



TOC

Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas • Director: Domingues de Azevedo • Ano I • Nº 3

GESTÃO

Modernizar a Administração Pública
para responder ao clima de mudança

CONTABILIDADE

Comércio na NET

FISCALIDADE

Criação de regime simplificado
para tributação em sede de IVA

INAUGURAÇÕES

Madeira e Açores
abrem representações regionais

Rogério Fernandes Ferreira

é claro:

*acabar com
os paraísos
fiscais, exigir
do Estado
a diminuição
dos gastos
e criar regime
de tributação
mínima são
as prioridades.*

O FIM DOS PARAÍÇOS

Onde tudo começa



Por A. DOMINGUES DE AZEVEDO, presidente da Direcção

Ao equacionarmos as dificuldades da nossa profissão e a justificação da existência de algumas resistências à mudança de atitudes e mentalidades, teremos que forçosamente fazer uma viagem ao passado, enquadrar a realidade então vivida, para mais facilmente compreendermos as reacções do presente e, com maior segurança, planearmos e construirmos o futuro.

Com efeito, o longo tempo em que a profissão foi exercida sem qualquer regulamentação, excepto no que se relacionava com as condições de inscrição na DGI,

Se conseguirmos sensibilizar professores e alunos para a relevância do conhecimento das normas jurídicas e deontológicas que regem a profissão, teremos profissionais mais conscientes da necessidade do seu cumprimento, pois é nos bancos das escolas onde tudo começa e nós queremos ser obreiros desse início

leveu a que cada um criasse as suas próprias autodefesas, muitas das vezes preterindo os mais elementares princípios de relacionamento intraprofissional ou mesmo de qualidade.

Tal facto conduziu a que muitos empresários e a própria sociedade interiorizassem uma imagem menorizada da profissão que exercemos.

No espaço de ano e meio, tempo de vigência dos actuais Corpos Sociais da CTOC, algo de positivo já se construiu, mas muito mais ainda falta construir.

A regulamentação da profissão, com especial realce para a versão do novo Estatuto da CTOC, no que concerne às condições de inscrição, criou uma nova esperança, para a

qual os estabelecimentos do ensino superior e alunos têm vindo a despertar e a prestar uma atenção mais cuidada.

De facto, pelo menos é já do nosso conhecimento que três institutos politécnicos, para além dos tradicionais ISCAS, criaram cursos especificamente vocacionados

para o exercício da profissão TOC, os quais denominaram Contabilidade e Fiscalidade, num dos casos, e nos restantes de Contabilidade e Finanças.

O interesse pela profissão é também manifestamente visível nos alunos que frequentam cursos que dão acesso à profissão, nomeadamente nos esclarecimentos que são solicitados, no que se refere às condições de inscrição e exercício da profissão.

É neste contexto que a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas tem vindo a ser solicitada para, nas escolas superiores, proferir palestras aos alunos, relacionadas com a profissão, condições de acesso, estágios e condições do seu exercício.

A todas as solicitações temos dado resposta e tem sido muito gratificante verificar que a participação dos alunos é em grande número, bem como as questões colocadas são de grande importância para os futuros Técnicos Oficiais de Contas.

Na oportunidade, temos feito uma breve resenha histórica da profissão, o seu enquadramento jurídico e deontológico actual, bem como as perspectivas que antevemos para o futuro.

Atenta ao interesse despertado e à necessidade de ainda nos bancos das escolas os futuros profissionais tomarem conhecimento das regras jurídicas e deontológicas que regem a profissão, sem prejuízo das acções de sensibilização que encetaremos junto do Ministério da Educação, com vista à inclusão nos planos curriculares do Código Deontológico e do Estatuto, deliberou a Direcção encetar uma campanha de sensibilização junto dos estabelecimentos de ensino que ministram cursos que dão acesso à profissão, através dos seus corpos directivos, professores e associações de estudantes, disponibilizando-se para distribuir aos finalistas dos respectivos cursos exemplares da brochura daqueles documentos, com vista a que estes tomem um primeiro contacto com o seu conteúdo.

O alcance deste trabalho que agora se inicia só no futuro poderá ser julgado, mas não temos dúvidas que ele terá uma capital importância no futuro da nossa profissão, pois se conseguirmos sensibilizar professores e alunos para a relevância do conhecimento das normas jurídicas e deontológicas que regem a profissão, teremos profissionais mais conscientes da necessidade do seu cumprimento, pois é nos bancos das escolas onde tudo começa e nós queremos ser obreiros desse início.



TEMA DE CAPA

6 **TRIBUTAÇÃO**

Rogério Fernandes Ferreira é claro: «O número de empresas que apresentam declarações não reais é significativo.» Defende a criação de um regime de tributação mínima e não tem problemas em apontar o dedo ao Estado: «Em vez de agravar as cargas fiscais, deveria pensar também em diminuir os seus gastos.» O fim dos chamados paraísos fiscais é outro dos princípios defendidos...

20 **DESBUROCRATIZAR**

A CTOC solicitou ao secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, Manuel Baganha, para que se mantenha como opção a entrega das declarações em suporte de papel. Também que, os procedimentos previstos no Ofício n.º 10 006, de 21 de Outubro se mantenham, enquanto o Artigo 95.º-A do CIRC não for alterado.

21 **CONTRA A EVASÃO**

Na tomada de posse do Conselho Directivo do Instituto de Gestão do Crédito Público e do Conselho Directivo da Administração Tributária, Pina Moura foi claro em relação aos objectivos que deseja cumprir: «A dinamização de uma justiça tributária», que se revele «implacável em relação a comportamentos orientados para a fraude e evasões fiscais».

ENTREVISTA

12 **SENSIBILIZAR**

Como responsável pela área dos Recursos Humanos da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Carlos Grenha fala do muito que se avançou no último ano e meio nesta matéria, mas lembra também que o caminho a percorrer é longo. A grande batalha do futuro passará, sem dúvida, pela permanente sensibilização dos candidatos a TOC nos respectivos locais de ensino. Para que não exista uma consciência clara sobre o que será o desempenho da profissão.

NOTÍCIAS

16 **INAUGURAÇÕES**

As representações regionais dos Açores e Madeira foram inauguradas no início do mês de Maio. Estes eventos atraíram muitos TOC daquelas regiões e constituem um passo importante a caminho da descentralização. Outras capitais de distrito terão espaço semelhante em breve.



Sistema de Informação do Técnico Oficial de Contas



Explorando o SITOC

Desmarca registos

Marcação de registos

Visualizar todos os documentos

Folios Views - [SITOC (Menu Principal)] [Somente Leitura]

Arquivo Editar Exibir Pesquisar Janela Ajuda

Imprimir

Botões de "navegação" (écran anterior/seguinte)

Visualizar unicamente documentos marcados

OPINIÃO

24 DISCIPLINA

Os Técnicos Oficiais de Contas têm mecanismos próprios de auto-regulação. O Conselho Disciplinar da CTOC é um desses instrumentos para resolver um mar de problemas que o dia-a-dia vai trazendo. O presidente deste órgão deixa o aviso: desiludam-se os faltosos e incumpridores, já que a fase pedagógica está a expirar!



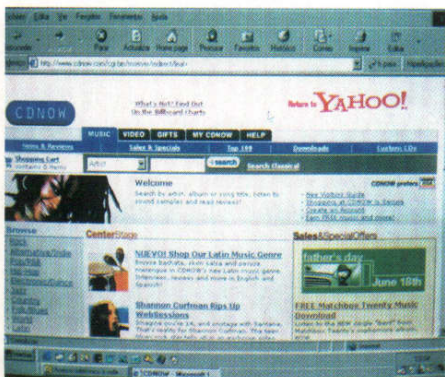
27 CONFLITOS

As relações entre o fisco e os contribuintes e, por consequência, alguns TOC são, muitas vezes, atribuladas. Os episódios descritos por um Técnico Oficial de Contas espelham uma realidade longe da ideal.

CONTABILIDADE

30 COMÉRCIO NA NET

O advento das transações electrónicas trouxe novos desafios para a Administração Fiscal. Muitos passos foram já dados para tentar controlar as actividades comerciais, mas há também muito ainda para fazer. Um desafio gigantesco para os próximos anos.



GESTÃO

34 MODERNIZAR

Lenta e burocrática, a Administração Pública necessita de dar respostas cada vez mais rápidas e eficientes numa sociedade em acelerada mudança. Portugal, a exemplo de outros países da Europa, está a tentar desenvolver novos modelos. A nível contabilístico, surgem importantes mecanismos como os indicadores de gestão ou quadros de deci-

FISCALIDADE

44 IVA

Num ano de promessas de execução de algumas importantes medidas da Reforma Fiscal, a criação de um regime simplificado de tributação em sede de IVA, é uma medida aguardada com expectativa. Mas os seus contornos não foram suficientemente delimitados.

50 BENEFÍCIOS

As sociedades gestoras de participações sociais são abrangidas por um regime fiscal que lhes poderá permitir determinados benefícios. Por exemplo, são as únicas entidades que podem beneficiar simultaneamente do reinvestimento em immobilizações corpóreas e em immobilizações financeiras.

DIREITO

52 ESTRUTURAS

Se determinada sociedade escolher determinado modelo, pode posteriormente alterar a sua estrutura orgânica, desde que introduza as necessárias modificações nos estatutos sociais. É o Código das Sociedades Comerciais que o permite dentro, no entanto, de limitações que a lei impõe.

FICHA TÉCNICA

Ano I - N.º 3 - Junho 2000

Propriedade

Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas



Administração

Avenida 24 de Julho, 58

1249-114 Lisboa

Telefone: 21 393 93 00

Telefax: 21 397 31 85

Email: direccao@atoc.mailcom.pt

Endereço de página (URL: www.atoc.pt)

Contribuinte n.º 503 692 310

Director

A. Domingues de Azevedo

Directores Adjuntos

Armando P. Marques

Carlos Manuel Grenha

Jaime Santos e João Paulo Colaço

Redacção

Editor: Jorge Magalhães

Redactores: António Gouveia, A. Santos,

Bethania Pagin e Vasco Resende

Secretariado: Ângela Fernandes

e Maria João Franca

Colaboradores

Colaboram neste número: A. Domingues

de Azevedo, A. J. Pereira Silvão,

Artur Maria da Silva,

Clotilde Celorico Palma,

Eduardo Barros, Hugo Carolino,

José Manuel Quintino Aleixo,

Nuno Ribeiro

Publicidade: Luís Patuleia

Produção Editorial

Starimagem - Comunicação e Imagem, Lda.

Avenida Ivens, 10-3.º D - 2720-309 Alfragide

Email: starimagem@net.sapo.pt

Maquetagem

Américo Nobre

Fotografia

David Caldeira, Pedro Guilherme

e Roland Oliveira

Revisão

Ilídio Tomás

Impressão

Heska Portuguesa

Campo Raço - 2710 Sintra

Expedição

Casa do Mailing

Tiragem

60 000 exemplares

Depósito Legal

N.º 150317/00

Indicadores de Gestão para

Normalmente vista como lenta e burocrática, a Administração Pública necessita de dar respostas cada vez mais rápidas e eficientes numa sociedade em constante e acelerada mudança. Portugal, a exemplo de outros países da Europa está a tentar desenvolver novos modelos. E nesse processo de mudança surgem ferramentas importantes, a nível contabilístico, como os indicadores de gestão ou quadros de decisão...

A Administração Pública é normalmente designada de burocrática, baseada em princípios tais como a uniformidade, a hierarquia, a impessoalidade e o formalismo. Estes factos geram uma incapacidade de resposta por parte das instituições públicas, face às novas necessidades da sociedade. A pluralidade e o dinamismo imposto pela sociedade actual, exige que a Administração Pública dê respostas rápidas e simples, no momento certo, estando no entanto em constante adaptação. (AECA, 1997 a: 13)

Por outro lado, a constante mutação dos mercados, a sua internacionalização e globalização, bem como as novas exigências dos cidadãos, obrigam a que Administração Pública esteja num constante processo de melhoria.

Dada a insuficiente capacidade de resposta e a exigência de qualidade que se impõe para a Administração Pública, está a decorrer em vários países da Europa, inclusive em Portugal um processo de reestruturação e melhoria, que permita criar serviços e instituições de excelência.

A escassez dos recursos públicos, juntamente com os factos apresentados, leva à necessidade de uma melhoria na gestão, bem como à tentativa de manter um equilíbrio entre os conceitos de produtividade, equidade e qualidade na prestação dos serviços. (AECA, 1997 a: 14)

Verifica-se também a necessidade de “levar a cabo uma alteração nas suas estruturas organizativas com o fim de fazer frente aos novos desafios na melhoria da sua gestão.” (VALDERRAMA: 2)

Neste sentido surge a necessidade, tal como nas instituições privadas, de a Administração Pública desenvolver e implementar um conjunto de sistemas e mecanismos, que permitam aos gestores, políticos e cidadãos em geral, analisar e apreciar a rentabilidade dos recursos públicos investidos. Contudo, terá de se ter em consideração que “o conceito de rentabilidade difere, neste caso, do utilizado no âmbito empresarial, já que o objectivo perseguido pelas

instituições públicas não é meramente económico, e as grandezas utilizadas na medição da mesma serão, por tanto, de outra natureza”. (VALDERRAMA: 2)

Por outro lado, “a necessidade de uma consciência dos custos, e a selecção de instrumentos e ferramentas para a melhoria da gestão, a eficácia e a flexibilidade perante a mudança que deriva da globalização, a necessidade de medida dos recursos, os processos e os resultados, convertem-se em princípios inspiradores fundamentais para fazer frente às mudanças do actual paradigma social”. (FERMÍN, 1999)

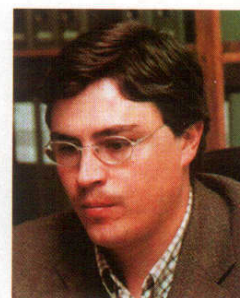
De entre a diversificada informação que Administração Pública necessita, para que possa ultrapassar os problemas enunciados, e dar resposta às novas necessidades e exigências do mercado global, cabe-nos destacar o papel que poderá ter a informação contabilística. No entanto, teremos de ter a noção de que “a informação contabilística tradicional se tem revelado insuficiente para mostrar as variáveis que reflectam as capacidades críticas de êxito da empresa”. (ISABEL, 1999)

A emergência de novos instrumentos e ferramentas, relacionadas com este tipo de informação, é cada vez mais, uma realidade, pelo que surgem instrumentos, tais como, os indicadores de gestão, os quadros de decisão, etc., que estão normalmente relacionados com a área da contabilidade de gestão.

Neste trabalho iremos então fazer uma abordagem aos sistemas de informação baseados nos indicadores de gestão. Assim, faremos uma caracterização da Administração Pública. De seguida far-se-á uma abordagem aos indicadores como instrumento de avaliação da gestão, onde será apresentada uma proposta metodológica para a realização de indicadores de gestão, para a Administração Públi-



a Administração Pública



POR NUNO RIBEIRO, DOCENTE UNIVERSITÁRIO*

ca. Serão também focadas algumas dificuldades que poderão surgir na implementação de um sistema de indicadores.

Não se pretenderá dar uma “receita” para a elaboração de indicadores de gestão, mas apenas uma sugestão, pois estamos conscientes da diversidade e das particularidades das diferentes instituições públicas.

Por último far-se-á uma conclusão ao presente trabalho, tendo por base o desenvolvimento da matéria em estudo.

Definição e caracterização da Administração Pública

Para começar, vamos definir a Administração Pública, tentando evidenciar as suas principais características, para que de seguida possamos abordar de uma forma mais abrangente, ao indicadores de gestão.

Assim, e segundo PIRES CAIADO, “a Administração Pública visa a realização dos interesses colectivos da sociedade, concretizados em objectivos definidos via autoridade pela criação de bens e prestação de serviços fora do mercado. Administração distingue-se da actividade económica de criação de utilidades, mediante a produção de bens e serviços, sujeita a critérios de racionalidade económica, pois é feita ao preço de custo e não de mercado”.

(1997: 22)

No que se refere às principais características da Administração Pública, poderemos identificar as seguintes:

– Falta de definição do âmbito de actuação, por parte das instituições públicas, pois este está-lhes atribuído pela lei;

– A definição de objectivos é bastante ambígua;
– A Administração Pública é afectada por pressões políticas, quer seja ao nível interno quer externo, que dificultam a eficácia e eficiência da gestão;

– O tipo de actividade que desenvolve, impede que sejam avaliadas de forma adequada;

– A estrutura e os processos de organização dos organismos públicos têm de ser transparentes, com o objectivo de facilitar a transparência e o controlo das suas actuações;

– A Administração Pública tem de observar uma série de princípios, como sejam o de igualdade, publicidade, controlo jurisdicional, etc., os quais afectam as suas estruturas;

– Os funcionários e quadros da Administração Pública são bastante difíceis de disciplinar, o que dificulta a actuação dos gestores;

– Os recursos financeiros do sector público estão excessivamente regulados;

– Não existem bases para que se possa definir e criar políticas de preços dos serviços que prestam;

– O gestão do pessoal é muito rígida, no que diz respeito à selecção, promoção, etc.;

– É muito difícil modificar as condutas negativas das actuações pessoais e potenciar ou premiar as positivas.

As características apresentadas, bem como a necessidade de uma maior eficácia, eficiência e economia das instituições públicas, levam à criação de sistemas de informação que permitam medir e avaliar a gestão, de entre os quais se destacam os indicadores de gestão.

Os indicadores como instrumento de avaliação da gestão

Os indicadores podem ser definidos como “unidades de medida que permitem o acompanhamento e avaliação periódica das variáveis chave de uma organização, através da sua comparação com as correspondentes referências internas e externas”. (AECA, 1997 a: 31)

Para RODRÍGUEZ, “um indicador é uma valorização associada a uma actividade, processo ou sistema que, através de sua comparação com determinadas referências, permite conhecer as alterações produzidas nas principais variáveis, nos diferentes momentos da sua execução, assim como realizar comparações com outras entidades, programas ou serviços de similares características, possibilitando, por conseguinte, estabelecer um controlo selectivo da informação relevante para a entidade”. (1999)

Kells (citado por VALDERRAMA: 27), define os indicadores como “sistemas de elementos quantitativos ou relações numéricas para medir certos aspectos dos *inputs* das entidades públicas, do seu funcionamento e dos resultados”.

* Docente da Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Bragança e pós-graduado em Contabilidade e Auditoria pela Universidade do Minho



Um indicador será um instrumento empírico que permite apresentar, de alguma forma, a dimensão teórica de uma variável chave (AECA, 1998 : 35)

Desta forma, os indicadores devem cumprir com duas funções fundamentais:

- **Descritiva** – dar informação sobre as diversas situações e sobre o estado de um sistema e sua evolução no tempo;
- **Avaliação** – permitir apreciar os efeitos provocados por uma actuação.

Tendo em consideração as definições apresentadas poderemos constatar que a utilização de indicadores permite, não só saber quanto foi gasto, mas também como foi gasto, apresentando vantagens extraordinárias na avaliação da gestão das instituições públicas, de entre as quais se destacam (AECA, 1997 a: 21):

- Identificação e clarificação dos objectivos;
- Obtenção de informação sobre as actividades realizadas;
- Conhecimento dos resultados;
- Melhoria da apresentação de contas;
- Controlo e melhoria da utilização dos recursos;
- Retribuição aos funcionários e incentivo, através de retribuições em função dos resultados atingidos.

A utilização dos indicadores para medir a actuação das instituições públicas, revela-se uma ferramenta essencial para que o gestor tenha um controlo do que está a acontecer, podendo assim tomar as medidas correctivas necessárias. Através da utilização dos indicadores pode-se ter um controlo, aprendizagem e melhoria constante das diversas actuações.

Atributos a medir e a avaliar

Os principais atributos que poderão ser medidos e avaliados pelos indicadores, são a economia, eficácia, eficiência, efectividade, equidade, excelência, o meio envolvente e manutenção, pelo que iremos fazer uma breve abordagem a cada um deles.

Economia

O conceito de economia é entendido como “condições em que um determinado organismo adquire os recursos financeiros, humanos e materiais.” (AECA, 1997 a: 22)

Deste modo, uma análise em termos de economia supõe que a aquisição de recursos deve realizar-se em tempo oportuno, devendo o seu custo ser o mais baixo possível. A quantidade deve ser a mais adequada e a qualidade a preestabelecida. Neste sentido poder-se-á considerar que a economia é alcançada, quando se adquirem os recursos adequados, em quantidade e qualidade, e ao mais baixo custo.

Em suma, numa análise económica, há que ter em consideração os seguintes factores:

- Tempo adequado;
- Menor custo;
- Qualidade adequada;
- Qualidade aceitável.

Eficiência

O grau de eficiência da actuação de uma instituição será dado pela relação entre os recursos consumidos e os bens e serviços que se produzem. Do mesmo modo seria dizer que será dado pela relação entre os *inputs* e os *outputs*.

Desta forma, estaremos perante uma actuação eficiente, quando com os recursos disponíveis, se obtém o máximo de resultado possível, ou então quando com o mínimo de recursos se consegue manter a qualidade e quantidade adequada de um determinado produto ou serviço.

Os aspectos a ter em consideração, aquando do estudo da eficiência são os seguintes:

- O rendimento do serviço prestado ou do bem adquirido ou vendido em relação com o seu custo;
- A comparação do rendimento com uma referencia previamente definida;
- As recomendações para melhorar o rendimento dos serviços;
- Críticas aos resultados obtidos.

A eficiência pode ser medida em termos quantitativos e qualitativos, isto é em unidades monetárias ou não monetárias.



Eficácia

A eficácia de uma instituição será medida, pelo grau de cumprimento dos objectivos previamente fixados e incluídos na sua missão, isto é, através da comparação dos resultados obtidos com os inicialmente previstos, independentemente dos recursos utilizados. (AECA, 1997 a: 23)

A eficácia de uma instituição apenas poderá ser medida no caso de existir uma planificação estratégica, em que todos os objectivos estejam claramente definidos e quantificados e ainda traduzidos em planos operacionais. Os principais aspectos a considerar para medir a eficácia, são:

- Facilitar informação sobre a continuidade, modificação ou suspensão de um programa;
- Saber se os programas cumpridos, atingiram os fins propostos inicialmente;
- Informar sobre os desenvolvimentos dos programas.

Os três conceitos anteriormente apresentados, são normalmente designados de "três E primários", como elementos essenciais do controlo da actuação. A inter-relação dos "três E", pode ser assim representada:

Efectividade

A efectividade permite medir o impacto final de uma

actuação, sobre o total da população afectada. Os indicadores de efectividade podem também ser designados de indicadores de impacto.

Poder-se-á considerar que os indicadores de efectividade são um valioso complemento dos indicadores de eficiência, pois na Administração Pública, a eficiência deve ser vista como a relação entre os custos e o impacto produzido. Deve ser feito um esforço, no sentido de maximizar o impacto gerado pela actuação da Administração Pública, maximizando os recursos utilizados para o atingir.

Equidade

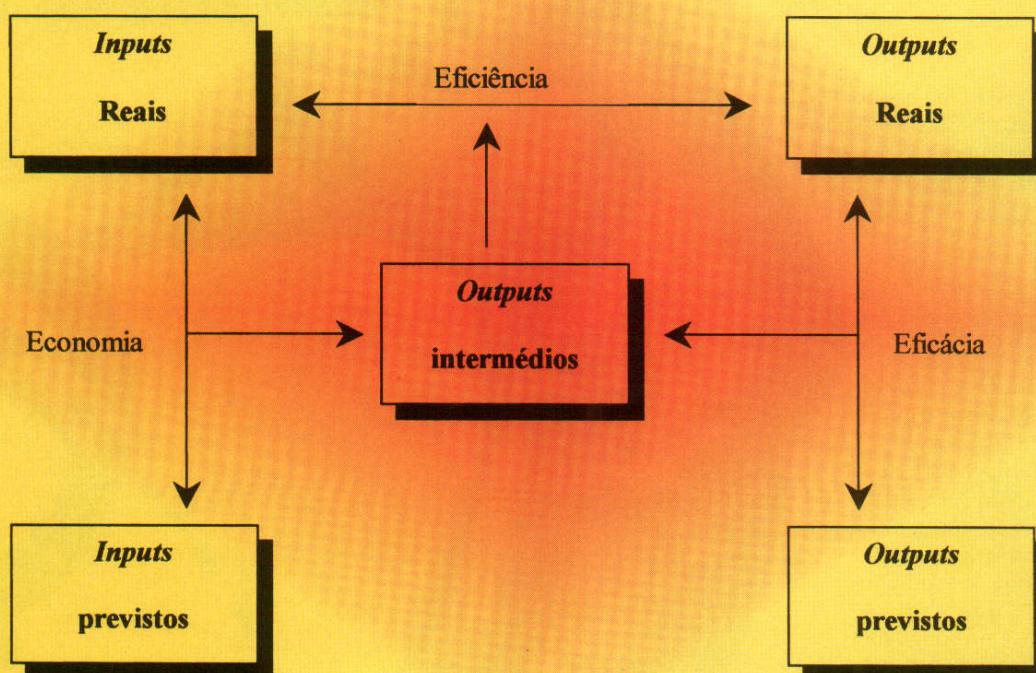
A equidade permite medir o nível de distribuição equitativa dos serviços públicos, garantindo a igualdade de possibilidade de acesso, dos grupos mais desfavorecidos, a esses serviços públicos. Como todos os cidadãos têm direito aos mesmos recursos, poderá medir-se a possibilidade de acesso de estratos sociais ou zonas mais vulneráveis, como sendo regiões periféricas, terceira idade, etc. Desta forma poderão ser feitas comparações entre os referidos estratos e a restante população.

Excelência

A excelência é cada vez mais uma necessidade imperiosa da Administração Pública, constituindo no entanto, um grande desafio. Para se obter a excelência na qualidade dos serviços, terá de se ter em consideração o conhecimento profundo dos utilizadores dos mesmos. Assim, a Administração Pública terá de reunir esforços, por forma a que:

- Seja compreensível para o cidadão;
- Responda ao que dele se espera;
- Seja acessível temporal, espacial e materialmente;
- Permita a participação do cidadão na adopção de decisões administrativas que o afectem.

Figura n.º 1
Inter-relação entre Economia, Eficácia e Eficiência



Fonte: AECA, 1997 a: 25

A construção e utilização de indicadores de qualidade é cada vez mais uma necessidade da Administração Pública, pois actualmente os cidadãos são mais exigentes, devido à escassez dos recursos. Assim, as instituições públicas devem desenvolver modelos de gestão para satisfazer as necessidades essenciais dos seus "clientes", com os menores recursos possíveis.

Este facto representa uma importante alteração cultural, pois as instituições viram-se cada vez mais para a satisfação do cidadão, adoptando e introduzindo medidas que permitam a melhoria contínua.

Devido ao facto subjectivo, que pode ser o argumentar, se a qualidade se controla ou se obtém, dir-se-á que deverá ser um valor, que está subjacente a todo o processo de produção ou de prestação de serviços públicos. Neste sentido, a qualidade terá duas vertentes:

– Estar de acordo com o especificado numa determinada norma;

– Satisfazer, ou não, as necessidades razoáveis do cliente ou sua percepção.

Meio envolvente

É difícil imaginar uma organização isolada, dado o processo de globalização e as alterações constantes a que está submetida a economia mundial, pelo que se torna imperiosos, controlar o meio envolvente. Para isso, será necessário conhecê-lo e adaptando-se de forma flexível às alterações que surjam.

Por exemplo os indicadores macro-económicos, dão-nos uma ideia da situação dos países, (índice de inflação, do défice públi-

co, etc.).

Este princípio indica-nos "que a Administração Pública deve adaptar-se às necessidades da população de forma antecipada, e não ser mais reactiva". (FERMÍN, 1999)

Manutenção

Os indicadores de gestão deverão ter a capacidade de manter um serviço com uma qualidade aceitável, durante um longo período de tempo. Não será apenas necessário conseguir atingir os objectivos de um programa, é também importante que os seus benefícios se prolonguem e mantenham, independentemente das alterações tecnológicas e do meio ambiente que as rodeia.

Requisitos e características dos indicadores de gestão para a Administração Pública

Os indicadores de gestão, tal como qualquer instrumento de informação, utilizado pelos órgãos de gestão, apenas podem ser utilizados com fiabilidade e segurança, no caso de cumprirem um conjunto de características e requisitos essenciais. Existem vários autores a estudar esta matéria, pelo que iremos apresentar, neste trabalho, alguns dos seus pensamentos.

Neste sentido, a AECA considera que a validade dos indicadores está dependente de algumas qualidades, tais como (1997 a: 32):

• **Relevância** – A informação ocasionada deve ser imprescindível, para informar, controlar, avaliar e tomar decisões;

• **Pertinência** – O conceito a ser expresso por um indicador deve ser claro e deve manter-se ao longo do tempo. O indicador terá de ser adequado para o que se pretende medir;

• **Objectividade** – O cálculo a partir das grandezas observadas, não poderá ser ambíguo;

• **nequívoco** – O indicador não deverá permitir interpretações diferentes;

• **Sensibilidade** – A medida do indicador deverá ser suficientemente eficaz por forma a identificar pequenas variações;

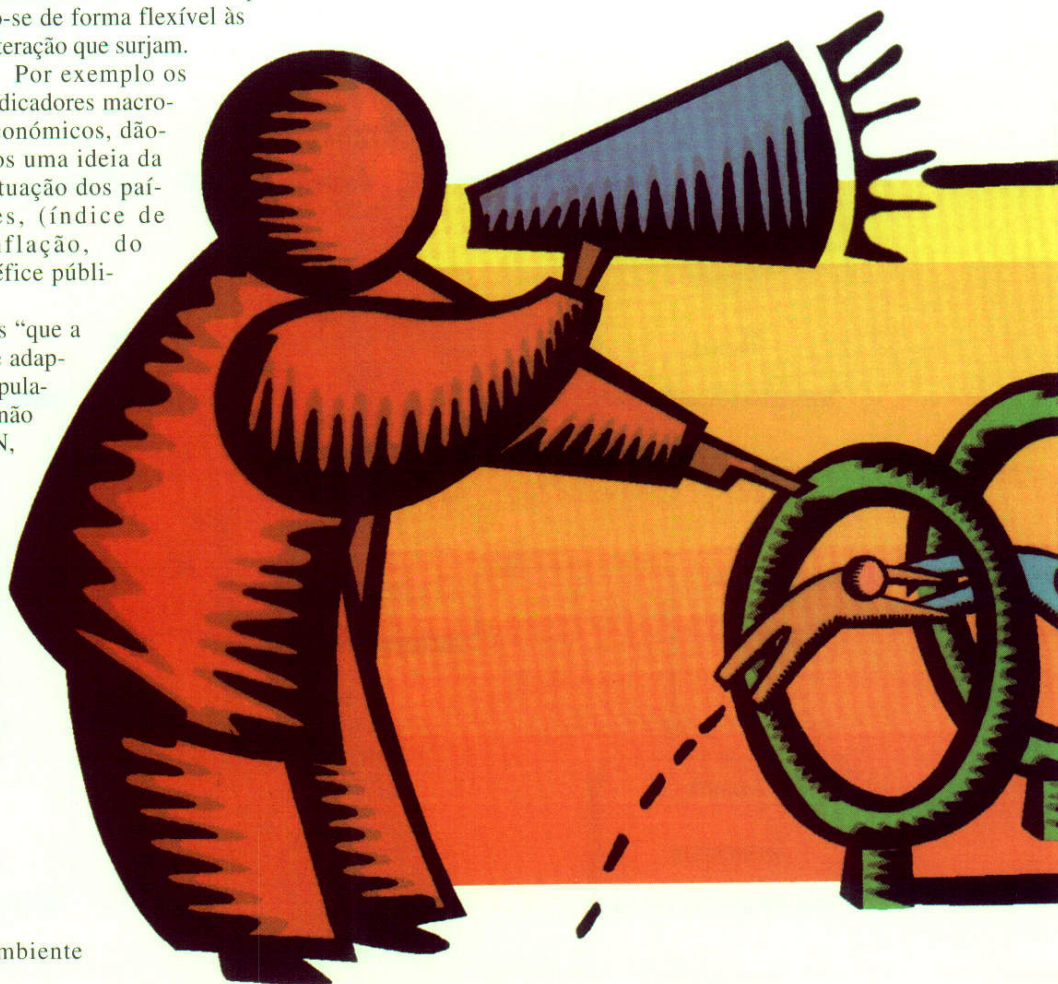
• **Precisão** – Margem de erro aceitável do indicador;

• **Acessibilidade** – A obtenção de um indicador deverá ter um custo aceitável e ser fácil de calcular e interpretar.

Sizer (citado por VALDERRAMA: 165) considera que todos os indicadores devem reunir os seguintes atributos:

• **Relevância** – Deve ser útil para a tomada de

A eleição dos indicadores, nem sempre é tarefa fácil, devido essencialmente à ausência de experiências anteriores, que permitam medir a validade dos mesmos. Desta forma é recomendável que seja seguida uma sequência lógica, para o correcto estabelecimento de um instrumento deste tipo



decisões por parte dos gestores da actividade a que se refere o indicador;

- **Verificabilidade** – A interpretação dos indicadores deve ser a mesma para todos os utilizadores;

- **Quantificáveis** – Devem ser estimados mediante quantidades numéricas;

- **Custo/Eficácia** – O benefício da utilização do indicador deve ser superior ao custo;

- **Aceitação institucional** – Os utilizadores dos indicadores devem aceitar, previamente a sua utilização, o que lhes permitirá serem mais úteis e correctos.

Para a Depotación de Barcelona (www.diba.es/fl/pf-012.htm) os indicadores de gestão devem reunir as seguintes características:

- **fiabilidade** – O sistema de recolha de informação para a elaboração dos indicadores, deve garantir um nível de fiabilidade aceitável;

- **Facilidade de interpretação** – Quanto maior for o numero de causas ou factores explicativos do valor e a evolução do indicador, mais difícil será a sua interpretação;

- **Consistência** – O indicador deve permitir a comparação de diferentes momentos, e ainda com os resultados obtidos por outras instituições;

- **Relação custo/Utilidade razoável** – Os custos de obtenção do indicador, não deverão ser superiores ao benefício que irão originar no âmbito da gestão;

- **Pertinência** – Os indicadores devem medir o que realmente pretendem medir.

O Comité Interministerial de Modernización de la Gestión Pública refere (www.modernizacion.cl/cedoc/guias/indiceindikdor.html) que os requisitos básicos dos indicadores, são:

- Pertinência;
- Possibilidade de serem comparados;
- Independentes;
- Devem ter em consideração as situações externas;
 - Fiabilidade/Custo razoável;
 - Devem ser públicos;
 - Devem ser elaborados de forma participativa;
 - Simples e compreensíveis.

Para LÓPEZ CAMPS Y GADEA CANERA, (citados por RODRÍGUEZ, 1999), para que os indicadores sejam válidos, devem cumprir uma série de requisitos que se podem resumir da seguinte forma: pertinência, objectividade, inequívoco, sensibilidade, precisão, fidelidade e acessibilidade.

Os indicadores que reúnam as características e requisitos atrás enunciados, devem medir as actividades e os resultados obtidos, bem como os recursos utilizados.

A eleição dos indicadores, nem sempre é tarefa fácil, devido essencialmente à ausência de experiências anteriores, que permitam medir a validade dos mesmos. Desta forma é recomendável que seja seguida uma sequência lógica, para o correcto estabelecimento de um instrumento deste tipo:

- Saber o que se quer medir;
- Determinar a informação necessária;

- Seleccionar os indicadores de execução;
- Definir as referências;

- Desenhar o procedimento de recolha de dados;
- Recolher os dados;
- Avaliar os resultados.

A sequência lógica apresentada irá permitir, que os indicadores de gestão satisfaçam algumas das características e requisitos já apresentados.

No que se refere ao processo que deverá ser seguido na formulação de indicadores, a AECA, propõe o seguinte esquema:

A fase inicial, consiste na determinação das variáveis e factores chave de uma instituição, que são pormenorizados nas diferentes áreas, actividades e serviços que garantem o êxito de uma unidade, bem como a consecução dos seus objectivos;

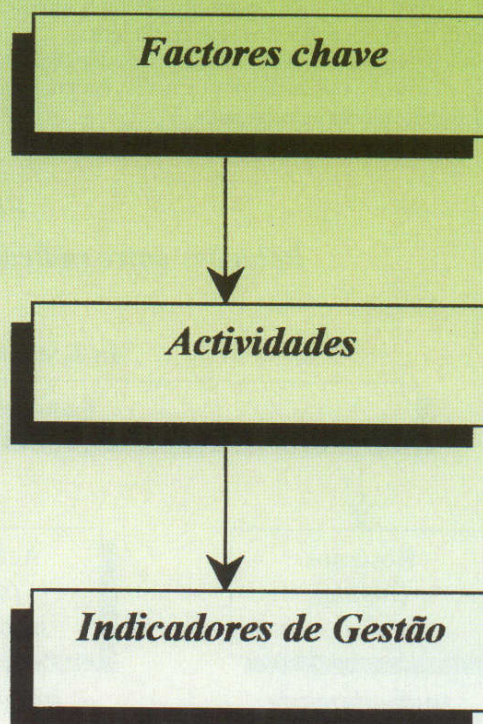
De seguida são estabelecidas as unidades de medida, o sistema de recolha de dados e a sua apresentação, para o seguimento e avaliação;

No estabelecimento dos indicadores, deverão ser sempre seleccionados os que forem mais significativos para a análise que se pretende efectuar.

Classificação dos indicadores

A classificação dos indicadores não será tarefa fácil, pois cada autor propõe uma forma diferente, pelo que neste capítulo apenas se fará a apresentação de três classificações que são normalmente as mais utilizadas (AECA, 1997 a: 34):

Figura n.º 2
Processo de formulação de indicadores



Fonte: AECA, 1997 a: 33

Classificação segundo a sua natureza

Os indicadores, segundo esta classificação, serão agrupados segundo o aspecto concreto de actuação que tratam de medir. Assim a identificação será feita tendo por base os atributos que serão medidos, pelo que teremos a seguinte classificação:

- Economia;
- Eficácia;
- Eficiência;
- Efectividade;
- Equidade;
- Excelência;
- Meio envolvente, e
- Manutenção.

Classificação segundo o objecto a medir

Esta classificação tem por base o aspecto que se está a medir, pelo que resultam os seguintes indicadores:

- Indicadores de **resultado**: medem os resultados obtidos e comparam-nos com os esperados. Referem-se a indicadores de eficácia;
- Indicadores de **processo**: medem aspectos relacionados com as actividades e sua eficiência;
- Indicadores **estratégicos**: normalmente medem aspectos que não têm uma relação directa com as actividades desenvolvidas, mas que acabam por ter uma importante incidência na consecução dos seus resultados.
- Indicadores de **estrutura**: medem questões relacionadas com o custo e a utilização dos recursos. Podem ser considerados indicadores de economia.

A relação que se pode estabelecer entre os diferentes indicadores anteriormente apresentados, e os aspectos que medem, poderá ser assim representada:

Classificação segundo o âmbito de actuação

Esta classificação é bastante simples e permite fazer a distinção entre indicadores *internos* e *externos*.

Os indicadores internos referem-se a variáveis relacionadas com o funcionamento interno da instituição.

Os indicadores externos referem-se à repercussão, que têm as actuações da instituição, no meio envolvente.

Utilizadores e destinatários dos indicadores

Qualquer pessoa pode ser utilizador dos indicadores, desde que manifeste interesse em

conhecer a instituição a que eles se referem.

Neste sentido poder-se-á considerar que os principais utilizadores dos indicadores, são: os gestores da Administração Pública, que poderão ser políticos e executivos; órgãos políticos externos à Administração; cidadãos e meios de comunicação social; órgãos técnicos de controlo, quer internos quer externos; os credores; as instituições

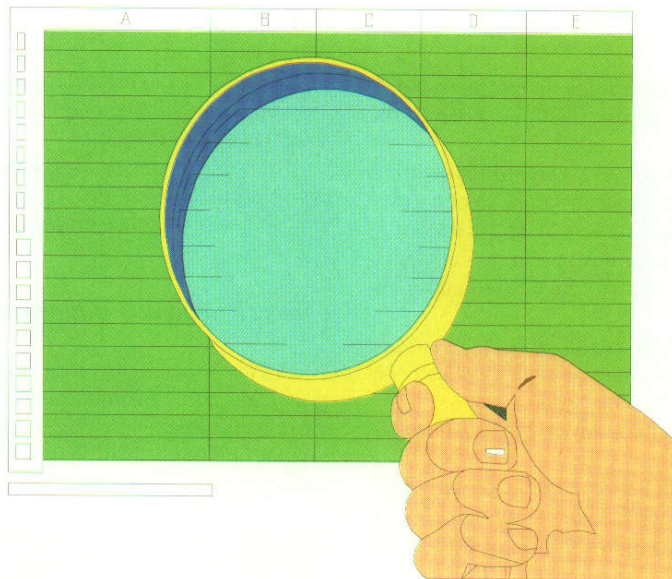
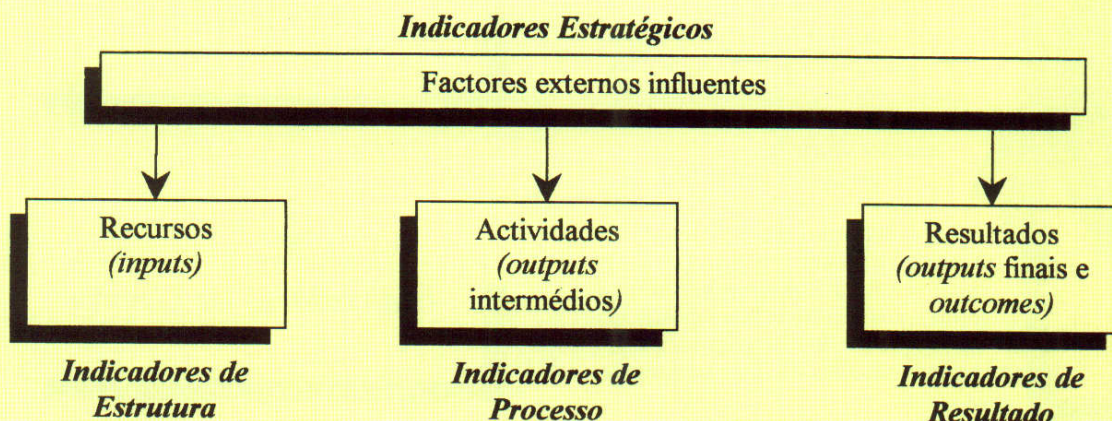


Figura n.º 3
Relações entre indicadores e elementos que medem



Fonte: AECA, 1997 a: 35

financeiras, as instituições académicas e científicas e organizações internacionais interessadas na evolução económica dos diversos países.

Se os utilizadores da informação fornecida pelos indicadores, são os anteriormente apresentados, pode agora colocar-se a seguinte questão: quem são então os destinatários?

Neste sentido poderemos considerar que “os utilizadores potenciais passam a ser destinatários desde o momento em que o sistema de informação contabilística os tenha em consideração e se ocupa em produzir informação à medida das suas necessidades”. (AECA, 1997: 38)

Será normal que as necessidades dos destinatários dos indicadores, sejam substancialmente diferentes, dependendo da função que ocupam e das decisões que tomam. Desta forma poderemos definir, ao nível decisório, três classes de utilizadores: vértice estratégico, nível intermédio e nível executivo.

Dados os diferentes níveis de utilizadores, não poderá ser elaborado um sistema único e rígido, mas sim um sistema que seja flexível, ágil e de fácil adaptação às diferentes necessidades.

Como podemos verificar na figura seguinte, poderão ser definidos diferentes sistemas de indicadores, dependendo do nível em que estiver o seu destinatário.

Metodologia para a determinação de indicadores

Neste ponto, pretende-se dar uma orientação metodológica para a elaboração de indicadores de gestão. Seguramente, não se irá apresentar uma “receita”, pois cada instituição terá as suas particularidades, no entanto achamos que poderá ajudar na definição dos indicadores.

Antes demais, a terminologia e o procedimento que se utilizará, deve ser único e aceite por todos os membros da instituição em causa, por forma a que não apresentem nenhuma confusão que dê lugar a interpretações diferenciadas.

Assim, na determinação dos diferentes indicadores, haverá que ter em consideração os seguintes aspectos:

- Descrição das actividades;
- Selecção das actividades prioritárias;
- Selecção da periodicidade;
- Estabelecimento das referências, de estrutura, de processo e de resultado, para que se possam fazer comparações.

Neste sentido, e tendo por base os aspectos anteriores, poderão ser utilizados alguns quadros de trabalho, que poderão constituir uma ferramenta muito útil, para a construção dos indicadores.

Figura n.º 4
Níveis organizativos e indicadores

		<i>Direcção Estratégica</i>	<i>Nível Intermédio</i>	<i>Nível executivo</i>
Indicadores segundo o objecto a medir	De resultado	✓	✓	✓
	De processo		✓	✓
	De estrutura	✓	✓	✓
	Estratégicos	✓		
Indicadores segundo a sua natureza	Economia		✓	✓
	Eficácia	✓	✓	✓
	Eficiência		✓	✓
	Efectividade	✓		
	Equidade	✓		
	Excelência	✓	✓	✓
Indicadores segundo o seu âmbito	Internos	✓	✓	✓
	Externos	✓		

A metodologia para a definição dos indicadores, pode ser representada da seguinte forma:

Como podemos verificar, a metodologia apresentada sugere que se comece pela identificação das actividades, para que de seguida se possam conhecer as necessidades de informação tanto dos cidadãos como dos gestores. Por último devem ser seleccionados os indicadores, a formalizar nos quadros de decisão.

Dificuldades de implementação de um sistema de indicadores

Existem algumas dificuldades, na implementação de indicadores para a Administração Pública, essencial-

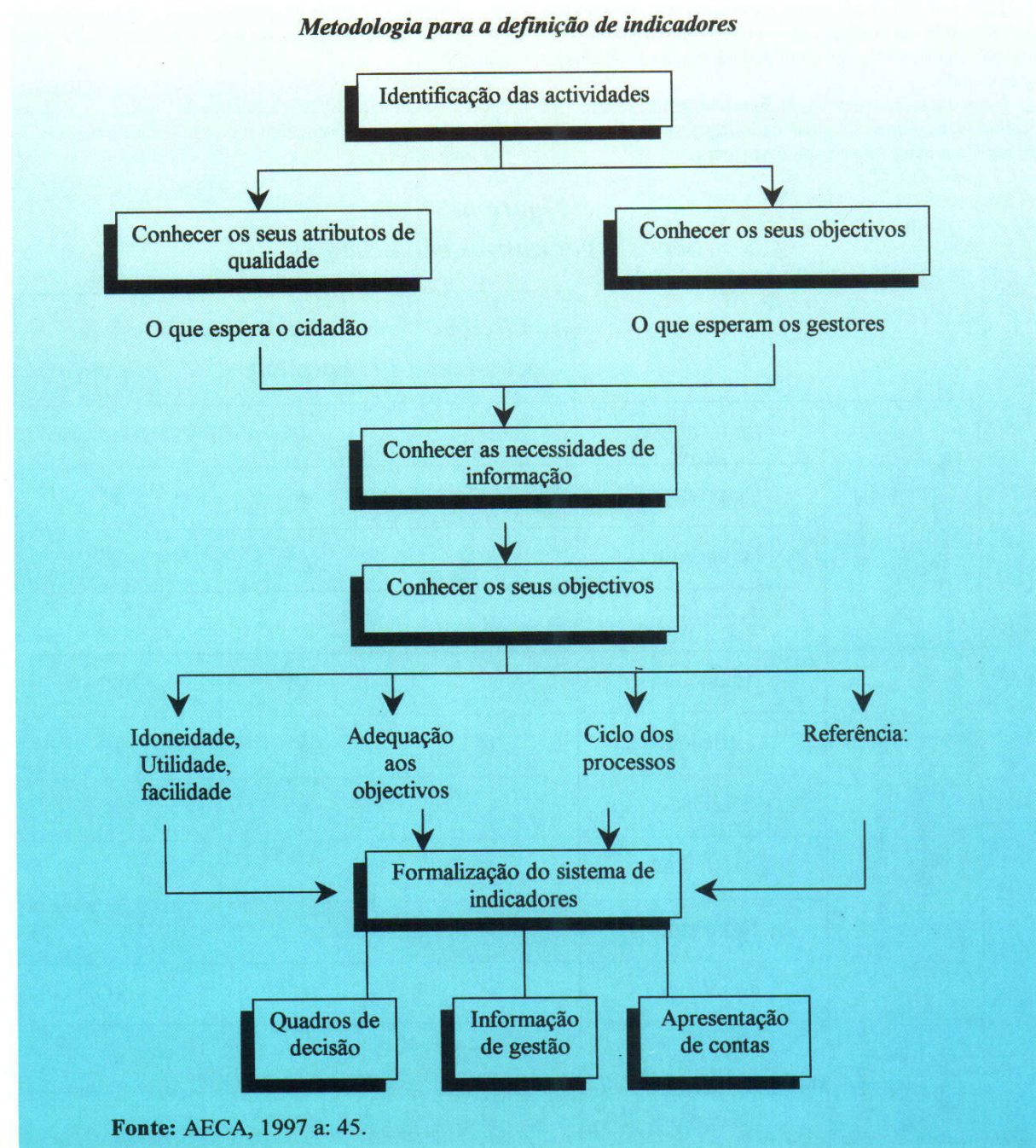
mente devido à resistência oferecida pelas diferentes organizações.

Neste sentido poder-se-á dizer que as principais causas que originam essas dificuldades, são (GALERA, 1997):

- Falta de vontade política, associada à heterogeneidade das Administrações Públicas e à fragmentação do poder que impera no Sector Público;
- Falta de preparação e mentalização dos funcionários da Administração Pública, para a implementação de um sistema deste tipo;
- Falta de meios técnicos (devido à falta de recursos) que são originados pelo tamanho e complexidade das instituições;
- Falta de consciencialização dos cidadão, para o conhecimento da forma como são gastos os dinheiro públicos;

Figura n.º 5

Metodologia para a definição de indicadores



Fonte: AECA, 1997 a: 45.

- Ausência de sistemas de contabilidade analítica normalizados, na Administração Pública;
- Pouca atenção por parte da iniciativa pública, primordialmente dos órgãos de controlo externo (Tribunal de Contas).

Por outro lado, a AECA refere que as resistências para a implementação de indicadores de controlo, são essencialmente (1997 a, 49):

- Receio político, de que o sistema seja caro e que ocupe muito tempo;
- Defesa do direito dos funcionários em não se sentirem "vigiados";
- Atraso na implementação do controlo, justificado por uma sobrecarga de trabalho;
- Dúvidas no que se refere ao êxito do sistema sem conhecer o projecto;
- Pouca operacionalidade das comissões criadas para a implementação de indicadores.

Podem ainda existir dificuldades na medida dos *inputs* e *outputs*. A principal dificuldade para a medição do *inputs*, está relacionada com o facto de nem sempre ser possível calcular os custos das actuações. No que se refere aos *outputs*, por vezes existem actividades, nas quais é difícil proceder à sua medição com clareza, e outras em que é difícil identificá-los e defini-los.

Tendo em consideração as dificuldades anteriormente apresentadas, será necessário definir algumas estratégias, que permitam ultrapassar os problemas, pelo que podem ser adoptadas as seguintes posturas (AECA, 1997 a: 51):

- Disponer de um sistema contabilístico e orçamental adequado;
- Fomentar a colaboração de todas as pessoas afectadas;
- Conseguir uma vontade política para melhorar a Administração Pública;
- Conseguir o apoio de pessoas influentes, dentro da instituição;
- Fornecer os meios necessários para o êxito da implementação;
- Destacar as vantagens do novo sistema, ocultando os seus inconvenientes;
- Reduzir ao máximo os aspectos de incerteza;
- Inspirar o máximo de confiança nas pessoas implicadas no processo;

Espera-se que a utilização dos aspectos anteriores, contribua para a diminuição das dificuldades na implementação de um sistema de indicadores.

Conclusão

Como podemos verificar, a Administração Pública, apresenta alguns problemas, ao nível estrutural e organizacional, sendo por vezes designada de burocrática, baseada em princípios tais como a uniformidade, a hierarquia, a impessoalidade e o formalismo. Estes factos geram uma incapacidade de resposta por parte das instituições públicas, face às novas necessidades da sociedade.

Neste sentido, verifica-se a necessidade de a Administração Pública desenvolver e implementar um conjunto de sistemas e mecanismos, que permitam aos gestores, políticos e cidadãos em geral, analisar e apreciar a rentabilidade dos recursos públicos investidos.

Com este trabalho pretendeu-se, através da utilização de indicadores de gestão, apresentar e desenvolver um instrumento que ajude a Administração Pública, na procura, que deverá ser contínua, de uma melhor gestão dos recursos públicos.

A importância dos indicadores e quadros de decisão, será cada vez mais, uma constante, pois: "O que não se mede, não se pode melhorar."

BIBLIOGRAFIA

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDADE Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS, *Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas*, Documento n.º 16 de Principios de Contabilidad de Gestión, (Propuesta de Documento), Madrid, 1997.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDADE Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS, *La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas*, Documento n.º 15 de Principios de Contabilidad de Gestión, (Propuesta de Documento), Madrid, 1997.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDADE Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS, *Indicadores para la Gestión Empresariales*, Documento n.º 17 de Principios de Contabilidad de Gestión, (Propuesta de Documento), Madrid, 1998.

CAIADO, António C. Pires e PINTO, Ana Calado, *Manual do Plano de Contabilidade Pública*, Vislis Editores, Lisboa, 1997.

CARVALHO, João Baptista da Costa, *Propuesta de un Modelo de Información Contable para las Universidades Públicas y su Aplicación en Portugal*, Tesis Doctoral, Universidad de Zaragoza - Facultad de Ciencias Economicas y Empresariales, Fevereiro de 1996.

FIRMÍN, Alvarez Hernández, *Contabilidad de Gestión en la Administración Pública de México*, VI Congreso Internacional de Custos, Braga, Setembro de 1999.

GALERA, Andrés Navarro e HERNANDEZ, António M. López, *Panorama Internacional de los Indicadores de Gestión Pública: Hacia una Mejora en la asignación de recursos*, in Boletín AECA n.º 44 Julio - Octubre de 1997.

ISABEL, Muñoz Colomina Clara e Outros, *El Cuadro de Mando Integral en un Organismo Público*, VI Congreso Internacional de Custos, Braga, Setembro de 1999.

KAPLAN, Robert S. e NORTON, David P., *Quadro de Mando Integral (The Balanced Scorecard)*, Gestión 2000, Fevereiro de 1997.

MARTÍNEZ, Vicente Pina e PARDAS, Lourdes Torres, *Análisis de la Información Externa, Financiera y de Gestión, de las Administraciones Públicas*, ICAC, 1996.

RODRÍGUEZ, Emilia Fernández e outros, *La Contabilidad Directiva: Un Nuevo Marco en las Formas de Actuación de las Universidades*, VI Congreso Internacional de Custos, Setembro de 1999.

ROYO, David Sancho, *Gestión de servicios públicos: Estrategias de marketing y calidad* -Temas de Gestión y Administración Pública, Editorial Tecnos e Universitat Pompeu Fabra, Madrid, 1999.

VALDERRAMA, Teresa García, *La evaluación y el Control de la Eficiencia en la Universidad*, Tesis Doctoral, Universidad de Cadiz - Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.

VIÑEGLA, Alfonso López, *El Cuadro de Mando y los Sistemas de Información para la Gestión Empresarial - Posibilidad de Tratamiento Hipermédia*, AECA, Madrid, 1998.

www.modernizacion.cl/cedoc/guias/indiceindicador.html

www.aeca.es/aeca/BOL44/navarro.htm

www.aeca.es/aeca/BOL45/contab.htm

www.diba.es/fl/pf-012.htm

www.fund-pisunyer.com/

[fund-pisunyer/cat/tecnicos4.htm](http://fund-pisunyer.cat/tecnicos4.htm)