55

Software 61

CAPITULO IV – Desenho de um modelo de contabilidade analítica para a Universidade dos Açores 63

Conceitos, princípios e metodologias a seguir 65

Identificação das atividades principais e das atividades auxiliares 72

Propostas de adequação para implementação da contabilidade analítica.....75

Custos com Pessoal.....77

Amortizações.....81

Existências.....82

Fornecimentos e Serviços de Terceiros.....83

Proveitos.....84

Pressupostos adotados e cálculos justificativos para identificação dos geradores de custos e de coeficientes de imputação.....85

Custos com Pessoal.....86

Amortizações.....94

Fornecimentos e Serviços de Terceiros.....95

Custos de gestão e Serviços Auxiliares.....97

Proveitos.....98

Proposta para a classe 9 e esquema de movimentação das contas.....99

Preenchimento dos anexos exigidos pelo POCE.....108

CAPITULO V – Conclusões.....114

ANEXOS.....119

Anexo 1 – Organograma da Universidade dos Açores.....120

Anexo 2 – Extrato da matriz Docentes - Disciplinas.....133

Anexo 3 – Plano de contas Classe 9.....141

BIBLIOGRAFIA.....153

Lista de Tabelas

Tabela 1. Evolução do número de alunos inscritos pela primeira vez, do número total de alunos inscritos e do número de graduados. 43

Tabela 2. Evolução do número de ingressos 44

Tabela 3. Número de alunos formados em 2011/2012 pela UAç por departamento e grau 45

Tabela 4. Vínculo contratual dos docentes em 2012/2013 45

Tabela 5. Qualificação académica dos docentes em 2012/2013 45

Tabela 6. Distribuição das horas despendidas pelos docentes nas diferentes atividades desenvolvidas 90

Tabela 7. Geradores de custo para as atividades auxiliares.....97

Tabela 8. Custos indiretos respeitantes ao Ensino, à Investigação e à Prestação de Serviços.....109

Tabela 9. Custos comuns e indiretos por disciplina 110

Tabela 10. Custos diretos, comuns e indiretos por disciplina do exercício económico 111

Tabela 11. Resultado das atividades concluídas para o Ensino.....113

Lista de Figuras

Figura 1. Relação dos diferentes tipos de custos com as atividades.....71

Figura 2. Custos com pessoal – aplicação do modelo ABC.....78

Figura 3. Esquema do processo contabilístico para as contas 90, 91 e 92 102

Figura 4. Codificação de contas das atividades principais 103

Figura 5. Codificação de contas de proveitos diretos.....106

Figura 6. Codificação de contas de proveitos indiretos.....107

Figura 7. Esquema do processo contabilístico para as contas 93, 94, 95 e 97 107

Lista de Abreviaturas

ABC	Activity Based Cost
ABR	Rendimento baseado em atividades
Art.º	Artigo
CA	Contabilidade Analítica
DB	Departamento de Biologia
DCA	Departamento de Ciências Agrárias
DCE	Departamento de Ciências Educação
DCTD	Departamento de Ciências Tecnológicas e Desenvolvimento
DEG	Departamento Economia e Gestão
DG	Departamento de Geociências
DGO	Direção geral do Orçamento
DHFCS	Departamento de História, Filosofia e Ciências Sociais
DL	Decreto-Lei
DLLM	Departamento de Línguas e Literatura Moderna
DM	Departamento de Matemática
DOP	Departamento de Oceanografia e Pescas
ECDU	Estatuto da Carreira Docente Universitária
ESCE	Escola Superior de Ciências Empresariais
ESEnfPD	Escola Superior de Enfermagem de Ponta Delgada
ESEnfAH	Escola Superior de Enfermagem de Angra do Heroismo
NPM	New Public Managment
OE	Orçamento de Estado
POC	Plano Oficial de Contabilidade
POCAL	Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POCE	Plano Oficial de Contabilidade para o sector da Educação
POCISSSS	Plano Oficial de Contabilidade do Sistema de Solidariedade e Segurança Social
POCMS	Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Publica
RAA	Região Autónoma dos Açores
RAFE	Reforma Administrativa e Financeira do Estado
ROC	Revisor Oficial de Contas
SCI	Sistema de Controlo Interno
TC	Tribunal de Contas
UAç	Universidade dos Açores

Capitulo I - Introdução

Introdução

Nestas últimas décadas pudemos observar em todo o Mundo uma evolução económica extraordinária traduzida numa internacionalização e globalização a que nenhuma instituição, privada ou pública, se pode alhear sob pena de, por um lado, não a conseguir acompanhar e, por outro, não usufruir o que de melhor se pode aprender e retirar dessa evolução. De facto, a todos é exigido um esforço constante de atualização para que não se fique para trás, ora aperfeiçoando e melhorando o que existe, ora renovando e substituindo o que já não é eficaz.

O sector público português não é exceção. Uma administração pública tradicional, pesada e rígida não é aceitável. Para que pudesse evoluir num ambiente cada vez mais exigente e para que pudesse dar resposta a questões cada vez mais complexas foi necessário dotá-la de ferramentas mais eficientes e eficazes para produzir não só a informação necessária, mas produzi-la atempadamente. Neste sentido, e no âmbito da informação financeira e económica, foi introduzido em 1997 o Plano Oficial de Contabilidade Publica (POCP). A finalidade da introdução deste plano foi o de dotar a administração pública de técnicas e ferramentas de gestão adequadas a apoiar a gestão das entidades públicas, a apoiar a tomada de decisões no campo orçamental, a disponibilizar informação para o controlo e finalmente, mas não menos importante, a disponibilizar informação uniforme para uma moderna contabilidade nacional.

Feito isto, considerou-se depois a existência de certos grupos públicos específicos que necessitavam de regras próprias. Entre outros, o setor da Educação, foi uma das que, pela sua especificidade, se concluiu ser necessário dotar de um plano próprio. Assim, em 2000 foi criado o plano oficial de contabilidade pública para o sector da

educação (POCE). Este deveria ser adotado por todos os serviços e organismos do Ministério da Educação no qual se inclui a Universidade dos Açores.

O POCE privilegia a criação de condições para se integrar três tipos de contabilidade: orçamental, patrimonial e analítica, sendo que a contabilidade analítica é a que mais entraves trás na sua aplicação. De facto, do estudo realizado por Martins (2005:128) concluiu-se que apesar de muitas instituições académicas afirmarem já ter adotado o POCE, apresentaram as suas contas de acordo com o método tradicional (contabilidade orçamental). Para além disso, quando interrogadas sobre a implementação da contabilidade analítica, poucas foram as que responderam afirmativamente.

A implementação de um sistema de contabilidade analítica implica que, por um lado, se conheçam todos os custos e o que os provocou. Na época que atravessamos, em que os recursos financeiros são escassos, o conhecimento profundo dos custos não só facilita a introdução de um sistema de controlo interno como evita o corte arbitrário dos mesmos. Por outro lado, e segundo Alijarde (1999:68), trás inúmeras vantagens a saber: permite mostrar os custos por atividades, proporciona informação para o planeamento e controlo, mede a economia e a eficiência e facilita a medição da eficácia, compara os custos das diferentes entidades, clarifica o modo como são empregues os recursos públicos, incentiva os gestores nos esforços de racionalização dos recursos e, finalmente, proporciona informação sobre os *inputs* necessários a um sistema de indicadores de gestão.

Sabendo que a finalidade das instituições de ensino que fazem parte da Administração Publica não é a maximização de lucro mas a prestação de um serviço, a questão da medição da economia, da eficiência e da eficácia é de grande importância e o

seu relevo aumenta na atual conjuntura. De uma forma sucinta, os três E's (economia, eficiência e eficácia) avaliam a aplicação dos recursos públicos e relacionam-na com a obtenção de resultados. Assim, poder-se-á dizer que a economia tem a ver com os *inputs* e com a minimização do custo dos mesmos face ao que foi previsto, a eficiência tem a ver com a relação desses *inputs* com os *outputs* pretendidos, ou seja, se os recursos utilizados na prestação do serviço foram usados de forma a maximizar este serviço, e a eficácia demonstra se os *outputs* obtidos correspondem aos objetivos pretendidos.

Se na atual conjuntura, e por razões que não interessam para esta análise, é sabido que a procura de cursos superiores tem vindo a diminuir, a reação natural das universidades é a de aumentar o leque de cursos oferecidos de forma a tentar aliciar candidatos, ou ainda criar cursos que estejam de acordo e em consonância com as exigências do mercado, ambas estas ações na tentativa de diminuir a retração sentida nas candidaturas ao ensino superior. No entanto, estas soluções têm custos. Por muito que se tentem utilizar os recursos disponíveis tornando-os mais eficientes, nem sempre a eficiência e a eficácia pretendidas são conseguidas. O conhecimento desses custos torna-se essencial para definir ou redefinir ações. No fundo, torna-se essencial para que a análise à eficiência, à eficácia e à economia produza os efeitos pretendidos. O sistema que, por excelência, permite esse conhecimento é o uso de uma contabilidade analítica, bem fundamentada e articulada. Esta permite ultrapassar algumas ineficiências da contabilidade financeira ou patrimonial ao introduzir um elemento importante na gestão das organizações: a possibilidade de associar os custos, os proveitos e resultados a determinado(s) objetivo(s), permitindo uma análise não global mas analítica.

Para que as vantagens de um sistema de controlo interno de que faz parte o uso da contabilidade analítica sejam as apontadas anteriormente e existam de fato, é necessário

um conhecimento muito profundo do ambiente onde se quer implementar esse tipo de controlo.

Nesta conformidade, este trabalho de investigação tem como finalidade estudar, analisar e propor uma contabilidade analítica que consiga produzir os resultados enumerados no POCE e se torne, por isso, num instrumento imprescindível para a gestão da UAç.

Para atingir esta finalidade haverá primeiramente que indagar sobre o grau de implementação do POCE, nomeadamente sobre a existência da contabilidade analítica, sobre a existência de um sistema de controlo interno, e demais exigências do POCE.

Seguidamente é necessário um conhecimento profundo da Universidade como um todo, não só em termos estruturais e de divisão de trabalho mas também um conhecimento profundo de todos os custos e proveitos em que a Universidade incorre tanto ao nível da lecionação, como ao nível da investigação e ainda de prestação de serviços e extensão. No fundo, o que se tem primeiramente de perceber é quem – unidade orgânica, serviço, etc. – provoca o quê – custos e proveitos. Por isso, grande parte deste trabalho, é desenvolvido a partir do estudo da Universidade e de tudo o que a compõe: análise do organograma e da sua estrutura organizativa, de todas as ligações que a UAç tem com entidades exteriores e o que delas beneficia ou com elas gasta, dos relatórios de contas, da execução orçamental, de todos os tipos de custos e proveitos e a forma como são gerados, do grau de descentralização das decisões, etc. Só depois e na posse de toda esta informação é possível sugerir uma forma de imputação de custos que seja credível e que reflita a realidade da Universidade.

Ao atingirmos este objetivo, a condução da UAç deixará de ser feita com base num orçamento; é que este, embora possa ser um documento portador duma estratégia

sustentada definida para a universidade não deixa de ser também um fator limitativo da atividade da mesma. Uma importância excessiva do processo orçamental faz, segundo Teixeira (2009:11), 'correr o risco de, na elaboração de um orçamento, só se atender a aspetos formais da despesa sem ter em conta, as necessidades objetivas da eficácia da decisão e da oportunidade temporal da gestão´.

Por outro lado, não é só o conhecimento do custo em si por unidade orgânica, curso ou aluno que mais interessa aos gestores da universidade, pois esta não é uma instituição com fins lucrativos e logo o lucro não é um indicador válido, mas sim utilizar esse conhecimento para melhorar a economia, a eficiência e a eficácia das decisões a tomar na gestão pública.

Então, o sistema de informação a eleger para se conseguir todos estes propósitos é o sistema de informação contabilístico pois é ele que recolhe, trata, armazena e produz informação relevante à condução de qualquer instituição. Será o estudo deste sistema que nos conduzirá ao objetivo maior que se pretende atingir: fornecer à Universidade dos Açores instrumentos de gestão capazes de proporcionar uma gestão cumpridora dos objetivos a que se propôs num ambiente em que a concorrência é agressiva e a adaptação ao meio envolvente é permanente.

Para o efeito, este relatório segue uma estrutura clássica sendo constituído por cinco capítulos. O Capitulo I é composto pela introdução onde se faz um enquadramento do tema em estudo e se explica o porquê da escolha da contabilidade analítica na UAç como tema a desenvolver.

No Capitulo II é feita uma revisão da bibliografia com o intuito de conhecermos a evolução da organização contabilística no sector público e o enquadramento da

contabilidade analítica nas instituições de ensino, particularmente na Universidade dos Açores.

O Capitulo III é dedicado ao conhecimento da realidade da academia açoriana. É feita uma análise da universidade o mais profunda possível, de forma a identificar problemas que, embora não sejam da contabilidade analítica, vão influenciar os dados com que esta trabalha. Como tal terão de ser revistos, senão antes, pelo menos durante a adoção do que agora se vai propor.

No Capitulo IV é apresentada a forma que se pensa ser a melhor para a contabilidade analítica na Universidade dos Açores. É proposto um plano de contas, formas de imputação de custos e proveitos, o esquema de movimentação e o modo de preencher as demonstrações exigidas no POCE. Ir-se-á propor tudo isto de acordo com o instituído pelo POCE mas tendo em conta e ajustado à realidade da Universidade.

Finalmente, no Capitulo V, irão apresentar-se as conclusões retiradas deste relatório.

Capitulo II

Revisão da Bibliografia

Revisão de Bibliografia

A Contabilidade é um sistema de informação muito potente quando bem desenhada, implementada e conseguida. Mais potente ainda se torna quando estas características se reúnem numa contabilidade orçamental, patrimonial e analítica. Muito embora o conhecimento atual permita que isto aconteça, nem sempre as empresas privadas e, particularmente, as instituições públicas tiveram este conhecimento à sua disposição.

A Evolução da Contabilidade Publica em Portugal

Em Portugal, e até 1992, a contabilidade pública era uma contabilidade orçamental, baseada essencialmente em leis e códigos administrativos cujo objetivo era servir o Governo em termos de controlo orçamental, de prestação de contas e de cumprimento da lei. Em 1990 com a publicação da Lei de Bases da Contabilidade Publica, Lei nº 8/90, e, posteriormente, em 1992, com a publicação da Reforma Administrativa e Financeira do Estado (RAFE), DL 155/92, a situação começou a evoluir, principalmente porque na autorização das despesas passaram a ser exigidas a verificação dos requisitos de eficiência, eficácia e economia, para além de que também passou a ser exigível aos serviços com autonomia administrativa a elaboração de uma Contabilidade Financeira e a organização de uma Contabilidade de Custos, tendo sido introduzido o uso obrigatório do princípio do acréscimo. Não sendo, de todo, um objetivo fácil de implementar e atingir, é um objetivo essencial. Segundo Alijarde (1999), dos objetivos indicados num sistema de informação público contabilístico, destaca-se como um dos mais relevantes a medição da economia, eficiência e eficácia, com o fim último de proporcionar informação ao processo de tomada de decisão.

Segundo Silva (2011), e de acordo com vários outros autores, Araújo (2002), Geri (2001) e Rocha (2001), ‘o enfoque dos efeitos associados ao objetivo de criar novos

valores e uma cultura 'managerial' nos empregos públicos está bem visível na RAFE que espelha a influência do *New Public Managment* (NPM) na reforma da gestão pública portuguesa'.

O NPM é um conceito que já vinha sendo adotado de há longa data por inúmeros países. De uma forma pioneira foi implementado, por exemplo, pelo Canadá na década de 50 e em Inglaterra na década de 70.

Para Giacomo (2005) o NPM caracteriza-se 'pela utilização intensa de práticas gerenciais com ênfase na eficácia, sem, contudo, perder de vista a função eminentemente pública do aparelho estatal'.

Corral e Urieta, citados por Teixeira (2009), 'referem que a nova gestão pública implica passar de administrar seguindo instruções, para gerir e conseguir resultados, afirmando ainda que, para o atingimento dessas novas metas, a gestão pública deve adaptar-se à utilização de técnicas habitualmente utilizadas pelo setor privado, tais como, o uso generalizado de indicadores de gestão para poder avaliar o grau de consecução dos objetivos planeados'. Metcalfe e Richards, também citados por Teixeira (2009), vão ainda mais longe pois são da opinião que o sector publico não se deve ficar por imitar o sector privado mas deve, sim, inovar de acordo com as singularidades de cada sector.

Teixeira (2009) defende que para ser implementada a NPM 'é necessário que na gestão pública, se apliquem técnicas de controlo de gestão o que supõe que os dirigentes públicos, disponham de informação fiável, objetiva e relevante sobre os serviços que gerem, para que possam apoiar, analisar e avaliar as decisões, bem como proporcionar a tomada de medidas corretivas. A satisfação deste tipo de necessidade implica ter

informação sintética, sistematizada e adequada, que aponte tendências, seja guia e esteja reunida num documento disponibilizado em tempo oportuno.'

Já Rocha (2000) é mais crítico em relação ao NPM pois, por um lado, acha que o princípio de que parte, de que 'a gestão empresarial é inerentemente superior à gestão pública e de que o papel dos cidadãos pode ser reduzido ao de consumidores', está errado e por outro, considera uma incoerência o fato de que 'o "new public management" insistir, por um lado, na descentralização e no desaparecimento dos escalões intermédios, mas, por outro lado, acentua a necessidade de controlo financeiro e coordenação orçamental, o que gera incoerências e contradições no processo de decisão e implementação das políticas publicas'.

Ainda assim, poder-se-á concluir que o que se pretende com a implementação deste conceito é, basicamente, adaptar o sector público aos conceitos de gestão mais modernos, com a finalidade de o tornar mais eficiente e eficaz e capaz de responder às exigências atuais, sendo necessário para tal que os gestores públicos interiorizem este conceito e se libertem dos 'vícios' adquiridos até então.

Por outro lado, cada país é caracterizado pelas suas diferentes estruturas político-administrativas, culturas e tradições de gestão.

Por este motivo, e segundo Fernandes (2009) 'as estratégias de reforma empreendidas pelos distintos países da OCDE, apesar de partilharem a mesma filosofia e origem, foram divergentes quanto aos objetivos prioritários, alcance e intensidade, o que deu origem à existência de diferentes modelos de gestão pública em função das características de cada país.' Não se poderá, então, falar de um só modelo de modernização da administração pública.

De fato, a OCDE classificou vários países em função das características do seu sistema de gestão pública, tendo classificado Portugal como uma gestão pública normativa (Suleiman, 2000). Ainda segundo Fernandes (2009), a partir dos relatórios da OCDE, Torres Prada y Pina Martinez (2002) 'realizaram uma classificação do grau de implementação da *New Public Management* nos países da Europa Ocidental em função de quatro critérios: a) grau de descentralização do sector público, b) grau de desenvolvimento do orçamento e contabilidade pública, c) papel do estado e a sua relação com os cidadãos, d) aplicação de medidas encaminhadas ao aumento da produtividade do trabalho.' Segundo este estudo, Portugal classificou-se com um médio grau de descentralização e um nível médio/ baixo de desenvolvimento do orçamento e da contabilidade pública.

Ainda assim, a modernização da administração pública tem, de acordo com Rocha (2000) pontos comuns: ' em primeiro lugar, é incontestável que todas as reformas têm por ambição controlar as despesas públicas. Em segundo lugar, a modernização administrativa tem implicado a adoção de técnicas e processos de gestão empresarial.'

No caso especificamente português e da introdução da referida legislação que exigia a elaboração de Contabilidades, e ainda segundo Fernandes (2009), decorreram as seguintes situações:

1. Serviços públicos com autonomia administrativa e financeira que passaram a utilizar o POC, como foi o caso das Universidades;
2. Serviços para os quais foram aprovados planos oficiais de contabilidade específicos como por exemplo, o plano de contabilidade para as Instituições particulares de Solidariedade Social e o plano de contabilidade para as Instituições de Segurança Social, entre outros.

3. Serviços públicos com autonomia administrativa e financeira que continuaram o sistema de Contabilidade na base de caixa.

Facilmente se conclui que a RAFE estava longe de ser atingida e que a NPM longe de ser interiorizada. Para além disso, esta disparidade de soluções não apontava para uma contabilidade nacional bem estruturada e capaz de fornecer informação fidedigna.

Assim, em 1997 foi aprovado pelo DL 232/97 o Plano Oficial de Contabilidade Publica (POCP), que vai de encontro aos objetivos da nova gestão pública pois inclui como objeto de análise aspetos patrimoniais e económicos, a medida de eficiência, eficácia e economia, e a elaboração de informação que sirva de apoio à tomada de decisão dos gestores. Inclui, então, um conjunto de princípios, regras e critérios que servirão na integração e consolidação das contas do sector público administrativo, tanto numa ótica de contabilidade pública (micro) como numa ótica de contabilidade nacional (macro) (Caiado, 2007).

Também Marques (2003) refere que a introdução do POCP visa a 'criação das condições necessárias para a integração dos diferentes aspetos, como sejam, a contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, numa contabilidade pública moderna, capaz de responder às necessidades da gestão e constituir um instrumento fundamental de apoio às entidades públicas e à sua avaliação'. Vai ainda mais longe afirmando que 'O POCP pode constituir um poderoso instrumento de apoio aos gestores e deverá permitir o controlo financeiro e a disponibilização de informação aos possíveis interessados. Além disso, permite o acompanhamento da execução orçamental, a obtenção atempada de elementos, com vista ao cálculo de grandezas, numa ótica de contabilidade nacional e o acesso à informação sobre a situação patrimonial de cada organismo.'

Araújo (2005) dá especial enfase ao facto de o POCP fazer referência à contabilidade analítica dizendo mesmo que 'é esta terceira vertente do POCP – a contabilidade analítica – o objetivo principal a atingir, ou o objetivo último, para onde devem ser direcionados todos os esforços envolvidos nos objetivos anteriores definidos no POCP. Para que possa ser efetivamente um instrumento de apoio à gestão, deverá revestir-se das seguintes e principais características:

- Estar organizada em função das necessidades específicas de cada entidade e não estar sujeita a qualquer constrangimento de forma, ao contrário do que acontece na contabilidade financeira;
- Ser destinada a servir todos os responsáveis da entidade, qualquer que seja a sua posição hierárquica;
- Dever estar atualizada e fornecer informação atempadamente, orientada para o futuro e para a ação, designadamente, em termos de planeamento operacional;
- Dever estar organizada de modo a pôr em relevo as responsabilidades;
- Através da análise dos desvios e do controlo da gestão, dever possibilitar a adoção de medidas corretivas; e,
- A sua relação Custo/Benefício implicar a pormenorização no espaço (quantidade de informação) e no tempo (oportunidade e rapidez de ação).'

De seguida, em 1999, foi publicado, pelo DL 54-A/99, de 22.02, o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), em 2000, pelo Decreto 794/2000, de 20.09, o Plano Oficial de Contabilidade para o sector da Educação (POCE), ainda em 2000, pelo Decreto 898/2000, de 28.09, o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS) e em 2002, pelo DL 12/2002, de 25.01, o Plano Oficial de Contabilidade do Sistema de Solidariedade e Segurança Social (POCISSSS).

Marques (2003) justifica a criação do POCE dizendo que ‘a especificidade, dimensão e diversidade dos organismos pertencentes à área da educação, como sejam escolas, instituições de ensino superior, com modelos organizacionais e estatutários diferentes, justificam a aprovação de um plano sectorial para a educação.’

Segundo Jorge (2003), citada por Nogueira (2005) ‘as recentes inovações, embora “revolucionárias” comparativamente ao sistema anterior, não são suficientes para uma reforma que pretende trazer o sistema português de Contabilidade Pública próximo dos internacionalmente mais desenvolvidos.’

Embora estas opiniões pareçam contraditórias, o facto é que revelam a necessidade mas também as dificuldades da introdução dos planos para setores específicos. Ainda assim, são os mencionados planos que se encontram em vigor e que os serviços públicos tentam insistentemente aplicar em toda a sua abrangência. Para este trabalho interessa, de uma forma geral, a implementação do POCE nas instituições universitárias e, de uma forma particular, o seu uso na Universidade dos Açores.

O Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação

O POCE apareceu, como é evidente na sequência do POCP, de forma a abarcar as especificidades das entidades do sector da educação. Assim sendo, a sua estrutura decorre da do POC.

Como já foi referido, em Setembro de 2000, através da Portaria nº 794/2000, o Governo Português fez aprovar o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação. O art.º 6º deste diploma refere que o plano seria de aplicação obrigatória para os organismos com autonomia administrativa e financeira a partir do ano

económico de 2001, e para os restantes organismos a partir do ano 2002. No entanto, a implementação do POCE está longe de estar concluída.

Marques (2003) afirma que ‘é sabido, que em grande parte dos Serviços pertencentes ao Ministério da Educação o sistema contabilístico adotado assenta numa base de caixa e, deste modo, a aplicação deste Plano constituirá uma novidade, mas a sua implementação não será isenta, seguramente, de dificuldades e vicissitudes várias.’

Diz ainda, e desta feita citada por Silva (2011) que ‘O POC-E constitui uma novidade e, como tal, a sua implementação causou e ainda provoca dificuldades. Estes obstáculos devem ser contornados, uma vez que nos encontramos numa época de grandes transformações nas organizações públicas, motivada pela necessidade de reduzir custos de funcionamento e aumentar a qualidade dos serviços. Este aparece para criar regras coesas nos diversos conjuntos da educação (direções regionais de educação, universidades, etc.) bem como estruturas que permitam a consolidação das contas da educação’. Muito embora esta afirmação se reporte a 2003, o certo é que nos nossos dias ainda existem inúmeras instituições de ensino que não correspondem ao exigido pelo POCE.

Em relação à implementação do mesmo, vários estudos já foram efetuados para aferir da aderência das instituições de ensino.

Martins (2005) na sua tese sobre a implementação da Contabilidade analítica nas Instituições de Ensino Superior fez um estudo sobre esta realidade com referência ao ano de 2004. Deste estudo resultaram as seguintes informações:

1. Foram 78 % as instituições que adotaram o POCE; as que não adotaram apontaram como motivos para tal ‘a complexidade do processo de implementação, as

exigências do plano contabilístico e ainda as dificuldades no processo de execução a par da insuficiente preparação do pessoal técnico.'

2. 'Das instituições que não adotaram o POC-Educação metade delas considera que estarão reunidas as condições para a sua implementação no curto prazo, ou seja, em menos de um ano. As restantes consideram apenas estarem reunidas as condições no médio prazo, entre 2 a 5 anos.'
3. As instituições que implementaram o POCE apresentaram como maiores dificuldades o 'reduzido número de funcionários, a insuficiente preparação técnica do pessoal, os programas informáticos inadequados à nova realidade e a reorganização do circuito documental.'

Também Araújo (2007), de um inquérito feito em 2004, concluiu que somente cerca de 81% dos 89 inquéritos recebidos das instituições de ensino e que foram validados, tinham implementado o POCE. Segundo este estudo, as dificuldades apontadas pelos serviços públicos de uma forma geral, para a não introdução dos planos públicos foram:

1. A falta de disponibilidade dos meios informáticos adequados;
2. A falta de pessoal qualificado e
3. Dificuldade em cumprir certas exigências, entre as quais, inventariação e avaliação dos bens, implementação da Contabilidade Analítica, criação de provisões e prática da especialização do exercício no apuramento dos custos.

Ainda sobre este assunto, Fernandes (2009) focou um estudo feito por Gonçalves Susana em 2006 sobre esta matéria, tendo concluído que:

1. 'Relativamente ao grau de implementação do POC-Educação um elevado número de entidades implementou a contabilidade orçamental e patrimonial. No entanto,

apenas um número reduzido implementaram a totalidade do POC-Educação, ou seja, os três sistemas contabilísticos exigidos (orçamental, patrimonial e analítico)

2. O grau de implementação do POC-Educação (apenas a contabilidade orçamental e patrimonial) está diretamente relacionada com a quantidade de unidades orgânicas. Quanto maior o numero de unidades orgânicas, menor é o grau de implementação do POC-Educação.
3. As instituições que não implementaram na totalidade o POC-Educação apontam como principais causas (…) as dificuldades da avaliação do património. Em ambas as realidades (universidade e institutos politécnicos) faltam avaliar alguns bens do património, que na sua maioria são edifícios.
4. Relativamente à consolidação de contas, obrigatória, do POC-Educação, a grande maioria das entidades não a implementou, justificando que tal se deve à complexidade do sistema e à falta de recursos humanos com a formação necessária.'

Apesar de todas estas dificuldades é urgente que as instituições de ensino abarquem este projeto na sua totalidade pois as mais-valias a retirar são inúmeras. Afinal, e segundo Silva (2011) que cita Marques (2003), 'o POC-E pode reforçar a eficiência das políticas educativas e constituir um importante desafio e simultaneamente uma oportunidade de mudança.' Para Moreira (2008), ' com a implementação do POC – Educação pretende-se alargar o simples conceito de contabilidade. Não se registam meramente as despesa e as receitas, mas também todas as demais operações que são passiveis de alterar o valor patrimonial do organismo. Tudo o que poderá contribuir para um aumento ou para uma diminuição do património tem de ser devidamente registado.' Ainda de acordo com Marques 'a implementação do processo de consolidação de contas previsto no POC-E organismos centrais (caso de uma Reitoria),

com esta disponibilização de informação que o Plano permite, têm condições para melhor decidir sobre a afetação dos recursos da entidade'.

Como se pode verificar é consenso que o POCE deve ser seguido pelas instituições de ensino não somente porque se tornou obrigatório mas essencialmente porque as vantagens que trás são inúmeras. Por exemplo, conhecimento do património, racionalização de recursos tendo como consequência uma gestão eficiente e eficaz e económica, são só algumas das vantagens em assumir o POCE na sua totalidade. Assim, a sua implementação não deveria, nem deve ser visto como um problema, mas antes como um desafio.

Não obstante, no inquérito levado a cabo por Teixeira (2009), esta verificou 'pela leitura das respostas obtidas, que há um forte pendor para o cumprimento da legalidade, pois quando se questiona a forma como as instituições avaliam o grau de adequação da informação extraída da contabilidade analítica, a atribuição de 41,7% no grau de maior importância à opção 'cumprimento da legalidade', distancia-se do atribuído às opções, 'ser instrumento essencial para a tomada de decisão', ou 'para medir a eficiência, eficácia ou economia', onde esse valor, para ambas, se situa nos 25%.'

Como também se pode perceber do que foi exposto até aqui, o POCE foi assumido pelas instituições devidas mas essencialmente na sua vertente patrimonial e orçamental. O ponto 1.2 do mesmo, aponta como objetivo desta aplicação obrigatória, a criação de condições para a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e ainda de uma contabilidade analítica, numa contabilidade pública moderna que constituísse um verdadeiro instrumento de apoio aos órgãos de decisão. Na verdade, a contabilidade patrimonial não se revelou ser grande novidade, pois muitas instituições já tinham sistemas contabilísticos baseados no POC. A orçamental, embora sendo novidade foi,

com mais ou menos dificuldade, introduzida. Para esta foi fornecida informação detalhada sobre a sua movimentação, o que, de alguma forma, parece ter facilitado o seu uso. Mas se a implementação do POCE na sua vertente orçamental e patrimonial, foi menos complicada, o mesmo já não se pode afirmar para a introdução da Contabilidade Analítica.

De fato, do estudo feito por Gonçalves Susana em 2006 citado por Fernandes (2009) emanou ainda a seguinte conclusão:

'As instituições que não implementaram na totalidade o POC-Educação apontam como principais causas, em primeiro lugar a complexidade do sistema de contabilidade analítica (…).'

Também Marques (2008) enfatiza esta opinião quando refere que 'Em Portugal, no âmbito das reformas levadas a cabo nos domínios da gestão orçamental e da contabilidade pública, de que resultou a publicação de vários diplomas legais, onde se destaca o regime de administração financeira do Estado (Decreto-Lei n.º 155/92), a contabilidade analítica é reconhecida como um instrumento de gestão (art.º 16.º). Porém, o seu uso ainda não se encontra generalizado, melhor dizendo, dos organismos que compõem o universo da Administração Pública, aqueles que reúnem desde já condições para uma correta implementação, não serão muitos.'

Martins (2005) afirma que 'apenas 30,4% das instituições que afirma ter implementado o POC-Educação, dizem ter implementado também a contabilidade analítica o que é uma percentagem bastante reduzida'. Do estudo que fez conclui ainda que 'quanto às instituições que já implementaram a contabilidade analítica apresentaram como principais dificuldades, a "definição dos critérios de imputação dos custos

indiretos", a "definição dos centros de custos" e ainda a "reorganização do organigrama face às novas exigências.'

Araujo (2007), do seu estudo, obteve que apenas 38,2 % das instituições de ensino disseram ter implementado a Contabilidade Analítica. Conclui então que 'Este dado, nitidamente dececionante, é sobejamente indicador de que é esta uma tarefa ainda por fazer na maioria dos serviços para que se possa afirmar que o Plano Oficial de Contabilidade Pública (e o mesmo para o POCED) está totalmente implementado.'

Teixeira (2009) fez também um estudo semelhante tendo concluído que 'A implementação do POC-Educação nas instituições de ensino superior público, que responderam ao inquérito, ainda não está completa, pois embora a contabilidade orçamental já se encontre totalmente implementada e a patrimonial também se encontre ao nível dos 98%, o mesmo já não acontece com a contabilidade analítica, uma vez que apenas 25% das instituições, afirmaram que o fizeram'.

Seja qual for a percentagem real de implementação da Contabilidade Analítica, o que certamente se pode afirmar é que está muito longe de se atingir o pretendido pelo POCE no que diz respeito à análise analítica das custos.

O que é importante que os gestores entendam é que a implementação das contabilidades orçamental, patrimonial e analítica, irá permitir uma análise dos fluxos contabilísticos numa ótica financeira, numa ótica patrimonial e ainda numa ótica analítica. Esta ultima é produtora de diversa informação útil para as decisões dos gestores pois permite identificar quem gera que custos e quem produz que proveitos. Numa época em que a contenção de despesas é exigida e que é necessário focar as atenções nas atividades que geram receitas, reformulando ou dispensando as atividades ineficientes, as informações obtidas a partir de uma contabilidade analítica são

essenciais. Aliás, Silva (2011) refere, citando Silva e Costa (2008) que ‘ a contabilidade analítica assume, cada vez mais, um papel dominante na análise e controlo de custos, mas também dos proveitos e resultados por atividades.’

‘Os responsáveis pela gestão da empresa têm necessidade de conhecer os custos, os proveitos e os resultados associados aos diversos objetivos que aquela prossegue (…) Aquela necessidade não é exclusiva das empresas, fazendo-se igualmente sentir na gestão de outras organizações como, por exemplo, fundações, associações profissionais, instituições, escolas (…) É à Contabilidade Analítica que compete prosseguir aquelas finalidades. Ela constitui um subsistema de informação que tem em vista a medida e análise dos custos, proveitos e resultados relacionados com os diversos objetivos prosseguidos pelas organizações.’(Caiano et al., 2004).

Martins (2005) refere que o ‘objetivo principal da contabilidade analítica é o de proporcionar informações úteis para o processo de tomada de decisões’. Mais ainda, que se quisermos transpor os objetivos gerais da contabilidade de gestão que, segundo ele, se confunde com a analítica, para o caso das entidades públicas, teremos os seguintes objetivos da contabilidade de gestão/analítica:

1. ‘Clarificar a aplicação dos recursos públicos desde uma perspetiva de eficiência, eficácia e economia, possibilitando um controlo de gestão sobre aspetos concretos da entidade (…).
2. Determinar o valor das taxas e dos preços públicos (…).
3. Facilitar a elaboração e avaliação dos orçamentos (...).
4. Fundamentar a valorização dos bens produzidos por atividades públicas (…).
5. Apoiar a tomada de decisões sobre a produção de bens e a prestação de serviços, com conhecimento detalhado dos custos e proveitos (…).

6. Facilitar a elaboração da prestação de contas da própria entidade (…).
7. Permitir realizar uma atribuição racional dos recursos públicos às entidades mediante uma adequada justificação das suas necessidades (…).
8. Permitir a comparação com outras entidades que prestem serviços similares (…).
9. Facilitar a informação aos órgãos nacionais e supranacionais para fundamentar a obtenção de subsídios e ajudas (…) '.

Alguns destes objetivos confundem-se com os objetivos enunciados no POCE para a Contabilidade Analítica, como poderemos verificar mais adiante.

Silva (2011), citando Vilas-Boas (2004), reforça ainda mais a importância da Contabilidade Analítica quando diz que esta 'vai determinar o grau de utilização dos recursos (custos ou inputs) e, comparando-os com as previsões, vai permitir determinar os desvios e conduzir a correções das ações e/ou do planeamento. As decisões sobre as diversas atividades alternativas a desenvolver exigem o conhecimento dos respetivos custos, fornecidos pela contabilidade de custo.'

Marcos et al. (2000) afirma que 'Em muitas empresas a Contabilidade Analítica somente ligada à Contabilidade Orçamental é que adquiriu uma nova dimensão, graças à confrontação sistemática entre as previsões e as realizações, e às medidas a implementar face às causas, acidentais ou estruturais, dos desvios.'

Como se pode depreender destas citações, a Contabilidade Analítica vai mais além do conhecimento profundo dos custos e dos proveitos; ela permite uma comparação conscienciosa com o previsto em orçamento, permitindo a correção da estratégia escolhida ou do planeamento enunciado para a instituição em causa. Permite ainda que futuros orçamentos sejam feitos com base nas informações históricas que a Contabilidade Analítica pode fornecer que, como refletem uma estrutura de custos e

proveitos real, fornecerão informação mais fidedigna e menos subjetiva. Esta questão é particularmente importante no ambiente económico em que se vive pois o corte nas despesas em geral e nas da educação em particular que o OE de 2012 exigiu, e que o OE de 2013 exige, aliado à diminuição do numero de alunos a proporem-se ao ensino superior, fazem com que as instituições de ensino superior, incluindo a Universidade dos Açores, adotem medidas corretivas na atualidade e projetem diferentes medidas. No entanto, estas não podem pôr em causa os objetivos da universidade, nem tão pouco podem pôr em causa as atividades que geram receita e que contribuem para o impulsionar dessa mesma universidade. O 'desenho' de uma Contabilidade Analítica adequada à especificidade de cada instituição de ensino torna-se, por todas as razões apontadas, uma tarefa urgente, que irá ter como consequência tudo o que está previsto no ponto 2.8 da Portaria 794/2000 e que agora se resume:

1. A obtenção e justificação do custo por atividades intermédias (por exemplo, serviços académicos, conselho geral, etc.) e atividades finais (por exemplo, custo por departamento, custo por aluno, etc.);
2. Obtenção de informação do valor dos custos dos serviços públicos que têm como contraprestação uma propina de forma a fundamentar esse valor exigido ao utilizador desses serviços públicos;
3. Calcular os custos, proveitos e resultados de atividades, produtos ou serviços suportados integralmente pelo comprador (por exemplo, um serviço prestado à comunidade externa);
4. Apoiar a adoção de decisões sobre a entrega a unidades externas da produção de bens ou prestação de serviços;

5. Justificar a aplicação de receitas provenientes de entidades externas e destinadas a uma atividade específica (por exemplo, saber os custos e os proveitos provocados por cada projeto);
6. Valorizar os ativos circulantes destinados à venda e os ativos fixos produzidos pela entidade, para efeitos do registo na contabilidade patrimonial;
7. Analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos, obtendo-se informação se os objetivos previstos foram alcançados e quais os desvios entre o orçamentado e o real (por exemplo, apuramento dos desvios entre custos e proveitos orçamentados para determinada unidade orgânica e custos e proveitos realmente alcançados pela mesma);
8. Proporcionar ao gestor do ente público informação adequada que permita elaborar indicadores de eficiência, eficácia e economia, a incluir no relatório de gestão;
9. Proporcionar informação adequada que permita a elaboração do mapa de demonstração de custos por funções ou atividades, bem como todos os quadros exigidos pelo POCE;

Na sequência de toda esta problemática, muitas têm sido as Universidades objeto de estudo por parte de mestrandos e doutorandos que se dedicam a elaborar e a planificar uma Contabilidade Analítica apropriada à universidade onde lecionam ou estudam. Foi o caso da Universidade do Minho e da Escola Superior de Setúbal, entre outras.

Muito embora o POCE seja muito claro a respeito de questões como as demonstrações financeiras a elaborar, o código de contas, o tratamento contabilístico das operações orçamentais, as provisões, a elaboração da contabilidade analítica e o que se pretende atingir com esta, enunciando algumas regras, princípios e formas de imputação, a adoção de um sistema interno de controlo, os princípios contabilísticos a seguir, os critérios de valorimetria, os mapas a executar e a forma de consolidar as

contas, o fato, é que em termos de contabilidade analítica fica muito por definir e por decidir.

O muito trabalho que ainda há a fazer para que se concilie o exigido pelo Plano e as especificidades de cada universidade ou escola superior, fomentou o aparecimento de muitas opiniões próprias, de formas de resolução diferenciadas, de diferentes propostas para o desenvolvimento do plano de contabilidade analítica, de diferentes coeficientes de imputação de custos para os mesmos custos ou para custos diferentes, de painéis diferenciados de indicadores de eficiência, eficácia e economia, de inúmeros métodos ou modelos de imputação de custos, tanto no campo teórico, como aplicados a diferentes instituições superiores de ensino. Esta é uma área que muito ainda tem para se explorar, sendo certo que a implementação de qualquer Contabilidade Analítica em qualquer tipo de empresa ou instituição, não é conseguida de uma forma rápida e única. É um processo que sofre ajustes provocados pelas mudanças na própria instituição ou provocado por mudanças externas à instituição, e que tem sempre de ser feito de acordo e para uma instituição em específico.

O trabalho a ser desenvolvido ao longo desta tese é prova disso, pois o que for proposto para a Universidade dos Açores poderá não ser, e não é com certeza, verdadeiro para qualquer outra Universidade.

Contudo, estas especificidades não retiram interesse à informação produzida, pois em ultima análise e a partir dos quadros e demonstrações finais a elaborar, a leitura destes far-se-á da mesma forma, independentemente da instituição de ensino que esteja por detrás. Os quadros exigidos pelo ponto 8.4 da Portaria 794/2000, reúnem informação importante para este tipo de estudo. Mas o certo é que um estudo concreto e sério ao sector não se deve basear na análise de quadros, pois tornar-se-ia muito

exaustivo. Será difícil retirar conclusões em tempo útil quando analisamos valores absolutos; a análise de valores relativos facilita esta tarefa e permite que se retirem conclusões atempadamente. Daí a importância de serem enunciados indicadores a calcular pelas instituições que o POCE abrange, já que este plano é omisso nesta questão.

Mas este assunto não passou despercebido e várias têm sido as propostas de indicadores. Uma vez que se pretende uniformizar a análise ao sector de ensino, teria sido interessante e até mesmo necessário, terem sido propostos os indicadores considerados essenciais a uma análise global, para que todas as instituições os elaborassem, sendo possível retirar conclusões a nível nacional.

Esta mesma opinião é defendida por Teixeira (2009) quando disse 'que seria de extrema relevância, para o cumprimento dos objetivos deste plano sectorial, quer ao nível das instituições, quer da comparabilidade entre pares do sector, que fosse apresentada uma bateria de indicadores, como referenciais dos objetivos nacionais.'

Neste sentido, propôs uma bateria de indicadores de gestão cuja base foi precisamente a informação emanada da Contabilidade Analítica e/ou as informações que suportam os geradores de custos e as bases de repartição dos custos comuns e indiretos. Teve ainda o cuidado de dotar estes indicadores de duas características que considerou essenciais: 'a representatividade que permite ao indicador refletir o mais exatamente possível a realidade que está a ser objeto de medição e a facilidade de cálculo, que implica que a entidade pública, com os sistemas de informação que tem disponível, os consiga calcular.' (Teixeira, 2009)

Propôs, então, indicadores de a) Economia; b) Eficácia e c) Eficiência da instituição e por atividade da instituição, dando-lhes também a denominação de indicadores de

resultados, processos e estrutura, respetivamente, mostrando a fórmula de cálculo para cada um.

Também neste âmbito foi proposto por Marques et al. (2006) três tipos de indicadores para medir a eficiência universitária: a) Indicadores de docência; b) indicadores de investigação e c) indicadores de administração e serviços universitários. Não tendo sido indicado a fórmula de cálculo destes indicadores, foi dada uma explicação do objetivo de cada um destes tipos de indicadores.

Quaisquer que sejam os indicadores a calcular, e esperando que num futuro sejam divulgados indicadores comuns a todos os que aplicam o POCE, o certo é que a serem elaborados a partir da Contabilidade Analítica, duas novidades se podem enunciar: primeiro que a Contabilidade Analítica deixa de ter o cariz de contabilidade interna. Até hoje, este terá sido a característica definidora da contabilidade analítica, pois esta estuda e analisa os custos internos da empresa com a intenção de fornecer informação crucial a quem gere e não a terceiros; em segundo, a Contabilidade Analítica ganha o potencial de fornecer informação para comparação interna ou externa, ou seja, pode comparar, avaliar e analisar dados do sector. Teixeira (2009) resume estas novidades da seguinte forma: 'o sistema de contabilidade analítica "perde" não só, o cariz de "contabilidade interna", uma vez que produz informação para divulgar na prestação de contas, como vê a sua forma de elaboração e divulgação deixar de ser "ajustada à organização" para ser "universal" para o sector da Educação.'

Não obstante a omissão de indicadores a elaborar pelas instituições abrangidas pelo POCE, a adoção da contabilidade nas três vertentes nele enunciado, permitiria uma uniformização tal, que uma análise global ao sector seria conseguida conduzindo à informação necessária para que as decisões relativas ao futuro destas entidades fossem

tomadas em conformidade com o objetivo principal destas instituições – o ensino, a investigação e a prestação de serviços à comunidade – sem comprometerem o futuro desenvolvimento das mesmas.

Aliás este é um objetivo enunciado na Portaria 794/2000 ao referir que ‘esse universo diversificado justifica não só a existência de mecanismos que garantam a consolidação das contas da educação mas também a adoção de regras que tornem coerentes as contas dos diferentes grupos públicos desta área (direções regionais de educação, universidades, institutos politécnicos, etc.) ‘ sendo que o universo diversificado aqui apontado diz respeito, entre outros, às escolas, aos serviços de administração desconcentrada e às instituições de ensino publico. É, então, intenção desta portaria dotar estas instituições de um esquema de organização, tal que, tendo como objetivo fornecer os dados essenciais e elementares aos gestores públicos para que possam cumprir com os objetivos de cada uma destas instituições, também forneçam os elementos necessários a uma contabilidade nacional deste sector.

Este último objetivo não servirá só aos Governantes, mas também aos órgãos de gestão das instituições de ensino. Tome-se em consideração as noticias que têm sido trazido a público sobre a difícil situação em que as Universidades se encontram. Se estes mesmos Governantes pudessem usufruir de uma análise completa ao sector baseada numa contabilidade nacional que abarcasse todas as instituições de ensino, seria, quem sabe, mais fácil, ou menos complicado, explicar o porquê das aflições porque passam os Reitores da atualidade. Um sistema de informação credível, completo, eficaz e elucidativo será a forma mais correta de se analisar qualquer sector. No caso das instituições de ensino bastará abraçarem esta Portaria e lavarem-na a ‘bom porto’.

Esta comparabilidade de informação não pode ficar-se pelo contexto nacional. Seria importante tornar comparável o sistema de informação nacional com o sistema de informação europeu, permitindo que as instituições de ensino portuguesas pudessem ocupar o seu lugar junto das suas congéneres europeias. Muito embora já existam as Normas Internacionais de Contabilidade, que são a transposição de normativos internacionais para a contabilidade pública, o que está feito está longe de ser suficiente.

Toda a economia sofre de um processo de globalização que não é alheio às universidades. As empresas estão atentas a todos os fatores que poderão implicar na sua vida quer num contexto nacional quer num contexto internacional. Disto são prova as inúmeras deslocações de grandes empresas para países diferentes dos da sua origem pelos mais diversos motivos. Também as instituições de ensino superior têm de estar atentas e envolverem-se neste processo de internacionalização.

A este propósito Matias (2009) refere que 'Estas instituições (de ensino superior) são hoje forçadas a abandonar a sua dimensão regional e nacional para se envolverem num contexto de globalização. O Processo de Bolonha e a necessidade de acesso a fontes de financiamento alternativas (para além das transferências governamentais) são dois dos fatores indutores desta dinâmica de internacionalização'.

Mas os normativos contabilísticos dos diferentes países implicam na informação financeira produzida pelas universidades desses diferentes países, tornando-se difícil e comprometendo-se assim a 'comparabilidade do desempenho e da posição financeira das instituições de ensino superior' (Matias, 2009).

Esta questão, embora seja muito importante, também estará muito distante de ser resolvida. As diferenças contabilísticas dos diferentes países europeus têm a sua origem em inúmero fatores a saber: os sistemas legais, a cultura, o poder das ordens

profissionais contabilísticas e o sistema fiscal, nível de educação, entre outros. Estas diferenças deram origem a diferentes sistemas contabilísticos. Matias (2009) apresenta como definição de sistema contabilístico o 'conjunto de práticas de relato financeiro utilizadas pelas organizações na preparação das suas contas'. A título de exemplo, em Portugal, as empresas que são cotadas em bolsa apresentam um sistema contabilístico diferente das que não são; é exatamente isto que se passa, mas numa escala muito maior, com a comparação das demonstrações produzidas pelas diferentes universidades de diferentes países.

Este é, por isso, um problema a resolver e a ultrapassar que poderia beneficiar as instituições de ensino em Portugal. Tal como foi dito, a globalização do mercado da educação, o aumento dos custos do mesmo, as exigências do Processo de Bolonha e a redução do financiamento público são algumas das dificuldades atuais com que as universidades têm de conviver. Todos estes fatores dificultam a manutenção da sustentabilidade financeira das universidades havendo que considerar a hipótese de se encontrarem fontes de financiamento alternativas.

Matias (2009) alerta para este problema quando diz 'O financiamento (quer a nível nacional, quer a nível da União Europeia) do ensino e particularmente da investigação desenvolve-se muitas vezes numa lógica concorrencial, sendo alocado através de indicadores e critérios de seleção que qualificam as instituições concorrentes. Muitos desses indicadores, fórmulas e critérios baseiam-se em dados e rácios financeiros.'

Os esforços a desenvolver na prossecução dos objetivos preconizados no POCE terão assim resultados não só a nível de gestão de cada unidade, como também a nível nacional e futuramente, *quiçá,* a nível europeu. Mas no fundo, o que interessa reter é que quaisquer destas implicações beneficiarão, antes de mais, as instituições de ensino

superior e todos os que as compõem: docente, investigadores, não docentes e, por ultimo, mas não menos importante, alunos.

Para que o atingimento deste objetivo seja, de alguma forma, facilitado à Universidade dos Açores, far-se-á uma caracterização da mesma, que poderá conduzir a alguns ajustamentos a fazer em termos de organização e de circulação documental, e consequente proposta de implementação da Contabilidade Analítica.

A Contabilidade Analítica nas Instituições de Ensino

Como já foi referido existem alguns modelos de imputação de custos pensados e elaborados para outras universidades, cujo resultado de implementação dos mesmos não foi divulgado. É certo que em todos os casos houve necessidade de se fazerem ajustamentos à medida que a implementação em causa foi sendo conseguida.

Como também já foi referido, cada instituição de ensino superior é um caso particular pois as especificidades e a organização de cada instituição ditam a forma ou o 'desenho' que a contabilidade analítica vai tomar.

Por outro lado, as indicações sobre imputação de custos feitas no POCE poderão ser ajustadas à realidade de cada instituição. A título de exemplo, a portaria 794/2000 no ponto 283 refere que 'A imputação dos custos indiretos efetua-se através de um coeficiente, devendo ser utilizadas diferentes bases de repartição que tenham uma relação mais direta com o consumo desses custos pelas diferentes atividades.' Embora de seguida, na referida portaria, seja apontado a base de imputação que se entende ser a mais correta, o certo é que há uma margem de manobra, se for justificável, para alterar essa base. Ou seja, o uso da base indicada poderá ser reavaliada se se concluir que a utilização de outras bases e o cálculo de custos poderão melhor ser servidos. Para além

disso, outra questão ainda se põe: é que sendo aceite a base proposta pela portaria, a sua quantificação poderá ser diferente de universidade para universidade.

Da revisão de literatura que foi feita, chegou-se precisamente a essa conclusão: a cada instituição de ensino, um ou outro modelo de imputação de custos é reajustado para que o resultado obtido seja o melhor possível. A este propósito, Santos (2000) diz que ‘ A imputação de custos em projetos de natureza tão complexa como são os cursos e projetos de investigação universitária terá sempre por base critérios de certa forma arbitrários. A validade do modelo dependerá, por conseguinte, do grau de consenso que for possível estabelecer na aceitação dos critérios que lhe estão subjacentes.’

Para a Universidade do Minho (Santos, 2000), e antes da publicação do POCE, foi utilizado um modelo matricial e de gestão por objetivos que envolve articuladamente projetos e unidades orgânicas. ‘Projetos e unidades orgânicas, ou de recursos, constituem desta forma a estrutura básica da Universidade e é pela sua interação que se configura o modelo de gestão matricial’ afirmou Santos. Foram assim pensadas várias matrizes. A primeira matriz serviu de base ao cálculo dos custos indiretos, em despesas correntes e de capital, a imputar a cada departamento; a seguir foi feita uma matriz para imputação dos custos departamentais aos projetos, sendo que estes identificam-se com projetos de ensino (cursos) e aos centros de investigação; foi ainda elaborada uma matriz para imputação dos custos dos serviços gerais, como por exemplo, serviços académicos, documentais, etc.; foi elaborada uma matriz de imputação de alunos aos departamentos de acordo com a intervenção do Departamento no curso; esta matriz foi desdobrada por anos curriculares. Foi ainda elaborado um modelo de alocação de docentes e um modelo de alocação de não docentes. Todos estes meios foram pensados de acordo com as especificidades da Universidade do Minho

Em 2005, Martins aplicou, para efeitos de apuramento de custos, o método ABC à Escola Superior de Tecnologia e Gestão da Guarda que é definida como sendo uma unidade orgânica do Instituto Politécnico da Guarda. Embora o POCE não defina objetivamente um sistema de custeio, Martins justificou a escolha do método ABC por ser um método mais recente que dá grande relevância aos custos indiretos e como tal se apresentar 'como uma alternativa bastante credível, para aplicar nas instituições de ensino superior'.

Segundo Canha (2007), o método ABC tem como principal filosofia o facto de os produtos consumirem atividades e as atividades consumem recursos, 'contrariando o custeio tradicional que diz que os produtos consomem os recursos (ou os custos).' Conclui ainda que 'gerir os custos será gerir as atividades, pois são elas que, ao serem desenvolvidas, comportam os custos'.

Teixeira (2009) diz que 'no custeio ABC, o objetivo final é através da definição das atividades e dos seus geradores de custos, transformar os custos indiretos aos produtos/serviços em custos diretos às atividades. Sendo o custo do "produto final" resultado do "uso" que faz dessas atividades e não consequência da utilização de uma base de repartição, que, embora escolhida tendo presente uma relação de causa/efeito, pode não conseguir que todos os custos da atividade se relacionem com a base escolhida.'

Por outro lado Canha é da opinião de que este método, pouco amadurecido, é realmente eficiente em empresas grandes (pois o custo de implementação em empresas pequenas é muito grande) e em empresas de grande automatização onde o uso de mão-de-obra é menos intensivo. Esta opinião é partilhada por Caiado (2007).

Ainda assim Martins (2005), para aplicar este método, definiu quatro passos a seguir:

1. Identificar as atividades da Escola, que neste caso foram identificadas como sendo o ensino, a investigação, a prestação de serviços e ainda a administração da Escola, como uma atividade de apoio. Dentro de cada uma destas atividades definir subactividades a que depois se atribuirá uma percentagem do tempo despendido pela atividade principal.
2. Definir os fatores que determinam os custos de cada atividade, ou seja, os "cost-drivers" ou indutores de custos. Este passo é o mais complicado de concretizar pois reflete as relações existentes entre cada um dos serviços, departamentos e órgãos existentes na Escola com as atividades anteriormente definidas.
3. Agrupar os custos de cada atividade em custos diretos e indiretos, sendo que estes últimos são distribuídos em consonância com as relações existentes entre os vários serviços da Escola
4. Fazer precisamente a distribuição dos custos indiretos. Como Martins explica 'como o objetivo final da contabilidade analítica é o de encontrar o custo por curso, aluno, disciplina, projeto de investigação, etc., (considerados os "produtos finais" nas instituições de ensino superior) é ainda necessário definir "cost-drivers" que permitam repartir os custos acumulados nas atividades "ensino", "investigação" e "prestação de serviços" pelos "produtos finais". Porque, os custos de um aluno que frequenta um curso de gestão não são os mesmos que um aluno que frequenta um curso de engenharia civil ou mecânica é ainda necessário na repartição dos custos da atividade "ensino" definir não um mas vários "cost-drivers" para não inflacionar os custos de uns alunos em detrimento de outros'.

Embora tenha descrito todos estes passos, a execução final ficou como 'sugestão para futuros trabalhos a desenvolver', tendo, no entanto, concluído que 'no que se refere à utilização do sistema ABC, na implementação da contabilidade analítica, verificamos através desta análise exploratória realizada, que este método apesar de apresentar muitas vantagens em relação aos sistemas de custeio tradicionais não é de fácil implementação e talvez a melhor solução, na implementação de um sistema de custeio seja a junção do sistema ABC e dos sistemas tradicionais, utilizando o que de melhor tem cada um dos sistemas'. Enfatiza mais esta conclusão dizendo que 'A este respeito Broad et al (2001:56) referem que numa pesquisa informal efetuada em universidades, concluem que a maioria das universidades que refere utilizar o sistema ABC não o utiliza efetivamente. Na definição literal do sistema ABC, todos os custos deveriam ser absorvidos pelas atividades. Porém essas universidades que afirmavam utilizar o ABC estavam na realidade a fazer a absorção de alguns custos com base no sistema ABC e na absorção de outros custos utilizavam as técnicas de absorção mais tradicionais. Na realidade o método utilizado era um sistema híbrido que estava entre os sistemas tradicionais e o sistema ABC'.

Também Teixeira (2009) fez um estudo sobre a Escola Superior de Ciências Empresarias (ESCE) que é uma unidade orgânica do Instituto Politécnico de Setúbal. A ESCE iniciou a implementação do POCE em 2002 embora só tenha concluído a implementação da contabilidade patrimonial e orçamental em 2007, fruto da inadequação do sistema informático. No trabalho desenvolvido por Teixeira foi apresentado uma metodologia de implementação da Contabilidade Analítica baseada também no modelo ABC, tendo sido primeiramente definidas as atividades principais, as auxiliares e os objetos de custo. Foram também encontrados os custos diretos e indiretos e ainda os geradores de custo ou 'cost-drivers' das atividades. Também foram

definidos coeficientes de imputação para os custos comuns e indiretos, foi reunida informação dos custos por função, pessoal docente, pessoal não docente, funcionamento, amortizações e provisões e outros custos. Foi ainda necessário 'elaborar um plano de contas na classe 9 adequado à realidade institucional, em sistema dualista para articulação da contabilidade patrimonial com a analítica e identificação das contas e respetiva movimentação, de modo a elaborar, com a informação obtida no sistema contabilístico, os mapas modelo A1 a A8, a apresentar nos anexos às demonstrações financeiras.' (Teixeira, 2009)

Do resultado da aplicação deste modelo à ESCE nada é referido.

O modelo ABC, parece ser o mais adequado à implementação da Contabilidade Analítica. Também Marques et al. (2006) e Carvalho et al. (2008) partilham da mesma opinião. No entanto, apresentam algumas *nuances* à adoção deste modelo por parte das instituições de ensino público.

Marques, com base na opinião de Costa Carvalho et al. (1999) defende que nas atividades que não possibilitam a valorização de benefício económico, como é o caso das universidades públicas, dever-se-á complementar o modelo ABC com o sistema ABR (Rendimento baseado em atividades). Explica que o método ABR, 'com o intuito de completar a distribuição dos custos dos fatores aos produtos, com base nas atividades (possível com uma análise ABC), identifica os rendimentos por atividade ou por fator, ao comparar os rendimentos obtidos com cada atividade com os custos das mesmas (se o orçamento de receitas estiver dividido por atividades ou por fatores).' Assim, a análise combinada do modelo ABC – que compara os custos das atividades de uma universidade com outras similares, ou padrão – com a análise do método ABR – que faz

o estudo do custo-benefício por atividade - proporciona uma medição da eficiência, da eficácia e da economia correta que justifica a viabilidade de cada atividade.

Carvalho apresenta como possível modelo para apuramento dos custos uma conjugação do modelo ABC com o método das secções homogéneas. Segundo este autor, os custos seriam primeiramente divididos entre diretos e indiretos, depois seriam imputados aos centros de custos respetivos, identificados pela análise do organograma da instituição, e posteriormente às atividades que compõem esses centros de custos. Carvalho justifica esta modalidade, citando Carrillo (1996), explicando que 'esta classificação permite a comparação entre centros de custos análogos no seio do mesmo organismo '. Explica ainda que 'Cada centro integra, geralmente, diversas atividades. Assim sendo, nesta fase os custos dos vários centros deverão ser repartidos pelas atividades processadas nesses mesmos centros. Identificados os cost drivers de cada uma das atividades, os seus custos devem ser transferidos para os vários bens ou serviços finais'.

A Universidade dos Açores

A Universidade dos Açores foi criada como instituto universitário pelo DL n.º 5/76, de 9 de Janeiro, e foi elevada a Universidade pelo Decreto-Lei n.º 252/80, de 25 de Julho. Os seus estatutos já foram revistos várias vezes sendo que os que atualmente vigoram constam do Despacho Normativo nº 65-A/2008, elaborados de acordo com o novo Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior.

Nos estatutos é definido que a UAç é uma pessoa coletiva de direito publico dotada de personalidade jurídica e que goza de autonomia estatutária, cientifica, pedagógica, cultural, administrativa, financeira e disciplinar. É também mencionado no art.º 2 que o

objeto da UAç é o ensino, a investigação, a extensão cultural e a prestação de serviços à comunidade.

Porque a geografia dos Açores se consubstancializa em ilhas, a UAç vê os seus três polos universitários também divididos por ilhas: o *campus* de Ponta Delgada, na Ilha de São Miguel, o *campus* de Angra do Heroísmo, na Ilha Terceira e o *campus* da Horta, na Ilha do Faial. Esta estrutura não dificulta nem complica a gestão da UAç pois os meios tecnológicos disponíveis em todos os polos da academia tornam possível uma comunicação fácil entre os mesmos.

Sendo a única Universidade na Região Autónoma dos Açores, o papel que desempenha é de extrema importância pois permite formar jovens da Região (e não só) e na Região, o que é, sem dúvida, uma mais-valia. Obviamente que a missão da UAç é muito mais para além desta formação. É posicionar-se na Região como um parceiro que possa contribuir para o desenvolvimento económico e modernização da mesma, e ainda com uma instituição que fomente a internacionalização e mobilização dos seus alunos e docentes (art.º 3 dos Estatutos da UAç).

De acordo com os estatutos da UAç (art.º 25), esta organiza-se em unidades orgânicas de ensino e investigação, onde se incluem os dez departamentos e duas escolas, e dispõe de uma estrutura de serviços adequado, onde se inserem os oito serviços criados.

No art.º 26 é referido que as unidades orgânicas e de investigação gozam de autonomia científica e pedagógica e ainda de autonomia administrativa. Segundo o preâmbulo dos estatutos ‘ A atribuição de autonomia administrativa às unidades orgânicas constituiu uma alteração significativa introduzida pelos estatutos destinada a garantir uma prática de responsabilização segura.’

Este aspeto é particularmente importante para este trabalho pois, de acordo com o art.º 97 dos Estatutos, as unidades orgânicas são chamadas a elaborar a sua proposta de orçamento anual onde, obviamente, devem incluir as receitas que geram e as despesas necessárias ao seu funcionamento. Isto implica que cada uma destas unidades orgânicas esteja envolvida em todo o processo de orçamentação, e logo, em todo o desenvolvimento económico e financeiro da UAç, tendo, por isso, que ser parte integrante de toda a implementação de uma Contabilidade Analítica. No fundo, o que se chama a atenção é que as unidades orgânicas, embora vocacionadas para o ensino e para a investigação, não se podem alhear de todo o processo de financiamento da UAç. Este facto, é tanto mais verdade se tivermos em conta a atual crise económica que tem retirado verbas às instituições de ensino público e reduzido significativamente as candidaturas ao ensino superior.

Capitulo III

Caracterização da Universidade dos Açores

Caracterização da Universidade dos Açores

A finalidade deste trabalho é a elaboração de um sistema de contabilidade analítica que possa ser aplicado à UAç para que o disposto na Portaria 794/2000, logo no seu ponto 1.2, possa ser cumprido. Este refere que 'O objetivo do POC — Educação e das normas de aplicação agora apresentadas é a criação de condições para a integração dos diferentes aspetos — contabilidade orçamental, patrimonial e analítica — numa contabilidade pública moderna que constitua um instrumento de apoio aos órgãos de decisão e demais utilizadores da informação.'

O objetivo deste capítulo é aferir sobre o funcionamento atual das áreas das contabilidades na UAç: que contabilidades estão implementadas, se estão conforme o exigido por lei, como é que se faz o controlo, que dados produzem de apoio á gestão, como são feitos os orçamentos, etc. Para se poder propor qualquer alteração nesta área de atuação é necessário ter um conhecimento profundo da instituição. Esse conhecimento terá de ser ainda mais abrangente quando se trata de implementar ou modificar um sistema de contabilidade analítica. Desde logo é necessário interiorizar a sua missão para que se consigam definir objetivos e objetos de custo para a contabilidade analítica, é necessário conhecer a organização interna para se definir responsáveis e afetar custos e proveitos, é necessário conhecer o circuito documental para que esses custos/ proveitos sejam devidamente imputados, é necessário conhecer o modo de funcionamento para que se possam sugerir convenientes bases de imputação, centros de custos, etc..

Só depois de adquirida esta competência é que se poderão propor alterações ou apresentar um sistema de contabilidade analítica que não sirva só os fins legais, mas que seja sobretudo um instrumento de apoio aos órgãos diretivos da UAç.

Missão Institucional

A missão da Universidade dos Açores consta do art.º 3 dos seus Estatutos.

De acordo com estes, a UAç tem cumprido com a sua finalidade já que as suas atividades, para além do ensino e da formação, têm abrangido a investigação, a pesquisa, a colaboração em diferentes projetos, a participação em conferências, a publicação em revistas científicas, a prestação de serviços à comunidade e ainda a mobilidade de estudantes.

Por ser a única universidade na RAA a sua missão tornou-se particularmente importante e a sua interação com a Região é fundamental não só contribuindo para elevar o grau cultural da população, mas também por ser um foco de desenvolvimento.

A capacidade que a UAç tem para acolher alunos inscritos pela primeira vez no ensino superior e a capacidade total de alunos que apresenta, é um bom indicador para se aferir da dimensão que esta tem e do serviço que tem prestado à Região. Por outro lado, a caracterização que se apresenta de seguida mostra objetivamente os tempos difíceis por que a academia açoriana passa e o que ainda a espera.

Assim, na tabela seguinte podemos verificar a evolução anual da colocação dos alunos pela 1ª vez, do número total de alunos inscritos que frequentam a UAç e ainda do total de diplomados:

Tabela 1. Evolução do número de alunos inscritos pela primeira vez, do número total de alunos inscritos e do número de graduados.

Número de Alunos	Ano letivo 2007/2008	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013
Inscritos 1ªvez	1.491	1.784	1.878	1.877	1.795	1.412
Total de inscritos	3.650	4.159	4.281	4.539	4.400	3.827
Total de graduados	560	749	625	755	668	-----

Fonte: Elaboração própria

Como se pode depreender pela análise destes números, o ano letivo de 2012/2013 foi menos profícuo em alunos inscritos e em alunos que se candidataram pela primeira vez. Como o número de alunos diplomados em 2011/2012 foi sensivelmente o mesmo que nos anos anteriores (aliás, até foi menor que no ano imediatamente anterior), pode-se concluir que em 2012/2013 o número real de alunos decaiu. Este fato, vem sustentar o que se tem afirmado ao longo deste estudo.

Para confirmar esta ilação bastará ver a evolução dos alunos ingressados na UAç ao longo do período em análise que tem vindo paulatinamente mas insistentemente a diminuir. Os ingressos constantes da tabela 2. incluem todos os tipos de ingressos, normal 12º ano, maiores de 23 anos, mudanças de curso, reingressos, etc. respeitantes apenas às licenciaturas:

Tabela 2. Evolução do número de ingressos.

Número de Alunos	Ano letivo					
	2007/2008	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013
Total ingressos	1.068	1.139	1.081	1.106	985	819

Fonte: Elaboração própria

No cumprimento da sua missão de ensino, e desta feita para o ano letivo 2011/2012, a oferta formativa da UAç foi de 27 licenciaturas (incluindo as ministradas em regime de preparatórios), 20 mestrados e 4 doutoramentos. Foram ainda oferecidos 6 pós graduações e 9 cursos de especialização tecnológica. Neste mesmo ano a UAç contribuiu para o mercado de trabalho com 668 alunos graduados distribuídos por departamentos e graus como se segue:

Tabela 3. Número de alunos formados em 2011/2012 pela UAç por departamentos e grau.

Departamento (continuação)	CET's	Licencia-turas	Pós Gra-duações	Mestra-dos	Doutora-mentos	Total de alunos
Biologia	0	28	0	7	6	41
Ciências Agrárias	40	48	0	8	0	96
Ciências da Educação	9	64	0	27	2	102
Ciências Tecn. Desenv.	0	10	16	0	1	27
Economia e Gestão	0	103	8	15	0	126
Geociências	0	0	0	0	1	1
História, Fil., C. Sociais	0	81	0	1	1	83
Línguas e Lit. Moderna	0	44	0	3	0	47
Matemática	0	18	20	0	0	38
Oceanografia e Pescas	3	0	0	0	1	4
ES Enfermagem PD	0	38	5	0	0	43
ES Enfermagem AH	0	41	17	2	0	60

Fonte: Elaboração própria

Para a formação dos alunos que frequentam a UAç, e desta feita referente ao ano letivo de 2012-2013, estão contratados 284 docentes cujo vínculo contratual é o que de seguida se apresenta:

Tabela 4. Vínculo contratual dos docentes em 2012/2013

Vinculo Contratual	Exclusividade	Sem exclusividade	Tempo Parcial
Total de docentes	251	8	25

Fonte: Elaboração própria

Daqui se pode concluir que cerca de 88% dos docentes estão em regime de exclusividade.

Na tabela seguinte apresentam-se os docentes relativamente à sua formação académica.

Tabela 5. Qualificação académica dos docentes em 2012/2013

Qualificações académicas	Doutoramento	Mestrado	Licenciatura
Total de docentes	175	55	54

Fonte: Elaboração própria

Ainda para a execução dos serviços que a universidade utiliza na sua condução contribuíram 224 não docentes. Destes 224 colaboradores apenas 52 têm formação superior, cerca de 23%.

Organização Interna

A melhor forma de se perceber sobre a organização interna de uma instituição será olhar para o seu organograma. Esta é uma representação que define, de forma hierárquica e através do uso de gráficos, a organização da instituição. O seu objetivo é transmitir claramente a função que cada um desempenha na organização de acordo com as competências que lhe são atribuídas. Não é, no entanto, um documento estático. Deve evoluir com a instituição e com as exigências que a sociedade transmite.

A apresentação de um organograma é exigida no POCE, no ponto 8.1 – Caracterização da entidade pertencente ao 'Anexo às Demonstrações Financeiras'. No entanto, não tivemos acesso ao mesmo.

Por não conhecermos o organograma oficial, e com base nos estatutos da academia, foi elaborado o organograma da Universidade dos Açores. O resultado consta do Anexo 1.

Da análise deste organograma e dos Estatutos, podemos definir que tipo de modelo de governação universitária está subjacente ao organograma e, consequentemente aos Estatutos da UAÇ. Segundo Rocha (2000) existem cinco modelos de governação. Destes, o que se identifica com a UAç é o modelo politico. Ainda de acordo com Rocha este é um modelo que 'supõe que professores, estudantes e funcionários constituem grupos de interesses, cada um dos quais com distintos pontos de vista. Cada um dos grupos luta pelo poder, mas esta luta termina necessariamente por compromissos e

ajustamentos que permitem a continuação dos mesmos subgrupos dentro de cada grupo. Neste modelo o Reitor não está no topo da organização, mas no centro da interceção das linhas de força. Raramente comanda, mas negoceia, promete, exorta e pressiona.' Para Rocha, o fato da lei portuguesa permitir a eleição do reitor, e de este poder rodear-se de vice-reitores e pró reitores da sua confiança, aponta para este modelo de governação.

Da confrontação deste organograma com a informação incluída no site da UAç para todos os serviços e departamentos, também se retiraram conclusões.

Notou-se que, regra geral, os sites estão de acordo com os estatutos mas existem algumas situações pontuais que necessitam de ser revistas. Por exemplo, existem determinadas unidades orgânicas que não apresentam no seu site a comissão científica departamental (art.º 53 dos Estatutos): está em falta? Ou existe e foi esquecida a sua representação no site? Foram detetados casos em que os cursos oferecidos no site não correspondiam ao que efetivamente se ofereceu no início do ano letivo. Embora pareçam questões de somenos importância, o fato é que estas omissões não só não beneficiam a imagem da UAç como poderão induzir em erro quando se definir como objeto de custo para a contabilidade analítica, por exemplo, os cursos lecionados.

Parece-me importante nesta altura fazer sobressair a importância que tem cada unidade orgânica ou serviço reverem as informações constantes do site, pelo menos no início do ano letivo. Esta preocupação não tem só a ver com a informação passada para agentes exteriores à Universidade mas também com o fato de haver alguma sintonia entre os referidos sites e o organograma existente.

Por outro lado, é preciso que os responsáveis pelas unidades orgânicas e pelos serviços constantes do organograma tenha o entendimento claro, que para implementar uma contabilidade analítica, é necessário definir responsáveis e hierarquias. Só assim se

poderá discutir, imputar, responsabilizar, afetar, e finalmente, gerir da melhor forma possível cada uma das componentes da UAç para um objetivo maior que é a sustentabilidade da universidade de acordo com a missão a que se propôs. Para que isto aconteça é impreterível que todos os colaboradores, sem exceção, tomem conhecimento do organograma elaborado e que servirá de apoio a este estudo. Este pressuposto de conhecimento do organograma é partilhado por Teixeira (2009) quando refere que para 'implementar este sistema contabilístico (a contabilidade analítica) numa instituição de ensino superior público, para além de evidenciar a necessidade de recursos humanos qualificados, obriga entre outros, a conhecer detalhadamente a estrutura organizativa, o enquadramento legal da instituição e o grau de descentralização das decisões, dado que, essa conjuntura acresce complexidade ao sistema contabilístico, assim seja uma instituição única ou composta por várias unidades orgânicas, nomeadamente, Escolas ou Faculdades.'

Para além do mais, se todos forem utilizadores dos resultados obtidos, como poderão vir a ser, e se aperceberem do potencial em termos de informação a retirar da contabilidade analítica, esta será facilmente impulsionada e gerará informações essenciais.

Finalmente, é necessário referir que a UAç integra os Serviços de Ação Social que gozam, de acordo com o art.º 114 dos Estatutos da Universidade, de autonomia administrativa e financeira. Os Serviços de Ação Social seguem o estipulado na lei e nos seus estatutos. São conduzidos por um administrador, designado pelo reitor, que executa a política de ação social da Universidade, elabora a proposta de orçamento e as contas anuais a apresentar ao conselho geral, e executa os orçamentos de acordo com o aprovado. Por gozarem da referida autonomia, estes serviços não vão fazer parte deste estudo.

Contabilidade Analítica na Universidade dos Açores

Á semelhança do que acontece em outras instituições de ensino, verificou-se que os registos contabilísticos na UAç dizem somente respeito à contabilidade orçamental e à contabilidade patrimonial. Na verdade, nada existe feito em termos analíticos. Verificou-se que as demonstrações têm sido elaboradas com base na contabilidade orçamental, e que em relação à patrimonial ainda existe muito a fazer. Esta realidade poderá ter adiado a implementação da contabilidade analítica pois como esta está intimamente ligada às contabilidades patrimonial e orçamental, a boa execução destas determina o sucesso não só da implementação da contabilidade analítica mas também das informações que dela se vão retirar.

Em relação à contabilidade orçamental, a correta ligação com a contabilidade analítica, permitirá o reconhecimento de desvios que terá como consequência a atempada correção destes ou a redefinição de metas e estratégias. Afinal, o contexto em que nos inserimos muda rapidamente e as adaptações são uma realidade constante. Permitirá ainda a elaboração de orçamentos mais próximos da realidade, pois as previsões emanadas dos diferentes serviços e unidades orgânicas serão feitas num contexto de evolução, traduzido pela comparação entre o orçamentado e o real. Este fator real será produzido pela contabilidade analítica.

Relativamente à contabilidade patrimonial, terá sempre de andar de ‘mãos dadas’ com a contabilidade analítica, sob pena de as faltas cometidas na primeira se refletirem prejudicialmente na segunda; na verdade, todos os dados tratados na analítica são fornecidos pela patrimonial. Daí a importância atribuída à correção da patrimonial antes de se implementar a analítica, mas sobretudo antes de se retirarem conclusões que servirão de base a futuras decisões pelos órgãos competentes.

É importante reter, então, que para o sucesso das informações a retirar da contabilidade analítica, contribui profundamente o alinhamento com os bons princípios, regras e metodologias inerentes à contabilidade patrimonial.

Pressupostos para a implementação da Contabilidade Analítica

Existem várias condicionantes à implementação da contabilidade analítica na Universidade dos Açores e que deveriam ser revistas antes ou durante o processo de implementação, com o fim único de se produzir informação verdadeira e rigorosa. Estes condicionantes referem-se à contabilidade Patrimonial já implementada na UAç, mas que carece de algum rigor na sua aplicação. Os temas agora abordados provavelmente não esgotarão os pormenores a serem ajustados, até porque o enfoque pretendido é para o que tiver implicação direta com a contabilidade analítica. A ordem por que vão ser apontados não segue qualquer critério, sendo que todos os temas são igualmente importantes.

Inventariação e Avaliação dos bens Imoveis

Em primeiro lugar é necessário que se faça a inventariação e avaliação do imobilizado da UAç tal como é exigido pela Portaria 794/2000 no n.º 4 do art.º 6.

Segundo Araújo (2005), 'através do inventário a entidade contabilística conhece a estrutura do seu ativo imobilizado, dispõe de elementos para a elaboração do balanço, ao mesmo tempo que faculta os elementos necessários à contabilização das amortizações, pelas quais se quantificam as depreciações dos bens ocorridas ao longo do tempo.'

Os imoveis constantes da Contabilidade Patrimonial da UAç não representam a totalidade do imobilizado afeto à universidade. É urgente que se proceda a esta

regularização sendo a inventariação regulamentada pelo Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE), aprovado pela portaria n.º 671/2000, de 17 de Abril. Para a valorização destes ativos dever-se-á utilizar o custo histórico ou o custo de produção e perante a impossibilidade da sua aplicação, dever-se-á recorrer à avaliação segundo critérios técnicos adequado. Será este valor o constante da conta 42 – Imobilizações Corpóreas que pertence ao ativo do balanço e que representará o verdadeiro imobilizado adjudicado à UAç. Tal como é explicado no ponto 1.6 do POCE, deve ser feito 'o reconhecimento dos bens cedidos, que neste sentido integram o ativo da entidade utilizadora, e não da entidade proprietária.' Ou seja, todos os edifícios onde a academia está instalada deviam fazer parte do seu ativo. Para tal deveriam ser elaboradas fichas de imobilizado. Para cada imóvel, uma ficha, onde constasse toda a informação importante desse imóvel: localização, adjudicado a que serviço(s), vida útil considerada e respetiva taxa de amortização, valorização, etc.. Esta informação, corretamente compilada, irá ser importante para a afetação de custos a fazer na contabilidade analítica, pois já estariam identificados os imoveis e respetivas amortizações a imputar aos diferentes órgãos. Ainda sobre este tema será imprescindível retificar a conta 27 – Acréscimos e Diferimentos de forma a repor a verdade relacionada com os subsídios para investimentos adjudicados. Esta conta deve refletir os subsídios a que a Universidade teve direito e que serão lançados como proveito à medida que as amortizações do imobilizado a que dizem respeito forem contabilizadas. Obviamente que este acerto conduzirá indubitavelmente ao correspondente acerto nas contas de amortizações acumuladas. Para que estas contas apresentem um valor verdadeiro é fundamental e urgente começar este processo de inventariação.

A importância desta questão traduz-se, para Araújo (2005), no facto de 'a contabilização a efetuar, decorrente da elaboração do inventário, pode significar uma

importante e profunda alteração qualitativa no modo de funcionamento das organizações, ao constituir um indispensável instrumento de gestão que permite o conhecimento dos factos patrimoniais verificados ao longo do ano.'

O nº 2 do art.º 1º dos Estatutos da Universidade refere que 'A Universidade dispõe de património próprio (…)' e o 89º art.º refere que 'A Universidade goza de autonomia patrimonial, (…), nos termos da lei.' Qualquer dos artigos pressupõe que esse património deve estar identificado. Atualmente só estão registados na contabilidade patrimonial os edifícios novos (o edifício do DOP na Horta, três edifícios do DCA na Terceira e a Biblioteca de Ponta Delgada) e ainda assim de uma forma errada pois a contabilização do edifício do DOP só inclui as obras feitas e não o edifício em si. Todos os imoveis anteriores ao POCE não foram inventariados. Para além desta questão de inventariação, os imóveis cujo financiamento foi feito com fundos da Comunidade Europeia, como por exemplo, o Complexo Pedagógico, deveriam estar identificados para que fosse feito o correspondente registo na conta 27.

Finalmente, resta referir que é competência do Conselho de Gestão, nos termos do nº 4 do art.º 91 dos Estatutos da UAÇ, a atualização destes dados. Este artigo refere que 'A elaboração, manutenção e atualização do inventário do património da Universidade, bem como o cadastro dos bens do domínio público ou privado do Estado, incumbem ao conselho de gestão.'

Inventário Permanente

A adoção do inventário Permanente na contabilização das existências é também um fator imprescindível para o sucesso da implementação da Contabilidade Analítica. O uso deste tipo de inventário implica que a UAç mantenha um controle contínuo sobre as entradas e saídas de existências (ou mercadorias), em quantidades e valores, de forma

que a qualquer momento possa dispor da posição atualizada dos *stocks* e do custo das mercadorias vendidas e consumidas.

A manutenção deste tipo de inventário exige que periodicamente, e alterando o produto em causa, se faça uma verificação física do que se inventaria. A adoção destes procedimentos trás algumas vantagens à gestão deste tipo de *stocks*. Primeiramente poder-se-á fazer um planeamento certo das compras pois evitar-se-ão, por um lado, excessos desnecessários dos bens (que só implicarão acréscimo de custos e empate de recursos) e, por outro, rotura ou estrangulamentos da produção devidos a faltas dos mesmos. Para além disso, permitirá uma correta gestão de *stocks*, que facilite a colocação atempada de pedidos aproveitando potenciais reduções de preço.

Este fator torna-se importante pois o período a adotar para o exercício económico da contabilidade analítica será o ano escolar, o que não é coincidente com os exercícios económicos adotados para as contabilidades patrimonial e orçamental. A razão de ser deste facto será posteriormente analisada.

Desta forma, torna-se imperioso que se conheça o valor das existências a qualquer altura do ano para que se possa dar cumprimento às exigências de qualquer uma das três contabilidades. Só com o uso do inventário permanente se conseguirá atingir este objetivo.

Princípio do Acréscimo (ou da especialização)

Outra exigência feita no POCE no ponto 3, alínea d) do mesmo, é o uso do princípio do acréscimo. Este, ao contrário do principio de caixa, implica que se afetem os custos e proveitos de acordo com o momento em que incorreram e não no momento em que provocaram o pagamento ou recebimento. É uma questão muito sensível na contabilidade duma Universidade pois as propinas, por exemplo, se pagas todas no

início do ano letivo, não dizem respeito totalmente aos três primeiros meses do ano letivo, que correspondem aos três últimos meses do ano civil. Há que fazer a sua distribuição ao longo do período a que dizem respeito. É imperativo fazer uma distinção bem clara entre a contabilidade orçamental e a contabilidade patrimonial, pois enquanto a primeira contabiliza no momento do pagamento ou recebimento, a segunda fá-lo no momento em que o custo ou o proveito, que conduziram a esse pagamento ou recebimento, incorreu: isto corresponde ao uso do princípio do acréscimo ou princípio da especialização. Este princípio deve ser aplicado a todos os custos e proveitos cujo pagamento ou recebimento estejam desfasados: propinas, água, eletricidade, comunicações, subsídios, etc.

Este princípio nem sempre é utilizado na contabilidade patrimonial da UAç, o que provoca, inevitavelmente, distorções nas demonstrações financeiras anuais. De facto, não será possível através dos fluxos de caixa, apurarem-se o custo dos serviços prestados, o que inviabiliza o cumprimento do objetivo da prestação de contas da aferição da economia, da eficiência e da eficácia da gestão.

Todos os outros princípios se mantêm em vigor e devem ser contemplados na elaboração da contabilidade do sector público.

A questão do uso dos princípios devidos transporta-nos para mais dois problemas a ultrapassar: a formação dos responsáveis e colaboradores da área financeira e contabilística, e a existência, ou a falta dela, de um sistema de controlo interno.

Formação exigida

Relativamente à questão da formação, e como se pode depreender do que já foi dito, a implementação do POCE não é de resolução simples, mas é de todo possível, se os colaboradores envolvidos tiverem formação especifica nesta área. É impossível exigir a

determinado colaborador que faça e verifique o tratamento contabilístico quer orçamental quer patrimonial de um documento, se este não tiver os conhecimentos adequados. Também não é legítimo pensar que, por determinada aplicação informática estar configurada, o problema do rigor, ou da falta dele, está ultrapassado. De facto, a diversidade de lançamentos é tanta que é impossível prevê-los a todos especialmente quando ainda não há experiência adquirida. Se esta questão já é importante para o que atualmente se faz na UAç, mais importante se torna quando o sistema de contabilidade analítico for implementado. Terá de ser implementada uma coordenação tal que ao lançar determinado documento no sistema informático, e mesmo que este processo seja automático, haja possibilidade de efetuar um controlo para que o resultado final esteja correto. Para que isto seja uma realidade é necessário que os executores destes movimentos sejam conhecedores desta matéria.

A UAç conta com sete colaboradores na área da contabilidade (um dos quais é prestador de serviços), sendo que três têm formação superior, mas somente um na área financeira e contabilística. É necessário, urgente e imprescindível formar devidamente quem está no terreno sob pena de, depois de se fazerem as correções propostas, o tratamento corrente dos documentos permanecer deficiente.

Sistema de Controlo Interno

Em relação ao sistema de controlo interno (SCI), este foi instituído para a Administração Financeira do Estado através do DL 166/98 de 25.06. Muito embora, nada tenha sido estabelecido neste sentido pelo POCP, o mesmo não aconteceu com os planos Sectoriais que obrigam a que se cumpra com as normas do referido decreto.

Assim, no ponto 2.9.1 do POCE, o SCI é definido como englobando ‘o plano de organização interno, políticas, métodos, técnicas e procedimentos de controlo, bem

como quaisquer outros a definir pelos respetivos órgãos de gestão' e é mencionado como sendo obrigatório para as 'entidades contabilísticas obrigadas a utilizar o POCE.'

Ainda neste âmbito, o ponto 2.9.2 menciona o que os procedimentos dum SCI devem salvaguardar e, no ponto 2.9.3, aponta alguns princípios básicos a levar em conta no SCI. São eles:

1. Segregação das funções;
2. Controlo das operações;
3. Definição de autoridade e responsabilidade;
4. Registo metódico dos factos.

Neto (2011) é da opinião que 'o sistema de controlo se dirige para uma única razão: prevenir erros e maximizar eficiência na concretização dos objetivos e metas'. Para Marques (2008) um SCI 'é a regra base de implantação da contabilidade analítica'.

O SCI deverá ser uma ferramenta que terá como objetivo validar os dados contabilísticos, contribuindo para uma transparência de processos, para uma tomada de decisão com um correto conhecimento de causa, e ainda para uma prestação pública rigorosa das contas da universidade. Deve englobar, por isso, um plano de organização interno, politicas, métodos, técnicas e procedimentos de controlo. Para que seja eficiente, os mecanismos de controlo criados devem estar em sintonia com os objetivos apontados.

Por outro lado, o SCI não é algo executado periodicamente. Deverá ser executado permanentemente, acompanhando todas as ações tomadas e adotando as medidas corretivas necessárias ao uso eficiente e eficaz dos recursos da UAç. Também deve ser exercido sobre as receitas de uma forma permanente, pois a monotorização destas poderá criar mecanismos para as aumentar por meio de projetos, convénios, etc. O

sistema de controlo desenvolvido de forma coordenada e abrangente deve, então, gerar propostas no sentido de alterar determinado ato, contribuindo assim para a melhoria dos serviços, pois diminuirá a ocorrência de erros e beneficiará a relação custo/beneficio. Este processo não é, no entanto, desenvolvido por uma só pessoa ou por um conjunto de pessoas, mas antes por todos os colaboradores da UAç. Cada um é responsável pelo controlo da área onde atua. Isto faz com que o SCI não seja entendido como algo fiscalizador e de correção às ações dos envolvidos, mas antes como um poderoso instrumento de apoio à gestão pois garante consistência na execução das ações. Daí a importância da existência de um SCI na UAç que seja divulgado e abraçado por todos.

No entanto, um bom SCI não evita os erros ou as fraudes. Contudo potencia as condições para que sejam detetadas. Por outro lado, a ausência de mecanismos de controlo, implica que não se corrijam tendências. Se estes desvios não forem justificáveis e representarem um afastamento do planeado, a não correção dos mesmos gerará, com certeza, desperdícios e mau uso de recursos. Isto obrigará ou a cortes de despesa evitáveis ou a um aumento de financiamento por parte do Estado, obrigando a Sociedade a suportar custos maiores.

Do exposto, percebe-se a urgência em elaborar um Manual de Controlo Interno para UAç adaptado à realidade da Universidade e que seja divulgado e assimilado por todos os colaboradores da Universidade: docentes, não docentes, investigadores, etc.

O manual que atualmente existe na UAç é importante mas não abarca todos os assuntos possíveis. De fato, este Manual ao servir de veículo de comunicação e de informação sobre os procedimentos a adotar por todos, deveria incluir muito mais informação. Destaca-se, entre outras matérias passiveis de serem incluídas, os seguintes temas que são incontornáveis de incluir no referido manual:

1. O enquadramento legal e organizacional da UAç referindo o organograma, estatutos, despachos reitorais publicados com as competências delegadas, participações em outros organismos, etc.. A este propósito, e atualmente, existem participações da UAç em certos organismos exteriores que não estão mencionadas em qualquer documento público. Sendo a UAç uma pessoa coletiva de direito público faz sentido que todas as informações relacionadas sejam de conhecimento publico.
2. A forma e o *timing* dos orçamentos a elaborar pelas unidades orgânicas e serviços, para que a compilação desta informação seja fácil e imediata;
3. A descrição dos princípios e das regras orçamentais conjuntamente com os procedimentos de execução orçamental, e a descrição dos princípios e dos critérios de valorimetria conjuntamente com os procedimentos contabilísticos;
4. Os procedimentos de Controlo Interno no que diz respeito:
    1. Á descrição do circuito documental de cada documento gerado na ou para a UAç, e o momento de tratamento de cada documento, por cada serviço, incluindo prazos de execução;
    2. Aos contratos de fornecimentos assumidos ou a assumir no futuro, no sentido de serem revistos e reavaliados para que tragam mais vantagens para a UAç ou sejam menos onerosos. É o caso do fornecimento de eletricidade, de comunicações, de bens de higiene, de serviços de limpeza, de material informático, de material de escritório, entre outros possíveis.
    3. Á possibilidade de haver rotação de funcionários eliminando a rotina, possibilitando o surgimento de novas ideias de trabalho e diminuindo a oportunidade de fraudes;
    4. Ao conhecimento por cada funcionário das funções que lhe são atribuídas, dos limites das suas obrigações e direitos;

5. Às requisições feitas ao economato, aos serviços de informática e aos serviços técnicos, por cada departamento. A correta elaboração destas requisições com a identificação dos serviços efetuados e a unidade orgânica que os solicitou, será de extrema importância para uma correta afetação de custos como se vai ver aquando do estudo da implementação da contabilidade analítica. Atualmente, e no Serviço de Informática, está implementado um sistema de 'tickets' que corresponde às requisições que cada departamento ou serviço faz a estes serviços, Estes 'tickets' servem somente para controlo interno dos serviços informáticos. Poder-se-ia aproveitar este sistema e traduzi-lo em custos para afetar a quem o solicitou. Para tal, pouco mais seria necessário par além do que já está feito.
6. À criação de diários, aos arquivos de documentos, aos momentos de execução de lançamentos de dívidas de propinas nas contas dos alunos, ao tratamento das propinas por ciclo de estudo, etc.

5. A forma como se relaciona a Contabilidade Orçamental com a Patrimonial e, futuramente, com a Analítica, mostrando esquemas de lançamentos de acordo com os documentos produzidos e com o *timing* correto para os lançar nas três áreas de contabilidade. A correta ligação destas contabilidades, e em especial da contabilidade orçamental à analítica, vai tornar possível uma análise aos desvios de custos e proveitos tendo como consequência uma comparação entre o previsto e o realizado e potenciando assim uma rápida adaptação às mudanças. Por outro lado, e também fruto da comparação destas contabilidades, será possível efetuar previsões num contexto de evolução.
6. Os procedimentos na prestação de contas e os documentos necessários para a mesma, quer sejam anuais, trimestrais ou até mesmo mensais.

7. Os procedimentos para retirar da contabilidade execuções orçamentais, indicadores de eficiência, eficácia e de economia e outros documentos, de prazo mensal, a serem enviados para cada unidade orgânica ou serviço de forma a poderem acompanhar sistematicamente o evoluir das contas por unidade e da UAç. Teria a enorme vantagem de se poder corrigir rumos errados em tempo quase real.

Se todos estes assuntos forem exaustivamente expostos num Manual, cada um poderá fazer o seu próprio controlo. Todavia seria necessário imaginar uma forma de apresentação e de comunicação para que todos os envolvidos tomassem conhecimento destes procedimentos e percebessem da importância desta questão e qual a sua contribuição para o sucesso deste processo.

Para além deste controlo interno que deveria existir, os documentos produzidos decorrentes da atividade da UAç, são também revistos e controlados por entidades exteriores a saber: o Revisor Oficial de Contas (ROC), o Tribunal de Contas (TC) e a Direção Geral do Orçamento (DGO). É a estas entidades que compete aferir sobre o rigor das contas da UAÇ.

Ao lermos o parecer do ROC para a última prestação de contas disponível, para o ano findo em 2012, poder-se-á verificar que foram mencionadas algumas reservas já apontadas neste estudo. Esta entidade esclarece sobre as boas práticas contabilísticas e sobre o cumprimento do legalmente exigido.

Por outro lado, e a qualquer altura, pode o TC auditar as contas da UAç. De facto, o TC é um verdadeiro auditor público do Estado atuando no interesse dos cidadãos. De uma forma totalmente isenta, este informa como os dinheiros públicos estão a ser usados. Então, é do interesse da nossa academia, que todos estes alertas sejam rapidamente tratados para que esta forma de estar não seja só no papel mas antes uma

realidade, traduzindo-se numa boa prática contabilística, administrativa e financeira, onde os requisitos de qualidade terão obrigatoriamente que ser tidos em conta e espelhados nos mais diversos documentos.

Por fim, a DGO, porque atua no interesse do Governo ao conferir sobre a execução orçamental, exerce um controlo interno.

Concluindo, o SCI terá de ser adequado aos objetivos e à dimensão da UAç, para que o efeito prático da sua implementação e uso seja um mecanismo de controlo e um instrumento ao dispor da administração, impulsionador da eficiência, eficácia e economia, por via da redução de erros, falhas e fraudes.

Software

Para finalizar esta análise ao quadro de pré implementação da contabilidade analítica, é necessário chamar a atenção para o *software* em funcionamento na universidade. Podendo não parecer uma questão pertinente, o fato de ter um programa preparado para o uso do POCE, não garante absolutamente nada em relação à informação que se pretende obter da implementação das três contabilidades se este *software* não for devidamente configurado e explorado.

A aplicação em uso é o programa Primavera que, na verdade, é altamente configurável. Porém, ninguém na UAç tem habilitações para o fazer pois não houve formação específica nesta área. Numa época em que as mudanças são constantes e a evolução é permanente, será de equacionar a formação de alguns colaboradores para este efeito. Teria a vantagem de se ganhar alguma independência da entidade fornecedora do programa informático, investindo-se no curto prazo em formação, mas recuperando esse investimento no médio prazo. Como? Porque se evitariam custos com serviços prestados por entidades externas, ganhar-se-ia tempo ao se fazerem as

alterações necessárias em tempo útil sem se depender de terceiros e facilitar-se-iam os trabalhos de desenvolvimento da adaptação do *software* às necessidades específicas da academia, por evitar a intervenção desses terceiros.

Em relação à referida formação, e por se tratar de uma área muito específica e crucial para a UAç, seria interessante envolver colaboradores da área de informática, da área de contabilidade e da área da administração. Desta forma, seriam representadas todas as áreas envolvidas na configuração do que irá ser a base de toda a contabilidade e, consequentemente, a base de toda a informação que servirá à condução dos destinos da Universidade dos Açores.

O objetivo desta exposição é chamar a atenção de alguns pormenores de grande importância para a boa execução de uma contabilidade patrimonial, mas também de grande relevo para a contabilidade analítica. Sem se efetuarem as referidas correções, e mesmo implementando-se uma contabilidade analítica de acordo com o que irá ser sugerido, os resultados desta ultima não serão fiáveis por se suportarem numa base errada sendo que as conclusões a serem retiradas serão distorcidas.

Capitulo IV

Desenho de um modelo de contabilidade analítica para a Universidade dos Açores

Desenho de um modelo de contabilidade analítica para a UAç

O processo de reforma da contabilidade da UAç está em marcha, nomeadamente com a implementação da contabilidade orçamental e da contabilidade patrimonial. Por ser um processo sem precedentes, contem alguns procedimentos que necessitam de ser acertados e corrigidos, os quais foram revistos no capítulo anterior. O referido capitulo, tal como foi explicado, teve como objetivo o conhecimento da realidade da academia açoriana. As imprecisões detectadas foram descritas e foram dadas sugestões de resolução. Embora não seja este o objetivo do presente estudo, o facto é que este propósito serviu também a finalidade deste projeto: a implementação de uma contabilidade analítica na Universidade dos Açores

O modelo de contabilidade analítica que se irá desenvolver e apresentar pretende:

1. Espelhar em qualquer momento a realidade da UAç como um todo mas também de cada uma das unidades orgânicas e serviços;
2. Ser flexível para que se ajuste à realidade em que se insere e evolua com essa realidade;
3. Responder ao exigido pelo POCE e ao exigido pelas entidades onde recai a responsabilidade de conduzir os destinos da academia.

Especificamente, podemos enunciar os objetivos deste estudo como sendo os seguintes:

1. Propor uma metodologia e criar um plano de contas analítico que permita a implementação da contabilidade analítica e a sua articulação com as contabilidades orçamental e patrimonial;

2. Apurar o custo por serviço e unidade orgânica e calcular o custo por disciplina e aluno;
3. Permitir preencher os mapas de demonstração dos resultados por atividades ou centros de custos tal como é pedido no ponto 8.4 do POCE.

As etapas que a seguir se enunciam conduzirão aos objetivos propostos, seguindo uma ordem lógica e natural para o atingimento do que se pretende:

1. Definição de conceitos, princípios e critérios a seguir;
2. Identificação das atividades principais e das atividades auxiliares;
3. Propostas de adequação para implementação da contabilidade analítica;
4. Pressupostos adotados e cálculos justificativos para identificação dos geradores de custos e de coeficientes de imputação
5. Proposta para a classe 9 e esquema de movimentação das contas;
6. Preenchimento dos anexos exigidos pelo POCE;

Toda esta metodologia e etapas serão percorridas tendo sempre em atenção a relação custo/benefício. Isto quer dizer que se seguirá o mais fielmente possível o proposto, mas tendo sempre em consideração que, acaso alguma metodologia seja mais dispendiosa na sua execução do que o benefício que dela advenha, será desde logo posta de parte ou alterada para que se atinjam os objetivos propostos ao menor custo possível.

Conceitos, princípios e metodologias

O primeiro fator a definir é o horizonte temporal a que se refere cada exercício económico. De acordo com o ponto 2.8.5 do POCE, deverá ser adotado o ano letivo ou escolar. No caso da UAç o exercício económico começará em 1 de Setembro ou 1 de Outubro conforme indicação da reitoria. Esta definição não põe em causa a elaboração

de informação para períodos não coincidentes. Aliás, quer a contabilidade patrimonial, que a orçamental, têm como exercício económicos períodos diferentes. Por este motivo, há que assegurar que a informação para os três sistemas é a mesma mas tratada de modo distinto. Como veremos com o desenvolver deste estudo, esta questão fará com que tenham de ser adotados certos cuidados na imputação e afetação de custos.

Por outro lado, é também importante definir o plano de contas a usar. O POCE, no ponto 2.8.2 aconselha 'a que este sistema contabilístico seja apoiado num plano de contas da classe 9 – Contabilidade Analítica.' Mas pouco mais acrescenta sobre este assunto. Será este plano que se irá posteriormente desenvolver. Todavia, é preciso estabelecer o modo de ligação entre a contabilidade analítica e a patrimonial, ou seja, o sistema de custeio. Embora nada seja definido no POCE, vários são os autores que entendem que esta ligação deverá ser feita através de 'contas refletidas' e pelo uso do método digráfico ou método das partidas dobradas. Estas escolhas prendem-se essencialmente com o facto de o uso de contas refletidas ser o método mais seguro, que permite um controlo eficaz, e mais fácil de assimilar. Em relação à escolha sobre a forma de executar os lançamentos, recaiu sobre o método digráfico por ser este o utilizado quer na contabilidade patrimonial quer na orçamental. As contas refletidas deverão ter designação e âmbito idêntico às classes 6 e 7 do POCE. 'Asseguram a articulação em partidas dobradas da contabilidade patrimonial com a contabilidade analítica. São o reflexo dos custos e proveitos registados na contabilidade patrimonial e por isso os débitos das contas de custos aparecem sob a forma de créditos para permitir o movimento a débito de outra conta da classe 9 e os créditos das contas de proveitos aparecem sob a forma de débitos para permitirem o crédito de uma conta da classe 9.' (Teixeira; 2009). Dito de outra forma, os débitos da classe 6, por exemplo, lançados

pelo método das partidas dobradas na analítica, são-no a crédito nas contas refletidas, para serem débitos noutras contas de classe 9.

Contudo, os registos das contas refletidas não deverão dizer somente respeito aos valores reais mas também aos previsionais, pois só assim é possível comparar o que foi orçamentado com o que foi efetivamente realizado.

Tendo em conta esta realidade, os movimentos previstos para o registo contabilístico nas contas refletidas são:

1. 'Pelos custos reais refletidos: movimentada a crédito pelos custos reais da contabilidade patrimonial que vão ser diariamente refletidas na contabilidade analítica;
2. Existências iniciais refletidas: movimentada a crédito pelas existências iniciais no início do ano letivo, das atividades não terminadas ou bens e produtos em vias de fabrico;
3. Proveitos reais refletidos: movimentada a débito pelo registo dos proveitos reais da contabilidade patrimonial, que vão ser diariamente refletidos na contabilidade analítica;
4. Pelos custos previsionais refletidos: Estas contas são movimentadas a débito no início do ano letivo pelos custos provisórios por atividade;
5. Proveitos previsionais refletidos: Estas contas são creditadas no início do ano letivo pelo registo dos proveitos previsionais.' (Teixeira; 2009)

Relativamente à técnica de custeio a adotar, o POCE define o custeio total quando, no ponto 2.8.3. refere que 'Os custos dos bens para venda e dos serviços prestados corresponde aos respetivos custos diretos e indiretos, incluindo custos administrativos da própria entidade'. Ou seja, os custos a considerar não deverão ser somente os que

concorrem diretamente e/ou indiretamente para a prestação do serviço, mas todos os outros incorridos pela UAç. Contudo, duma leitura mais profunda do POCE, e no ponto 4.1.3 do mesmo, poder-se-ia concluir que a técnica do custeio racional poderia ser adotada em vez do custeio total. Na realidade, quando se diz que 'os custos industriais fixos poderão ser imputados ao custo de produção, tendo em conta a capacidade normal dos meios de produção', está-se a considerar o custeio racional, em que o custo é proporcional à capacidade normal e independente da atividade real. No entanto, a determinação do nível de atividade considerada normal numa instituição de ensino é muito difícil de determinar. Seria o número de cursos? O número de alunos? O número de trabalhos de investigação capazes de serem abarcados pela instituição? Dada a complexidade que envolveria tal escolha parece mais correto adotar o custeio total. Aliás, esta técnica tem a vantagem de não deixar nenhum tipo de custo por imputar.

No que concerne ao método de custeio a utilizar, ou seja, à forma como se vão imputar custos diretos, indiretos e comuns, parece ser do entendimento geral que o método ABC – *Activity Based Cost*, é o que mais consenso reúne. Este método será o mais completo quando se trabalha com atividades, o mais correto por definir geradores de custo para a afetação desses custos e o mais eficiente quando existem muitos custos indiretos a serem imputados aos outputs finais. Porém, o uso de critérios de imputação de base múltipla não será excluída, se com isso se conseguirem melhor atingir os objetivos pretendidos. Na verdade, mais do que aplicar um determinado método de custeio na sua forma mais pura, o que realmente importa é conseguirem-se os fins propostos.

Também o enunciado no POCE parece ir ao encontro de um método que privilegie o uso de atividades quando, no ponto 2.8.1. diz que a contabilidade analítica tem como

objetivo a ‘obtenção e justificação do custo por atividades intermédias (…) e atividades finais (…).’

O método ABC é caracterizado por relacionar os recursos consumidos com as atividades executadas, e estas com os *outputs* ou objetos de custo. Dito de outra forma, as atividades vão consumir recursos (que são gerados por essas atividades), e os produtos ou serviços vão consumir atividades. A diferença para os métodos tradicionais é que estes consideram que os produtos consomem recursos e usam, por isso, bases de imputação na afetação de custos. Advém desta diferença outra característica do método ABC: melhora a imputação dos custos indiretos tornando essa imputação mais real e menos dependente de critérios subjetivos. Então o método ABC é um ótimo instrumento de apoio à tomada de decisão pois serve como um instrumento de análise, de controlo e ainda de orçamentação.

Para se aplicar este método há que definir as atividades, pois é com estas que todos os custos estarão relacionados. Essas atividades poderão ser principais (onde são gerados os outputs) ou auxiliares, sendo que estas últimas não estão diretamente relacionadas com o produto final e reúnem custos comuns, de imputação indireta, às atividades principais. Dizem respeito, por exemplo, à atividades dos serviços de apoio.

As atividades, principais e auxiliares, que no POCE tomam o nome de finais e intermédias, respetivamente, poderão ser definidas com base no objeto da instituição e com base no organograma. Uma das vantagens deste método é que a definição e constituição de atividades, como geradoras de recursos, poderão demonstrar à gestão que certas atividades são evitáveis por não acrescentarem valor ao produto, podendo ser questionadas e eventualmente dispensadas, com a consequente diminuição de custos.

Terão também que se definir os geradores de custo ou *cost drivers*. Estes são uma medida da saída de outputs de uma atividade. Canha (2007) define *cost driver* como 'uma medida da produtividade da atividade a que se refere representando o seu objeto, o que permite fazer uma afetação razoável do custo dessas atividades aos produtos.' Por exemplo, para determinada atividade que se define como sendo o curso A do ano letivo X, o *cost driver* escolhido poderá ser o número de alunos que frequentaram o dito curso no referido ano letivo, apurando-se assim o custo por aluno do curso A. A diferença dos geradores de custo para as bases de imputação tradicionais, é que estes geradores, ao contrário das bases de imputação, estão irrefutavelmente relacionados com os custos. 'Procura-se a causa motivadora dos custos, o «gerador de custos», que não está nos produtos, mas sim nas atividades realizadas para os obter' (Marques; 2006). Poder-se-á então concluir que outra grande vantagem do método ABC é mostrar detalhadamente como os recursos são consumidos.

Finalmente, e para que o uso do método ABC seja eficiente, há que saber reconhecer sem margem para dúvidas o que são custos diretos, indiretos e comuns. Assim, parece importante, nesta altura, fazer a correta distinção entre estes conceitos, já que estes poderão englobar custos idênticos ou diferentes consoante a atividade em causa e os objetos de custo definidos.

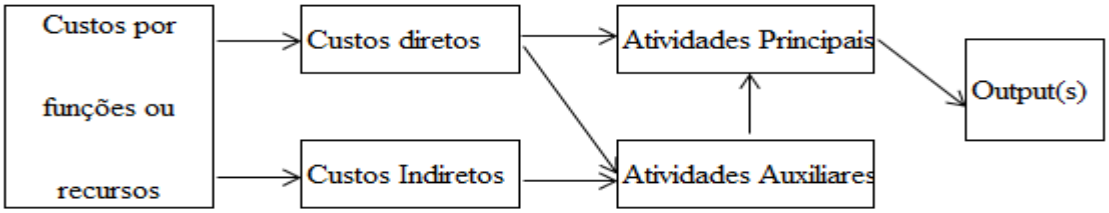
Assim, custos diretos são os que são consumidos diretamente pelas atividades principais, auxiliares ou pelos produtos/ serviços objetos de custear. Quer isto dizer que a imputação ou afetação dos custos diretos ao que os provocou é linear, direta e não necessita de qualquer rateio. Por exemplo, os custos com o pessoal de determinado departamento são um custo direto desse departamento (serão um custo direto ou indireto aos cursos e disciplinas que o Departamento leciona consoante a forma de imputação ao objeto de custo).

Os custos indiretos são os que não se conseguem imputar diretamente à atividade ou ao objeto de custo. Embora um dos objetivos do método ABC seja converter os custos indiretos aos objetos de custos em custos diretos às atividades, nem sempre esta finalidade é conseguida, pelo que poderemos encontrar custos indiretos às atividades os quais poderão ter de ser imputados com o recurso ao uso de bases de imputação. Então os custos indiretos poderão sê-los em relação às atividades ou em relação aos objetos de custo, sendo certo o uso de uma base de imputação ou gerador de custo na sua distribuição. Por exemplo, os custos com os órgãos de gestão são custos indiretos.

Por outro lado, os custos comuns são custos que poderão ser diretos a determinada atividade auxiliar mas comuns às atividades principais ou aos objetos de custo. Sendo custos diretos às atividades auxiliares, são imputados diretamente a estas e posteriormente são rateados com base num gerador de custo ou com uma base de imputação pelas atividades principais ou pelos objetos de custo. Por exemplo, são custos comuns do ensino, as amortizações corpóreas dos edifícios onde estão instaladas as salas de aula. Estas amortizações terão de ser imputadas aos cursos pois o custo da amortização é de todos as aulas e respetivos cursos que foram lecionados na dita sala com base, por exemplo, nas horas de ocupação que cada curso faz dessa sala.

A seguinte figura ilustra a forma como se relaciona os diferentes tipos de custos com as atividades:

Figura 1. Relação dos diferentes tipos de custos com as atividades



Fonte: Elaboração própria

De toda esta exposição facilmente se entende que os custos incluídos na contabilidade patrimonial vão ter de ser reclassificados em diretos, indiretos e comuns. Este facto, fará com que na classe 9 apareça uma conta denominada 'Reclassificação' que será usada para repartir custos comuns pelas atividades principais e/ou auxiliares.

No próprio POCE, no ponto 2.8.3, é feita uma recomendação no que diz respeito à base de repartição para os custos com pessoal. Esta nota é oportuna e importante já que a grande fatia de custos das Universidades é atribuída aos custos com pessoal que não deixa de ser simultaneamente a mão-de-obra e matéria-prima mais importante da atividade de lecionação.

Desta breve explicação poder-se-á concluir que o método ABC não é somente um método de cálculo de custos mas também um método de controlo de gestão. Segundo Canha (2007) 'o ABC representa, na área da Contabilidade de Gestão, a vantagem competitiva a alcançar, no cálculo, análise e gestão estratégica dos custos.' No ambiente económico que se vive caracterizado pelas restrições de recursos e pela diminuição de candidaturas ao ensino superior, o deter-se uma ferramenta tão poderosa que nos calcule o custo de um novo curso, poderá ser a diferença entre o aumento da eficiência ou o aumento de custos. A melhor forma de chamar mais alunos à academia é aumentando a competitividade da mesma através da diminuição de custos, sem alterar a qualidade, e através da diferenciação do que oferecemos por estar de acordo com as expetativas do mercado.

Identificação das atividades principais e das atividades auxiliares

A identificação das atividade principais e auxiliares na definição de qualquer projeto de contabilidade faz-se a partir do organograma da instituição em causa. O organograma

da UAç já foi apresentado em capítulo anterior e será ele que servirá de base à definição das referidas atividades.

Nesta altura importa fazer referência às propostas de alteração aos estatutos da UAç que tem vindo a ser divulgada através dos meios de comunicação. Qualquer que venha a ser o desenho dos estatutos, terá que ser essa a base da formulação da contabilidade analítica para a definição das atividades principais e/ou auxiliares. Estas propostas, que vêm agora a público, têm como principal fonte impulsionadora ajudar a UAç a restringir os seus custos e a potenciar os seus meios humanos. No entanto, é preciso que se tenha em conta que quando se agregam muitas funções num só departamento ou unidade orgânica, facilita-se a imputação de custos mas dificulta-se o controlo dos mesmos. Se a intenção não for esta, então, e na realidade, só se estará a acrescentar mais um nível hierárquico à estrutura existente. Numa altura de restrições orçamentais, a preocupação dos dirigentes da UAç é a redução de custos, mas esta não será necessariamente conseguida pela diminuição ou agregação de unidades. Se a UAç está neste momento a otimizar os recursos que tem, a agregação de unidades não resultará numa diminuição acentuada de custos, mas dificultará na perceção que é necessária ter neste momento, relativamente aos custos que ainda são evitáveis. A implementação de uma contabilidade analítica e a definição das atividades principais tem como principal objetivo a imputação correta de custos e proveitos e o respetivo controlo dos mesmos. Ao agregar os atuais onze departamentos em três, a imputação de custos será numa primeira fase muito mais fácil, como já foi referido, mas tornar-se-á mais difícil, posteriormente, o cálculo do custo de um aluno do Curso A ou B. Na verdade, o que se iria obter seria o custo médio do aluno da Faculdade X. Para além disto, o controlo de custos passaria a não ter qualquer efeito prático pois tornar-se-ia difícil, senão mesmo impossível, a afetação correta de custos e como tal a obtenção de informação de quem

gasta o quê! Nesta ordem de ideias, a atual estrutura organizativa da UAç corresponde à finalidade de obtenção de resultados reais e efetivos da implementação da contabilidade analítica e potencia o efetivo controlo de custos.

A definição das atividades principais e auxiliares neste projeto, teve em conta a realidade organizacional apresentada no organograma elaborado e já apresentado, as informações que vão ser necessárias para se preencherem os quadros exigidos pelo POCE como resultado do processamento da contabilidade analítica e ainda o que é preconizado no POCE. As atividades principais são, então:

1. Ensino
2. Investigação
3. Prestação de Serviços à comunidade

A técnica de custeio subjacente é o custeio total pelo que o custo dos objetos de custo definidos deverá incluir custos diretos, indiretos e comuns. Então, os custos das atividades auxiliares serão imputados às atividades principais ou aos objetos de custo. Para que isto seja exequível, o custo da atividade principal – Ensino - estará subdividido por unidades orgânicas, estas por curso (licenciatura, pós graduação, etc.), por disciplinas e estas em Pessoal Docente, Pessoal não Docente, Custos de Funcionamento, Amortizações e Outros Custos. O custo da atividade principal – Investigação – será apurado por centro, por projeto de investigação desenvolvido, por publicação, etc. O custo da atividade principal – Prestação de serviços – será calculado por cada prestação de serviço efetuada.

Em relação às atividades auxiliares dever-se-ão definir as seguintes:

01 Reitoria

02 Serviços Académicos

03 Serviços Técnicos

04 Serviços de Informática

05 Serviços de Documentação

06 Serviços Administrativos

07 Serviços de Planeamento, Comunicação e Imagem

08 Conselho Geral

09 Conselho Cientifico (superior)

10 Conselho Técnico - Cientifico (politécnico)

11 Conselho Pedagógico (superior)

12 Conselho Pedagógico (politécnico)

Também estas atividades verão os seus custos serem apurados pelas unidades que as compõem. Por exemplo, a reitoria poderá ver o seu custo ser calculado por todos os órgãos que dela fazem parte ou que dela são dependentes, a saber: Reitoria propriamente dita, Vice Reitorias, Pro Reitorias, Conselho de Estratégia e Avaliação, Serviços de Coordenação das Atividades da Reitoria, Acessoria de Apoio e Consultadoria, Fundação Gaspar Fructuoso, Observatório Regional do Turismo, IMAR, etc. Ainda exemplificando, os Serviços de Documentação terão os custos imputados por Biblioteca (de Ponta Delgada, Angra do Heroísmo e Horta).

Cada uma destas atividades auxiliares (ou as suas subdivisões) será composta pelos custos com Pessoal Docente, Pessoal não Docente, de Funcionamento, Amortizações e Outros Custos.

Propostas de adequação para implementação da contabilidade analítica

Em termos de Contabilidade Orçamental, torna-se necessário que os orçamentos a elaborar no início do ano correspondam às atividade principais e auxiliares mencionadas

para que facilite a comparação do previsional com o apresentado pela contabilidade analítica. É desta comparação que se irão conhecer os desvios de custos e proveitos, e logo, controlar os custos e monitorizar os proveitos incorridos. Quererá isto dizer que, se os orçamentos forem elaborados de acordo com as atividades, a comparação de dados é fácil, linear e não necessita de trabalhos suplementares.

Em relação à Contabilidade Patrimonial, se também for preparada no sentido de facilitar a posterior imputação à contabilidade analítica, esta última tornar-se-á menos complicada de executar tendo como vantagem o favorecimento do objetivo final que se pretende sem desvirtuar a contabilidade patrimonial.

Este trabalho de adaptação será executado apenas uma primeira vez. No futuro, os ajustamentos necessários, não serão mais do que isso mesmo: ajustamentos. O trabalho que agora se apresenta como imprescindível, não é mais do que o constituir e moldar a execução das contabilidades, sendo que para o futuro será somente necessário mantê-lo e atualizá-lo. Como já foi referido a academia açoriana não é uma instituição estática pois molda-se ao meio ambiente que a rodeia e com o qual evolui. Com ela também se moldarão as contabilidades se ficarem desalinhadas com o que lhes deu origem.

Os custos por natureza serão reclassificados em custos diretos, indiretos e comuns às atividades principais e auxiliares. Esta reclassificação será feita para as funções pessoal docente, pessoal não docente, funcionamento, amortizações e outros, tal como é exigido pelo POCE. Assim, a metodologia de implementação passará por:

1. Identificar a parte de cada um desses custos que é direta às atividades principais e auxiliares;
2. Identificar os custos que embora comuns aos objetos de custo, são inequivocamente custos de determinada atividade. É o caso das amortizações das salas de aula que

sendo custo do Curso A, e logo da atividade principal Ensino, é comum aos diferentes cursos lecionados;

3. Atribuir os custos das atividades auxiliares às atividades finais de acordo com o gerador de custo adequado. Face à dimensão das atividades auxiliares definidas e de acordo com as características do modelo ABC, o coeficiente de imputação referido, é o gerador de custo de cada atividade.

Para além dos custos, também os proveitos terão de ser ajustados pois também eles farão parte da análise pretendida.

Passamos assim à análise detalhada de cada grupo de custos e proveitos, começando com os custos de pessoal por representarem a maior fatia de custos da UAç e como tal serem o custo mais sensível neste tratamento.

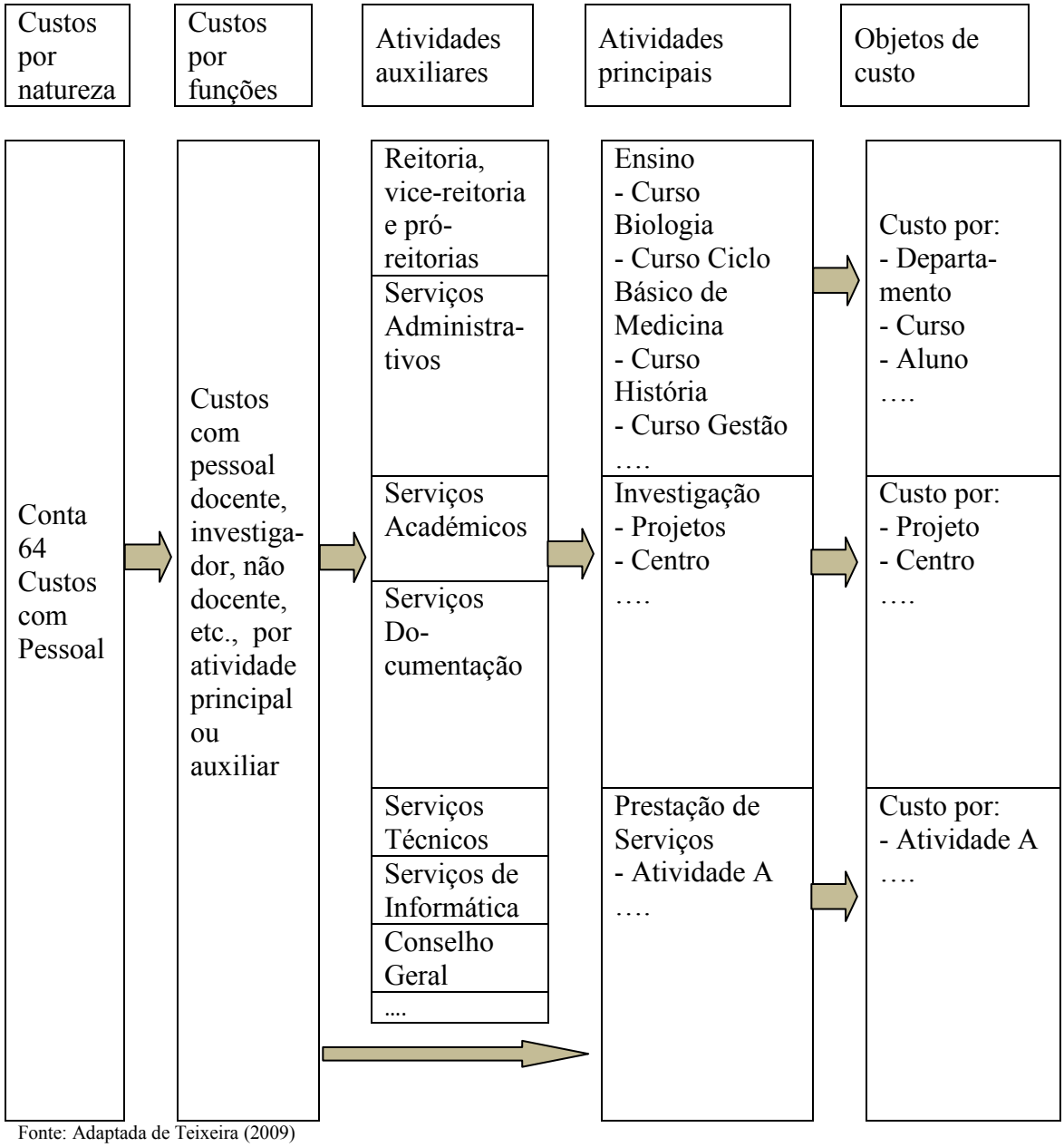
Custos com Pessoal

A conta da contabilidade patrimonial 64 – Custos com Pessoal terá de ser subdividida para que seja facilitada a imputação desta ao sistema de contabilidade analítica, sem alterar os resultados da contabilidade patrimonial. Quer isto dizer que o tratamento na patrimonial será o mesmo do que até agora foi feito não pondo em causa a comparação entre diferentes exercícios.

O POCE refere que 'Esta conta está subdividida em função da substância económica. Contudo, deverão também as subcontas ser desagregadas na perspetiva funcional dos custos' sugerindo de seguida uma classificação funcional. É precisamente isto que se pretende agora introduzir nesta conta.

A aplicação do modelo ABC aos custos com pessoal será feita de acordo com o seguinte esquema:

Figura 2. Custos com pessoal – aplicação do modelo ABC



Fonte: Adaptada de Teixeira (2009)

Para se conseguir este objetivo será necessário que os serviços de Recursos Humanos da UAÇ consigam efetivamente fazer esta primeira triagem. São estes serviços, dependentes da Administração, que processam todos os ordenados e preparam todos os dados para a contabilidade. Ao serem contactados, estes serviços confirmaram a possibilidade de se fazer esta divisão pois passará apenas por uma formatação ao sistema informático.

Para a execução desta divisão, e já na área da contabilidade patrimonial, e seguindo o Plano de contas da UAç, bastaria acrescentar às contas de movimento um código que identificasse o serviço, o conselho ou a unidade orgânica. Esta alteração faria com que as atuais contas de movimento passassem a contas intermédias, e as contas acrescentadas com esses códigos passassem a ser de movimento.

Para exemplificar, tomemos que o código a atribuir ao Departamento de Economia e Gestão é o 16. Com base no atual Plano de Contas da UAÇ apareceria a seguinte informação:

642112	Pessoal não dirigente	
6421121	Em regime de função publica	corresponde ao
64211211	Correspondente à remuneração base	que existe
642112116	Do ensino superior	atualmente
6421121161	Respeitante a um docente de carreira	
642112116**16**	Do Departamento de Economia e Gestão	novo código a intro-duzir
6421121165	Respeitante a Investigadores de carreira	
642112116**516**	Do Departamento de Economia e Gestão	novo código a intro-duzir
6421121167	Respeitante a pessoal não docente	
642112116**716**	Do Departamento de Economia e Gestão	novo código a intro-duzir

Para além desta alteração é também necessário acrescentar uma subconta respeitante ao pessoal que é contratado especificamente para prestação de serviços, por exemplo,

6421121166	Respeitante a Prestadores de Serviços
642112116**616**	Do Departamento de Economia e Gestão

Este esquema terá de ser aplicado a todas as contas e subcontas da conta 64 para que abranja todo o pessoal docente e não docente da UAç, do quadro e contratado,

permitindo fazer uma primeira divisão dos custos por funções por atividade auxiliar e principal sem ter de recorrer a muitos meios humanos e/ou financeiros. Nesta altura ficam identificados os custos com pessoal diretos às atividade principais e auxiliares. Por exemplo, o custo com o pessoal não docente dos serviços académicos seria custo direto da atividade auxiliar a que está adstrito; o custo com pessoal não docente do departamento de Economia e Gestão seria custo direto do Departamento mas vai já identificado como pessoal não docente. O atual Reitor, embora docente do departamento de Ciências e Tecnológicas e Desenvolvimento, seria classificado como custo de pessoal dos Órgãos Diretivos.

Tal como já foi dito, é importante aplicar este esquema de divisão de custos a todas as contas da classe 64, nomeadamente e também à conta 645 – Encargos sobre remunerações.

Este aproveitamento do plano de contas existente não obvia a criação de mais alguma conta intermédia ou de movimento que se ache necessária e que facilite este esquema.

Ainda no que diz respeito aos custos com pessoal também os subsídios de Natal e de férias deverão ser tratados convenientemente, diferindo-se ambos pelos doze meses, por unidade orgânica e serviço. Se bem que para 2013 esta questão esteja ultrapassada para um dos subsídios por imposição da Governo da Republica, a verdade é que este procedimento, para já, não tem continuidade no tempo. Independentemente das imposições governamentais e para uma correta imputação de custos, é necessário que se faça o diferimento mensal de ambos os subsídios de forma a obviar o período não coincidente a que diz cada contabilidade.

Amortizações

A conta 66 – Amortizações do Exercício da contabilidade patrimonial também deverá ser alvo de mensualização. A contabilização mensal das amortizações tem como objetivo:

1. Obviar, mais uma vez, o facto de os períodos das contabilidades serem diferentes;
2. Facilitar a imputação deste custo às diferentes atividades definidas.

As amortizações são um caso de custo que serão diretos às atividades principais e auxiliares, mas também serão comuns aos objetos de custo. Este facto vai implicar mais um trabalho inicial a desenvolver: nos edifícios em que estão instalados mais do que um departamento, serviço ou salas de aulas e laboratórios, é necessário definir a base de imputação da amortização do referido edifício aos diferentes utilizadores desse edifício. Esta base de imputação serão os metros quadrados ocupados por cada um. Assim, a partir da planta far-se-ão as medições necessárias do espaço em m² ocupado por cada departamento ou serviço. Os espaços comuns dos edifícios (entradas, corredores, casas de banho, etc.) poderão ser divididos proporcionalmente, de acordo com o espaço ocupado pelos diferentes departamentos ou serviços, e imputados a esses mesmos departamentos ou serviços. Estas amortizações ficarão assim individualizadas por departamento ou serviço na contabilidade patrimonial. Em relação às salas de aulas e laboratórios, a amortização correspondente será custo comum aos diferentes cursos, mestrados e CET's lecionados nessas salas. Nesta fase deverá ser identificada a amortização correspondente a cada sala de aula e laboratório que deverá ser individualizada em contas específicas e que serão posteriormente rateadas na contabilidade analítica.

Será também um custo comum aos diferentes cursos, mestrados e CET's lecionados o custo dos aparelhos de reprodução de som e de imagens usados nas salas de aulas, pelo que também estes deverão ter a correspondente amortização incluída na conta dedicada á sala onde estão instalados O mesmo se aplicará, caso esteja imobilizado, às cadeiras e mesas, quadros, etc.. Também estes valores serão posteriormente rateados.

A maneira mais simples de imputar estes custos à contabilidade analítica é, tal como foi sugerido, virem divididos da contabilidade patrimonial. Como facilmente se percebe são custos que, uma vez definidos, pouca ou nenhuma variação terão e são facilmente controlados. Então, seria importante que também as contas de movimento da conta 66 – Amortizações do Exercício passassem a contas intermédias e lhes fosse adicionado os dois dígitos correspondentes ao serviço, ao conselho, à unidade orgânica ou a custos comuns a que essas amortizações correspondem.

Existências

As Existências, à semelhança dos custos com pessoal, deveriam ser espelhadas na contabilidade patrimonial por unidade orgânica e/ou serviço. Para tal, e como já se sugeriu para os custos com pessoal, bastaria acrescentar às contas de movimento o mesmo código com que se identificaram os serviços, conselhos ou unidades orgânicas. Esta alteração faria com que as atuais contas de movimento passassem a contas intermédias, e as contas acrescentadas com esses códigos passassem a ser de movimento.

Seguindo o exemplo dos custos com pessoal, a parte desses inventários que porventura correspondessem ao Departamento de Economia e Gestão, veriam a conta correspondente ser acrescentada com o código 16 e seria debitado o valor correspondente.

Fornecimentos e Serviços de Terceiros

Os fornecimentos de serviços de terceiros são todos classificados como custos de funcionamento e como tal terão de fazer parte do custo das atividades definidas. No entanto, a classificação destes como custos diretos, indiretos e comuns depende dos custos a que dizem respeito.

Assim, a partir dos custos incluídos na conta 62 – Fornecimentos e Serviços de Terceiros do Plano de Contabilidade da Patrimonial, poder ser classificado como custos comuns a todas as atividades a eletricidade, a água, a comunicação, os seguros, publicidade e propaganda, limpeza, higiene e conforto, vigilância e segurança. Para estas subcontas, e na contabilidade patrimonial, nada seria feito. A imputação das mesmas será feita a partir da contabilidade analítica.

Os outros itens serão imputados diretamente á atividade principal ou auxiliar que os originou. Por exemplo, a rubrica 62212 - Combustíveis divide-se em ‘para viaturas’ e ‘para máquinas’. O valor desta conta deverá então ser dividido entre as viaturas e as máquinas que estão ao serviço da UAç. A rubrica 62214 – Outros Fluidos está subdividida apenas em Gás, o que significa que terá de se identificar os utilizadores de gás e imputar os valores constantes desta conta.

Embora possa parecer um trabalho difícil, esta questão é facilmente ultrapassada uma vez que estes gastos são todos objeto de requisições. O único cuidado a ter, e tal passaria pelo referido Sistema de Controlo Interno, seria, por exemplo, acompanhar cada fatura recebida pela respetiva cópia da requisição que identifica o serviço ou unidade orgânica que solicitou o gasto.

Para este tipo de custos, e mais uma vez, deveriam ser criadas subcontas que identificassem cada departamento ou serviço especificando a qual dos três polos universitários correspondem.

Obviamente que estas imputações obrigam a que a contabilidade patrimonial seja sempre lançada com base nos mesmos pressupostos sendo que os documentos classificados identicamente devem corresponder à mesma natureza de custo.

Proveitos

As contas 71 – Vendas e Prestações de Serviços, 72 – Impostos e Taxas, 73 Proveitos Suplementares e 74 – Transferências e Subsídios correntes obtidos, devem ser subdivididas pelas atividades principais e auxiliares, pelos cursos e pelas disciplinas, para que se possa atribuir inequivocamente os proveitos às atividades que os geraram. À semelhança do que se fez para a conta de Custos com Pessoal, esta subdivisão na patrimonial permitirá uma imputação de proveitos correta na analítica levando a que se possa aferir sem grandes problemas sobre as receitas provenientes da lecionação de cada departamento.

Como já foi explicado, uma das grandes vantagens do modelo ABC é a facilidade com que se podem identificar e questionar a continuidade de atividades que não trazem mais-valias. A simples comparação dos custos incorridos em determinada disciplina com os proveitos que esta provocou, nomeadamente em termos de propinas, poderá fazer questionar a continuidade ou substituição da dita disciplina por outra mais atual e procurada.

No entanto, esta subdivisão das contas de proveitos por si só não provoca a análise acabada de ser enunciada. É também preciso que seja levado com rigor a aplicação do princípio do acréscimo ou de especialização. Isto quer dizer que o simples recebimento

de determinada propina em determinado mês, se não dizer somente respeito ao referido período deverá ser registada numa conta de diferimentos sendo lançada a crédito da conta de proveito no período a que realmente pertencer. Sem este trabalho de mensualização de receitas, todo o trabalho de contabilidade analítica é posto em causa pois não se estarão a comparar valores respeitantes ao mesmo período ou, dito de outra forma, não se estarão a comparar valores comparáveis.

Pressupostos adotados e cálculos justificativos para identificação dos geradores de custos e de coeficientes de imputação

Após efetuar uma primeira divisão funcional dos custos na contabilidade patrimonial há que definir agora os geradores de custos e/ou bases de imputação para que se possam imputar os custos às atividade principais, às atividades auxiliares e para que se possam repartir os custos comuns e indiretos na contabilidade analítica.

Contudo é preciso não esquecer que a aplicação destes geradores de custo e coeficientes de imputação deverá ser feita mensalmente. Em alguns casos essa preocupação é expressa porque não é evidente e porque não é, neste momento, utilizada na contabilização patrimonial, noutros não é explicitamente mencionado este pormenor porque de outra forma não faria sentido o proposto.

Independentemente da mensualização, os geradores de custo têm de ser escolhidos atendendo a dois critérios essenciais: primeiro, atendendo-se ao grau de causa-efeito com a atividade a que vão ser atribuídos, o que quer dizer que a correlação entre o gerador e a atividade tem de ser boa, segundo, haver disponibilidade de dados para os quantificar.

Para melhor se entender o que agora se esquematiza dever-se-á ter em conta que a atividade a considerar para a divisão dos custos com pessoal já não será o 'Ensino' mas unidades mais restritas destes: departamentos, subdivididos em cursos e estes em disciplinas. Dever-se-á ainda acompanhar estas propostas com a leitura do plano de contas que, embora seja apresentado posteriormente, está anexado ao presente trabalho.

Os custos de pessoal são os que acarretam mais cuidados nesta imputação não só porque são os que maior peso têm no orçamento da Universidade, mas também porque são os que maiores problemas trazem na distribuição temporal das atividades dos docentes e investigadores. Será por estes que se inicia esta exposição.

Custos com Pessoal

Primeiramente há que definir as várias classificações que o pessoal pode ter que não são incompatíveis entre si mas que implicarão na afetação destes custos.

Temos então a primeira divisão que é entre Pessoal Dirigente e Pessoal Não Dirigente. O Pessoal Dirigente inclui os órgãos dirigentes da UAç nomeadamente o Reitor e o Administrador, sendo que no Pessoal não Dirigente estão incluídos todos os outros custos com pessoal.

A segunda divisão será entre Pessoal do Quadro e Pessoal Contratado. Obviamente que o Pessoal do Quadro será afeto à atividade a que pertence no respetivo Departamento ou Serviço. Em relação ao Pessoal Contratado (por hora letiva, avença, tarefa, etc.) terá de ser afeto exatamente à função que lhe foi atribuída, ou seja, um docente contratado para dar uma disciplina de determinado curso respeitante a determinado departamento deverá ver, numa primeira fase, todo o seu custo afeto somente a essa disciplina, um prestador de serviços contratado para dar apoio contabilidade deverá ver o seu custo imputado aos serviços administrativos, etc..

A classificação de Ensino, Investigação e Prestação de Serviços para os custos de pessoal será uma classificação necessária à contabilidade analítica. Também aqui, e por exemplo, um tarefeiro contratado para determinada prestação de serviço que determinado departamento está a prestar à comunidade, deve ver o seu custo total atribuído a essa prestação de serviço específica. Já os docentes afetos ao ensino, se tiverem funções de gestão, verão o seu custo ser dividido entre essas funções de gestão e as de ensino, o que nos leva à última classificação: pessoal com funções de gestão e pessoal sem funções de gestão.

Todas estas classificações vão dar origem á divisão dos custos de pessoal para que a imputação deste custo tão importante seja feita da maneira mais correta e real possível.

Podemos para já concluir que a distribuição feita na contabilidade patrimonial não é suficiente pois os valores inscritos nas subcontas 'Docentes de Carreira' e 'Investigadores de Carreira' necessitam de ser divididos pelas atividades principais que ocupam os mesmos em cada unidade orgânica. Uma aproximação já foi feita quando se sugeriu a introdução de contas de movimento mais específicas sendo que o que agora se propõe tem como pressuposto a aceitação dessa sugestão.

Segundo o art.º 7 dos Estatutos da UAÇ e segundo os ECDU, é atribuição dos docentes e dos investigadores a prestação de serviço docente, de investigação, de participação nas tarefas de gestão, de extensão científica e de prestação de serviços à comunidade.

A quantificação do tempo gasto em cada uma destas atividades pelos docentes é um cálculo que objetivamente é difícil de ser feito pois implicaria que cada docente e investigador da UAç cronometrasse o tempo que despende com cada uma das atividade principais. Esta contabilização é utópica!

Teixeira (2009) expõe este problema com muita clareza ao referir que ‘um dos grandes, se não o maior problema com que nos deparamos na preparação da informação para a implementação da contabilidade analítica, prende-se com:

- O cálculo do total de horas possíveis de atividade (…);

- A afetação temporal da atividade dos docentes, às atividades principais;

- A afetação do tempo de atividade dedicado ao Ensino, a cada um dos Cursos lecionados;

- A afetação do tempo de atividade em Investigação, às atividades nela desenvolvidas (…).

- A afetação do tempo de atividade a qualquer das atividades inerentes à Prestação de Serviços à Comunidade ou às Outras Atividades.’

Para os docentes que não têm funções de gestão, e para ultrapassar este problema foram usados pressupostos que não estarão muito longe da realidade. Assim, e de acordo com Regime de Contrato de Trabalho em Funções Publicas e com o ECDU, respetivamente, o número de horas de trabalho semanal de um funcionário público é de 35 horas (nº 1, art.º 126, Lei 58/2008) e o número de horas letivas a lecionar será de, no máximo, 9 horas, sendo que a média atribuído a cada docente é de 9 horas (nº 1, art.º71, DL 205/2009). Ainda no nº 3 deste mesmo artigo é referido que o horário do serviço docente inclui também a assistência a alunos, sendo considerado como normal metade das referidas 9 horas. Tomou-se ainda como pressuposto, e porque as disposições legais para este efeito são omissas, que deverão ser consideradas as horas necessárias para preparação da disciplina, correção de testes, etc. Avaliou-se o tempo despendido nestes trabalhos em 1,5 horas por cada hora de lecionação. Assim sendo, podemos concluir que das 35 horas semanais, 27 estão ocupadas com todas as atividades relacionadas com o ensino. Este pressuposto vai de encontro ao preconizado no POCE. No ponto 2.8.3. é

dito que à função Ensino deverá ser afetado pelo menos dois terços (2/3) dos custos de pessoal, ou seja, 67%. Para este efeito, a percentagem agora considerada é de 77 %. Esta será então, a carga horária dedicada à atividade Ensino. As restantes 9 horas serão imputadas à atividade Investigação.

Para os docentes com responsabilidades de gestão na UAÇ, nomeadamente os Diretores de Departamento, os Presidentes dos Conselhos Científicos e dos Conselhos Pedagógicos, a divisão do número de horas pelas atividades possíveis já será diferente. Neste caso, tomou-se como pressuposto que 50 % do tempo destes cargos é consumido pela gestão sendo que os outros 50 % serão dedicados à lecionação. Isto fará com que, das 35 horas semanais de trabalho, 17,5 horas sejam imputadas à função gestão e as restantes 17,5 horas sejam imputadas ao Ensino. As 17,5 horas relativas à gestão terão de ser imputadas ou aos Serviços Auxiliares correspondentes, por exemplo, Conselho Cientifico ou como custo comum do Departamento a que dizem respeito, no caso de Diretores de Departamento, na subconta de Custos de Gestão do respetivo departamento.

Para todos os docentes contratados à hora letiva ou com contrato a termo certo, que asseguram determinadas disciplinas, o custo destes deve ser diretamente imputado à disciplina ou disciplinas para as quais foram contratados.

A atividade Prestação de Serviços e Extensão, corresponde a um valor que, a ser estimado, dificilmente corresponderia à realidade. Por esta razão, os custos a imputar a esta atividade serão os custos com pessoal pontualmente contratados para a execução dessas prestações de serviços.

Para reunir toda esta informação foi elaborada a seguinte tabela com a distribuição de horas despendidas pelos docentes nas diferentes atividades:

Tabela 6. Distribuição das horas despendidas pelos docentes nas diferentes atividades desenvolvidas

	Ensino	Investiga-ção	Prestação Serviços	Gestão	Total
Docentes do quadro (artº 71 do ECDU)	27 horas	9 horas	----	----	35 horas
Docentes contratados (artº 69 do ECDU)	a)	----	----	----	a)
Docentes com funções de gestão	17,5 horas	----	----	17,5 horas	35 horas
Prestadores de serviços	----	----	a)	----	a)

a) Número de horas contratualmente fixadas

Fonte: Elaboração própria

Este quadro deverá ser transformado em percentagens para se poder fazer a referida imputação.

Nesta altura teremos já efetuada, na Contabilidade Patrimonial, a divisão de Custos de Pessoal por Docentes de Carreira, Investigadores, Pessoal não Docente e Prestadores de Serviços, sendo que cada um destes itens estará já dividido pelas respetivas unidades orgânicas (DB, DCA, DCE, DCTD, DEG, DG, DHFCS, DLLM, DM, DOP, ESEnfPD e ESEnfAH) ou pelos respetivos serviços auxiliares. Na Contabilidade Analítica, teremos custos de pessoal de cada unidade orgânica divididos pelas atividade principais definidas: Ensino, Investigação e Prestação de Serviços. Teremos também, nesta altura, o pessoal não docente por unidade orgânica e serviço auxiliar que também deverá ser imputado na subconta de Custos de Gestão do respetivo departamento.

Seguidamente haverá que afetar os custos de pessoal com a atividade Ensino aos diferentes cursos e disciplinas levando em conta que os diferentes departamentos lecionam disciplinas a outros departamentos e oferecem disciplinas lecionadas por outros departamentos. Para se conseguir reunir esta informação ter-se-á de elaborar uma

matriz que relacione os diferentes docentes com as diferentes disciplinas oferecidas pelos diferentes departamentos.

Para efeitos de exemplificação fez-se este trabalho para o DEG e para o DLLM com base em dados datados de 04 de Janeiro de 2013. Este trabalho foi efetuado em vários passos e está exemplificado no Anexo 2.

Primeiramente desenhou-se a mencionada matriz numa folha de Excel, sendo que nas linhas foram introduzidos os cursos, mestrados, pós-graduações, etc. com as respetivas disciplinas por semestre que o DEG oferece e ainda todos as disciplinas oferecidas, também por semestre, aos outros departamentos, nomeadamente ao DLLM. Foi ainda acrescentado uma secção com as disciplinas oferecidas em regime extraordinário ou em Mobilidade.

Seguidamente, foi feito exatamente o mesmo trabalho mas para o DLLM.

Depois, e nas colunas, foram introduzidos todos os docentes de ambos os departamentos e ainda os docentes de outros departamentos que lecionam disciplinas aos cursos do DEG e do DLLM.

Constituída esta matriz, foram preenchidas para cada disciplina duas colunas, uma com as horas afetas a cada docente dos diferentes departamentos e outra com os alunos imputados à disciplina pelos serviços académicos. Feito isto, ficou-se com a afetação correta, para o ano letivo de 2012/2013, das disciplinas aos docentes com a respetiva carga horária e com o número de alunos afetos.

No entanto, e como já foi referido os docentes com contrato e pagos à hora letiva não devem entrar neste esquema já que as disciplinas e a carga horária a que são afetos são desde logo especificadas, sendo que é essa carga horária definida no contrato que vai ser imputada. Isto quer dizer que o custo deste Pessoal Docente é desde logo atribuído à disciplina correspondente. Então foram retirados desta matriz todos os

docentes nesta situação com exceção daqueles, que embora contratados, lecionam disciplinas a outros departamentos para que não se perdesse o controlo a este tipo de situação. É que estes casos representam custos de pessoal docente imputados a determinado departamento mas a serem transferidos para outros departamentos. No caso em análise, custos do DEG a serem imputados ao DLLM e vice-versa.

Foram também retiradas desta matriz as linhas correspondentes aos alunos sem departamento associado (em regime extraordinário e mobilidade). De facto, as horas afetas aos docentes com estes alunos correspondem ao que já tinha sido inserido nas linhas da disciplina inseridas nos diferentes cursos, Por este motivo somaram-se os alunos em regime extraordinário e mobilidade aos alunos das mesmas cadeiras consideradas nos diferentes cursos. Embora sejam em número inexpressivo o cálculo do custo por aluno ficará mais correto.

Concluído este processo obtemos uma matriz donde retiramos não só como imputar o custo do pessoal docente pelas diferentes disciplinas mas também como imputar esses custos entre os diferentes departamentos.

Nesta altura, tornou-se visível que seguir um esquema de imputação tão pormenorizado traria imensas dificuldades na conclusão da contabilidade analítica, não só pelo nível de pormenor como pela quantidade de trabalho que tal implicaria. Por este motivo, optou-se por fazer uma afetação de base anual a cada disciplina do custo da docência.

Para este fim só é necessário conhecer a atribuição das disciplinas aos docentes do quadro e aplicar-se o esquema de distribuição das horas despendidas pelos docentes nas diferentes atividades desenvolvidas conforme a tabela 6. Feito isto, obtemos a divisão dos custos destes docentes por ensino, investigação e gestão.

Os valores de ensino são atribuídos às disciplinas afetas aos docentes dividindo-os proporcionalmente à carga horária de cada disciplina que lecionam. Por exemplo, o docente X, que não tem funções de gestão e pertence ao quadro, tem um encargo mensal total para a UAç de 2.500 €; aplicando a distribuição de custos da tabela 6 será afeta à atividade ensino 1.928,57 €; da referida matriz é retirado que no ano letivo em causa leciona quatro disciplinas, duas com 6 horas de carga horária e duas com 4 horas de carga horária. Com esta informação podemos calcular o coeficiente de imputação dos custos de pessoal às quatro disciplinas. O valor obtido para o coeficiente seria de 96,4286 € por hora lecionada (1.928,57 € / (2*6 + 2*4)). Então a cada disciplina com carga horária de 6 horas seria afetado mensalmente 578,57 € (6 h * 96,4286 €) e a cada disciplina com 4 horas seria afetado mensalmente 385,715 € (4 h * 96,4286 €). Esta distribuição seria igual ao longo de todo o ano letivo e só seria alterada com a nova distribuição de serviço, se esta vier a ser diferente, ou, evidentemente, com alguma alteração ao encargo mensal

Os valores de investigação serão atribuídos aos centros de investigação a que pertencem ou aos projetos que desenvolvem.

Os docentes contratados seguem o esquema já explicado e serão custos diretos de pessoal docente da(s) disciplina(s) para que foram contratados.

Através da matriz elaborada afetámos o número de alunos a cada disciplina. Isto implica que saibamos o custo de docência por aluno por disciplina. A partir deste ponto podemos fazer a transferência de custos de docência entre departamentos (custos indiretos). Por exemplo, o Prof. F.T., na cadeira que leciona no 1º semestre – E-Business e Internet Marketing – tem 39 alunos; destes 12 pertencem ao DEG e 27 ao DLLM. Se o custo de docência (bem como todos os outros que se irão somar a esta disciplina) for dividido por 39 alunos (numero total de alunos) teremos o custo por

aluno. Estar-se-á agora em condições de transferir o custo correspondente a 27 alunos para os custos do DLLM pois são custos incorridos pelo DEG mas consumidos pelo DLLM.

Feito este trabalho teremos para cada unidade orgânica, para cada curso, para cada disciplina, os custos diretos de pessoal docente e os custos indiretos de pessoal docente.

Para que esta imputação seja feita corretamente há necessidade de atualizar anualmente a referida matriz. Esta atualização não deverá implicar na imputação atempada destes custos já que a distribuição de serviço dos docentes é aprovada em Junho pelo Conselho Cientifico, o que deixa disponível cerca de três meses para a referida atualização da matriz.

Em relação ao pessoal não docente já dividido por unidade orgânica na contabilidade patrimonial, deverá ser imputado à conta Custos de Gestão de cada unidade orgânica.

Por fim, há que sublinhar três notas importantes: que todos os geradores aqui tomados como base em valores absolutos deverão ser convertidos em valores relativos, que a imputação deverá ser feita mensalmente ao longo do ano letivo e, finalmente, que este esquema de imputação de custos deverá ser feito a todos os diferentes tipos de custos incorridos com pessoal definidos na contabilidade patrimonial.

Amortizações

Se for levado a cabo o pensado para as amortizações na proposta de adequação para a implementação da contabilidade analítica, uma parte destas será de imputação direta, e como tal serão custos diretos às atividades auxiliares e custos de gestão de cada unidade orgânica das atividades principais. As restantes amortizações correspondentes às salas de aulas e laboratórios terão de ser imputadas às disciplinas que utilizam essas instalações utilizando como gerador de custo as horas letivas lecionadas em cada sala.

Isto quer dizer que as amortizações calculadas por sala vão ser imputadas às disciplinas de acordo com as horas de lecionação que cada disciplina usa de cada uma das salas sendo imputadas à conta de Custos Comuns – amortizações, de cada disciplina.

Este trabalho terá de ser revisto todos os inícios de anos letivos. Deste modo na contabilidade patrimonial estarão inscritas as amortizações anuais e na contabilidade analítica as mensais correspondente ao ano letivo em curso.

Para melhor entendimento, vejam-se os seguintes exemplos. São custos diretos – amortizações, as amortizações da atividade auxiliar serviços académicos que se referem ao mobiliário existente neste serviço, bem como as do equipamento informático e do software específico existente para o funcionamento dos mesmos e ainda as que se referem ao espaço do imóvel onde estão inseridos (estas amortizações transformam-se em custos indiretos das atividades principais, quando se efetuar a repartição dos custos das atividades auxiliares pelas principais); são custos comuns – amortizações, de determinada disciplina da atividade principal - Ensino, as amortizações que se referem às salas de aulas utilizadas por diversos alunos, de diversas disciplinas, de diferentes cursos e departamentos; são custos diretos – amortização, de determinada atividade principal, a amortização do espaço que é ocupado por determinado laboratório e as amortizações do material técnico desse laboratório se utilizado especificamente por determinada disciplina de determinado curso.

Fornecimentos e Serviços de Terceiros

Serão custos de funcionamento diretos às atividades principais e auxiliares, os custos de fornecimentos e serviços de terceiros que não os já identificados como comuns. Para estes custos diretos, a classificação por atividade terá de ser feita caso a caso e imputados aos custos de funcionamento diretos.

Os custos considerados comuns - eletricidade, água, comunicação, seguros, publicidade e propaganda, limpeza, higiene e conforto, vigilância e segurança – são transferidos para a conta 91 – Reclassificação de Custos e Proveitos para serem reclassificados e transferidos para as diferentes atividades auxiliares e principais (para a rubrica de custos comuns) recorrendo a um coeficiente de imputação cuja base de imputação é o número de horas de atividade.

Como todos estes custos têm a ver com o funcionamento da UAç, e para o polo de Ponta Delgada, considerou-se como número de horas de atividade uma média de 8 horas diárias por serviço auxiliar e por secretariado de cada departamento e a carga horária de todos os cursos lecionados. Assim, a base de imputação terá o valor de 131.758 horas, correspondente a 8 horas diárias a multiplicar pelos 12 serviços auxiliares definidos (8 horas * 22 dias * 12 serviços) somados aos 12 secretariados das unidades orgânicas (8 horas * 22 dias * 12 secretariados), tudo isto a acrescer ao número de horas de lecionação de todas as disciplinas ministradas para o ano em causa, que atinge as 127.534 horas.

Esta base de imputação tem implícito que estes custos serão custos comuns dos serviços auxiliares (a imputar aos custos de funcionamento comuns de cada serviço auxiliar com uma base no numero de horas mensais atribuídas a cada serviço - 176 horas) e serão custos de funcionamento comuns das unidades orgânicas por duas vias: pelas horas de lecionação (a imputar ao custos comuns de funcionamentos de cada disciplina conforme a carga horária destas) e pelas horas médias de trabalho dos secretariados (valor este a ser imputado aos custos comuns de funcionamento dos custos de gestão de cada unidade orgânica).

Custos de Gestão da Unidade Orgânica e Serviços Auxiliares

Por esta altura, e para cada departamento, os custos de gestão reúnem os custos com o pessoal com funções de gestão, os custos de pessoal não docente, os custos de amortização e os de funcionamento. Estes deverão ser imputados às disciplinas de cada curso com base no gerador de custo mais evidente que será o número de alunos inscritos por disciplina.

Também os serviços auxiliares, neste momento, incluem os custos com pessoal, os custos de funcionamento diretos e comuns e as amortizações. Reúnem, portanto, todos os custos em que incorreram para atingir os objetivos para que foram criados. Há agora que imputá-los como custos indiretos dos diferentes departamentos.

Os geradores de custo com maior relação de causa-efeito propostos para cada uma das atividades auxiliares são:

Tabela 7. Geradores de custo para as atividades auxiliares

Atividades auxiliares definidas	Geradores de custos
Reitoria	Número de alunos
Serviços Académicos	Número de alunos
Serviços Técnicos	De acordo com as amortizações
Serviços Informáticos	Número de alunos
Serviços de Documentação	Número de alunos
Serviços Administrativos	Custos com pessoal / número de alunos
Serviços de Planeamento, comunicação e imagem	Número de alunos
Conselho Geral	Custos com pessoal / número de alunos
Conselhos Científicos e Pedagógicos	Número de alunos

Fonte: Elaboração própria

O uso do gerador de custos proposto para os serviços técnicos dependerá muito da adoção ou não das propostas que se têm vindo a fazer. Se for implementado um sistema

de requisições para estes serviços obviamente que a imputação de custo poderá ser feita com base no valor da hora-homem e obtermos assim uma imputação objetiva a cada departamento; caso isso não seja possível o gerador de custo mais apropriado será com base nas amortizações, ou seja, imputação dos custos proporcionalmente às amortizações.

Em relação aos Serviços Informáticos, o gerador de custo proposto é o mais evidente. No entanto, existirá uma forma mais correta de imputação que também é mais trabalhosa: uma imputação em duas fases. Em primeiro lugar considerar-se-á como base de imputação as horas de trabalho de todo o pessoal afeto a este serviço para que se possa calcular o custo da hora homem e assim fazer a imputação correta com base nos tickets emitidos. Depois desta imputação feita, os restantes custos deveriam ser rateados proporcionalmente ao número de alunos.

Por fim, e relativamente aos Serviços Administrativos e aos Serviços de planeamento, comunicação e imagem, poder-se tomar como gerador de custo quer os custos com pessoal quer o número de alunos. Obviamente que enquanto a escolha do primeiro seguirá a distribuição dos custos com pessoal em cada objetivo de custo, a escolha do segundo implicará uma imputação direta ao custo por aluno.

Proveitos

Os proveitos a registar na contabilidade analítica oriundos da contabilidade patrimonial deverão ser reclassificados em diretos ou indiretos. Proveitos diretos são aqueles que são gerados explicitamente e inequivocamente por determinada atividade, seja ela o ensino, a investigação ou a prestação de serviços. Estes serão logo lançados na conta analítica a que dizem respeito. O exemplo mais evidente é o caso das propinas pois o aluno ao pagá-las já se inscreveu nas disciplinas que pretende frequentar.

Por outro lado, existem os custos indiretos que para serem imputados corretamente deverão ver identificados a fonte de financiamento e o que os originou para pontualmente serem atribuídos.

As transferências recebidas pela UAç respeitantes aos alunos que frequentam a academia devem respeitar a regra do aluno equivalente a tempo inteiro, ou seja, devem ser divididas tomando como pressuposto que cada aluno frequenta 10 disciplinas anuais e logo ser imputado 1/10 do valor a cada disciplina correspondente.

Proposta para a Classe 9 e esquema de movimentação das contas

O POCE, no ponto 2.8.2, aconselha que o sistema de Contabilidade Analítica seja suportado por um plano de contas a desenvolver numa Classe 9 a denominar-se Contabilidade Analítica. O POCE é omisso no desenvolvimento deste plano mas encaminha a constituição do mesmo para o preconizado no POCP.

A apresentação deste plano para a realidade da UAç consta do Anexo 3, mas existem alguns comentários necessários para o entendimento da estrutura que agora se propõe. O primeiro destes comentários prende-se com o facto de que o plano proposto para a classe 9 ter como base as contas do atual sistema contabilístico patrimonial e orçamental da UAç, não abarcando por isso, as alterações que têm vindo a ser propostas ao longo deste trabalho. Chama-se ainda a atenção que este plano, tal como todas as propostas de desenvolvimento da contabilidade analítica, está de acordo com a atual estrutura organizativa da UAç.

As contas a criar são:

Conta 90 – Contas refletidas

Conta 91 – Reclassificação de custos e proveitos

Conta 92 - Atividades auxiliares

Conta 93 – Atividade principal – Ensino

Conta 94 – Atividade principal – Investigação

Conta 95 – Atividade principal – Prestação de Serviços

Conta 96 – Custos não Incorporados

Conta 97 – Proveitos

Conta 99 - Desvios

A razão de ser da conta 90, e tal como já foi explicado, prende-se com a adoção do método digráfico pela Contabilidade Analítica que exige que seja criada uma conta de reflexão dos custos e proveitos da contabilidade patrimonial e da contabilidade orçamental. Por este motivo, e como já foi referido, as contas refletidas deverão ter designação e âmbito idêntico às contas que refletem. Sendo assim, a constituição desta conta é feita, na íntegra, pelas subcontas definidas nas contas da Classe 6 e Classe 7 da contabilidade patrimonial e pelas contas da contabilidade orçamental. A este propósito já foi referido, que se torna necessário que os orçamentos a elaborar no início do ano correspondam às atividade principais e auxiliares mencionadas para que a comparação do previsional com o real na contabilidade analítica seja facilitada, evitando trabalhos suplementares.

A conta 90 será movimentada por contrapartida das restantes contas que se vão propor sendo que a sua função é a de servir de passagem ou de ligação entre as contabilidades patrimonial e orçamental e a contabilidade analítica. Desta explicação facilmente se conclui que o saldo das subcontas terá de ser igual ao saldo das suas congéneres das contabilidades orçamental e patrimonial.

A conta 91 chamar-se-á Reclassificação de Custos e Proveitos. Para esta conta virão os custos e proveitos comuns à UAç. Foram definidos como tal a eletricidade, a água, a comunicação, os seguros, publicidade e propaganda, limpeza, higiene e

conforto, vigilância e segurança, entre outros. O seu registo será feito nesta conta para, posteriormente, serem repartidos pelas diferentes unidades orgânicas e serviços auxiliares com base nos geradores de custo definidos. A conta 91 terá tantas subcontas quantos os custos ou proveitos comuns que houver a reclassificar. No fundo, esta conta transformará custos comuns aos diferentes serviços e departamentos em custos repartidos pelos mesmos. O seu saldo deverá ser zero; caso contrário significa que haverá algo por imputar.

A conta 92 – Atividades Auxiliares será para movimentar os custos das atividades auxiliares já definidas. Cada uma destas atividades será composta pelos custos diretos, indiretos ou comuns com Pessoal Docente, Pessoal não Docente, de Funcionamento, Amortizações e Outros Custos. Aqui serão reunidos todos os custos destas atividades que, posteriormente, serão rateados pelas atividades principais com base nos geradores de custos já definidos. Isto quererá dizer que a movimentação desta conta e respetivas subcontas será a débito pelos custos reais refletidos e a crédito pela repartição mensal dos custos das secções auxiliares pelas atividades principais ou pelos objetos de custo. O crédito lançado nesta contas terá como contrapartida o lançamento a débito nas subcontas de custos indiretos de cada disciplina (se for este o caso pois depende do gerador de custo aplicado). Este esquema de movimentação fará com que o saldo destas contas seja nulo. A não ser, será porque existem custos das atividades auxiliares por imputar às principais.

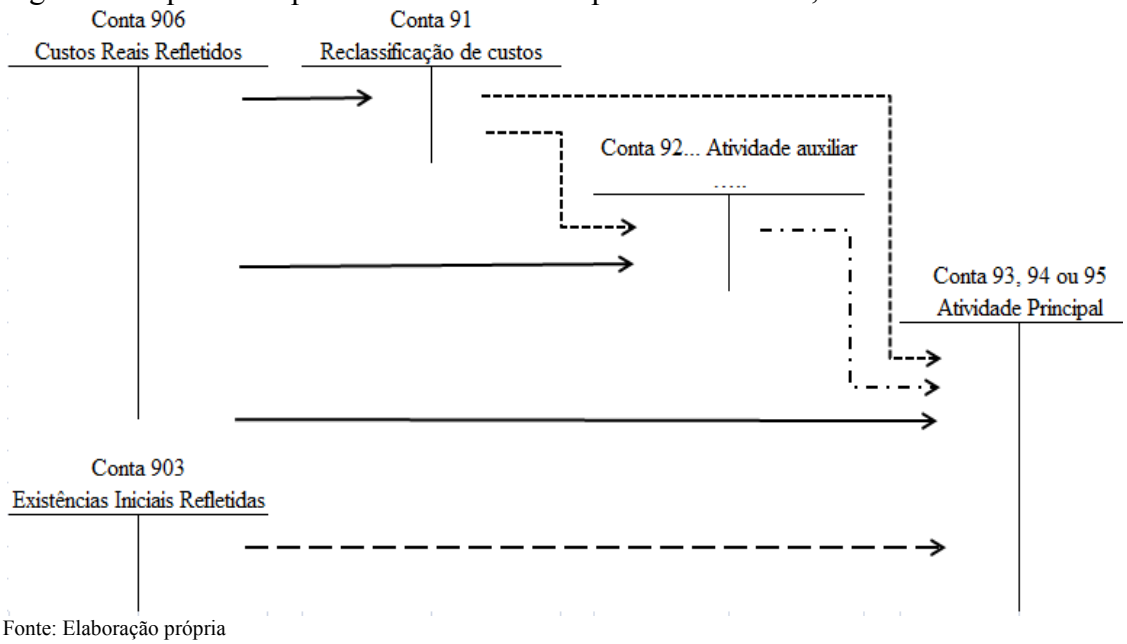
A necessidade de se conhecerem os custos das atividades auxiliares por tipo e natureza do custo para posteriormente se preencherem os quadros exigidos, fez com que se seguisse a seguinte codificação das contas:

1. Os dois primeiros dígitos – 92 – indicam que a atividade é auxiliar;

2. Os dois dígitos seguintes identificam a atividade auxiliar, conforme dígitos indicados aquando da sua identificação;
3. O dígito seguinte identifica se o custo é direto à atividade auxiliar (1), comum (2) ou indireto (3);
4. Os dois dígitos a seguir identificam se o custo diz respeito a pessoal docente (01), não docente (02), a custos de funcionamento (03), a amortizações (04) ou a outros custos (05);
5. Finalmente o último dígito indica se o custo é do ano (1) ou de anos anteriores (2).

O processo contabilístico até agora enunciado, pode ser esquematizado como se segue, podendo-se facilmente visualizar porque as contas 90, 91 e 92 ficarão saldadas no fim do período:

Figura 3. Esquema do processo contabilístico para as contas 90, 91 e 92



Fonte: Elaboração própria

Seguidamente apresentam-se as contas que dizem respeito às atividades definidas como principais:

Conta 93 – Atividade principal – Ensino

Conta 94 – Atividade principal – Investigação e

Conta 95 – Atividade principal – Prestação de Serviços.

Também estas contas por uma questão de coerência e de facilidade no posterior preenchimento dos quadros exigidos seguirão o mesmo tipo de codificação. Assim, os dois primeiros dígitos passam a 93, 94 ou 95 conforme o caso da atividade principal, os dois dígitos seguintes identificam a unidade orgânica, os dois dígitos seguintes se são custos de gestão da unidade orgânica ou custos de cursos específicos e os dígitos seguintes a disciplina. Os dígitos que identificam a disciplina poderão coincidir com o código da disciplina atribuído pelos Serviços Académicos e só serão usados quando se referir à subconta cursos, já que os custos de gestão de cada departamento, como já foi referido, são custos comuns às disciplinas. Permanece o dígito que identifica se o custo é direto à atividade principal (1), comum (2) ou indireto (3), os dois dígitos que identificam se o custo diz respeito a pessoal docente (01), não docente (02), a custos de funcionamento (03), a amortizações (04) ou a outros custos (05) e o último dígito que indica se o custo é do ano (1) ou de anos anteriores (2). Para melhor se visualizar a codificação das atividades principais esquematizou-se a mesma:

Figura 4. Codificação de contas das atividades principais

9X	XX	XX	XXXX	X	XX	X
Atividade Principal	Unidade Orgânica	Custo de Gestão ou Curso	Código da Disciplina a)	Custo direto, comum ou indireto a)	Custo por função	Ano a que diz respeito

a) A ser usado no caso de o código anterior ser referente a um curso

Fonte: Elaboração própria

De acordo com este esquema e exemplificando, a conta '93 16 01 1303 1 01 1' diria respeito a:

93 – Atividade principal Ensino

16 – Departamento de Economia e Gestão (código utilizado em exemplos anteriores)

01 – Curso de Gestão

1303 – Disciplina de Contabilidade Analítica

1 – Custo Direto

01 – Pessoal docente

1 – Ano corrente

e a conta '93 16 00 01 1' diria respeito a:

93 – Atividade principal Ensino

16 – Departamento de Economia e Gestão (código utilizado em exemplos anteriores)

00 – Custos de Gestão

01 – Pessoal docente

1 – Ano corrente

Relativamente à atividades de investigação poder-se-ia aproveitar o código proposto anteriormente da unidade orgânica. Para a investigação feita pelo DEG, obteríamos uma codificação deste género:

94 16 01 – Centros

94 16 01 01 - Centro de Estudos de Economia Aplicada (CEEApIA)

94 16 01 02 – Centro de Empreendedorismo

94 16 01 03 – Centro de Estudos Juridico-Económicos

94 16 02 – Publicações e Comunicações

94 16 03 – Projeto de Investigação A

Para a atividade prestação de serviços, a sua divisão deverá ser feita conforme as atividades que forem desenvolvidas neste âmbito podendo ou não ser introduzido o código identificador da unidade orgânica. As prestações de serviços poderão incluir não

só atividades desenvolvidas por cada departamento à comunidade mas também serviços prestados pela UAç como seja, por exemplo, o aluguer de espaços. O plano de contas proposto para esta conta segue o preconizado na contabilidade patrimonial na conta de proveitos.

As contas atribuídas às atividades principais devem ser movimentadas a débito no inicio do ano, pelo valor das existências iniciais refletida, ao longo do período pelos custos diretos da atividades e ainda, mensalmente, pelos custos comuns e indiretos. A crédito deverão ser lançados os custos previsionais por atividade por débito da respetiva conta 90 8 – Custos previsionais refletidos. Como facilmente se entende o saldo destas contas (93, 94 e 95) mostrará a eficiência, ou a falta dela, para cada atividade definida pois comparará os custos reais com os previsionais, sendo por isso um ótimo indicador de gestão.

Em termos de custos falta apenas referir que a conta 96 – Custos não Incorporados foi guardada para algum custo que não tenha sido imputado. Esta é uma indicação do POC E, no seu ponto 2.8.2 quando refere explicitamente que deve ser criada uma conta para o registo 'Dos custos não imputados (por exemplo custos extraordinários) '. Esta conta deve ser movimentada a débito pelos custos não incorporados cada vez que estes existam.

Lançados que estão os custos, faltam os proveitos. Estes devem ser lançados nas subcontas da conta 97 - Proveitos. Os proveitos são provenientes das atividades principais da UAÇ pois são a contraprestação destas atividades. No entanto, poderão ter sido originados diretamente por determinada atividade ou poderão ser comuns a várias atividades sendo que o código a atribuir será, respetivamente, 1 ou 2. Seguidamente dever-se-á identificar a atividade que os gerou: 93 – Ensino, 94 – Investigação e 95 –

Prestação de Serviços à comunidade, e finalmente a atividade desenvolvida dentro das principais.

Para facilitar a visualização da codificação destas contas optou-se por esquematizar a codificação das contas de proveitos para os custos diretos:

Figura 5. Codificação de contas de proveitos diretos

97	1	9X	XX	XX	XXXX	X
Proveitos	Direto	Atividade Principal	Unidade Orgânica	Curso	Código da Disciplina	Ano a que diz respeito

Fonte: Elaboração própria

Por outro lado, o financiamento das universidades é também feito através de outras fontes que não as propinas. Estas outras fontes de financiamento serão os proveitos indiretos. O exemplo mais evidente são as transferências do orçamento do Estado.

Também para estes se propõe uma codificação própria a saber: depois do código que identifica os proveitos (97) e do dígito que identifica que é indireto (2), acrescenta-se um código de 3 dígitos que identifique a fonte de financiamento. Este último propõe-se com 3 dígitos pois poderão ser usados os mesmos códigos das fontes de financiamento da contabilidade orçamental. Seguidamente identifica-se a atividade principal que gerou a receita com um código de 2 dígitos, seguida de códigos respeitantes à unidade orgânica, ao curso e disciplina. Por fim, o último dígito indicará se a receita é do ano corrente (1) ou de anos anteriores (2)

Figura 6. Codificação de contas de proveitos indiretos

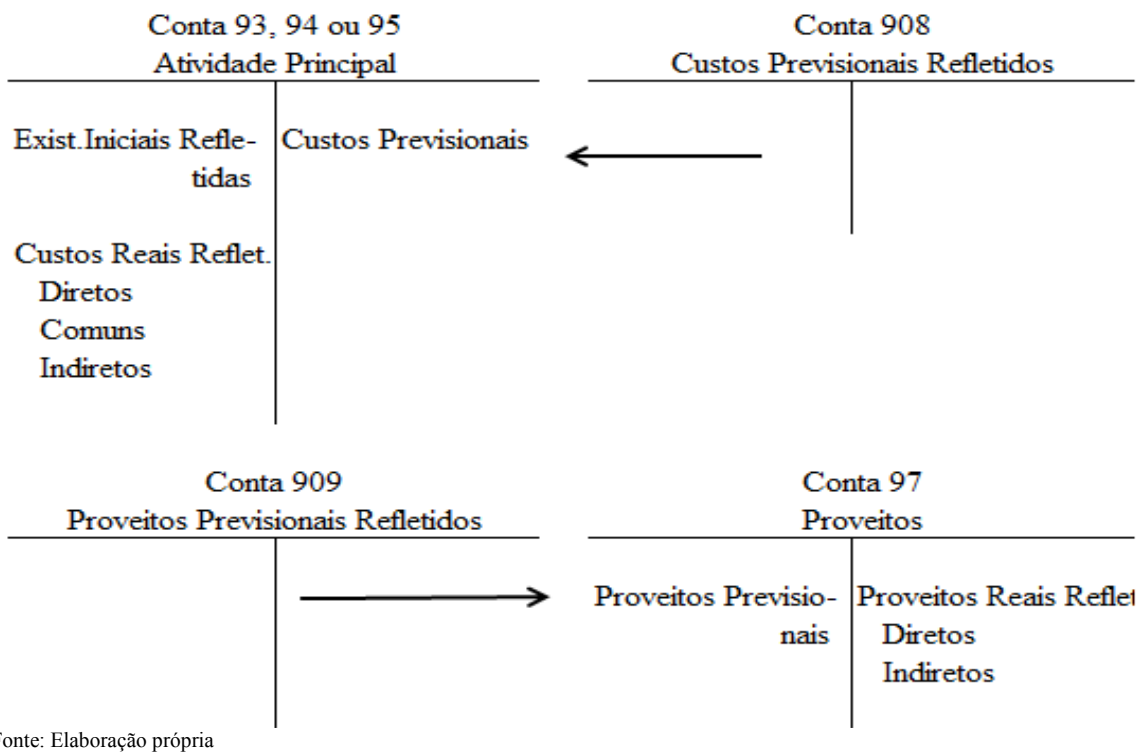
97	2	XXX	9X	XX	XX	XXXX	X
Proveitos	Indireto	Fonte de financiamento	Atividade Principal	Unidade Orgânica	Curso	Código da Disciplina	Ano a que diz respeito

Fonte: Elaboração própria

As contas de proveitos são movimentadas a débito pelos proveitos previsionais e a crédito pelo registo diário dos proveitos. Pelo saldo destas contas se saberá da eficácia, ou falta dela, de cada atividade definida.

O processo contabilístico até agora enunciado, pode ser esquematizado como se segue, podendo-se facilmente visualizar como é que se identificará sobre a eficiência e eficácia da gestão analisando o saldo das contas 93,94, 95 e 97:

Figura 7. Esquema do processo contabilístico para as contas 93, 94, 95 e 97



Fonte: Elaboração própria

Finalmente, e novamente de acordo com o preceituado no ponto 2.8.2 do POCE que diz que devem ser criadas contas para o apuramento 'Dos desvios entre os custos previsionais e os custos reais', sugere-se a criação da conta 99 – Desvios. Esta poderá ser subdividida na conta 991 – Desvio de custos, na conta 992 – Desvio de Proveitos e ainda na conta 993 – Desvio de Resultados. Obviamente que poderão e deverão ser criadas subcontas dedicadas a cada tipo de custo e proveito de acordo com a forma como foram expostas as contas 93, 94, 95, 96 e 97. O saldo das subconta de desvios, segundo Teixeira (2009), que cita Almeida (2005), 'correspondente a uma atividade final torna-se útil para saber qual o valor do custo estimado que não foi utilizado. Se o estimado for o orçamento, então o saldo dessa conta, é um ótimo indicador de gestão, dá-nos o grau de realização do orçamento por atividade'.

Preenchimento dos anexos exigidos pelo POCE

O preenchimento dos quadros exigidos pelo POCE deve decorrer naturalmente e sem grandes trabalhos adicionais, da estrutura e dos registos contabilísticos da contabilidade analítica que se tem vindo a desenvolver.

Os valores a inscrever nos quadros onde se reúnam custos reais são os valores a débito das contas que se irão mencionar quadro a quadro; os valores a inscrever nos quadros onde se reúnam proveitos reais são os valores a crédito das contas que se irão apontar.

Dos vinte e sete quadros e Demonstração de custos por funções, e segundo o plano proposto neste trabalho, a UAç deverá preencher apenas dezassete dos referidos quadros e a Demonstração de custos por funções. A melhor forma de se verificar a forma de preenchimento dos mesmos é analisar cada um e fazer a relação com as contas que foram criadas no plano de contabilidade analítica.

Os quadros modelos A1 têm como finalidade demonstrarem os custos das atividades internas de apoio (ou auxiliares) e a sua repartição pelas atividades finais. O primeiro destes quadros – modelo A11 - deve ser preenchido com os custos diretos de todas as atividades auxiliares incluídas nas contas 92 XX 1 01, 92 XX 1 02, 92 XX 1 03, 92 XX 1 04 e 92 XX 1 05. Isto quer dizer que cada linha corresponderá a uma atividade auxiliar e que o total por linha será igual ao saldo a débito da conta 92 XX 1. Cada coluna deste quadro somará o tipo de custo direto (com pessoal docente, com pessoal não docente, etc.) gasto com as atividade auxiliares definidas.

Relativamente ao quadro A12, este deve incluir os custos indiretos repartidos pelas contas de Ensino. Investigação, Prestação de Serviços e referente aos custos das atividade auxiliares. Isto implica que o total de cada coluna deste quadro A12 terá de ser igual ao total de cada coluna do quadro A11 pois no fundo o quadro A12 é igual ao A11 mas com os custos das atividade auxiliares já distribuídas pelas atividades principais com base nos geradores de custo propostos. De acordo com o plano contabilístico sugerido, para o preenchimento de determinada linha do modelo A12 com os custos indiretos respeitante ao Ensino, do Departamento XX, curso XX respeitante à disciplina XXXX, à Investigação e à Prestação de Serviços, teríamos as seguintes contas:

Tabela 8. Custos indiretos respeitantes ao Ensino, à Investigação e à Prestação de Serviços

	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funciona-mento	Amortiza-ções	Outros custos
Ensino	93 XX XX XXXX 3 01	93 XX XX XXXX 3 02	93 XX XX XXXX 3 03	93 XX XX XXXX 3 04	93 XX XX XXXX 3 05
Investigação	94 XX XX XX 3 01	94 XX XX XX 3 02	94 XX XX XX 3 02	94 XX XX XX 3 02	94 XX XX XX 3 02
Prestação de Serviços	95 X XX 3 01	95 X XX 3 02	95 X XX 3 02	95 X XX 3 02	95 X XX 3 02

Fonte: Elaboração própria

Os quadros A2 referem-se ao desenvolvimento dos custos incorridos apenas com a atividade principal Ensino.

Assim, no quadro A21 vão ser incluídos os custos comuns e indiretos de cada disciplina lecionada. O POCE também prevê que esta divisão possa ser feita por curso ou turma, mas o plano de contas desenvolvido ao longo deste trabalho teve sempre como finalidade última o custo por disciplina para posteriormente poder ser calculado o custo por aluno.

Faz-se reparar ainda que os custos indiretos incluídos neste quadro terão de ser iguais aos incluídos no quadro A12 nas linhas referentes à atividade principal – Ensino.

Então as contas a incluir respeitantes aos custos comuns e indiretos por cada disciplina são:

Tabela 9. Custos comuns e indiretos por disciplina

	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funciona-mento	Amortiza-ções	Outros custos
C. Comuns Discipl. XXXX	93 XX XX XXXX 2 01	93 XX XX XXXX 2 02	93 XX XX XXXX 2 03	93 XX XX XXXX 2 04	93 XX XX XXXX 2 05
C. Indiretos Dsicipl. XXXX	93 XX XX XXXX 3 01	93 XX XX XXXX 3 02	93 XX XX XXXX 3 03	93 XX XX XXXX 3 04	93 XX XX XXXX 3 05

Fonte: Elaboração própria

O quadro A22 reúne os custos totais da atividade ensino referentes ao exercício económico em causa. Então, e segundo a codificação definida, as contas a incluir neste quadro iniciar-se-ão sempre pelos dígitos 93 (atividade principal ensino) e terminarão sempre com o dígito 1 (ano n). Assim, e para cada disciplina, podemos elaborar a seguinte tabela das contas que incluem os custos diretos, comuns e indiretos para o exercício económico em causa:

Tabela 10. Custos diretos, comuns e indiretos por disciplina do exercício económico

	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funciona-mento	Amortiza-ções	Outros custos
Custos Diretos Discipl. XXXX	93 XX XX XXXX 1 01 1	93 XX XX XXXX 1 01 1	93 XX XX XXXX 1 01 1	93 XX XX XXXX 1 01 1	93 XX XX XXXX 1 01 1
C. Comuns Discipl. XXXX	93 XX XX XXXX 2 01 1	93 XX XX XXXX 2 02 1	93 XX XX XXXX 2 03 1	93 XX XX XXXX 2 04 1	93 XX XX XXXX 2 05 1
C. Indiretos Dsicipl. XXXX	93 XX XX XXXX 3 01 1	93 XX XX XXXX 3 02 1	93 XX XX XXXX 3 03 1	93 XX XX XXXX 3 04 1	93 XX XX XXXX 3 05 1

Fonte: Elaboração própria

O quadro A23 é idêntico ao quadro A22, só que referente às atividades de Ensino concluídas no exercício económico em causa. Ou seja, somará os valores constantes das mesmas contas do quadro A22 mas incorridos até ao final do ano letivo que decorre no exercício económico em análise. Isto quer significar que se o ano letivo tiver começado em 01 de Outubro, e para os cursos que seguem o calendário académico normal, dever-se-á ir buscar os saldos das mesmas contas do quadro A22 mas com o limite temporal de 30 de Setembro. O objetivo é conhecer os custos totais das atividades concluídas, por custo e por função.

O quadro A24 vai fazer convergir muita informação pelo que deverá ser objeto de cuidada análise. Assim, vai incluir os custos previsionais ou orçamentados, os custos reais do exercício em causa e de exercícios anteriores e os proveitos diretos. Nesta altura fica justificada a advertência já feita de que os orçamentos devem ser feitos por disciplina. Só assim poderão haver comparações conclusivas. Por outro lado, também é fato de que a orçamentação por disciplina só poderá ser validamente feita quando houver experiência adquirida, instrumentos e valores históricos para tal. Propõe-se, então, que nos dois ou três primeiros anos de implementação deste sistema este mapa seja preenchido por curso, sendo que os orçamentos também o terão de ser. Assim que

seja adquirida a experiência necessária dever-se-á passar a elaborar os orçamentos por disciplina e, consequentemente, estas quadros também o serão.

Independentemente da forma como se vai preencher este mapa, dele poder-se-á calcular a percentagem de cobertura dos proveitos comparando os custos reais com os proveitos reais e diretos, e ainda aferir sobre a percentagem de desvio de custos comparando os custos orçamentados ou previstos com os reais.

Como se pode facilmente perceber, a partir deste quadro a gestão da UAç será facilitada pois passará a haver informação comparativa entre os custos orçamentados e os reais, ao nível de cada serviço e de cada departamento, onde se verificaram os desvios e a que tipo de custo ou proveito se referem, quais os departamentos que contribuem positivamente para os resultados da UAç, e com que cursos o fazem, etc. Também através deste quadro, e relativamente à investigação e à prestação de serviços se poderá facilmente visualizar quais as unidades orgânicas que mais contribuíram com projetos quer em numero quer em valor acrescentado, se a interação com a comunidade exterior à UAç variou e quem provocou essa variação, se a prestação de serviços cresceu e o que provocou esse crescimento, etc. Este tipo de análise vai permitir, e tal como tem sido dito que é objetivo deste estudo, com que não haja arbitrariedade no corte de despesas e com que se identifiquem, não só, as áreas que podem mais facilmente trazer mais-valias à academia, como as que de todo não devam ser sustentadas ou, na impossibilidade de as eliminar, repensar a forma de as sustentar.

Assim, e para cada disciplina, podemos elaborar a seguinte tabela de contas que são necessárias para o preenchimento do resultado das atividades concluídas para o Ensino:

Tabela 11. Resultado das atividades concluídas para o Ensino

	Custos totais previstos	Custos Reais exer. anteriores	Custos Reais do Exercício	Custos totais reais	Proveitos Diretos
Disciplina XXXX	93 XX XX XXXX	93 XX XX XXXX X XX 2	93 XX XX XXXX X XX 1	93 XX XX XXXX	97 1 93 XX XX XXXX

Fonte: Elaboração própria

Finalmente, e para a atividade principal ensino, resta apenas o preenchimento do quadro A25 referente aos custos totais das atividade não concluídas. Este quadro é idêntico ao quadro A23 mas referente às atividades não concluídas no exercício económico em causa.

Os quadros modelo A3 (quadros A31 a A35) referem-se à atividade principal Investigação. O seu preenchimento é idêntico ao já explicado para o Ensino, motivo pelo qual não se vai entrar numa explicação pormenorizada.

Também a atividade Prestação de Serviços é objeto do mesmo tipo de análise servindo-se para tal dos quadros modelo A5 (Quadros A51 a A55); também o preenchimento destes quadros é idêntico ao já explanado.

Para concluir a apresentação dos quadros exigidos pelo POCE falta apenas explicar a Demonstração por Custos e Funções. Este é um quadro resumo de toda a informação apresentada até agora sendo que está dividido por função: Ensino, Investigação e Prestação de Serviços. O total dos custos reunidos neste quadro terá de ser igual aos custos lançados na Contabilidade Patrimonial, excetuando-se os custos considerados como não incorporados na contabilidade analítica.

Preenchidos que estão estes quadros esgota-se neste momento as obrigações legais no âmbito da contabilidade analítica, preconizado pelo POCE para a Universidade dos Açores. Preenchidos que estão estes quadros, fornece-se à reitoria e à própria Administração um instrumento gigante de gestão.

Capitulo V

Conclusão

Conclusão

Qualquer entidade ou organização deve ser conduzida com o intuito de melhor servir o objetivo para que foi criada posicionando-se no seu meio envolvente como um parceiro válido e pro ativo.

Qualquer contabilidade deve e pode ser organizada com o fim de responder às questões postas pelos seus utilizadores de forma a atingir o objetivo a que a instituição se propôs e, simultaneamente, responder e cumprir com os requisitos legais que lhe são exigidos, fornecendo em ambos os casos as informações necessárias sobre toda a atividade desenvolvida quer em termos de formação e controlo de custos quer em termos de obtenção de proveitos.

Neste sentido, e de acordo com a revisão efetuada à bibliografia, concluiu-se que pese embora a exigência legal de implementação de um sistema de informação composto por três diferentes contabilidades - orçamental, patrimonial e analítica - na área do setor da educação, em Portugal, a implementação da contabilidade analítica tem sido sistematicamente adiada. Esta demora na implementação da analítica dever-se-á à falta de meios técnicos e humanos adequados mas também à falta de iniciativa de quem de direito.

Também se pôde concluir deste estudo que a implementação da contabilidade analítica, não sendo um processo fácil é um processo necessário que terá de se ir ajustando ao longo do tempo e evoluindo com a instituição a que se refere. Quando se inicia este processo não deve haver a pretensão de que será um processo com fim. Nenhuma contabilidade analítica se consegue implementar de uma vez pois a sua complexidade é grande e nenhuma se implementa de vez, pois deve acompanhar a evolução da organização para que foi criada.

Também da revisão à bibliografia efetuada se conclui, que houve avanços efetivos na contabilidade pública em Portugal que levaram não só ao aperfeiçoamento de técnicas orçamentais e contabilísticas como também ao desenvolvimento de modelos de autoavaliação que permitem recuperar informação sobre a eficiência, eficácia e economia dos recursos despendidos. Mais, a contabilidade pública pode ser organizada por sector – neste caso particular, a educação – permitindo a comparabilidade da informação obtida desde que a informação que lhe serviu de base esteja harmonizada e tenha sido objeto da mesma forma de cálculo.

Relativamente à implementação do sistema de informação contabilístico na UAç concluiu-se o seguinte:

1. Que as contabilidades orçamentais e patrimoniais estão implementadas mas que a analítica é inexistente;
2. Que para se implementar uma contabilidade analítica há que fazer antes algumas correções e ajustamentos à contabilidade patrimonial para que a informação desta se torne correta e, simultaneamente, sirva os fins da analítica; estes acertos são essenciais ao sucesso da contabilidade analítica, são essenciais aos objetivos da contabilidade patrimonial e passam pela inventariação e avaliação correta dos bens imoveis, respetivas amortizações e diferimentos, pelo uso do princípio da especialização e pelo registo correto do inventário permanente;
3. Que para boa execução da contabilidade patrimonial e, consequentemente da contabilidade analítica, há que elaborar e difundir, um sistema de controlo interno que vá ao encontro do legalmente exigido mas também, e essencialmente, que sirva para impôr a consistência no manuseamento de todos os documentos;
4. Que para se propor a implementação da contabilidade analítica é necessário definir a organização interna, definir atividades auxiliares e principais, definir custos diretos e

indiretos, definir geradores de custos para as atividades e bases de imputação para os custos comuns;

5. Que para se propor a implementação da contabilidade analítica é necessário elaborar um plano para a classe 9 definindo-se o método digráfico como modo de relacionamento entre a contabilidade patrimonial e analítica e definindo-se todas as contas necessárias a este fim mas consonantes com a estrutura organizativa existente e com o já definido na contabilidade patrimonial;
6. Que para se propor a implementação da contabilidade analítica é premente que os orçamentos sejam feitos por unidade estabelecida (orgânica, curso ou disciplina) e por serviços, de forma a se poder comparar a informação real produzida pela analítica com a informação orçamental;
7. Que para se prosseguir com o objetivo de implementação de contabilidade analítica haverá que criar uma equipa multidisciplinar que abranja não só a área da informação analítica, mas também a área informática e a área de informação patrimonial. Esta equipa terá de fazer dissipar a imagem interiorizada na UAç de que a implementação da contabilidade analítica é um processo maior do que o possível de abarcar. Na verdade, todos os procedimentos adotados para o conhecimento dos custos nos departamentos, nos serviços, nos projetos em curso, etc. terão que ser 'inventados' uma vez e repetidos posteriormente as vezes necessárias.

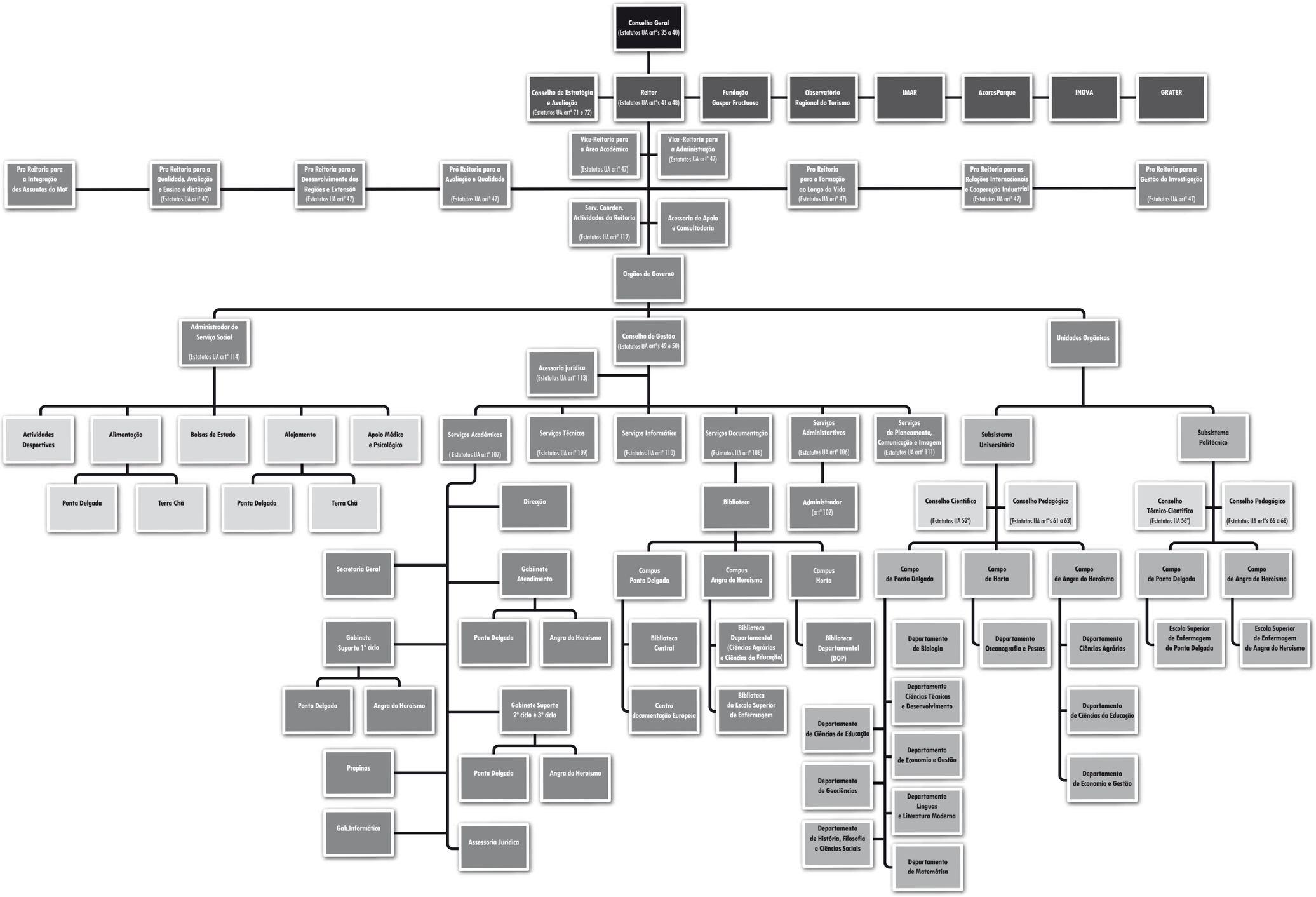
Assim, poder-se-á concluir que a implementação do modelo que se propôs ao longo deste trabalho assenta no princípio que só conhecendo profunda e totalmente a formação de todos os custos e proveitos é que se consegue um efetivo controlo dos mesmos. De fato, o objetivo do modelo ABC é conhecer os custos totais que determinada atividade gera, para que se possa fazer uma correta análise á cadeia de valor, de forma a se

conseguirem diminuir custos sem afetar a qualidade, a eliminar atividades que não sejam geradoras de recursos por serem evitáveis, a redimensionar atividades principais e/ou auxiliares, etc.

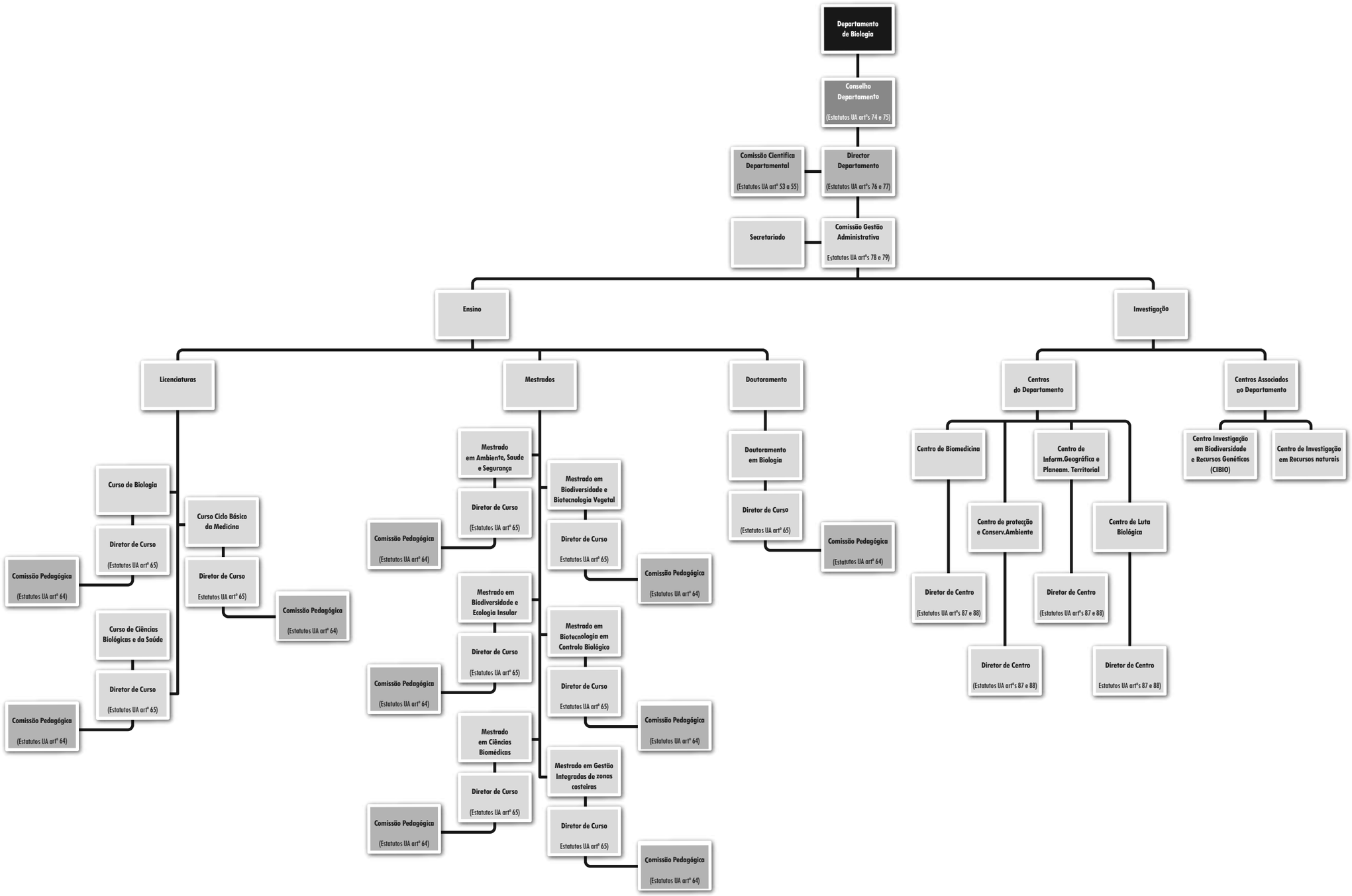
No meio ambiente em que a UAç está envolvida, e fruto da crise que Portugal atravessa, poder-se-á concluir que a execução da contabilidade analítica, mais do que uma exigência legal, passou a ser uma necessidade de gestão. Será através da implementação de todas as sugestões feitas que os gestores da UAç atingirão a excelência na gestão, pois a informação fornecida pela contabilidade analítica é fundamental como medida de análise e controlo de custos e fundamental como apoio ao processo de planificação e tomada de decisão. Passarão a ter á sua disposição toda a informação correta, credível e necessária à prossecução de todas as decisões de gestão imprescindíveis á condução dos destinos da academia açoriana.

Anexos

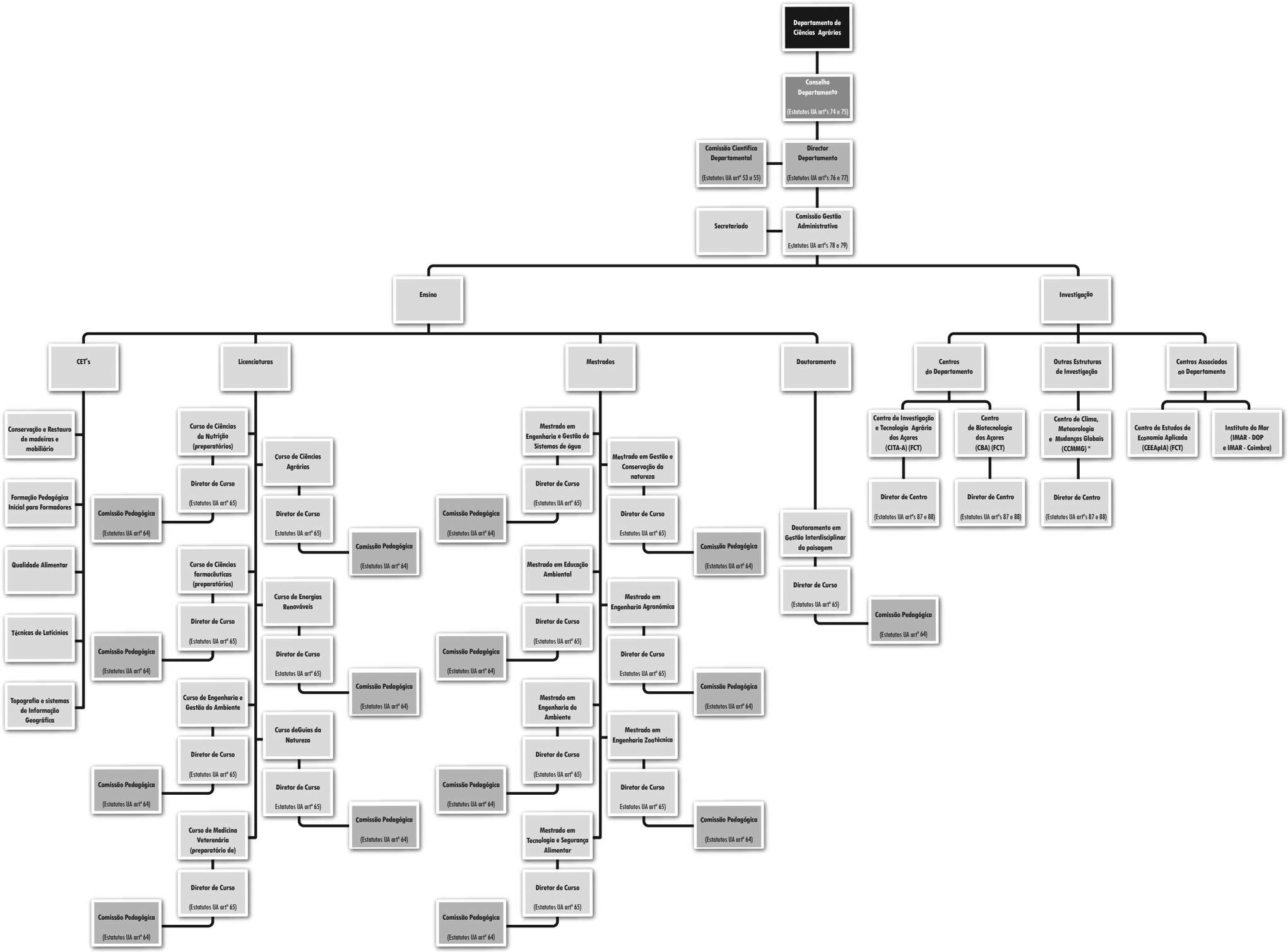
Universidade dos Açores



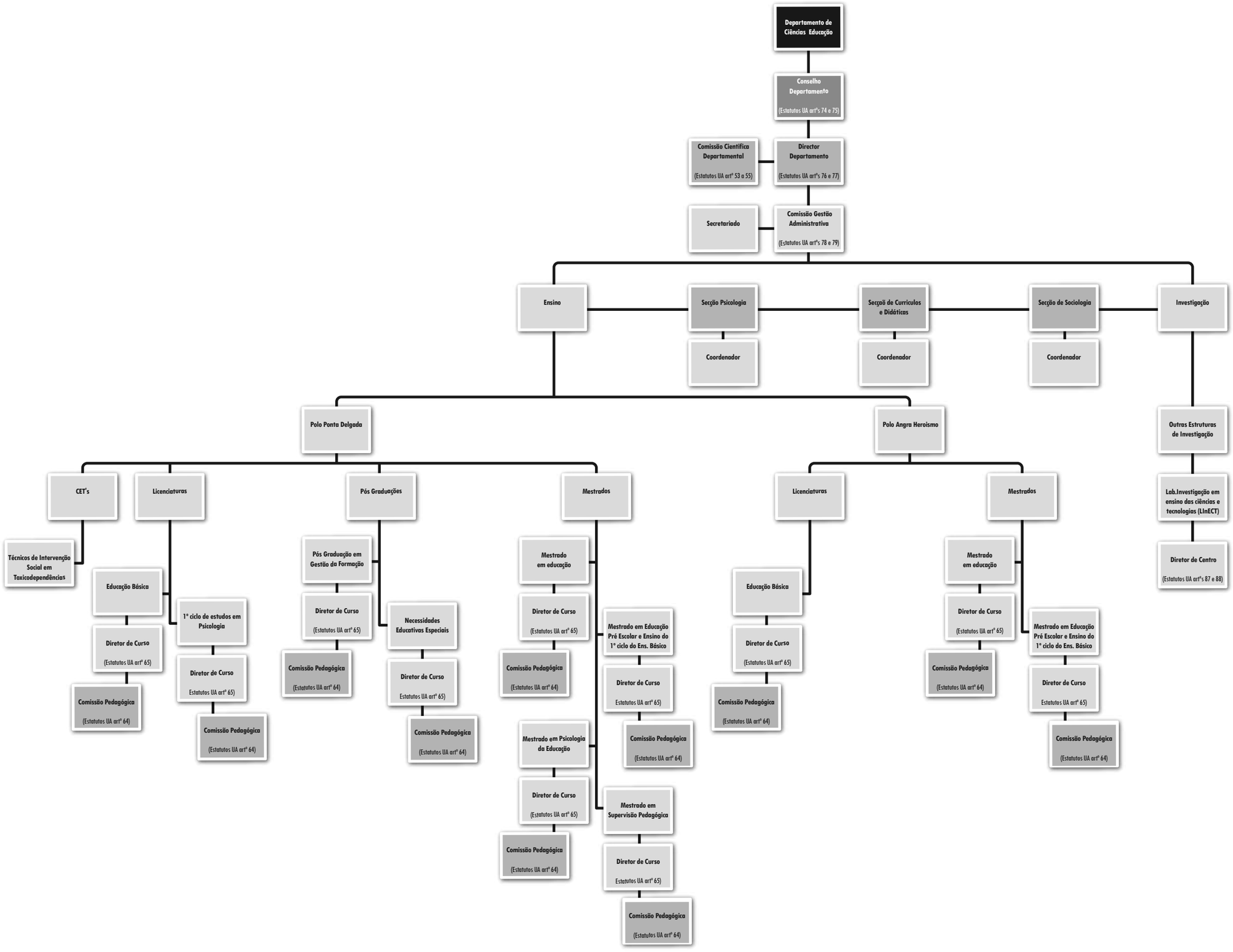
Departamento de Biologia



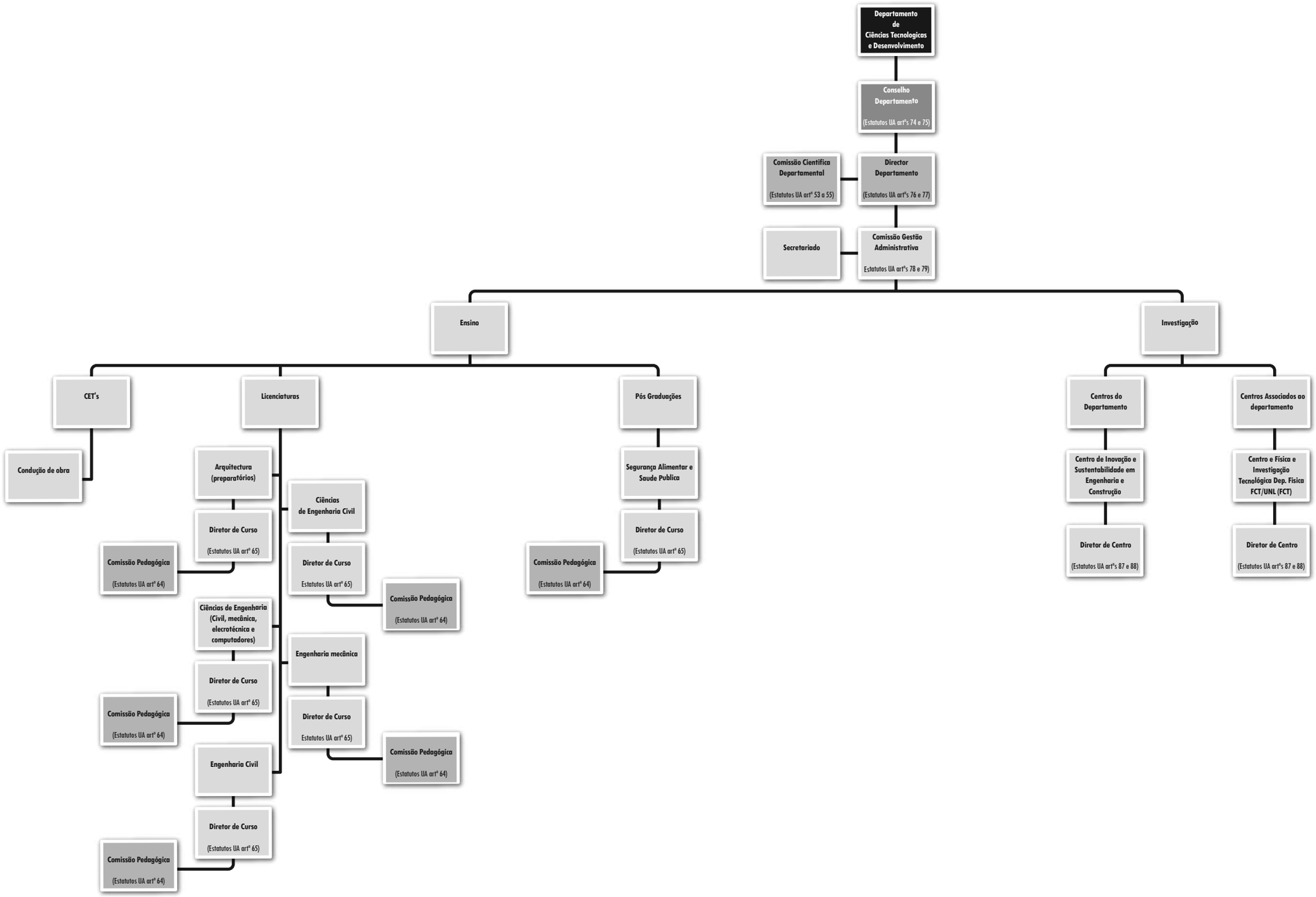
Departamento de Ciências Agrárias



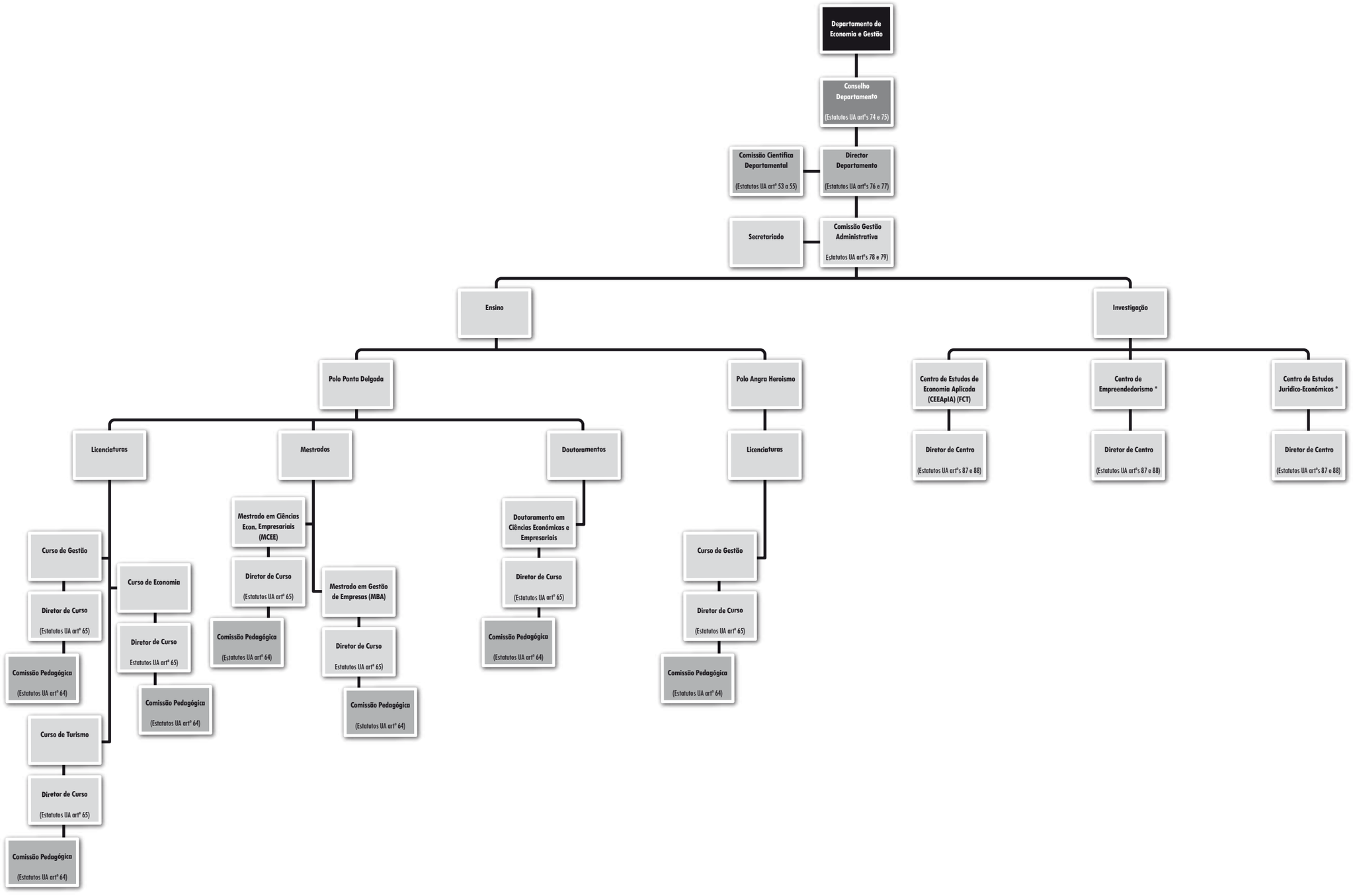
Departamento de Ciências da Educação



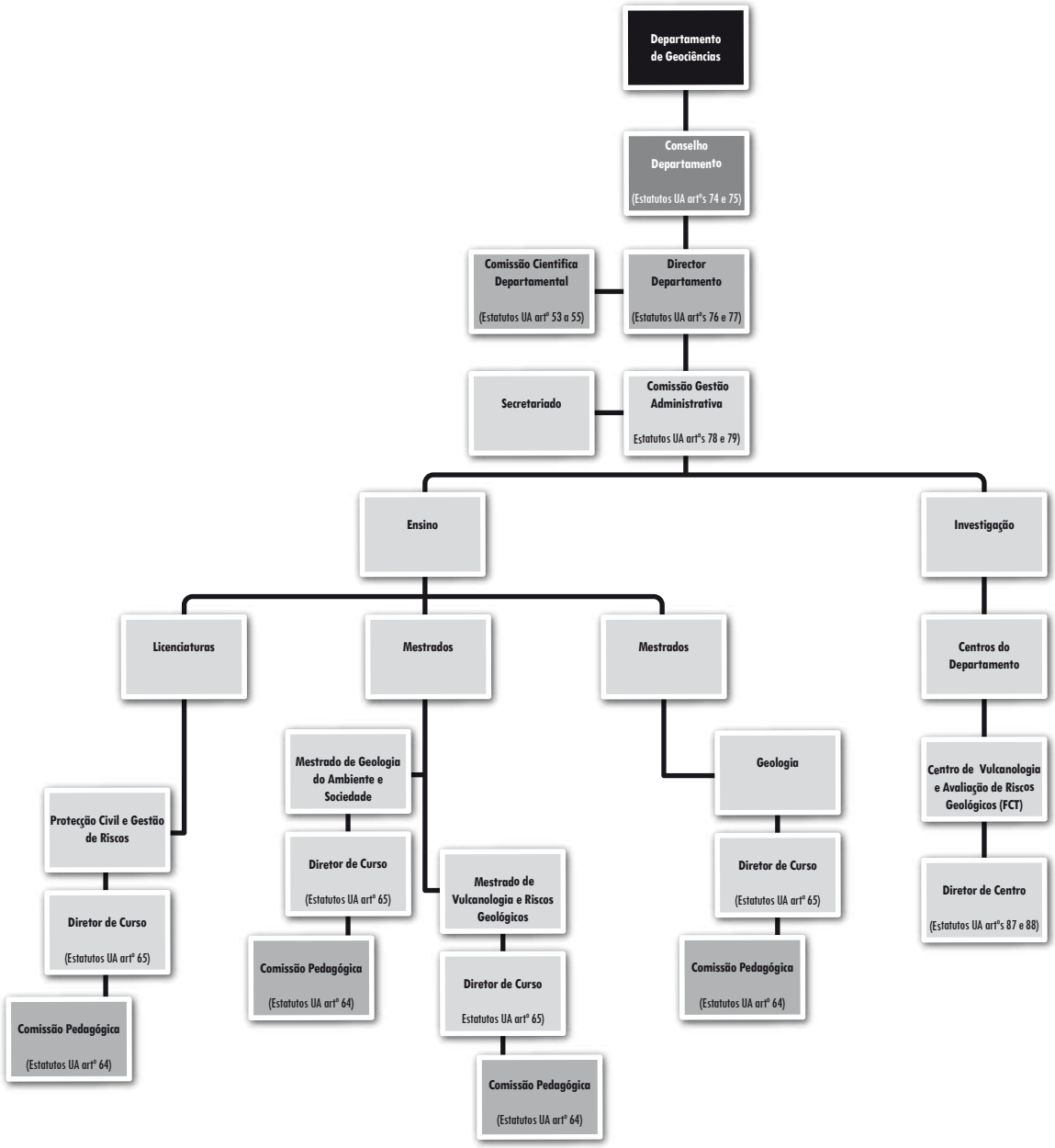
Departamento de Ciências Tecnologicas e Desenvolvimento



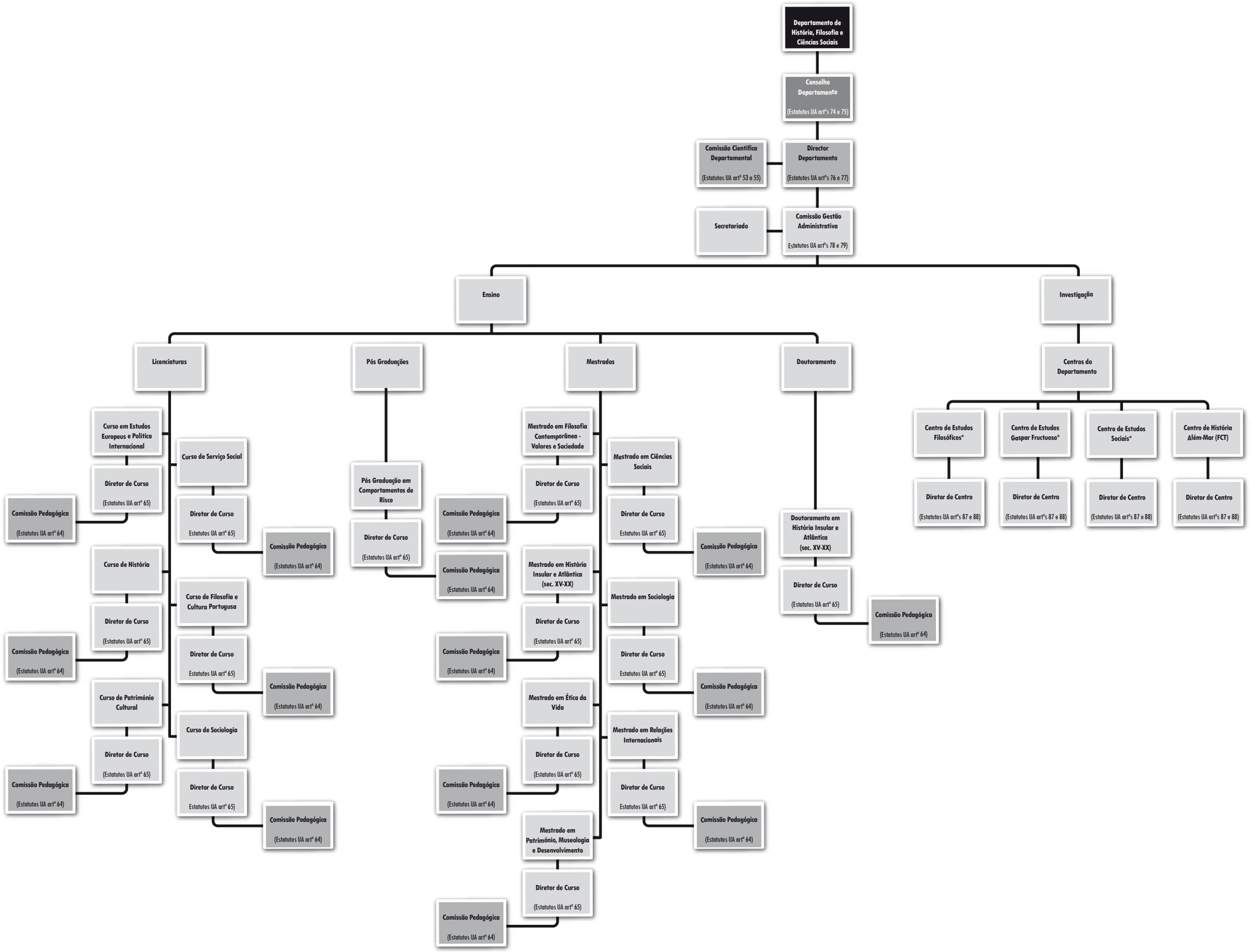
Departamento de Economia e Gestão



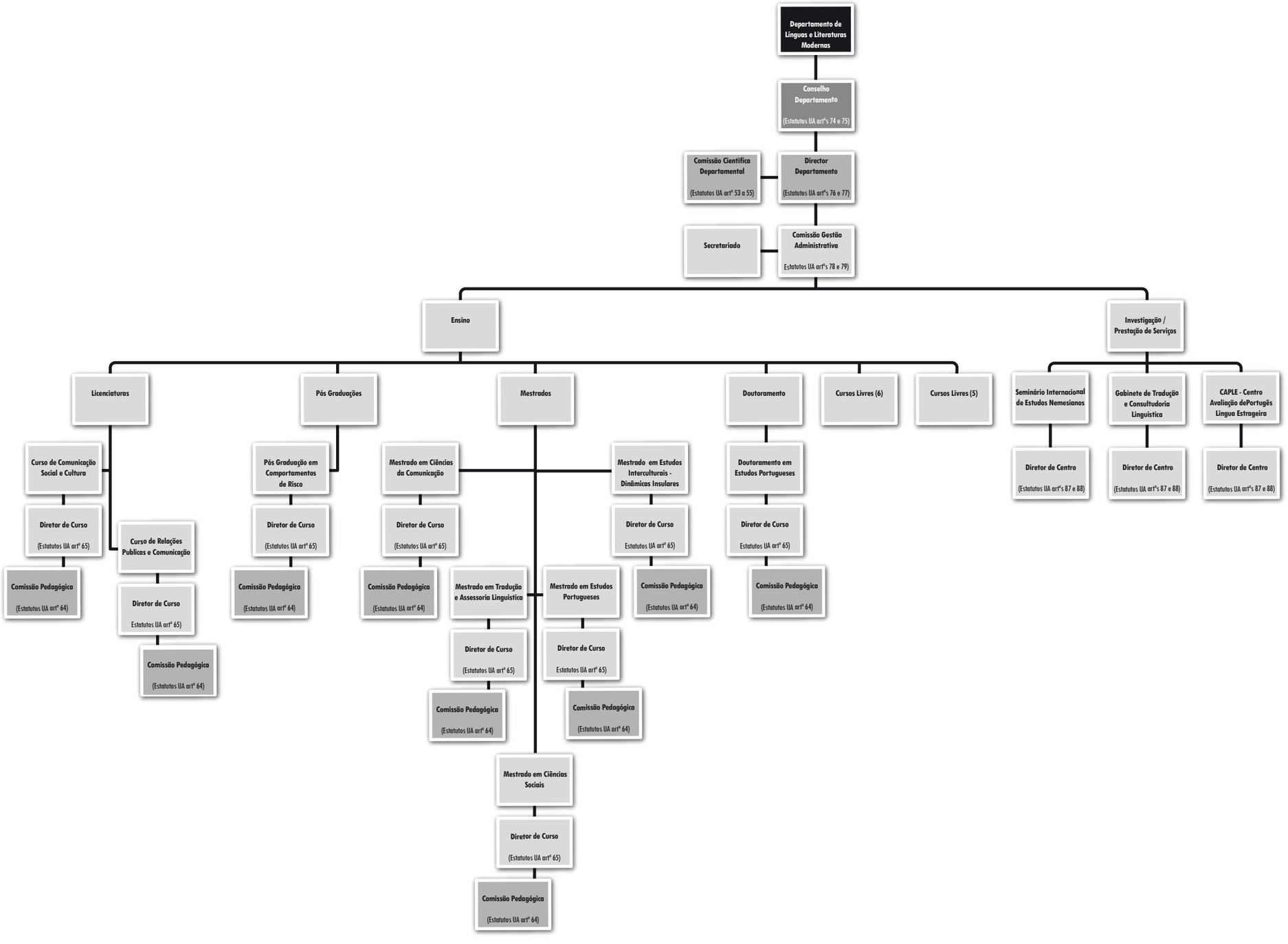
Departamento de Geociências



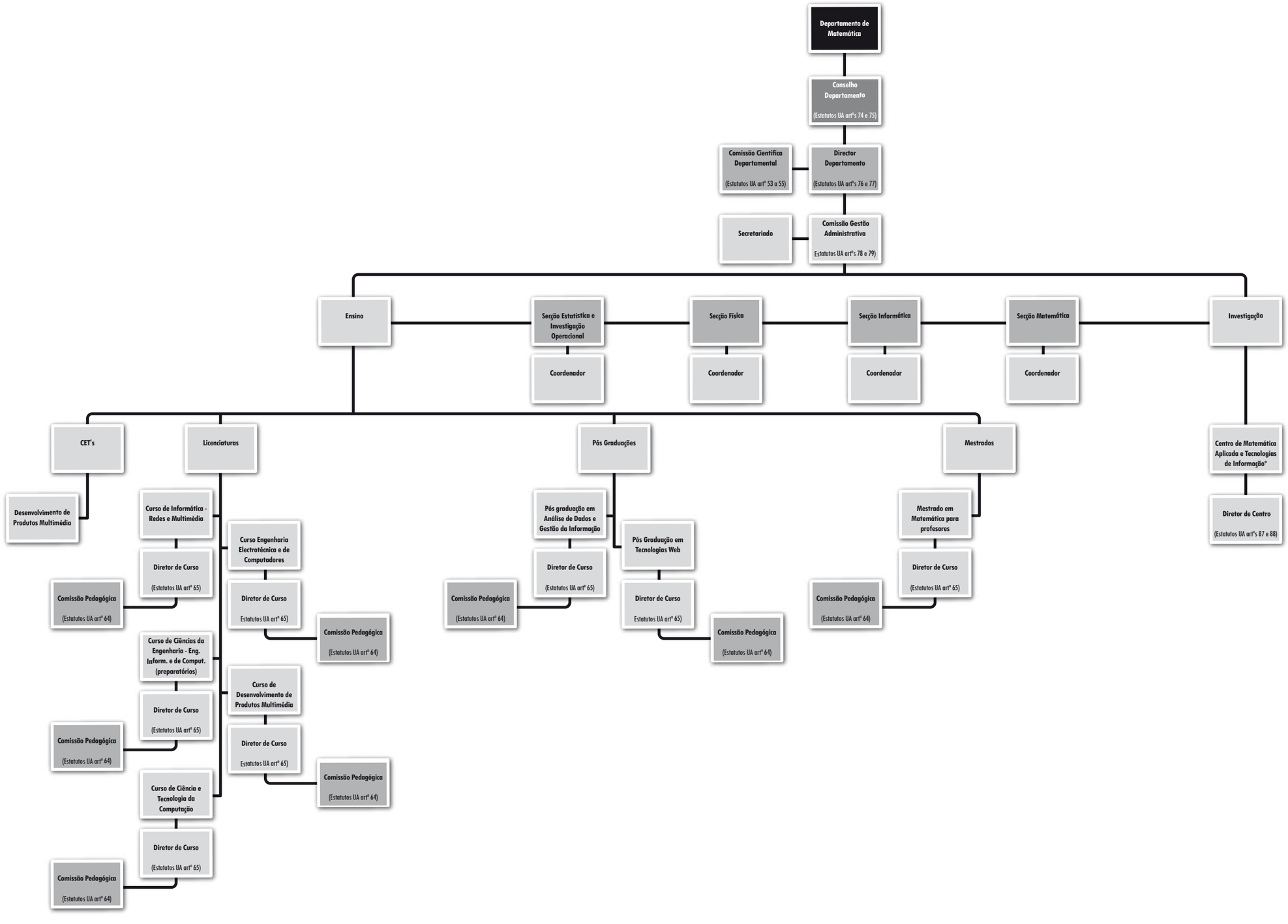
Departamento de História, Filosofia e Ciências Sociais



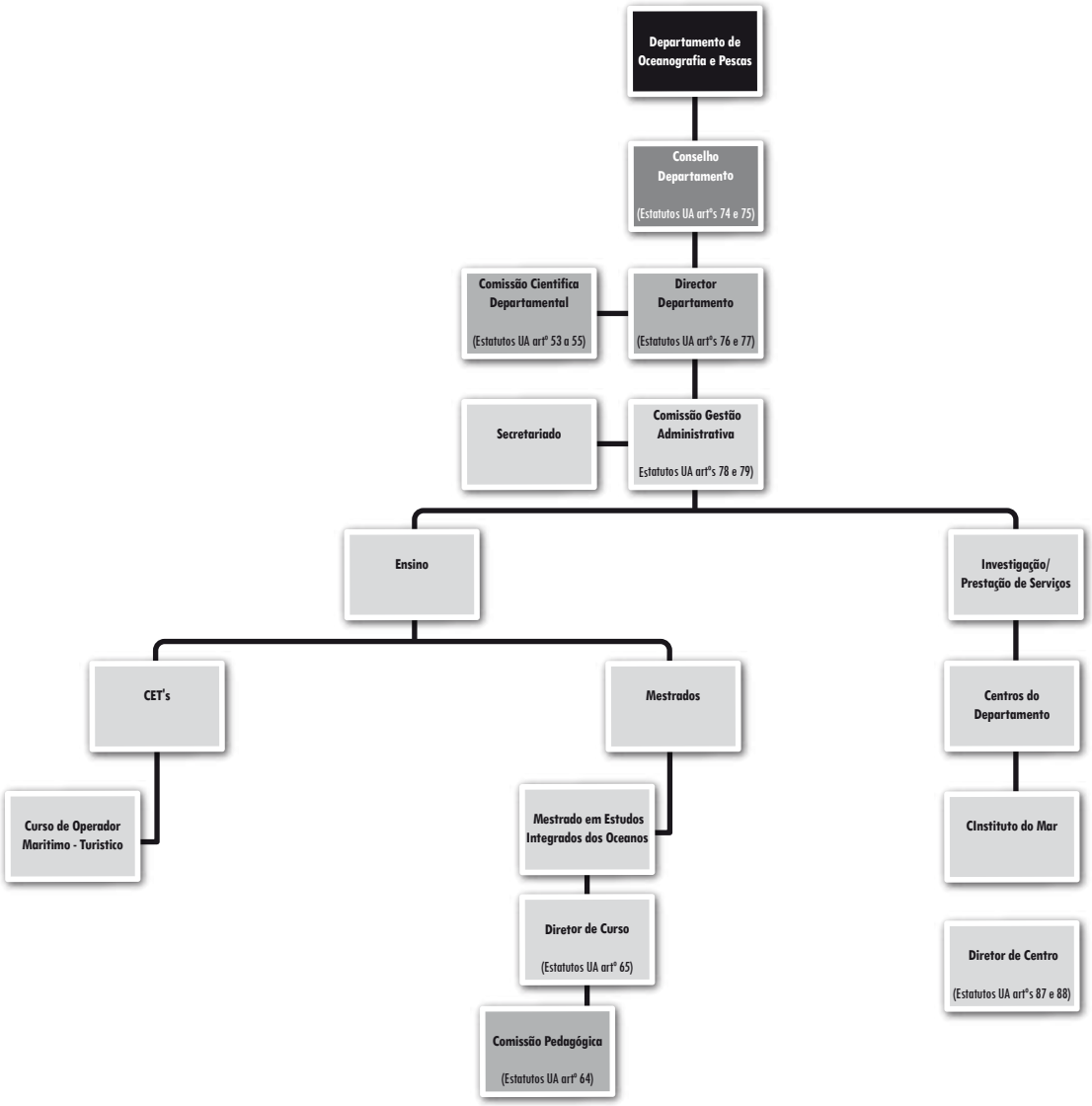
Departamento de Línguas e Literaturas Modernas



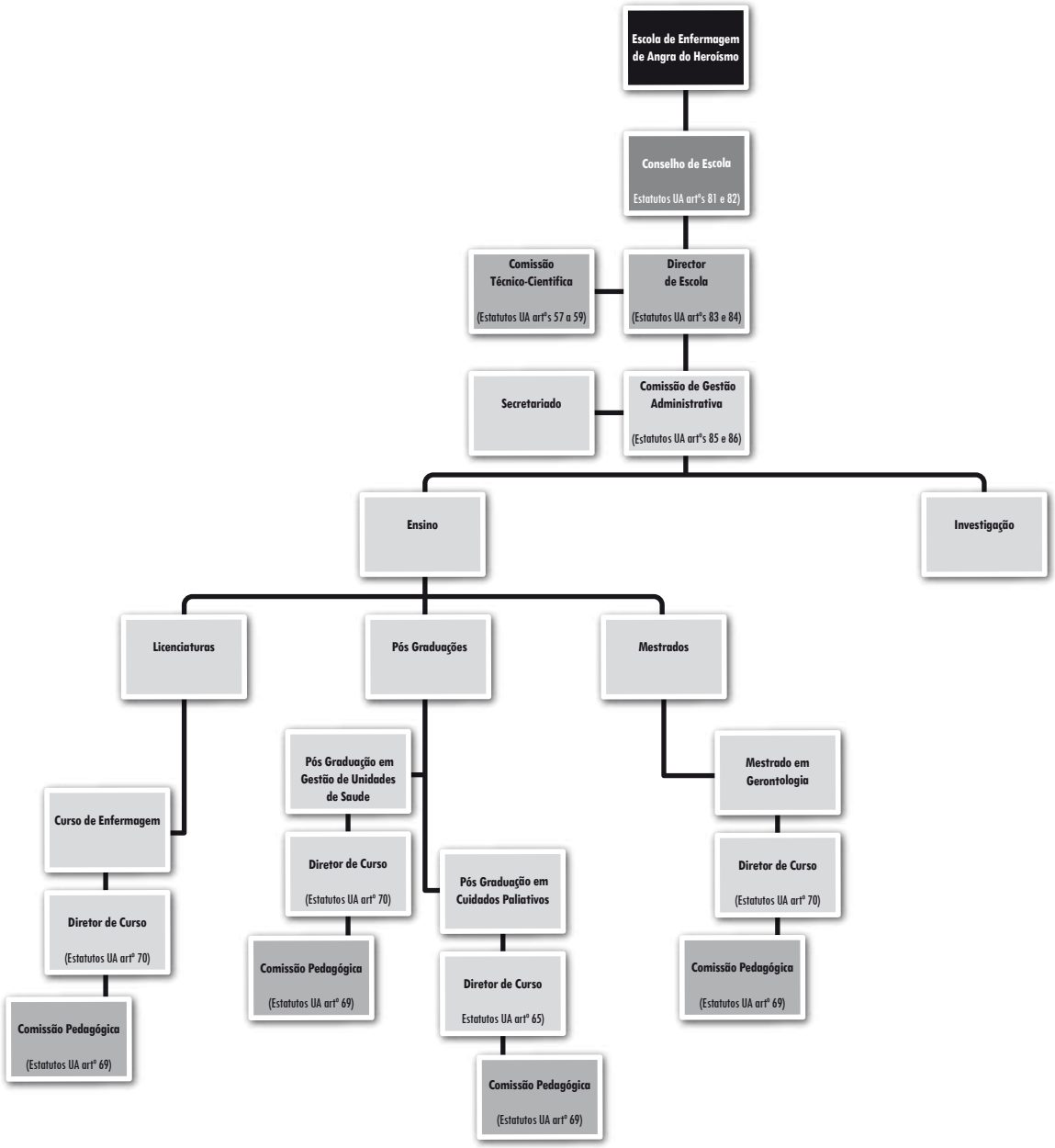
Departamento de Matemática



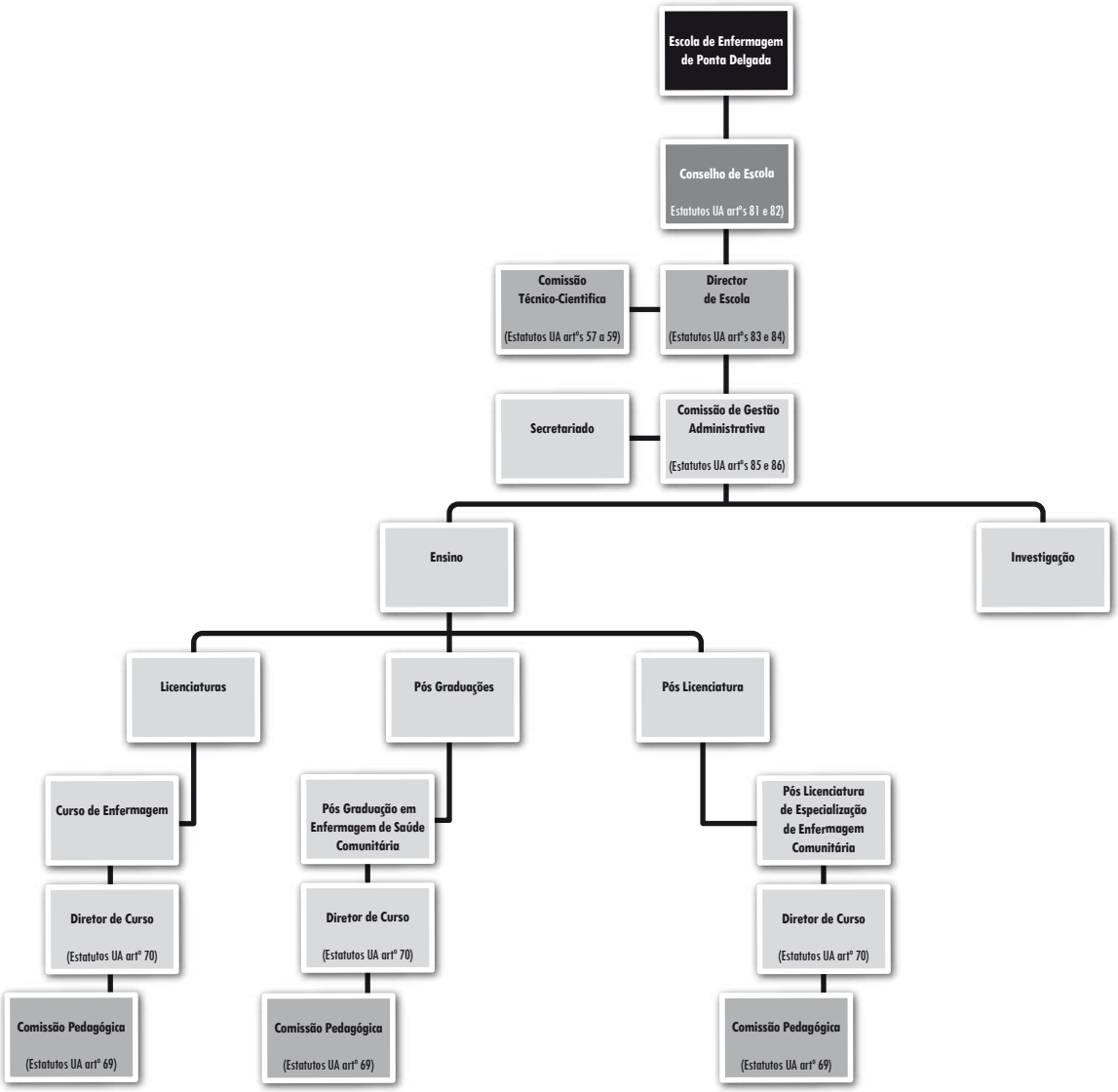
Departamento de Oceanografia e Pescas



Escola de Enfermagem de Angra do Heroísmo



Escola de Enfermagem de Ponta Delgada



Anexo 2 – Matriz Docentes Disciplinas

https://doi.org/10.2307/j.ctv1ddcxx6.7

Docentes do Departamento de Economia e Gestão

	Docentes do DGE	Docentes do DCA	Docentes do DMU	Docentes do DHSC	Docentes do MTSO	Docentes do DAHSC
	175					
	Docente DGE	Docentes do DCA	Docentes do DMU	Docentes DHSC	Docentes MTSO	Docentes DAHSC

Matriz DEG sem contratados

DEPARTAMENTO DE ECONOMIA E GESTÃO

Docentes DLLM | Docentes DHFSC | Docentes DM | Docentes do DCA | Docent.DG

| | Gualter Manuel Medeiros do Couto | José Noronha Rodrigues | Nuno Miguel de Medeiros Ferreira da Silva Couto | Fláivio Gomes Borges Tiago | Francisco José Ferreira Silva | José Manuel Reis Nunes | Fernando Rosa Rodrigues Lopes | Maria Luisa Silva Rocha | Carlos Alberto Silva Melo | Sandra Mirzella Costa Dias Faria | Fernando José Fagundes Matos | Sandra Paula Aguiar Moniz | Francisco Almeida de Medeiros | António José Vasconcelos | Franco Gomes de Menezes | Maria Teresa Pereira de Melo Borges Tiago | João Carlos Aguiar Teixeira | José António Cabral Vieira | João Pedro Almeida Couto | Pedro Miguel Silva Gonçalves | Provisório | Nuno Miguel Ormelas Martins | Reinaldo Gabriel Faria Moras | Rui Duarte Gonçalves Luís | Pedro Nuno Teixeira Cotrim | Fábio Costa | Delfina Maria Cosme Soares | Rui Miguel de Sousa Resendes | Francisco Manuel Botelho Nunes | Ana Isabel Dumbá de Serpa Arruda Moniz | Carla Cristina Soares Bamalho | Maria da Graça Câmara Batista | Mário José Amaral Fonseca | José Luís Ferreira Rocha Pontes | John Joseph Starkey | Rosa Maria Neves Simas | Ana Teresa da Conceição Silva Alves | Manuel Ulisses Bettencourt Machado | Brenia Martin Caeiro | Maria Helena Dominique Almeida Rosa de Faria | Kathleen Judith Mundell de Cnodeo | Rosa Maria Neves Simas | Vanberto Henrique Avila Freitas | Catia Benedetti | Nuno Filipe Medeiros Martins | Maria Margarida E. V. S. N. Lalanda Gonçalves | Maria Isabel Vrhoton da Ferra Quaresma Rebelo | Susana Paula Fresco Serpa Silva | Carlos Guilherme Lopes Rilley de Matos Faria | Ornelas Dias Lopes da Silva | Aurea Sandra Toledo Sousa | Rita Margarida Pacheco Dias | Marques Rimoldi | Ana Paula de Ormelas Garção | Paulo Jorge Ferreira Medeiros | Armando Brito Mendes | João Manuel Gonçalves Cabral | Emiliana Leonilde Doris Gil Soares da Silva | Sandra Isabel Pires Barreto | Maria Manuela Fraga Juliano | Tomaz Lopes Cavalheiro | Paiva Denisino | José Gabriel Alamo de Menezes | Luís Mário de Ávila de Sousa Barreiros | Telmo Reunzo Landeiro | Raposo Pina Nunes | Virgílio da Silva Almeida | Nat Walker | João Pedro da Silva Ramos Barreiros | Raquel Vieira | João Miguel Tavareda da Silva | José Manuel Rodrigues Pacheco |
|---|---|---

Matrículas inválidas

DEPARTAMENTO DE ECONOMIA E GESTÃO

ECONOMIA

1º SEMESTRE

Cálculo
Álgebra Linear
Economia
Introdução à Economia I
Introdução à Gestão
Matemática I
Microeconomia I
Sociologia
Português Empresarial
Nº de horas por docente 1º semestre Economia

2º SEMESTRE

Auditoria
Contabilidade Financeira
Contabilidade I
Direito do Trabalho
Economia Monetária e Financeira
Economia Portuguesa
Estatística Aplicada
Introdução à Gestão
Introdução à Informática
Introdução ao Direito
Macroeconomia I
Matemática II
Política Económica
Português Empresarial
Nº de horas por docente 2º semestre Economia

GESTÃO

1º SEMESTRE - Ponta Delgada

Cálculo
Economia
Introdução à Gestão
Introdução à Informática
Introdução ao Direito
Matemática I
Microeconomia I
Sociologia
Português Empresarial
Nº de horas por docente 1º semestre Gestão PD

2º SEMESTRE - Ponta Delgada

Auditoria
Contabilidade Financeira
Direito do Trabalho
Economia Monetária e Financeira
Estatística Aplicada
Gestão de Projetos
Introdução à Economia
Introdução à Informática
Macroeconomia I
Matemática II
Política Económica
Português Empresarial
Nº de horas por docente 2º semestre Gestão PD

1º SEMESTRE - Angra do Heroísmo

Cálculo
Economia
Introdução à Gestão
Introdução à Informática
Introdução ao Direito
Matemática I
Microeconomia I
Sociologia
Português Empresarial
Nº de horas por docente 1º semestre Gestão AH

2º SEMESTRE - Angra do Heroísmo

Auditoria
Contabilidade Financeira
Direito do Trabalho
Economia Monetária e Financeira
Estatística Aplicada
Gestão de Projetos
Introdução à Economia
Introdução à Informática
Macroeconomia I
Matemática II
Política Económica
Português Empresarial
Nº de horas por docente 2º semestre Gestão AH

TURISMO

1º SEMESTRE - Ponta Delgada

Comunicação Empresarial
Contabilidade I
Economia
Francês para Turismo I
Inglês I (Turismo)
Inglês I (Turismo)
Introdução à Gestão
Introdução à Informática
Marketing
Matemática Aplicada
Metodologias de Estudo e Investigação
Técnicas de Animação Cultural
Técnicas de Gestão e Valorização Turísticas
Técnicas de Informação e Comunicação Turísticas
Nº de horas por docente 1º semestre Turismo

2º SEMESTRE - Ponta Delgada

Alemão I (Turismo)
Comunicação Empresarial
Contabilidade II
Economia do Turismo
Espanhol I
Francês I
Gestão de Empresas Turísticas
História e Cultura Portuguesas
Inglês II (Turismo)
Inglês II (Turismo)
Introdução à Gestão
Introdução à Informática
Marketing
Matemática Aplicada
Recursos Turísticos e Património
Técnicas de Animação Cultural
Nº de horas por docente 2º semestre Turismo

MESTRADO EM CONTABILIDADE E FINANÇAS

1º SEMESTRE - Ponta Delgada

Complementos Empresariais
Contabilidade e Fiscalidade
Matemática Financeira
Mercados Financeiros
Métodos Estatísticos
Política Económica
Nº de horas por docente 1º semestre MCEF

2º SEMESTRE - Ponta Delgada

Análise Financeira
Análise Financeira Avançada
Contabilidade Financeira
Economia Financeira
Fiscalidade
Gestão de Carteiras
Nº de horas por docente 2º semestre MCEF

MESTRADO EM CONTABILIDADE E GESTÃO

1º SEMESTRE - Ponta Delgada

Análise Financeira
Complementos de Contabilidade
Contabilidade e Gestão Fiscal
Economia Aplicada
Métodos Estatísticos
Nº de horas por docente 1º semestre MAG

2º SEMESTRE - Ponta Delgada

Complementos de Contabilidade
Contabilidade Financeira
Fiscalidade
Política Económica
Nº de horas por docente 2º semestre MAG

MESTRADO EM GESTÃO

1º SEMESTRE - Ponta Delgada

Complementos de Marketing
Complementos de Gestão
Métodos Estatísticos
Mercados Financeiros
Nº de horas por docente 1º semestre MAG

PÓS GRADUAÇÃO EM GESTÃO EMPRESAS

1º SEMESTRE - Ponta Delgada

Análise Financeira
Contabilidade Geral
Economia de Gestão
Marketing
Métodos Estatísticos
Nº de horas por docente 1º semestre PG

2º SEMESTRE - Ponta Delgada

Complementos de Contabilidade
Contabilidade Financeira
Economia
Fiscalidade
Política Económica
Nº de horas por docente 2º semestre PG

Disciplinas outros departamentos

Departamento de Biologia

Estação e Conservação
Gestão dos Ecossistemas
Nº de horas por docente Biologia e de Dueto.

Departamento de Ciências

Estatística
Gestão de Projetos
Gestão de Sistemas
Nº de horas por docente de Ciências

Departamento de Ciências Médicas

Saúde Ambiental e Ocupacional

Epidemiologia Geral
Epidemiologia Geral
Epidemiologia Geral

Docentes DEG

Docentes DLLM

Docentes DHFSC

DEPARTAMENTO DE LINGUAS E LITERATURA MODERNA	Flávio Gomes Borges Tiago	Maria Luísa Silva Rocha	Carlos Alberto Silva Melo Santos	Sandra Micaela Costa Dias Faria	Sandra Paulá Aguiar Moniz	Maria Teresa Pinheiro de Melo Borges Tiago	Rui Miguel de Sousa Resendes	Francisco Manuel Botelho Nunes	Carla Cristina Soares Ramalho	John Joseph Starkey	Ana Teresa da Conceição Silva Alves	Manuel Urbano Bettencourt Machado	Blanca Martín-Calero Medrano	Dominique Almeida Rosa de Faria	Kathleen Judith Mundell de Calado	Rosa Maria Neves Simas	Vamberto Henrique Ávila Freitas	Catia Benedetti	Paulo Jorge de Sousa Meneses	Maria Leonor Sampaio da Silva	Eduardo Jorge Moreira da Silva	Maria Augusta Cavaco Miguel	Ana Cristina Correia Gil	Maria Gabriela Cabral Bernardo Funk	Maria do Carmo Figueira Rodeia de Bettencourt Gomes	Helena Margarida Mateus Silva Montenegro	Maria do Céu Amaral Fortes de Fraga Amaral	Maria Lucinda Soares de Sousa Martins	Rui Manuel Pereira Veloso	Vítor Humberto Guionnar Cardoso Ruas	Carlos Manuel Cravo Ventura	Maria Madalena Marcos	Carlos Teixeira da Silva	Maria Margarida R. V. S. N. Lalanda Gonçalves	Carlos Eduardo Pacheco Amaral	Daniela Almeida de Medeiros de Sousa Soares	Eduardo Costa Duarte Ferreira	Pilar Sousa Lima Damião de Medeiros	Fernando Jorge Afonso Diogo	Rui Jorge Sampaio da Silva	Maria Gabriela Couto Teves de Azevedo e Castro	Carlos Alberto da Costa Cordeiro	Rolando Lima Lalanda Gonçalves	Álvaro António Gancho Borralho	Berta Maria Oliveira Pimentel Miludo
COMUNICAÇÃO SOCIAL E CULTURA	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº
1º SEMESTRE																																										
Filosofia Social e Política																														3,0												
Introdução à Sociologia																																	4,0 28		2,0 40	2,0 40					
Sociologia da Cultura																																					4,0 33				
Sociologia do Desenvolvimento																																						4,0 1			
Teoria e Prática do Debate Público																																							4,0 41		
Cinema e Literatura																				4,0 1																					
Espanhol I													4,0 13																												
Estudos Culturais																					4,0 29																				
Francês I														4,0 2																											
Grandes Obras da Literatura Ocidental I																						4,0 28																		
Inglês I (TGR1)																4,0 2																								
Inglês I (TGRPOSLAB)																4,0 2																								
Inglês III										4,0 4																														
Introdução ao Estudo da Linguagem																							4,0 39																	
Italiano I																			4,0 17																					
Jornalismo de Imprensa, Rádio, TV e Ciberjornalismo																								4,0 21																
Língua Portuguesa I																									4,0 40															
Oficina de Jornalismo I																				0,0 21						4,0 21														
Pragmática da Comunicação											4,0 2																													
Tecnologias da Palavra														4,0 23																										
Teoria da Imagem e da Representação																					4,0 26																			
Teorias da Comunicação																																4,0 42									
Nº de horas por docente 1º semestre Comunic. Social e Cultural	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,0	4,0	0,0	4,0	8,0	0,0	8,0	0,0	4,0	4,0	8,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	3,0	0,0	0,0	4,0	2,0	2,0	4,0	4,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
2º SEMESTRE																																										
Estética e Teorias da Arte																																							4,0 3			
Ética e Deontologia da Comunicação																																						4,0 26				
História Contemporânea (Séc XX)																																							4,0 33			
História dos Média																																	4,0 39									
Sociologia da Comunicação																																								4,0 23		
Sociologia e Estudos de Opinião																																		4,0 21								
Sociologia Geral																																			4,0 38							
Sociologia Política																																									4,0 30	
Cultura e Linguagens Científicas																						4,0 45																		
Cultura Portuguesa Contemporânea																								4,0 23																
Espanhol II													4,0 14																												
Francês II														4,0 3																											
Géneros Jornalísticos																				4,0 23																				
Grandes Obras da Literatura Ocidental II																				4,0 31																				
Inglês II										4,0 3																														
Inglês IV										4,0 4																														
Italiano II																			4,0 16																					
Língua Portuguesa II																									4,0 39															
Literatura de Viagens																												4,0 3												
Oficina de Jornalismo II																				0,0 19						4,0 19														
Nº de horas por docente 1º semestre Comunic. Social e Cultural	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	8,0	0,0	0,0	4,0	4,0	0,0	0,0	0,0	4,0	8,0	0,0	4,0	4,0	0,0	4,0	4,0	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,0	0,0	4,0	4,0	4,0	0,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	0,0
RELAÇÕES PÚBLICAS E COMUNICAÇÃO	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº
1º SEMESTRE																																										
Contabilidade I								4,0 24																																		
E-Business e Internet Marketing	4,0 27																																									
Economia Regional			4,0 1																																						
Gestão da Inovação				4,0 25																																					
Introdução à Gestão						6,0 63																																			
Introdução à Microeconomia									4,0 27																																
Marketing I																			4,0 47																					
Introdução à Sociologia																																			2,0 64	2,0 64					
Sociologia da Cultura																																					4,0 50				
Sociologia do Desenvolvimento																																						4,0 43			
Sociologia dos Media e da Informação																																					4,0 8			4,0 8		
Teoria e Prática do Debate Público																																						4,0 10			
Cinema e Literatura																				4,0 7																				
Espanhol I													4,0 1																												
Estudos Culturais																					4,0 7																				
Francês I														4,0 5																											
Francês III																																4,0 1									
Francês V																																4,0 1									
Grandes Obras da Literatura Ocidental I																						4,0 5																		
Inglês I															4,0 10	4,0 27																									
Inglês I (TGRPOSLAB)																4,0 9																								
Inglês III										4,0 34																														
Inglês III (TGRPOSLAB)										4,0 4																														
Inglês V																		4,0 36																						
Italiano I																			4,0 4																					
Língua Portuguesa I																							4,0 57																	
Oficina de Relações Públicas I																																					4,0 38				
Pragmática da Comunicação											4,0 39																													
Tecnologias da Palavra														4,0 3																										
Teoria da Imagem e da Representação																					4,0 5																			
Teorias da Comunicação																																4,0 7									
Nº horas por docente 1º sem. Relações Publicas e Comunicação	4,0	0,0	4,0	4,0	6,0	0,0	4,0	4,0	4,0	8,0	4,0	0,0	4,0	8,0	4,0	8,0	4,0	4,0	4,0	8,0	4,0	4,0	0,0	0,0	0,0	4,0	0,0	8,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	2,0	2,0	8,0	4,0	4,0	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0
2º SEMESTRE																																										
Contabilidade II								4,0 25																																		
Economia do Turismo			4,0 7																																						
Economia Portuguesa		4,0 25																																							
Introdução à Macroeconomia									2,0 25																																
Marketing II																			4,0 46																					
Recursos Humanos				4,0 44																																				
Ética e Deontologia da Comunicação																																							4,0 7		
História Contemporânea (Séc XX)																																								4,0 39	
História dos Média																																	4,0 7								
Sociologia da Comunicação																																								4,0 37	
Sociologia e Estudos de Opinião																																		4,0 7							
Teoria das Relações Públicas																																							4,0 45		
Cultura e Linguagens Científicas																						4,0 2																		
Cultura Portuguesa Contemporânea																								4,0 8																
Espanhol II													4,0 2																												
Francês II														4,0 5																											
Francês IV																																4,0 2									
Francês VI																																4,0 2									
Grandes Obras da Literatura Ocidental II																				4,0 4																				
Inglês II (TGRPOSLAB)										4,0 13																														
Inglês II																4,0 32																								
Inglês IV (TGRPOSLAB)										4,0 4																														
Inglês IV										4,0 29																														
Inglês VI																		4,0 37																					
Italiano II																			4,0 2																					
Laboratório de Relações Públicas e Comunicação																																					2,0 23				
Língua Portuguesa II												4,0 9											4,0 47																		
Literatura de Viagens																												4,0 7												
Oficina de Relações Públicas II																																					4,0 32				
Práticas Discursivas																									4,0 37															
Nº de horas por docente 2º semestre Relações Publicas e Comunic.	0,0	4,0	4,0	4,0	0,0	0,0	4,0	2,0	4,0	12,0	0,0	4,0	4,0	4,0	0,0	4,0	4,0	4,0	4,0	0,0	4,0	4,0	4,0	4,0	0,0	0,0	0,0	4,0	8,0	6,0	0,0	0,0	0,0	4,0	0,0	4,0	0,0	0,0	0,0	8,0	0,0	4,0	4,0	0,0	0,0
MESTRADO CIÊNCIAS DA COMUNICAÇÃO	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº
1º SEMESTRE																																										
Marketing de Serviços	4,0 4																																									
A Comunicação nos Media Digitais															4,0 9																										
Media e Cultura de Massas																								4,0 5																
Pragmática Social											4,0 9																													
Teoria da Comunicação																														6,0 9										
Nº horas por docente 1º semestre Mestrado CC	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0	6,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
2º SEMESTRE																																										
Marketing Internacional						4,0 4																																				
Temas de Cidadania																																			1,0 5					1,0 5		
Comunicação e Imagem																					4,0 4																				
Comunicação Oral																																	4,0 8								
Interfaces do Jornalismo																																		4,0 5							
Questões do Jornalismo Contemporâneo																				4,0 5																				
Técnicas Avançadas de Relações Públicas																																	4,0 4								
Nº horas por docente 2º semestre Mestrado CC	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,0	4,0	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0	###	0,0	0,0	4,0	4,0	4,0	0,0	0,0	1,0	0,0	0,0	0,0	0,0	1,0	0,0	0,0	0,0	1,0
DISCIPLINAS OUTROS DEPARTAMENTOS	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº
1º SEMESTRE																																										
Departamento de Biologia																																										
Inglês I																4,0 1																									
Inglês Instrumental																		2,0 33																						
Departamento de Ciências da Educação																																										
Bases de Análise Gramatical											0,0 43	5,2 43																												
Bases de Análise Gramatical - AH											0,0 4	1,0 4																												
Literatura para a Infância																																						5,2 40				
Literatura para a Infância - AH																																						5,2 12				
Práticas Textuais do Português																																					5,2 53					
Práticas Textuais do Português - AH																																					5,2 11					
Espanhol I															4,0 1																										
Inglês I																4,0 1	4,0 5																								
Departamento de Ciências Tecnol. e Desenvolvimento																																										
Expressão Oral e Escrita																														3,0 16												
Portfolio Meec II																														3,0 4												
Escola Superior de Enfermagem de Ponta Delgada																																										
Marketing e Comunicação em Saúde											1,0 41																												
Departamento História, Filosofia e Ciências Sociais																																										
Espanhol I															4,0 3																										
Francês I														4,0 3																										
Francês III																																4,0 1									
Inglês I																4,0 12	4,0 2																								
Inglês I (TGRPOSLAB)																	4,0 16																								
Inglês III										4,0 6																														
Inglês V																		4,0 1																						
Italiano I																			4,0 14																					
Literatura Portuguesa Moderna																																										
Literatura Portuguesa Moderna - AH																																										
Lusofonia e Construção Comunitária																																										
Departamento de Matemática																																										
Inglês (Fins Específicos)										4,0 40																														
Nº horas por docente 1º sem. Vários departa.	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	8,0	1,0	6,2	8,0	4,0	12,0	12,0	6,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	6,0	12,0	4,0	0,0	0,0	10,4	10,4	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
2º SEMESTRE																																										
Departamento de Ciências Agrárias																																										
Expressão Oral e Técnicas de Comunicação - AH																						3,0 13																		
Departamento de Ciências da Educação																																										
Compreensão e Expressão em Língua Portuguesa											0,0 31	5,2 31																												
Compreensão e Expressão em Língua Portuguesa - AH											0,0 1	1,0 1																												
Português Instrumental																																					5,2 50					
Português Instrumental - AH																																					5,2 8					
Departamento História, Filosofia e Ciências Sociais																																										
Espanhol II													4,0 2																												
Inglês II																																										
Inglês II (TGRPOSLAB)										4,0 14						4,0 14																									
Inglês IV										4,0 5																															
Italiano II																		4,0 5																						
A Cultura Portuguesa na História - AH																								4,0 2																
Grandes Obras da Literatura Ocidental II - AH																				4,0 1																				
Literatura Portuguesa Contemporânea																																						4,0 2				
Literatura Portuguesa Contemporânea - AH																																						4,0 12				
Nº horas por docente 2º sem. Vários departa.	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	8,0	0,0	6,2	4,0	0,0	0,0	4,0	0,0	4,0	4,0	0,0	3,0	0,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	##	0,0	8,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ANUAL																																										
Departamento de Matemática																																										
Comunicação em Língua Portuguesa																																					2,0 27					
Inglês Técnico																		3,0 27																						
Nº horas por docente anual Vários departa.	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	3,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	2,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
S/dep.associado-Mobilidade+Reg.Extra.																																										
1º SEMESTRE																																										
Cinema e Literatura																				4,0 1																				
Estudos Culturais																					4,0 1																				
Francês I															4,0 1																										
Grandes Obras da Literatura Ocidental I																						4,0 1																		
Inglês III										4,0 4						4,0 1	4,0 1																									
Inglês V																	4,0 1																								
Jornalismo de Imprensa, Rádio, TV e Ciberjornalismo																								4,0 3																
Oficina de Jornalismo I																				0,0 2						4,0 2														
Oficina de Relações Públicas I																																					4,0 2					
Português Língua Estrangeira I																											4,0 42													
Português Língua Estrangeira II (PLE II)																											4,0

139

Docentes DLLM | Docentes DEG | Docentes DHFSC

DEPARTAMENTO DE LINGUAS E LITERATURA MODERNA	John Joseph Starkey	Ana Teresa da Conceição Silva Alves	Manuel Urbano Bettencourt Machado	Blanca Martín-Calero Médiano	Dominique Almeida Rosa de Faria	Kathleen Judith Mundell de Calado	Rosa Maria Neves Simas	Vamberto Henrique Ávila Freitas	Catia Benedetti	Paulo Jorge de Sousa Meneses	Maria Leonor Sampaio da Silva	Eduardo Jorge Moreira da Silva	Maria Augusta Cavaco Miguel	Ana Cristina Correia Gil	Maria Gabriela Cabral Bernardo Funk	Helena Margarida Mateus	Silva Montenegro	Maria do Céu Amaral Fortes de Fraga Amaral	Maria Lucinda Soares de Sousa Martins	Vítor Humberto Guiomar Cardoso Ruas	Carlos Manuel Cravo Ventura	Maria Madalena Marcos	Carlos Teixeira da Silva	Flávio Gomes Borges Tiago	Maria Luísa Silva Rocha	Carlos Alberto Silva Melo Santos	Sandra Micaela Costa Dias Faria	Sandra Paula Aguiar Moniz	Maria Teresa Pinheiro de Melo Borges Tiago	Rui Miguel de Sousa Resendes	Francisco Manuel Botelho Nunes	Carla Cristina Soares Ramalho	Maria Margarida R. V. S. N. Lalanda Gonçalves	Carlos Eduardo Pacheco Amaral	Daniela Almeida de Medeiros de Sousa Soares	Eduardo Costa Duarte Ferreira	Pilar Sousa Lima Damião de Medeiros	Fernando Jorge Afonso Diogo	Rui Jorge Sampaio da Silva	Maria Gabriela Couto Teves de Azevedo e Castro	Carlos Alberto da Costa Cordeiro	Rolando Lima Lalanda Gonçalves	Álvaro António Gancho Borralho	Berta Maria Oliveira Pimentel Múcio
COMUNICAÇÃO SOCIAL E CULTURA	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº
1º SEMESTRE																																							
Filosofia Social e Política																					3,0												4,0 28							
Introdução à Sociologia																																		2,0 40	2,0 40					
Sociologia da Cultura																																				4,0 33				
Sociologia do Desenvolvimento																																					4,0 1			
Teoria e Prática do Debate Público																																						4,0 41		
Cinema e Literatura										4,0 1																														
Espanhol I				4,0 13																																				
Estudos Culturais											4,0 29																													
Francês I					4,0 2																																			
Grandes Obras da Literatura Ocidental I												4,0 28																												
Inglês I (TGR1)							4,0 2																																	
Inglês I (TGRPOSLAB)							4,0 2																																	
Inglês III	4,0 4																																							
Introdução ao Estudo da Linguagem													4,0 39																											
Italiano I									4,0 17																															
Jornalismo de Imprensa, Rádio, TV e Ciberjornalismo														4,0 21																									
Língua Portuguesa I															4,0 40																									
Oficina de Jornalismo I										0,0 21																														
Pragmática da Comunicação		4,0 2																																						
Tecnologias da Palavra					4,0 23																																			
Teoria da Imagem e da Representação											4,0 26																													
Teorias da Comunicação																	4,0 42																							
Nº de horas por docente 1º semestre Comunic. Social e Cultural	4,0	4,0	0,0	4,0	8,0	0,0	8,0	0,0	4,0	4,0	8,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	0,0	0,0	0,0	3,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,0	2,0	2,0	4,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
2º SEMESTRE																																								
Estética e Teorias da Arte																																						4,0 3		
Ética e Deontologia da Comunicação																																					4,0 26			
História Contemporânea (Séc XX)																																						4,0 33		
História dos Média																																	4,0 39							
Sociologia da Comunicação																																							4,0 23		
Sociologia e Estudos de Opinião																																		4,0 21	4,0 38					
Sociologia Geral																																								
Sociologia Política																																							4,0 30		
Cultura e Linguagens Científicas												4,0 45																												
Cultura Portuguesa Contemporânea														4,0 23																										
Espanhol II				4,0 14																																				
Francês II					4,0 3																																			
Géneros Jornalísticos										4,0 23																														
Grandes Obras da Literatura Ocidental II										4,0 31																														
Inglês II	4,0 3																																							
Inglês IV	4,0 4																																							
Italiano II									4,0 16																															
Língua Portuguesa II															4,0 39																									
Literatura de Viagens																			4,0 3																					
Oficina de Jornalismo II										0,0 19																														
Nº de horas por docente 1º semestre Comunic. Social e Cultural	8,0	0,0	0,0	4,0	4,0	0,0	0,0	0,0	4,0	8,0	0,0	4,0	0,0	4,0	4,0	0,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,0	0,0	4,0	4,0	0,0	0,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	0,0
RELAÇÕES PÚBLICAS E COMUNICAÇÃO	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº
1º SEMESTRE																																								
Contabilidade I																																	4,0 24							
E-Business e Internet Marketing																										4,0 27														
Economia Regional																																								
Gestão da Inovação																																								
Introdução à Gestão																																								
Introdução à Microeconomia																																								
Marketing I																																								
Introdução à Sociologia																																								
Sociologia da Cultura																																								
Sociologia do Desenvolvimento																																								
Sociologia dos Media e da Informação																																								
Teoria e Prática do Debate Público																																								
Cinema e Literatura										4,0 7																														
Espanhol I				4,0 1																																				
Estudos Culturais											4,0 7																													
Francês I					4,0 5																																			
Francês III																				4,0 1																				
Francês V																				4,0 1																				
Grandes Obras da Literatura Ocidental I												4,0 5																												
Inglês I							4,0 10	4,0 27																																	
Inglês I (TGRPOSLAB)								4,0 9																																
Inglês III	4,0 34																																							
Inglês III (TGRPOSLAB)	4,0 4																																							
Inglês V											4,0 36																													
Italiano I									4,0 4																															
Língua Portuguesa I													4,0 57																											
Oficina de Relações Públicas I																																								
Pragmática da Comunicação		4,0 39																																						
Tecnologias da Palavra					4,0 3																																			
Teoria da Imagem e da Representação											4,0 5																													
Teorias da Comunicação																	4,0 7																							
Nº horas por docente 1º sem. Relações Publicas e Comunicação	8,0	4,0	0,0	4,0	8,0	4,0	8,0	4,0	4,0	4,0	8,0	4,0	4,0	0,0	0,0	4,0	0,0	8,0	0,0	0,0	0,0	4,0	0,0	4,0	4,0	6,0	0,0	4,0	4,0	4,0	0,0	0,0	2,0	2,0	8,0	4,0	4,0	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0
2º SEMESTRE																																								
Contabilidade II																																	4,0 25							
Economia do Turismo																																								
Economia Portuguesa																										4,0 25														
Introdução à Macroeconomia																																								
Marketing II																																								
Recursos Humanos																																								
Ética e Deontologia da Comunicação																																								
História Contemporânea (Séc XX)																																								
História dos Média																																								
Sociologia da Comunicação																																								
Sociologia e Estudos de Opinião																																								
Teoria das Relações Públicas																																								
Cultura e Linguagens Científicas												4,0 2																												
Cultura Portuguesa Contemporânea														4,0 8																										
Espanhol II				4,0 2																																				
Francês II					4,0 5																																			
Francês IV																				4,0 2																				
Francês VI																				4,0 2																				
Grandes Obras da Literatura Ocidental II												4,0 4																												
Inglês II (TGRPOSLAB)	4,0 13																																							
Inglês II								4,0 32																																
Inglês IV (TGRPOSLAB)	4,0 4																																							
Inglês IV	4,0 29																																							
Inglês VI											4,0 37																													
Italiano II									4,0 2																															
Laboratório de Relações Públicas e Comunicação																																								
Língua Portuguesa II			4,0 9										4,0 47																											
Literatura de Viagens																					4,0 7																			
Oficina de Relações Públicas II																																								
Práticas Discursivas																4,0 37																								
Nº de horas por docente 2º semestre Relações Publicas e Comunic.	12,0	0,0	4,0	4,0	4,0	0,0	4,0	4,0	4,0	4,0	0,0	4,0	4,0	4,0	4,0	0,0	4,0	8,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,0	4,0	4,0	0,0	0,0	4,0	2,0	4,0	4,0	0,0	4,0	0,0	0,0	0,0	8,0	0,0	4,0	4,0	0,0	0,0
MESTRADO CIÊNCIAS DA COMUNICAÇÃO	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº
1º SEMESTRE																																								
Marketing de Serviços																										4,0 4														
A Comunicação nos Media Digitais					4,0 9																																			
Media e Cultura de Massas														4,0 5																										
Pragmática Social		4,0 9																																						
Teoria da Comunicação																6,0 9																								
Nº horas por docente 1º semestre Mestrado CC	0,0	4,0	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,0	0,0	6,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
2º SEMESTRE																																								
Marketing Internacional																																	4,0 4							
Temas de Cidadania																																		1,0 5				1,0 5			1,0 5
Comunicação e Imagem											4,0 4																												
Comunicação Oral																				4,0 8																				
Interfaces do Jornalismo																					4,0 5																			
Questões do Jornalismo Contemporâneo										4,0 5																														
Técnicas Avançadas de Relações Públicas																																								
Nº horas por docente 2º semestre Mestrado CC	0,0	4,0	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,0	4,0	0,0	0,0	4,0	0,0	12,0	0,0	0,0	4,0	4,0	0,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	1,0	0,0	0,0	0,0	1,0	0,0	0,0	0,0	0,0	1,0
DISCIPLINAS OUTROS DEPARTAMENTOS	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº
1º SEMESTRE																																								
Departamento de Biologia																																								
Inglês I									4,0 1																															
Inglês Instrumental										2,0 33																														
Departamento de Ciências da Educação																																								
Bases de Análise Gramatical		0,0 43	5,2 43																																					
Bases de Análise Gramatical - AH		0,0 4	1,0 4																																					
Literatura para a Infância																																								
Literatura para a Infância - AH																																								
Práticas Textuais do Português																																								
Práticas Textuais do Português - AH																																								
Espanhol I					4,0 1																																			
Inglês I									4,0 1	4,0 5																														
Departamento de Ciências Tecnol. e Desenvolvimento																																								
Expressão Oral e Escrita																	3,0 16																							
Portfolio Meec II																	3,0 4																							
Escola Superior de Enfermagem de Ponta Delgada																																								
Marketing e Comunicação em Saúde		1,0 41																																						
Departamento História, Filosofia e Ciências Sociais																																								
Espanhol I					4,0 3																																			
Francês I						4,0 3																																		
Francês III																				4,0 1																				
Inglês I							4,0 12	4,0 2																																	
Inglês I (TGRPOSLAB)								4,0 16																																
Inglês III	4,0 6																																							
Inglês V										4,0 1																														
Italiano I									4,0 14																															
Literatura Portuguesa Moderna																					4,0 5																			
Literatura Portuguesa Moderna - AH																					4,0 12																			
Lusofonia e Construção Comunitária																					4,0 11																			
Departamento de Matemática																																								
Inglês (Fins Específicos)	4,0 40																																							
Nº horas por docente 1º sem. Vários departa.	8,0	1,0	6,2	8,0	4,0	12,0	12,0	6,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	6,0	12,0	4,0	0,0	10,4	10,4	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
2º SEMESTRE																																								
Departamento de Ciências Agrárias																																								
Expressão Oral e Técnicas de Comunicação - AH													3,0 13																											
Departamento de Ciências da Educação																																								
Compreensão e Expressão em Língua Portuguesa		0,0 31	5,2 31																																					
Compreensão e Expressão em Língua Portuguesa - AH		0,0 1	1,0 1																																					
Português Instrumental																					5,2 50																			
Português Instrumental - AH																					5,2 8																			
Departamento História, Filosofia e Ciências Sociais																																								
Espanhol II				4,0 2																																				
Inglês II																																								
Inglês II (TGRPOSLAB)	4,0 14							4,0 14																																
Inglês IV	4,0 5																																							
Italiano II									4,0 5																															
A Cultura Portuguesa na História - AH														4,0 2																									
Grandes Obras da Literatura Ocidental II - AH											4,0 1																													
Literatura Portuguesa Contemporânea																																								
Literatura Portuguesa Contemporânea - AH																																								
Nº horas por docente 2º sem. Vários departa.	8,0	0,0	6,2	4,0	0,0	0,0	4,0	0,0	4,0	4,0	0,0	3,0	0,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	##	0,0	8,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ANUAL																																								
Departamento de Matemática																																								
Comunicação em Língua Portuguesa																					2,0 27																			
Inglês Técnico									3,0 27																															
Nº horas por docente anual Vários departa.	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	3,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	2,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
S/dep.associado-Mobilidade+Reg.Extra.																																								
1º SEMESTRE																																								
Cinema e Literatura										4,0 1																														
Estudos Culturais											4,0 1																													
Francês I						4,0 1																																		
Grandes Obras da Literatura Ocidental I												4,0 1																												
Inglês III	4,0 4							4,0 1	4,0 1																															
Inglês V									4,0 1																															
Jornalismo de Imprensa, Rádio, TV e Ciberjornalismo														4,0 3																									
Oficina de Jornalismo I										0,0 2																													
Oficina de Relações Públicas I																																								
Português Língua Estrangeira I																				4,0 42																			
Português Língua Estrangeira II (PLE II)																				4,0 3																			
Pragmática da Comunicação		4,0 2																																						
Bases de Análise Gramatical		0,0 1	5,2 1																																					
Comunicação em Língua Portuguesa I		0,0 1	4,0 1																																					
Expressão Oral e Escrita																	3,0 1																							
Inglês I							4,0 1																																	
Língua Portuguesa I													4,0 1																											
Nº horas por docente 1º sem. Mobil+Reg.Extra.	4,0	4,0	9,2	0,0	4,0	4,0	4,0	8,0	0,0	4,0	4

Matriz DLLM sem contratados e mobilidade

Docentes DLLM | Docentes DEG | Docentes DHFSC

DEPARTAMENTO DE LINGUAS E LITERATURA MODERNA	John Joseph Starkey	Ana Teresa da Conceição Silva Alves	Manuel Urbano Bettencourt Machado	Blanca Martín-Calero Medrano	Dominique Almeida Rosa de Faria	Kathleen Judith Mundell de Calado	Rosa Maria Neves Simas	Vamberto Henrique Ávila Freitas	Catia Benedetti	Paulo Jorge de Sousa Meneses	Maria Leonor Sampaio da Silva	Eduardo Jorge Moreira da Silva	Maria Augusta Cavaco Miguel	Ana Cristina Correia Gil	Maria Gabriela Cabral Bernardo Funk	Helena Margarida Mateus	Silva Montenegro	Maria do Céu Amaral Fortes de Fraga Amaral	Maria Lucinda Soares de Sousa Martins	Vítor Humberto Guiomar Cardoso Ruas	Carlos Manuel Cravo Ventura	Maria Madalena Marcos	Carlos Teixeira da Silva	Flávio Gomes Borges Tiago	Maria Luísa Silva Rocha	Carlos Alberto Silva Melo Santos	Sandra Micaela Costa Dias Faria	Sandra Paula Aguiar Moniz	Maria Teresa Pinheiro de Melo Borges Tiago	Rui Miguel de Sousa Resendes	Francisco Manuel Botelho Nunes	Carla Cristina Soares Ramalho	Maria Margarida R. V. S. N. Lalanda Gonçalves	Carlos Eduardo Pacheco Amaral	Daniela Almeida de Medeiros de Sousa Soares	Eduardo Costa Duarte Ferreira	Pilar Sousa Lima Damião de Medeiros	Fernando Jorge Afonso Diogo	Rui Jorge Sampaio da Silva	Maria Gabriela Couto Teves de Azevedo e Castro	Carlos Alberto da Costa Cordeiro	Rolando Lima Lalanda Gonçalves	Álvaro António Gancho Borralho	Berta Maria Oliveira Pimentel Miúdo
COMUNICAÇÃO SOCIAL E CULTURA	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº
1º SEMESTRE																																								
Filosofia Social e Política																					3,0											4,0 28								
Introdução à Sociologia																																	2,0 40	2,0 40						
Sociologia da Cultura																																			4,0 33					
Sociologia do Desenvolvimento																																				4,0 1				
Teoria e Prática do Debate Público																																					4,0 41			
Cinema e Literatura										4,0 2																														
Espanhol I				4,0 13							4,0 30																													
Estudos Culturais												4,0 29																												
Francês I					4,0 3																																			
Grandes Obras da Literatura Ocidental I																																								
Inglês I (TGR1)							4,0 2																																	
Inglês I (TGRPOSLAB)							4,0 2																																	
Inglês III	4,0 8																																							
Introdução ao Estudo da Linguagem													4,0 39																											
Italiano I									4,0 17																															
Jornalismo de Imprensa, Rádio, TV e Ciberjornalismo														4,0 24																									
Língua Portuguesa I															4,0 40																									
Oficina de Jornalismo I										0,0 21																														
Pragmática da Comunicação		4,0 4																																						
Tecnologias da Palavra					4,0 23																																			
Teoria da Imagem e da Representação											4,0 26																													
Teorias da Comunicação																	4,0 42																							
Nº de horas por docente 1º semestre Comunic. Social e Cultural	4,0	4,0	0,0	4,0	8,0	0,0	8,0	0,0	4,0	4,0	8,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	0,0	0,0	0,0	3,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,0	2,0	2,0	4,0	4,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
2º SEMESTRE																																								
Estética e Teorias da Arte																																						4,0 3			
Ética e Deontologia da Comunicação																																					4,0 26				
História Contemporânea (Séc XX)																																						4,0 33			
História dos Média																																	4,0 39								
Sociologia da Comunicação																																							4,0 23		
Sociologia e Estudos de Opinião																																	4,0 21	4,0 38							
Sociologia Geral																																							4,0 30		
Sociologia Política																																									
Cultura e Linguagens Científicas													4,0 45																											
Cultura Portuguesa Contemporânea														4,0 23																										
Espanhol II				4,0 14																																				
Francês II					4,0 3																																			
Géneros Jornalísticos										4,0 23																														
Grandes Obras da Literatura Ocidental II										4,0 32																														
Inglês II	4,0 3																																							
Inglês IV	4,0 4																																							
Italiano II									4,0 16																															
Língua Portuguesa II															4,0 39																									
Literatura de Viagens																			4,0 3																					
Oficina de Jornalismo II										0,0 19																														
Nº de horas por docente 1º semestre Comunic. Social e Cultural	8,0	0,0	0,0	4,0	4,0	0,0	0,0	0,0	4,0	8,0	0,0	4,0	0,0	4,0	4,0	4,0	0,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,0	0,0	4,0	4,0	0,0	4,0	4,0	0,0	4,0	0,0	0,0
RELAÇÕES PÚBLICAS E COMUNICAÇÃO	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº
1º SEMESTRE																																								
Contabilidade I																																	4,0 24								
E-Business e Internet Marketing																									4,0 27																
Economia Regional																																									
Gestão da Inovação																																									
Introdução à Gestão																																									
Introdução à Microeconomia																																									
Marketing I																																									
Introdução à Sociologia																																									
Sociologia da Cultura																																									
Sociologia do Desenvolvimento																																									
Sociologia dos Media e da Informação																																									
Teoria e Prática do Debate Público																																									
Cinema e Literatura										4,0 7																														
Espanhol I				4,0 1																																				
Estudos Culturais											4,0 7																													
Francês I					4,0 5																																			
Francês III																			4,0 1																				
Francês V																			4,0 1																				
Grandes Obras da Literatura Ocidental I													4,0 5																										
Inglês I						4,0 11	4,0 27																																	
Inglês I (TGRPOSLAB)							4,0 9																																	
Inglês III	4,0 34																																							
Inglês III (TGRPOSLAB)	4,0 4																																							
Inglês V								4,0 37																																
Italiano I									4,0 4																															
Língua Portuguesa I														4,0 58																										
Oficina de Relações Públicas I																																									
Pragmática da Comunicação		4,0 39																																						
Tecnologias da Palavra					4,0 3																																			
Teoria da Imagem e da Representação											4,0 5																													
Teorias da Comunicação																	4,0 7																							
Nº horas por docente 1º sem. Relações Publicas e Comunicação	8,0	4,0	0,0	4,0	8,0	4,0	8,0	4,0	4,0	4,0	8,0	4,0	4,0	0,0	0,0	4,0	0,0	8,0	0,0	0,0	0,0	4,0	0,0	4,0	4,0	6,0	0,0	4,0	4,0	4,0	0,0	0,0	2,0	2,0	8,0	4,0	4,0	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0
2º SEMESTRE																																								
Contabilidade II																																	4,0 25								
Economia do Turismo																																									
Economia Portuguesa																																									
Introdução à Macroeconomia																																									
Marketing II																																									
Recursos Humanos																																									
Ética e Deontologia da Comunicação																																									
História Contemporânea (Séc XX)																																									
História dos Média																																									
Sociologia da Comunicação																																									
Sociologia e Estudos de Opinião																																									
Teoria das Relações Públicas																																									
Cultura e Linguagens Científicas													4,0 2																											
Cultura Portuguesa Contemporânea														4,0 9																										
Espanhol II				4,0 2																																				
Francês II					4,0 5																																			
Francês IV																																									
Francês VI																																									
Grandes Obras da Literatura Ocidental II										4,0 4																														
Inglês II (TGRPOSLAB)	4,0 13																																							
Inglês II							4,0 33																																	
Inglês IV (TGRPOSLAB)	4,0 4																																							
Inglês IV	4,0 29																																							
Inglês VI								4,0 38																																
Italiano II									4,0 2																															
Laboratório de Relações Públicas e Comunicação																																									
Língua Portuguesa II			4,0 9											4,0 47																										
Literatura de Viagens																			4,0 7																				
Oficina de Relações Públicas II																																									
Práticas Discursivas															4,0 37																									
Nº de horas por docente 2º semestre Relações Publicas e Comunic.	12,0	0,0	4,0	4,0	4,0	0,0	4,0	4,0	4,0	4,0	0,0	4,0	4,0	4,0	4,0	0,0	4,0	8,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,0	4,0	4,0	0,0	4,0	2,0	4,0	4,0	0,0	4,0	0,0	0,0	0,0	8,0	0,0	4,0	4,0	0,0	0,0
MESTRADO CIÊNCIAS DA COMUNICAÇÃO	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº
1º SEMESTRE																																								
Marketing de Serviços																									4,0 4																
A Comunicação nos Media Digitais					4,0 9																																			
Media e Cultura de Massas														4,0 5																										
Pragmática Social		4,0 9																																						
Teoria da Comunicação																6,0 9																								
Nº horas por docente 1º semestre Mestrado CC	0,0	4,0	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,0	0,0	6,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
2º SEMESTRE																																								
Marketing Internacional																																			4,0 4						
Temas de Cidadania																																				1,0 5				1,0 5	
Comunicação e Imagem											4,0 4																													
Comunicação Oral																						4,0 8																	
Interfaces do Jornalismo																							4,0 5																
Questões do Jornalismo Contemporâneo										4,0 5																													
Técnicas Avançadas de Relações Públicas																																							
Nº horas por docente 2º semestre Mestrado CC	0,0	4,0	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,0	4,0	0,0	0,0	4,0	0,0	12,0	0,0	0,0	4,0	4,0	0,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	1,0	0,0	0,0	1,0	0,0	0,0	0,0	1,0	0,0	0,0	1,0
DISCIPLINAS OUTROS DEPARTAMENTOS	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº	h nº
1º SEMESTRE																																								
Departamento de Biologia																																								
Inglês I						4,0 1																																		
Inglês Instrumental								2,0 33																																
Departamento de Ciências da Educação																																								
Bases de Análise Gramatical		0,0 43	5,2 44																																					
Bases de Análise Gramatical - AH		0,0 4	1,0 4																																					
Literatura para a Infância																								5,2 40																
Literatura para a Infância - AH																								5,2 12																
Práticas Textuais do Português																						5,2 53																	
Práticas Textuais do Português - AH																						5,2 11																	
Espanhol I					4,0 1																																			
Inglês I						4,0 1	4,0 5																																	
Departamento de Ciências Tecnol. e Desenvolvimento																																								
Expressão Oral e Escrita																3,0 17																							
Portfolio Meec II																3,0 4																							
Escola Superior de Enfermagem de Ponta Delgada																																								
Marketing e Comunicação em Saúde		1,0 41																																					
Departamento História, Filosofia e Ciências Sociais																																								
Espanhol I					4,0 3																																			
Francês I						4,0 3																																		
Francês III																			4,0 1																				
Inglês I						4,0 12	4,0 2																																	
Inglês I (TGRPOSLAB)							4,0 16																																	
Inglês III	4,0 6																																							
Inglês V								4,0 1																																
Italiano I									4,0 14																															
Literatura Portuguesa Moderna																			4,0 5																				
Literatura Portuguesa Moderna - AH																			4,0 12																				
Lusofonia e Construção Comunitária																			4,0 11																				
Departamento de Matemática																																								
Inglês (Fins Específicos)	4,0 40																																							
Nº horas por docente 1º sem. Vários departa.	8,0	1,0	6,2	8,0	4,0	12,0	12,0	6,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	6,0	12,0	4,0	0,0	10,4	10,4	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
2º SEMESTRE																																								
Departamento de Ciências Agrárias																																								
Expressão Oral e Técnicas de Comunicação - AH													3,0 14																											
Departamento de Ciências da Educação																																								
Compreensão e Expressão em Língua Portuguesa		0,0 31	5,2 31																																					
Compreensão e Expressão em Língua Portuguesa - AH		0,0 1	1,0 1																																					
Português Instrumental																							5,2 51																
Português Instrumental - AH																							5,2 8																
Departamento História, Filosofia e Ciências Sociais																																								
Espanhol II					4,0 2																																			
Inglês II																																								
Inglês II (TGRPOSLAB)	4,0 14						4,0 14																																	
Inglês IV	4,0 5																																							
Italiano II									4,0 5																															
A Cultura Portuguesa na História - AH														4,0 2																									
Grandes Obras da Literatura Ocidental II - AH										4,0 1																														
Literatura Portuguesa Contemporânea																																								
Literatura Portuguesa Contemporânea - AH																																								
Nº horas por docente 2º sem. Vários departa.	8,0	0,0	6,2	4,0	0,0	0,0	4,0	0,0	4,0	4,0	0,0	3,0	0,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	10,4	0,0	8,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ANUAL																																								
Departamento de Matemática																																								
Comunicação em Língua Portuguesa																							2,0 27																
Inglês Técnico								3,0 27																																
Nº horas por docente anual Vários departa.	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	3,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	2,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
S/dep.associado-Mobilidade+Reg.Extra.																																								
2º SEMESTRE																																								
Português Língua Estrangeira II (PLE II)																			4,0 25																				
Nº horas por docente 2º sem. Mobil+Reg.Extra.	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

Anexo 3 – Plano de Contas para a Classe 9

90 – Contas refletidas

90 3 – Existências Refletidos

90 36 - Matérias-primas, Subsidiárias e de Consumo

90 363 - Matérias Diversas

90 3631 - Matérias Diversas

90 6 – Custos Reais Refletidos

90 62 – Fornecimentos e Serviços de Terceiros

90 622 – Fornecimentos e Serviços

90 62211 – Eletricidade

90 62212 – Combustíveis

90 622121 – Para viaturas

90 6221211 – Gasóleo

90 6221212 - Gasolina

90 622122 – Para máquinas

90 62212103 – Gasóleo

90 62212104 - Gasolina

90 62213 – Água

90 62214 – Outros Fluidos

90 6221401 – Gás

90 62215 – Ferramentas e Utensílios de Desgaste Rápido

90 622159 – Utensílios Diversos

Etc.

90 7 – Proveitos Reais Refletidos

90 71 – Vendas e Prestações de Serviços

90 711 – Vendas

90 7111 – Mercadorias – Mercado Nacional

90 71111 – Fotocópias, impressos e publicações

90 71112 – Cadernos de encargos

90 7114 – Bens Diversos

90 712 – Prestações de Serviços

90 7125 - Serviços prestados ao Exterior

90 71251 - Realização de Estudos

90 71259 -Outros

90 7128 - Serviços laboratoriais

90 7129 - Serviços diversos

90 71291 - Ações de Formação

90 71292 - Inscrições em Seminários e Congressos

Etc.

90 8 – Custos Previsionais Refletidos

90 9 – Proveitos Previsionais Refletidas

91 – Reclassificação de Custos e Proveitos

91 01 – Eletricidade

91 02 – Água

91 03 – Comunicação

91 04 – Seguros

91 05 - Publicidade e propaganda

91 06 - Limpeza, higiene e conforto

91 07 - Vigilância e segurança

91 08 – Amortizações de espaços comuns a diferentes cursos7 dusciplinas

92 – Atividades Auxiliares

92 01 – Reitoria, Vice e Pró reitorias

92 01 1 – Custo Direto

92 01 1 01 – Pessoal Docente

92 01 1 01 1 - Ano n

92 01 1 01 2 – Ano anterior

92 01 1 02 – Pessoal não Docente

92 01 1 02 1 - Ano n

92 01 1 02 2 – Ano anterior

92 01 1 03 – Custos de Funcionamento

92 01 1 03 1 - Ano n

92 01 1 03 2 – Ano anterior

92 01 1 04 – Amortizações

92 01 1 04 1 - Ano n

92 01 1 04 2 – Ano anterior

92 01 1 05 – Outros Custos

92 01 1 04 1 - Ano n

92 01 1 04 2 – Ano anterior

92 01 2 – Custo Comum

92 01 3 – Custo Indireto

92 02 - Serviços Académicos

92 02 1 – Custo Direto

92 02 1 01 – Pessoal Docente

92 02 1 01 1 - Ano n

92 02 1 01 2 – Ano anterior

92 02 1 02 – Pessoal não Docente

92 02 1 02 1 - Ano n

92 02 1 02 2 – Ano anterior

92 02 1 03 – Custos de Funcionamento

92 02 1 03 1 - Ano n

92 02 1 03 2 – Ano anterior

92 02 1 04 – Amortizações

92 02 1 04 1 - Ano n

92 02 1 04 2 – Ano anterior

92 02 1 05 – Outros Custos

92 02 1 05 1 - Ano n

92 02 1 05 2 – Ano anterior

92 02 2 – Custo Comum

92 02 3 – Custo Indireto

92 03 - Serviços Técnicos

….

92 04 - Serviços de Informática

….

92 05 - Serviços de Documentação

….

92 06 - Serviços Administrativos

….

92 07 - Serviços de Planeamento, Comunicação e Imagem

….

92 08 - Conselho Geral

….

92 09 - Conselho Cientifico (departamentos)

….

92 10 - Conselho Técnico - Cientifico (escolas)

….

92 11 - Conselho Pedagógico (departamentos)

….

92 12 - Conselho Pedagógico (escolas)

….

93 – Atividade Principal – Ensino

93 XX – Unidade Orgânica

93 XX XX – Custos de Gestão da Unidade Orgânica

93 XX XX 01 – Pessoal Docente

93 XX 01 1 - Ano n

93 XX 01 2 – Ano anterior

93 XX XX 02 – Pessoal não Docente

93 XX XX 02 1 - Ano n

93 XX XX 02 2 – Ano anterior

93 XX XX 03 – Custos de Funcionamento

93 XX XX 03 1 - Ano n

93 XX XX 03 2 – Ano anterior

93 XX XX 04 – Amortizações

93 XX XX 04 1 - Ano n

93 XX XX 04 2 – Ano anterior

93 XX XX 05 – Outros Custos

93 XX XX 05 1 - Ano n

93 XX XX 05 2 – Ano anterior

93 XX XX – Curso de….

93 XX XX XXXX – Disciplina ….

93 XX XX XXXX 1 – Custo Direto

93 XX XX XXXX 1 01 – Pessoal Docente

93 XX XX XXXX 1 01 1 - Ano n

93 XX XX XXXX 1 01 2 – Ano anterior

93 XX XX XXXX 1 02 – Pessoal não Docente

93 XX XX XXXX 1 02 1 - Ano n

93 XX XX XXXX 1 02 2 – Ano anterior

93 XX XX XXXX 1 03 – Custos de Funcionamento

93 XX XX XXXX 1 03 1 - Ano n

93 XX XX XXXX 1 03 2 – Ano anterior

93 XX XX XXXX 1 04 – Amortizações

93 XX XX XXXX 1 04 1 - Ano n

93 XX XX XXXX 1 04 2 – Ano anterior

93 XX XX XXXX 1 05 – Outros Custos

93 XX XX XXXX 1 05 1 - Ano n

93 XX XX XXXX 1 05 2 – Ano anterio

93 XX XX XXXX 2 – Custo Comum

93 XX XX XXXX 2 01 – Pessoal Docente

93 XX XX XXXX 2 01 1 - Ano n

93 XX XX XXXX 2 01 2 – Ano anterior

93 XX XX XXXX 2 02 – Pessoal não Docente

93 XX XX XXXX 2 02 1 - Ano n

93 XX XX XXXX 2 02 2 – Ano anterior

93 XX XX XXXX 2 03 – Custos de Funcionamento

93 XX XX XXXX 2 03 1 - Ano n

93 XX XX XXXX 2 03 2 – Ano anterior

93 XX XX XXXX 2 04 – Amortizações

93 XX XX XXXX 2 04 1 - Ano n

93 XX XX XXXX 2 04 2 – Ano anterior

93 XX XX XXXX 2 05 – Outros Custos

93 XX XX XXXX 2 05 1 - Ano n

93 XX XX XXXX 2 05 2 – Ano anterior

93 XX XX XXXX 3 – Custo Indireto

93 XX XX XXXX 3 01 – Pessoal Docente

93 XX XX XXXX 3 01 1 - Ano n

93 XX XX XXXX 3 01 2 – Ano anterior

93 XX XX XXXX 3 02 – Pessoal não Docente

93 XX XX XXXX 3 02 1 - Ano n

93 XX XX XXXX 3 02 2 – Ano anterior

93 XX XX XXXX 3 03 – Custos de Funcionamento

93 XX XX XXXX 3 03 1 - Ano n

93 XX XX XXXX 3 03 2 – Ano anterior

93 XX XX XXXX 3 04 – Amortizações

93 XX XX XXXX 3 04 1 - Ano n

93 XX XX XXXX 3 04 2 – Ano anterior

93 XX XX XXXX 3 05 – Outros Custos

93 XX XX XXXX 3 05 1 - Ano n

93 XX XX XXXX 3 05 2 – Ano anterior

93 XX XX XXXX – Disciplina ….

93 XX XX XXXX 1 – Custo Direto

93 XX XX XXXX 2 – Custo Comum

93 XX XX XXXX 3 – Custo Indireto

94 – Atividade Principal – Investigação

94 XX – Unidade Orgânica A

94 XX 01 – Centros

94 XX 01 01 – Centro A

94 XX 01 01 1 – Custo Direto

94 XX 01 01 1 01 – Pessoal Docente

94 XX 01 01 1 01 1 - Ano n

94 XX 01 01 1 01 2 – Ano anterior

94 XX 01 01 1 02 – Pessoal não Docente

94 XX 01 01 1 02 1 - Ano n

94 XX 01 01 1 02 2 – Ano anterior

94 XX 01 01 1 03 – Custos de Funcionamento

94 XX 01 01 1 03 1 - Ano n

94 XX 01 01 1 03 2 – Ano anterior

94 XX 01 01 1 04 – Amortizações

94 XX 01 01 1 04 1 - Ano n

94 XX 01 01 1 04 2 – Ano anterior

94 XX 01 01 1 05 – Outros Custos

94 XX 01 01 1 05 1 - Ano n

94 XX 01 01 1 05 2 – Ano anterior

94 XX 01 01 2 – Custo Comum

94 XX 01 01 2 01 – Pessoal Docente

94 XX 01 01 2 01 1 - Ano n

94 XX 01 01 2 01 2 – Ano anterior

94 XX 01 01 2 02 – Pessoal não Docente

94 XX 01 01 2 02 1 - Ano n

94 XX 01 01 2 02 2 – Ano anterior

94 XX 01 01 2 03 – Custos de Funcionamento

94 XX 01 01 2 03 1 - Ano n

94 XX 01 01 2 03 2 – Ano anterior

94 XX 01 01 2 04 – Amortizações

94 XX 01 01 2 04 1 - Ano n

94 XX 01 01 2 04 2 – Ano anterior

94 XX 01 01 2 05 – Outros Custos

94 XX 01 01 2 05 1 - Ano n

94 XX 01 01 2 05 2 – Ano anterior

94 XX 01 01 3 – Custo Indireto

94 XX 01 01 3 01 – Pessoal Docente

94 XX 01 01 3 01 1 - Ano n

94 XX 01 01 3 01 2 – Ano anterior

94 XX 01 01 3 02 – Pessoal não Docente

94 XX 01 01 3 02 1 - Ano n

94 XX 01 01 3 02 2 – Ano anterior

94 XX 01 01 3 03 – Custos de Funcionamento

94 XX 01 01 3 03 1 - Ano n

94 XX 01 01 3 03 2 – Ano anterior

94 XX 01 01 3 04 – Amortizações

94 XX 01 01 3 04 1 - Ano n

94 XX 01 01 3 04 2 – Ano anterior

94 XX 01 01 3 05 – Outros Custos

94 XX 01 01 3 05 1 - Ano n

94 XX 01 01 3 05 2 – Ano anterior

94 XX 01 02 – Centro B

94 XX 01 03 – Centro C

94 XX 02 – Publicações e Comunicações

94 XX 03 – Projeto de Investigação A

94 XX 04 – Projeto de Investigação B

94 XX – Unidade Orgânica B

94 XX – Unidade Orgânica C

95 – Atividade Principal – Prestação de Serviços

95 3 – Aluguer de instalações

95 3 01 - Aluguer de salas

95 3 01 1 – Custo Direto

95 3 01 1 01 – Pessoal Docente

95 3 01 1 01 1 - Ano n

95 3 01 1 01 2 – Ano anterior

95 3 01 1 02 – Pessoal não Docente

95 3 01 1 02 1 - Ano n

95 3 01 1 02 2 – Ano anterior

95 3 01 1 03 – Custos de Funcionamento

95 3 01 1 03 1 - Ano n

95 3 01 1 03 2 – Ano anterior

95 3 01 1 04 – Amortizações

95 3 01 1 04 1 - Ano n

95 3 01 1 04 2 – Ano anterior

95 3 01 1 05 – Ouros custos

95 3 01 1 05 1 - Ano n

95 3 01 1 05 2 – Ano anterior

95 3 01 2 – Custo Comum

95 3 01 2 01 – Pessoal Docente

95 3 01 2 01 1 - Ano n

95 3 01 2 01 2 – Ano anterior

95 3 01 2 02 – Pessoal não Docente

95 3 01 2 02 1 - Ano n

95 3 01 2 02 2 – Ano anterior

95 3 01 2 03 – Custos de Funcionamento

95 3 01 2 03 1 - Ano n

95 3 01 2 03 2 – Ano anterior

95 3 01 2 04 – Amortizações

95 3 01 2 04 1 - Ano n

95 3 01 2 04 2 – Ano anterior

95 3 01 2 05 – Ouros custos

95 3 01 2 05 1 - Ano n

95 3 01 2 05 2 – Ano anterior

95 3 01 3 – Custo Indireto

95 3 01 3 01 – Pessoal Docente

95 3 01 3 01 1 - Ano n

95 3 01 3 01 2 – Ano anterior

95 3 01 3 02 – Pessoal não Docente

95 3 01 3 02 1 - Ano n

95 3 01 3 02 2 – Ano anterior

95 3 01 3 03 – Custos de Funcionamento

95 3 01 3 03 1 - Ano n

95 3 01 3 03 2 – Ano anterior

95 3 01 3 04 – Amortizações

95 3 01 3 04 1 - Ano n

95 3 01 3 04 2 – Ano anterior

95 3 01 3 05 – Ouros custos

95 3 01 3 05 1 - Ano n

95 3 01 3 05 2 – Ano anterior

95 3 05 - Parque de Estacionamento

95 3 XX - …..

95 5 – Serviços prestados ao Exterior

95 5 1 – Realização de Estudos

95 5 1 XX – Unidade Orgânica

95 5 1 XX 01 – Prestação A

95 5 1 XX 02 – Prestação B

95 8 – Serviços Laboratoriais

95 8 XX – Unidade Orgânica

95 5 XX 01 – Prestação A

95 5 XX 02 – Prestação B

96 – Custos não Incorporados

96 1 –Custos Financeiros

96 1 01 – Pessoal Docente

96 1 01 1 - Ano n

96 1 01 2 – Ano anterior

96 1 02 – Pessoal não Docente

96 1 02 1 - Ano n

96 1 02 2 – Ano anterior

96 1 03 – Custos de Funcionamento

96 1 03 1 - Ano n

96 1 03 2 – Ano anterior

96 1 04 – Amortizações

96 1 04 1 - Ano n

96 1 04 2 – Ano anterior

96 1 05 – Outros Custos

96 1 05 1 - Ano n

96 1 05 2 – Ano anterior

96 2 –Custos Extraordinários

96 2 01 – Pessoal Docente

96 2 01 1 - Ano n

96 2 01 2 – Ano anterior

96 2 02 – Pessoal não Docente

96 2 02 1 - Ano n

96 2 02 2 – Ano anterior

96 2 03 – Custos de Funcionamento

96 2 03 1 - Ano n

96 2 03 2 – Ano anterior

96 2 04 – Amortizações

96 2 04 1 - Ano n

96 2 04 2 – Ano anterior

96 2 05 – Outros Custos

96 2 05 1 - Ano n

96 2 05 2 – Ano anterior

97 –Proveitos

97 1 – Proveitos Diretos

97 1 93 – Atividade Principal Ensino

97 1 93 XX– Unidade Orgânica A

97 1 93 XX XX – Curso de….

97 1 93 XX XX XXXX – Disciplina ….

97 1 93 XX XX XXXX 1 - Ano n

97 1 93 XX XX XXXX 2 – Ano anterior

97 1 93 XX – Unidade Orgânica B

97 1 93 XX XX – Curso de….

97 1 93 XX XX XXXX – Disciplina ….

97 1 93 XX XX XXXX 1 - Ano n

97 1 93 XX XX XXXX 2 – Ano anterior

97 1 94 – Atividade Principal Investigação

97 1 94 XX – Unidade Orgânica A

97 1 94 XX 01 – Centros

97 1 94 XX 01 01 – Centro A

97 1 94 XX 01 02 – Centro B

97 1 94 XX 02 – Publicações e Comunicações

97 1 94 XX 03 – Projeto de Investigação A

97 1 94 XX 04 – Projeto de Investigação B

97 1 94 XX – Unidade Orgânica B

97 1 94 XX – Unidade Orgânica C

97 1 95 - Atividade Principal – Prestação de Serviços

97 1 95 3 – Aluguer de instalações

97 1 95 3 01 - Aluguer de salas

97 1 95 3 05 - Parque de Estacionamento

97 1 95 3 XX - …..

97 1 95 5 – Serviços prestados ao Exterior

97 1 95 5 1 – Realização de Estudos

97 1 95 5 1 XX – Unidade Orgânica

97 1 95 5 1 XX 01 – Prestação A

97 1 95 5 1 XX 02 – Prestação B

97 1 95 5 8 – Serviços Laboratoriais

97 1 95 5 8 XX – Unidade Orgânica

97 1 95 5 8 XX 01 – Prestação A

97 1 95 5 8 XX 02 – Prestação B

97 2 – Proveitos Indiretos

97 2 XXX – Fonte de Financiamento A

97 2 XX 9X – Atividade Principal

97 2 XX 9X XX– Unidade Orgânica A

97 2 XX 9X XX XX – Curso de….

97 2 XX 9X XX XX XXXX – Disciplina ….

97 2 XX 9X XX XX XXXX 1 - Ano n

97 2 XX 9X XX XX XXXX 2 – Ano anterior

97 2 XX – Fonte de Financiamento B

97 2 XX – Fonte de Financiamento C

99 – Desvios

99 1 – Desvios de custos

99.2 – Desvios de proveitos

99.3 – Desvios de resultados

Bibliografia

Afonso, P.S.L.P. (2002) *Sistemas de Custeio no âmbito da Contabilidade de Custos: o custeio baseado nas atividades, um modelo e uma metodologia de implementação*. Tese de Mestrado. Universidade do Minho.

Alczuk, S. e Pires, S.D.B. O Controlo interno e seus reflexos no gerenciamento dos recursos financeiros em uma instituição pública de ensino superior. Disponível em «http://www.seplag.rs.gov.br/upload/Painel_49_Silvestre_Alczuk_formatado.pdf» (Consult. 26 de Janeiro de 213)

Alexandre, J.S. (2007) Administração Pública Local e Central Sistema de Controlo Interno e faturas de fornecedores retidas por tempo excessivo. *Jornal de Contabilidade*, (366) Setembro, pp. 280-282.

Alijarde, Isabel Brusca e López, Vicente Condor (1999). Hacia la evaluación de la gestión en las administraciones públicas. *Revista Autoria Pública*, (18) Setembro, pp. 67-76.

Almeida, José Rui (2005). Contabilidade de Custos para Autarquias Locais, Modelo para o Sector Público Administrativo, 2ª Ed., Porto, Vida Económica

Araújo, J. (2007) A implementação do POCP e dos planos sectoriais autónomos da Administração Central: estudo e análise. *Revista TOC*, (90) Setembro, pp. 48-55

Araújo, J.M.P. (2005) A implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos planos sectoriais dos serviços autónomos da Administração Central: Estudo e Análise. *Repositório da Universidade do Minho*. [Em linha] Disponível em «http://hdl.handle.net/1822/5400» (Consult. 1 de Março de 2013).

Caiado, A.C.P.(2011) *Contabilidade Analítica e de Gestão*. 6ª Ed. Lisboa, Áreas Editora

Caiado, A.C.P (1992) *Contabilidade Analítica: um instrumento para a gestão*. 5ª Ed. Lisboa, Rei dos Livros

Canha, H.M. (2007) O método ABC como fator de competitividade da empresa. *Revista TOC*, (84) Março, pp. 52-58

Carvalho, J, Costa T.C. e Macedo, N. (2008) A contabilidade analítica ou de custos no sector público administrativo. *Revista TOC*, (96) Março, pp. 30-41

Decreto-Lei nº 232/97. D.R. I Série-A. 203(97-03-09)4594.

Decreto-Lei nº 26/2002. D.R. I Série-A. 38(02-02-14)1156.

Decreto-Lei nº 205/2009. D.R. I Série. 168(09-08-31)5729

Decreto-Lei nº 127/2012. DR I Série. 119(12-06-21)3074.

Despacho Normativo nº 65-A/2008. D.R 2ª Série. 246(88-12-22)50974.

Despacho Normativo nº178/90. D.R. 1ª Série 297(90-12-27)5226.

Direção Geral do Orçamento. *Direção Geral do Orçamento* [Em linha]. Lisboa: DGO. Disponível em: http://www.dgo.pt/Paginas/default.aspx. [Consult. 18 Novembro 2012].

Fernandes, E. (2008) A Contabilidade Analítica como Instrumento para o Cálculo do Custo do Aluno da Academia da Força Aérea. *Repositório Comum.* [Em linha] Disponível em «http://comum.rcaap.pt/handle/123456789/1200» (Consult. 1 de Março de 2013).

Fernandes, M.J.S. (2009) Desenvolvimento da contabilidade publica em Portugal. *Revista Enfoques*, VII (11), pp.155-188

Gabinete de Auditoria e Controlo (2012) *Manual de Controlo Interno*. Universidade do Minho.

Giacomo, W.A. (2005) O New Public Management no Canadá e a gestão publica contemporânea. Interfaces Brasil/Canadá, 5, pp.155-170

Horngren, C. T. e Foster, G. (2008) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 13ª Ed. London, Prentice-Hall International Editions.

Lei nº 59/2008. DR I Série. 176(08-09-11)6524.

Marcos, J.S., Naia P. (2000) A Contabilidade Analítica, Estudos previsionais e Formação no século XXI. Disponível em «http://www.observatorio-iberoamericano.org/paises/Spain/Art%C3%ADculos%20diversos%20sobre%20Contabilidad%20de%20Gesti%C3%B3n/I%20Encuentro%20Iberoamericano%20Cont%20Gesti%C3%B3n/Otros%20Temas/SaoyNaisa.pdf» (Consult. 19 de Setembro 2012)

Marques, M.C.C. (2003) Tendências recentes da abordagem à contabilidade pública em Portugal. *Revista Contabilidade e Finanças*, 14 (31) Janeiro-Abril, pp.96-108.

Marques, M.C.C. (2003) Reforçar a eficiência das políticas educativas: o contributo do Plano Oficial de Contabilidade Publica para o sector da educação (POC Educação). *Livro do 1º Congresso Nacional de Administração Publica: os vetores da mudança*.

Marques, M.C.C. (2008) Novos Desafios na gestão Universitária em Portugal: o papel da Contabilidade Analítica. *Economia Global e Gestão*, 13 (3) Dezembro, pp.119-136.

Marques, M.C.C. (2010) The role of cost accounting in the university performance measurement in Portugal. Disponível em «http://mpra.ub.uni-muenchen.de/29749/» (Consult. 13 de Novembro 2012)

Marques, M.C.C. (2012) Modelos de governo e gestão universitária: uma visão sobre o contexto atual Português. *RIGC*, X(19) Janeiro-Junho.

Marques, M.C.C. e Rodrigues, P.S,F.M. (2006) Optimização da performance universitária: o contributo da Contabilidade Analítica. *Revista TOC*, (79) Outubro, pp.33-40

Martins, J.A. (2005) Management Systems. Accounting and finance: Public Management. Disponível em «http://mpra.ub.uni-muenchen.de/11009/» (Consult. 19 de Novembro 2012)

Martins, N.M.P. (2005) *A Contabilidade Analítica nas Instituições de Ensino Superior*. Tese de Mestrado em Contabilidade e Auditoria. Coimbra.

Matias, R.M.O. (2009) *A Contabilidade das Instituições de Ensino Superior: Análise Comparativa de Portugal e do Reino Unido.* Tese de Mestrado em Contabilidade. Universidade do Porto.

Mauad, L.G.A e Pamplona, E. O Custeio ABC em empresas de serviços: características observadas na implantação de uma empresa do sector. Área temática: a mensuração dos custos no sector de serviços. Disponível em «http://www.custosgerenciais.com.br/arquivos/21.pdf » (Consult. 17 de Fevereiro de 2013).

Medeiros, J.M.R., (2013) *Proposta de alteração aos Estatutos da Universidade dos Açores.* Universidade dos Açores

Mendes, J. *Contabilidade Analítica e de Gestão*. 1ª Ed. Lisboa, Plátano Editora.

Menezes, A.F. (1997) Os Açores na História do Atlântico. *Repositório da Universidade dos Açores*. [Em linha] Disponível em «http://hdl.handle.net/10400.3/463» (Consult. 17 de Janeiro de 2013).

Moreira, F.M.C. (2008) *Implementação da Contabilidade Analítica para o sector da educação na Indra Sistemas Portugal, S.A.*. Relatório do Projeto do Mestrado Integrado em Engenharia Informática e Computação. Universidade do Porto.

Morfose e UAc 2010. *Universidade dos Açores Departamento de Biologia* [Em linha]. Ponta Delgada: Universidade dos Açores. Disponível em: http://www.db.uac.pt/. [Consult. 9 October 2012].

Morfose e UAc 2010. *Universidade dos Açores Departamento de Ciências da Educação* [Em linha]. Ponta Delgada: Universidade dos Açores. Disponível em: http://www.dce.uac.pt/. [Consult. 9 October 2012].

Morfose e UAc 2010. *Universidade dos Açores Departamento de Ciências Tecnológicas e Desenvolvimento* [Em linha]. Ponta Delgada: Universidade dos Açores. Disponível em: http://www.dctd.uac.pt/. [Consult. 9 October 2012].

Morfose e UAc 2010. *Universidade dos Açores Departamento de Economia e Gestão* [Em linha]. Ponta Delgada: Universidade dos Açores. Disponível em: http://www.deg.uac.pt/. [Consult. 9 October 2012].

Morfose e UAc 2010. *Universidade dos Açores Departamento de Geociências* [Em linha]. Ponta Delgada: Universidade dos Açores. Disponível em: http://www.dg.uac.pt/. [Consult. 9 October 2012].

Morfose e UAc 2010. *Universidade dos Açores Departamento de História, Filosofia e Ciências Sociais* [Em linha]. Ponta Delgada: Universidade dos Açores. Disponível em: http://www.dhfcs.uac.pt/. [Consult. 9 October 2012].

Morfose e UAc 2010. *Universidade dos Açores Departamento de Línguas e Literaturas Modernas* [Em linha]. Ponta Delgada: Universidade dos Açores. Disponível em: http://www.dllm.uac.pt/. [Consult. 9 October 2012].

Morfose e UAc 2010. *Universidade dos Açores Departamento de Matemática* [Em linha]. Ponta Delgada: Universidade dos Açores. Disponível em: http://www.dllm.uac.pt/. [Consult. 9 October 2012].

Morfose e UAc 2010. *Universidade dos Açores Departamento de Oceanografia e Pescas* [Em linha]. Ponta Delgada: Universidade dos Açores. Disponível em: http://www.dop.uac.pt/. [Consult. 9 October 2012].

Neto, P.C.L. (2011) Estudo sobre a aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Educação numa escola secundária. *Repositório da Universidade do Minho*. [Em linha] Disponível em «http://hdl.handle.net/1822/17480» (Consult. 1 de Março de 2013)

Nogueira, S.P.S. (2005) *A Contabilidade Publica em Portugal: proposta de um plano oficial de contabilidade único.* Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Administração, Universidade do Minho.

Palma, J. (1997) *Casos Práticos de Contabilidade Analítica*. 1ª Ed. Lisboa, Plátano Editora.

Pereira, C. C. e Franco, V. S., (1994) *Contabilidade Analítica.* 6ª Ed. Lisboa, Rei dos Livros.

Portaria nº 794/2000. D.R. I Série-B. 218(00-09-20)4976.

Reis, I.J.C. (2006) Sistema de controlo interno: estudo de caso numa escola de ensino superior público. *Repositório Institucional da Universidade de Aveiro*. [Em linha] Disponível em «http://hdl.handle.net/10773/4892» (Consult. 26 de Janeiro de 2013)

Ribeiro, N.A.B., Fernandes, P.O. (2002) Proposta de indicadores para a avaliação da qualidade no ensino superior público: um caso de estudo. Disponível em «http://hdl.handle.net/10198/1014» (Consult. 20 de Novembro 2012)

Ribeiro, J.H.V., Pascoal, T.M.R. (2000) Contabilidade de Gestão no Setor Publico Administrativo Português Evolução Histórica Recente. Disponível em

«http://www.observatorio-iberoamericano.org/» (Consult. 21 de Novembro de 2012)

Rocha, J.A.O. (2000). O Modelo Pós-Burocrático: A Reforma da Administração Pública à Luz da Experiência Internacional Recente. *Repositórium da Universidade do Minho*. [Em linha] Disponível em «http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/ 2910/3/O%20Modelo%20Pos-Burocratico.pdf» (Consult. 29 de Dezembro de 2012)

Rocha, J.A.O. (2000). Modernização das Universidades e Gestão Participada. *Repositórium da Universidade do Minho.* [Em linha] Disponível em « http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/2925/1/Modernizacao%20das%20Universidades%20e.doc» (Consult. 29 de Dezembro de 2012)

Rodrigues, J.A. Organização da estrutura de custos das Instituições de Ensino Superior e de IDT. Disponível em «http://www.otic.utl.pt/files/2011/08/Organiza%C3%A7%C3%A3o-das-estruturas-de-custos-das-Instit.-de-Ensino-Superior-e-de-IDT-Contab.-Anal%C3%ADtica.pdf» (Consult. em 21 de Janeiro de 2013)

Santos, S.M. (2000) Modelo de Imputação de Custos e de Recursos: O caso da Universidade do Minho. *Revista Portuguesa de Educação*, 13 (2), pp.267-290.

Silva, C.F.F.S., Costa, T.C. (2008) A contabilidade Analítica no POC-Educação: o preenchimento dos mapas necessário para o apuramento dos custos e dos proveitos. *TOC*, (95) Fevereiro, pp. 39-49

Silva, M.G.M.C. (2011) A Contabilidade Analítica no POC – Educação: O caso da Universidade do Minho. *Repositório da Universidade do Minho*. [Em linha] Disponível em «http://hdl.handle.net/1822/16703» (Consult. 29 de Dezembro de 2012)

Teixeira, A.S.D. (2009) A Contabilidade como Sistema de Informação nas *Instituições de Ensino Publico em Portugal – O Caso da Escola Superior de Ciências Empresariais*. Tese de Doutoramento. Universidade Aberta.

UAc 2012. *Universidade dos Açores* [Em linha]. Ponta Delgada: Universidade dos Açores. Disponível em: http://www.uac.pt/ . [Consult. 9 October 2012].

UAc 2012. *Universidade dos Açores Departamento de Ciências Agrárias* [Em linha]. Ponta Delgada: Universidade dos Açores. Disponível em: http://www.dca.uac.pt/. [Consult. 9 October 2012].

UAc 2012. *Universidade dos Açores Escola Superior de Enfermagem de Angra do Heroismo* [Em linha]. Ponta Delgada: Universidade dos Açores. Disponível em: http://www.esenfah.uac.pt/. [Consult. 9 October 2012].

UAc 2012. *Universidade dos Açores Escola Superior de Enfermagem de Ponta Delgada* [Em linha]. Ponta Delgada: Universidade dos Açores. Disponível em: http://www.esenfpd.uac.pt/. [Consult. 9 October 2012].

Universidade dos Açores (2012) *Relatório e Contas 2011*. Universidade dos Açores. Junho.

Universidade dos Açores (2013) *Relatório e Contas 2012*. Universidade dos Açores. Maio.