

Departamento de contabilidade

CONTABILIDADE DE GESTÃO NO TERCEIRO SECTOR

Márcia Rafaela Cadete dos Santos

Dissertação de mestrado submetida como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em contabilidade

Orientadora:

Prof^a. Doutora Maria João Cardoso Vieira Machado, Professora Auxiliar,
ISCTE Business School,
Departamento de contabilidade

Coorientador:

Prof. Doutor Raul Manuel Silva Laureano, Professor Auxiliar,
ISCTE Business School,
Departamento de Métodos Quantitativos

Abril 2012

AGRADECIMENTOS

Esta dissertação de mestrado decorre de uma experiência única que me foi proporcionada enquanto voluntária em Organizações Sem Fins Lucrativos. Nestas tive a oportunidade de adquirir conhecimento sobre o funcionamento destas organizações bem como tomar contacto com a comunidade com quem trabalham e apoiam, e as dificuldades inerentes ao desenvolvimento das suas actividades.

O tempo que dediquei ao voluntariado em instituições Sociais representou uma oportunidade única de crescimento pessoal, académico e profissional, bem como de desenvolvimento do meu espírito solidário e de intervenção cívica. A todos os responsáveis agradeço a oportunidade, que me foi proporcionada, de aprender e contribuir.

À professora Maria João Machado, orientadora da dissertação, por ter aceitado orientar este projecto agradeço toda a partilha de saber e apoio na orientação do processo de estruturação da dissertação.

Ao professor Raul Laureano, coorientador da dissertação, agradeço todo as questões e comentários que foi colocando ao longo do processo de elaboração desta dissertação, os quais foram fundamentais para o aperfeiçoamento e adaptação do questionário à realidade das instituições do Terceiro Sector.

O espírito crítico de ambos os orientadores contribuiu significativamente para a qualidade deste trabalho.

Ao meu amigo Miguel Jorge, pela disponibilidade e partilha de saber e experiência, o meu mais profundo agradecimento pelo contributo imprescindível na realização desta dissertação.

Sabendo que o tempo dispensado para a elaboração da dissertação obrigou-me a privar os meus familiares e amigos da minha companhia, sou muito grata a todos eles pela compreensão e incentivo recebido ao longo deste período. À minha mãe, em especial, agradeço todo o suporte emocional e apoio incondicional transmitido.

Ao meu namorado Carlos Albino, pela paciência, compreensão e tempo que me dedicou e a paz que me transmitiu ao longo desta jornada.

O meu profundo e sentido agradecimento a todas as pessoas que tornaram a conclusão deste projecto uma realidade.

RESUMO

Actualmente, o apoio estatal e filantrópico é extremamente selectivo, não conseguindo ir ao encontro de todas as solicitações provenientes das instituições que actuam na área social. As IPSS, instituições sociais por excelência, são também afectadas por esta realidade de restrição e, nesse sentido, espera-se que apliquem os recursos atribuídos de forma eficaz e eficiente de forma a justificar a atribuição.

Este estudo pretende contribuir para o conhecimento da realidade dos graus de desenvolvimento das práticas de contabilidade de gestão apresentadas pelas organizações do Terceiro Sector a operar em Portugal, no sentido de perceber em que medida a gestão destas organizações tem ao seu dispor informação de apoio à tomada de decisão fundamentada

Para tal, houve a necessidade de formular objectivos específicos que pretendiam relacionar o nível de maturidade dos sistemas de contabilidade de gestão com os elementos influenciadores da capacidade organizacional: recursos humanos, financeiros e relacionamento com os *stakeholders*.

Tendo em vista esse objectivo, procedeu-se à realização de um inquérito às IPSS sediadas no distrito de Lisboa e Setúbal, a qual possibilitou analisar numa amostra de 61 entidades.

Constatou-se que os sistemas de contabilidade de gestão destas instituições permitem obter informação de gestão para detecção de situações deficitárias, no entanto o enquadramento em estádios avançados de maturidade ainda não é uma realidade maioritária. Como justificação para o nível de desenvolvimento, as instituições indicam possuir informação suficiente o que pode revelar a não percepção de sistemas obsoletos.

Foi possível ainda apurar que vêm sendo desenvolvidas práticas apontadas como potenciadoras do sucesso organizacional tanto internamente, através do fomento do compromisso dos trabalhadores com a organização, como com o exterior, estabelecendo uma relação de transparência com os *stakeholders*.

Palavras-chave: Contabilidade de Gestão, Terceiro Sector, Organizações Sem Fins Lucrativos (OSFL), Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS)

Classificação JEL: L31, M41.

ABSTRACT

Currently, state and philanthropic support is extremely selective, failing to account for all requests from the institutions working in the social area. The IPSS, social institutions par excellence, are also affected by this reality constraint and, as such expected to apply the allocated resources effectively and efficiently in order to justify the award.

This study intends to contribute to the knowledge about the degree of development of management accounting practices by the organizations of the Third Sector operating in Portugal, in order to understand to what extent the management of these organizations have information to support their decision-making at their disposal.

To this end, it was necessary to formulate specific goals intended to relate the level of maturity of the management accounting systems with the elements influencing the organizational capacity: human and financial resources, and relationship with stakeholders.

To achieve this goal, an inquiry to IPSS, based in the districts of Lisbon and Setubal, was conducted, which made it possible to analyze a sample of 61 entities.

It was found that management accounting systems allow to obtain management information to detect deficit situations, however in advanced stages of maturity this is usually not the case. As justification for the level of development, institutions indicate possessing sufficient information, which can reveal the non perception of obsolete systems.

It was possible to ascertain that practices which enhance the organizational success both internally, through the promotion of workers' commitment to the organization, as externally, establishing a relationship of transparency with the stakeholders, are being developed.

Key words: Management Accounting, Third Sector, Nonprofit Organizations (NPO), Private Social Solidarity Institutions (IPSS)

JEL classification system: L31, M41.

ABREVIATURAS

ABC – Activity Based Costing (Custeio Baseado nas Actividades)

CIMA – Chartered Institute of Management Accountants

IAS – International Accounting Standard (Norma Internacional de contabilidade)

IPSS – Instituição Particular de Solidariedade Social

OSFL – Organizações Sem Fins Lucrativos

PIB – Produto Interno Bruto

RH – Recursos Humanos

TOC – Técnico Oficial de Contas

UDIPSS – União das Instituições Particulares de Solidariedade Social

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS	ii
RESUMO	iii
ABSTRACT	iv
ABREVIATURAS	v
1. INTRODUÇÃO	1
1.1 Justificação, relevância e delimitação do tema	1
1.2 Objectivos de investigação	3
1.3 Metodologia	3
1.4 Estrutura da dissertação	4
2 ENQUADRAMENTO SECTORIAL	6
2.1 O Terceiro Sector	6
2.2 As Instituições Particulares de Solidariedade Social	7
2.3 Os actuais desafios das IPSS	10
2.4 Sumário	11
3 REVISÃO DE LITERATURA	12
3.1 Origem e conceitos da contabilidade de gestão	12
3.2 Evolução da contabilidade de gestão	14
3.3 Capacidade organizacional	18
3.3.1 Competências organizacionais	18
3.3.2 Recursos materiais e financeiros	19
3.3.3 Relações internas e externas	20
3.3.4 Aprendizagem	22
3.4 Sumário	23
4 FUNDAMENTAÇÃO DOS OBJECTIVOS DE INVESTIGAÇÃO	25
5 METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO	29
5.1 População a inquirir	29

5.2	Desenvolvimento do questionário	32
5.3	Processo de recolha de informação.....	35
5.4	Amostra.....	36
5.5	Análise dos dados	38
6	RESULTADOS: CONTABILIDADE DE GESTÃO NAS IPSS	40
6.1.	Caracterização geral.....	40
6.2.	Enquadramento nos estádios do modelo de Kaplan	41
6.3.	Adequação dos recursos humanos às tarefas de gestão e financeiras das IPSS	46
6.4.	Adequação dos recursos financeiros às tarefas de gestão e financeiras das IPSS	53
6.5.	Relacionamento com os <i>stakeholders</i>	55
7	CONCLUSÕES.....	62
7.1.	Objectivos e discussão dos resultados	62
7.2.	Limitações do estudo	65
7.3.	Contributos.....	66
7.4.	Recomendações para investigação futura	66
8.	BIBLIOGRAFIA.....	68
9.	ANEXOS.....	73
Anexo 1.	Questionário direccionado às IPSS	73
Anexo 2.	Quadros de questões com objectivo de estudo, pergunta, tipo de dado e tratamento	81
Anexo 3.	Entrevista a especialista da área social	85
Anexo 4.	<i>E-mail</i> de apresentação enviado às Instituições.....	89
Anexo 5.	<i>E-mail</i> de sensibilização enviado às Uniões de IPSS (Lisboa e Setúbal)	91
Anexo 6.	Figuras de dados estatísticos não incluídas no corpo do texto.....	92

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Dispersão geográfica das IPSS por distrito em Portugal	8
Figura 2: Percentagem total de receitas das OSFL.....	11
Figura 3: Antiguidade das IPSS de Lisboa e Setúbal (população-alvo).....	31
Figura 4: Antiguidade das IPSS da amostra	38
Figura 5: Área de actuação das IPSS.....	40
Figura 6: Suportes de apoio à gestão	42
Figura 7: Distribuição das IPSS pelos estádios de Kaplan.....	43
Figura 8: Estádio de Kaplan segundo a concordância com informação suficiente	45
Figura 9: Estádio de Kaplan segundo a concordância com não necessito de mais informação	45
Figura 10: Estádio de Kaplan segundo o número de áreas de actuação	45
Figura 11: Estádio de Kaplan segundo o nível de formação superior do responsável financeiro.....	48
Figura 12: Estádio de Kaplan segundo a formação na área financeira.....	48
Figura 13: Estádio de Kaplan segundo o nível de formação do presidente.....	49
Figura 14: Estádio de Kaplan segundo a experiência em gestão do presidente	49
Figura 15: Estádio de Kaplan segundo a concordância com falta de recursos humanos	50
Figura 16: Estádio de Kaplan segundo o número de trabalhadores	50
Figura 17: Estádio de Kaplan segundo a concordância com falta de tempo	51
Figura 18: Frequência de realização de formação de curta duração.....	52
Figura 19: Frequência de realização de formação de longa duração.....	52
Figura 20: Frequência de realização de incentivo a formação superior	52
Figura 21: Estádio de Kaplan segundo a frequência de realização de formação	53
Figura 22: Estádio de Kaplan segundo a concordância com falta de recursos financeiros	55
Figura 23 - Frequência de informação dos objectivos aos trabalhadores segundo Estádios de Kaplan	57
Figura 24 - Frequência de avaliação de desempenho dos RH segundo Estádios de Kaplan.....	57
Figura 25 - Frequência de divulgação interna de resultados segundo Estádios de Kaplan	58

Figura 26 - Frequência de elaboração de manuais de procedimentos segundo Estádios de Kaplan.....	58
Figura 27: Frequência de comparação de resultados segundo os Estádios de Kaplan ...	61
Figura 28: Frequência de divulgação de desempenho aos financiadores segundo os Estádios de Kaplan	61
Figura 29: Análise relacional entre determinantes da capacidade organizacional e estádios de Kaplan.....	63
Figura 30: Distribuição das áreas de formação dos responsáveis pela área financeira..	92
Figura 31: Distribuição das áreas de formação dos presidentes das instituições	93

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1: IPSS da população alvo por tipo de organização	30
Tabela 2: IPSS da população a inquirir por tipo de organização.....	31
Tabela 3: População e amostra por tipo de organização	37
Tabela 4: Número de trabalhadores, voluntários e utentes.....	41
Tabela 5: Nível de disponibilidade de informação para o cálculo dos diversos custos..	42
Tabela 6: Relação entre tipo de <i>software</i> e nível de informação para o cálculo de custos com base no ABC.....	43
Tabela 7: Grau de concordância com duas causas para as IPSS não conseguirem calcular os diversos custos.....	44
Tabela 8: Nível de formação superior do responsável da área financeira e do presidente da instituição.....	46
Tabela 9: Formação na área financeira do responsável da área financeira e do presidente da instituição.....	47
Tabela 10: Experiência geral de gestão e específica na gestão da organização do presidente.....	47
Tabela 11: Grau de concordância com duas causas para as IPSS não conseguirem calcular os diversos custos.....	49
Tabela 12 - Frequência de realização acções de formação.....	51
Tabela 13: Grau de importância de cada tipo de fonte de financiamento	53
Tabela 14: Peso de cada tipo de financiamento na estrutura da instituição	54
Tabela 15: Grau de concordância com a falta de recursos humanos como limitação para o cálculo dos diversos custos.....	55
Tabela 16: Frequência de desenvolvimento de práticas de fomento de compromisso interno.....	56
Tabela 17: Frequência de desenvolvimento de práticas de retenção de conhecimento..	57
Tabela 18: Periodicidade de elaboração de documentos de relato financeiro e de actividades	59
Tabela 19: Frequência da prática de comparação de resultados.....	59
Tabela 20: Frequência da prática de divulgação de avaliação de desempenho aos financiadores.....	60
Tabela 21: Grupo de questões para caracterização geral da amostra	81
Tabela 22: Grupo de questões referentes ao O1	82

Tabela 23: Grupo de questões referentes ao O2	83
Tabela 24: Grupo de questões referentes ao O4	83
Tabela 25: Grupo de questões referentes ao O5	84

1. INTRODUÇÃO

Neste capítulo será apresentado o tema de investigação, suportado na revisão de literatura, e delimitado o âmbito do estudo, bem como a sua relevância. Seguidamente, são referidos os objectivos geral e específicos da investigação. Por fim, será descrita a estrutura geral da dissertação.

1.1 Justificação, relevância e delimitação do tema

A organização económico-social de um país poder-se-á considerar como resultado da actividade de três sectores: o sector público, o sector privado empresarial e o sector cooperativo e social (Constituição da República Portuguesa, 1976).

Esta investigação foca-se precisamente neste último, também designado Terceiro Sector, que engloba as actividades das Organizações Sem Fins Lucrativos (OSFL). Salamon e Anheier (1992) definem estas organizações como sendo formalmente constituídas, privadas, autogovernadas, não distribuidoras de lucros e de carácter voluntário.

A missão destas organizações é, por isso, distinta da dos outros sectores da economia. As OSFL têm por objectivo apoiar uma causa social, cultural, educacional, ambiental, de defesa dos direitos humanos, entre muitas outras. O financiamento das actividades desenvolvidas por estas organizações vai depender da boa vontade das pessoas que se voluntariam e se juntam à causa defendida, bem como das entidades externas que fazem doações.

As OSFL são normalmente prestadoras de serviços, pelo que a direcção depara-se com os desafios associados à gestão e à complexidade dos problemas provenientes do ambiente onde a organização actua. A superação das problemáticas vai depender da capacidade organizacional, a qual é determinada pelas competências humanas e o modo como estas são organizadas, pelos recursos materiais disponíveis, pelas relações externas e por uma postura de aprendizagem com os resultados (Fowler *et al.*, 1995).

Numa época em que a dependência de subsídios estatais e de apoios da União Europeia é considerável – a estrutura de financiamento do Terceiro Sector em Portugal é representada em 40% por fundos públicos (Franco *et al.*, 2005), e tendo em conta a

realidade actual portuguesa marcada diariamente por medidas de forte restrição orçamental, exige-se que as organizações da sociedade civil em Portugal estejam cada vez mais conscientes da necessidade de gerir com eficiência e eficácia os recursos que lhes são disponibilizados de forma a garantirem o melhor serviço possível aos seus beneficiários e assegurarem a sua viabilidade económica.

Nesse sentido, torna-se relevante perceber em que medida as OSFL têm profissionalizado a sua gestão e desenvolvido ferramentas que suportem a tomada de decisão. Este estudo vai ao encontro da colmatação dessa necessidade de conhecimento da realidade dos graus de desenvolvimento das práticas de contabilidade de gestão apresentadas pelas OSFL a operar em Portugal.

Essa análise implica o estudo da existência e aplicação de ferramentas de contabilidade de gestão, pelo que incidiu-se sobre os elementos e ferramentas apontadas por Fowler *et al.* (1995) como sendo determinantes da capacidade organizacional das instituições, e no modelo de Kaplan (1990), o qual caracteriza os vários estádios evolutivos dos sistemas de contabilidade de gestão implementados nas organizações.

A justificação da opção pelo estudo destes elementos organizacionais, além de estes serem apontados como determinantes da capacidade organizacional (Fowler *et al.*, 1995), passa também pela importância atribuída às ferramentas de gestão que permitem a caracterização do grau de desenvolvimento desses elementos organizacionais pois essas ferramentas são apontadas em várias investigações como mecanismos para um planeamento e controlo efectivo nas organizações que, quando implementados e integrados, as actividades desenvolvidas pela organização são mais eficazes e eficientes (Flamholtz, 1983; Piche, 2009).

Tendo em conta que o Terceiro Sector em Portugal já tem um peso bastante significativo, representando as suas despesas 4,2% do PIB e empregando 159.950 trabalhadores e 67.342 voluntários (Franco *et al.*, 2005), delimitou-se este estudo a uma parcela das organizações que integra este sector. Entre o grande grupo de organizações que compõe o Terceiro Sector em Portugal, existe um subsector com crescente visibilidade, na área social, que são as instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS) (Andrade e Franco, 2007), as quais actualmente já atingem o número de 5.049, segundo a listagem das IPSS disponibilizada no sítio oficial da Segurança Social (2011).

1.2 Objectivos de investigação

A gestão eficaz e eficiente dos recursos colocados à disposição das organizações implica o conhecimento das diversas vertentes – financeira, material e humana (Fowler *et al.*, 1995) – por parte dos responsáveis da gestão. A tomada de decisão é, por isso, sempre mais consciente e sustentada quando as organizações disponibilizam informação de suporte, a qual implica a implementação de sistemas de informação mais ou menos sofisticados nas organizações (Kaplan, 1990)

O objectivo deste trabalho de investigação é, nesse sentido, analisar em que medida as OSFL (Terceiro Sector), atendendo ao contexto das IPSS, nomeadamente as de Lisboa e Setúbal, têm aos seu dispor ferramentas de apoio à tomada de decisão adequadas que permitam a utilização fundamentada dos recursos colocados à sua disposição.

Os objectivos específicos subjacentes a este trabalho são as seguintes:

O1: Avaliar se os sistemas de contabilidade de gestão utilizados são considerados teoricamente adequados.

O2: Analisar a adequação das competências humanas às necessidades de gestão das organizações.

O3: Verificar qual a origem dos recursos financeiros disponíveis e a sua influência enquanto limitação do desenvolvimento.

O4: Avaliar se são desenvolvidas práticas que fomentem as relações com os *stakeholders* internos e externos.

1.3 Metodologia

No âmbito deste estudo, procedeu-se ao levantamento da listagem de um sector significativo de OSFL – as IPSS. Através da listagem disponibilizada no sítio oficial da Segurança Social (2011), a par de um processo de levantamento dos endereços electrónicos das instituições, foi possível a realização de um questionário a parte das IPSS sediadas em dois dos distritos (Lisboa e Setúbal) de Portugal: Lisboa por ser o distrito onde este tipo de organizações se encontra em maior número; e Setúbal pela sua proximidade geográfica em relação ao primeiro.

Recorreu-se a um questionário *online*, o qual foi enviado para as instituições cuja informação do correio electrónico institucional estava disponível na *internet*, devido à não disponibilização do contacto electrónico na listagem disponibilizada pela Segurança Social (2011). Nos *emails* enviados para as instituições foi indicado que o questionário é dirigido ao responsável pela área financeira, o qual à partida será a pessoa mais bem posicionada para dar conhecimento dos sistemas de contabilidade implementados pela instituição.

Das entidades contactadas, apurou-se uma amostra por conveniência de 61 entidades, grupo que respondeu ao questionário.

1.4 Estrutura da dissertação

Esta dissertação está organizada em sete capítulos.

Após o primeiro capítulo de introdução, em que é fornecida uma visão global do projecto, apresenta-se no capítulo 2 o enquadramento do trabalho no Sector das OSFL – Terceiro Sector –, em relação ao qual esta dissertação se dedica, sumariando-se a informação no final.

No Capítulo 3 é efectuada uma revisão da literatura existente sobre o tema, estando esse levantamento subdividido em 3 subcapítulos. No primeiro apresentam-se os conceitos base da contabilidade de gestão. Seguidamente descreve-se a mudança e evolução dos estádios de maturidade da contabilidade de gestão, identificando-se e desenvolvendo-se as ferramentas que os caracterizam, distinguindo-se os estádios iniciais dos mais avançados. Numa terceira fase, estuda-se a aplicação dos sistemas de contabilidade de gestão e as suas implicações ao nível da capacidade organizacional.

No capítulo 4 fundamenta-se os objectivos de investigação formulados, suportando-os através da revisão de literatura.

O Capítulo 5 refere-se à metodologia de investigação utilizada neste estudo, a qual engloba a descrição do processo de recolha de dados, da definição da população a inquirir, da amostra utilizada, do desenvolvimento dos questionários e das técnicas utilizadas na análise dos dados.

No Capítulo 6 realiza-se a análise empírica dos resultados, através da utilização de diversas técnicas estatísticas, a partir das quais se respondem aos objectivos específicos da investigação formulados no quarto capítulo.

Por fim, no Capítulo 7, apresentam-se as principais conclusões do estudo e os contributos do mesmo para a teoria e para a gestão das Organizações do Terceiro Sector. Este capítulo final engloba ainda a referência às limitações do estudo e as recomendações para futuras investigações levadas a cabo neste âmbito.

2 ENQUADRAMENTO SECTORIAL

Este capítulo de enquadramento tem a função de dar uma visão global do sector sobre o qual o estudo incide e das instituições que o compõem. Além de se retratar a realidade das OSFL e de um dos seus subsectores – as IPSS –, pretende-se relacionar essa realidade, e em particular a portuguesa, com os desafios financeiros e sociais que se colocam diariamente à gestão destas organizações.

2.1 O Terceiro Sector

Actualmente, a discussão sobre a opção do Estado ter um papel mais (Keynes, 1936) ou menos (A. Smith, 1776) interventivo na Economia tem estado em foco. À parte destas duas teorias económicas opostas, a sociedade civil foi criando respostas para as situações sociais complicadas que surgiam. A percepção de que as necessárias respostas sociais não eram dadas pelos Estados, ou geradas pelo Sector Privado, conduziu ao aparecimento de um novo Sector composto por várias organizações com uma missão solidária e sem finalidade de obtenção de lucros – o Terceiro Sector.

Fala-se de Terceiro Sector quando se definem as diversas organizações que não estão associadas ao Primeiro Sector – Sector Público – ou Segundo Sector – Sector Privado. Estas têm origem na sociedade civil e pretendem ser instituições de utilidade pública. Salamon e Anheier (1992) definem estas organizações identificando cinco propriedades:

- Formalmente constituídas: caracterizadas por alguma forma de institucionalização, legal ou não, sendo definidas regras e procedimentos.
- Estrutura básica não-governamental: são privadas, ou seja, não são ligadas institucionalmente ao governo.
- Gestão própria: realiza sua própria gestão, não sendo controladas externamente.
- Sem distribuição de lucros: os lucros ou excedentes financeiros devem ser reinvestidos integralmente na organização, não havendo lugar à distribuição de dividendos.
- Nível de voluntariado significativo: caracterizadas por um grau significativo de recursos humanos em regime de voluntariado.

As OSFL, não tendo como principal fim o lucro, têm uma missão diferente das empresas e das instituições públicas: dedicação a uma causa, seja ela social, ambiental, educacional, defesa de direitos, ou outra.

Estas organizações, tendo em vista atingir os objectivos a que se propõem no âmbito da sua área de actuação junto da comunidade, prestam serviços que são custeados pelo voluntarismo de pessoas e da boa vontade de terceiros (pessoas e instituições) que doam bens materiais, humanos ou financeiros.

Em Portugal, segundo o projecto *The Portuguese Non-Profit Sector in Comparative Perspective* (Franco *et al.*, 2005), as instituições do Terceiro Sector têm já um peso de 4,2% no PIB, empregando 159.950 pessoas apoiados por 67.342 voluntários.

A prestação de serviços, muitas vezes caracterizada por alguma complexidade, acarreta muitos desafios para a gestão da instituição. Além da preocupação com o cumprimento dos objectivos acordados com as instituições financiadoras e a satisfação dos utentes, os órgãos de gestão deste tipo de organizações têm a preocupação de manutenção dos apoios auferidos e da criação de novas parceiras que permitam potenciar a sustentabilidade financeira da instituição, preocupação que se torna cada vez mais relevante visto o nível de dependência de subsídios estatais e fundos europeus (Franco *et al.*, 2005).

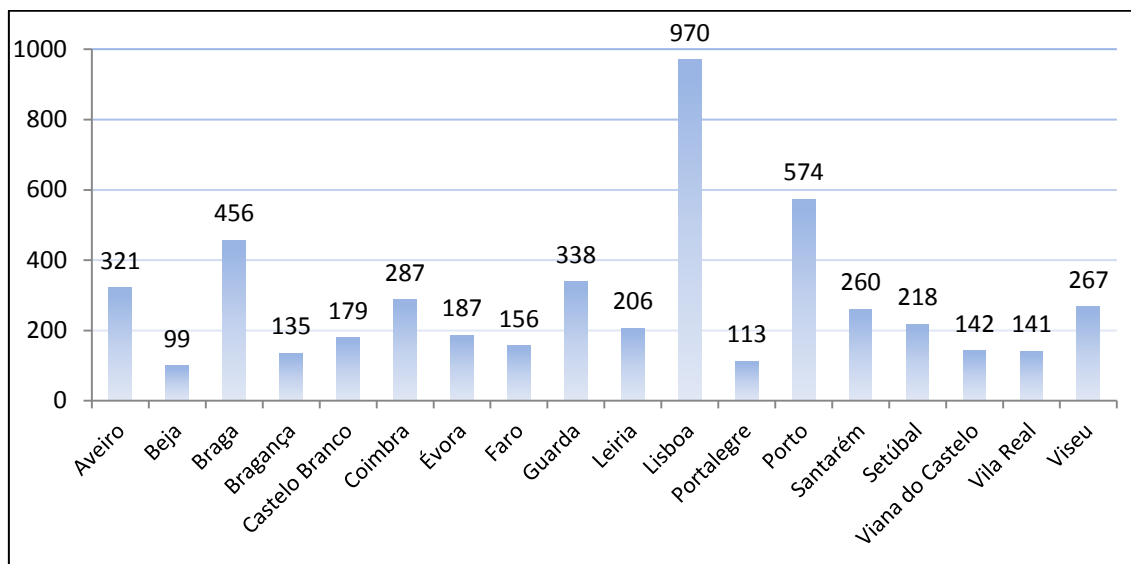
Várias são as Organizações Sem Fins Lucrativos e não-governamentais que constituem o Terceiro Sector, entre as quais encontram-se: Associações, Fundações, Instituições de Desenvolvimento Local, Misericórdia, Museus, Organizações Não-Governamentais, para o Desenvolvimento, Associações Mutualistas e Cooperativas (Franco *et al.*, 2005).

2.2 As Instituições Particulares de Solidariedade Social

Do grande grupo de organizações que constitui o Terceiro Sector, as entidades que apresentam o estatuto de IPSS representam um dos subsectores que tem vindo a aumentar a sua visibilidade na área social (Andrade e Franco, 2007), contabilizando-se actualmente 5.049 instituições com este estatuto, segundo a listagem das IPSS disponibilizada no sítio oficial da Segurança Social (2011).

Em Portugal, analisando a concentração destas instituições por cada distrito (Figura 1), conclui-se que Lisboa é o distrito onde estas se encontram em maior número, seguidos de Porto e Braga.

Figura 1: Dispersão geográfica das IPSS por distrito em Portugal



Fonte: Segurança Social (2011)

A visibilidade destas instituições no actual contexto de agravamento das condições económicas e sociais tem sido cada vez maior, trazendo as IPSS para primeiro plano. O reconhecimento do seu papel no desenvolvimento local e o facto de terem um contacto privilegiado com a população, faz com que a sociedade recorra com mais frequência a estas instituições mas, ao mesmo tempo, atribua uma maior exigência aos serviços prestados por estas.

A importância das IPSS foi reconhecida desde 1976, aquando da inscrição destas na Constituição da República Portuguesa, como instituições que, apoiadas pelo Estado, prosseguem objectivos de solidariedade social.

Segundo o estatuto das IPSS, aprovado no Decreto-Lei nº 119/83, de 25 de Fevereiro de 1983, estas instituições são constituídas “*sem finalidade lucrativa, por iniciativa de particulares, com o propósito de dar expressão organizada ao dever moral de solidariedade e de justiça entre os indivíduos*”. Este decreto separa bem estas organizações das do Primeiro Sector (Estado), explicitando que as IPSS não são “*administradas pelo Estado*”. Em relação aos objectivos prosseguidos pelas IPSS, como regulamentado, estes prendem-se com questões de carácter social, sendo citadas áreas

de intervenção: *“apoio a crianças e jovens; apoio à família; apoio à integração social e comunitária; protecção dos cidadãos na velhice; promoção e protecção da saúde; educação e formação profissional dos cidadãos; resolução dos problemas habitacionais das populações”*.

Neste documento, são ainda identificadas formas sobre as quais se revestem este tipo de organizações: associações de solidariedade social; associações de voluntários de acção social; associações de socorros mútuos; fundações de solidariedade social; e irmandades da misericórdia. É ainda referido que estas instituições se podem agrupar em Uniões, Federações ou Confederações.

Além da definição do âmbito da sua actuação e forma jurídica, o decreto indica como fazendo parte das competências dos órgãos de gestão a elaboração anual e submissão ao parecer do órgão de fiscalização do Relatório de Contas de gerência, bem como do Orçamento e Programa de Acção para o ano seguinte. Em relação a estes órgãos de gestão, a duração do seu mandato está limitado a 3 anos, sendo a reeleição permitida apenas para dois mandatos consecutivos, salvo posição da Assembleia Geral em contrário (ISS, 2012).

O facto de estas organizações não prosseguirem fins lucrativos não lhes retira a obrigação de prestação de contas. Devido à diferente natureza das transações neste sector, quando comparada com as dos sectores privado ou público, estas instituições estão ao abrigo do Decreto-Lei n.º 36-A/2011 de 9 de Março que regulamenta o regime da normalização contabilística para as entidades do sector não lucrativo. Neste é possível identificar dois regimes: contabilidade Organizada por TOC, em que a Organização deve apresentar as demonstrações financeiras identificadas no art.11º (Balanço, Demonstração dos resultados por naturezas ou por funções, Demonstração dos fluxos de caixa e Anexo), e Prestação de Contas em regime de Caixa (no caso de não ultrapassar o limite referido no art.10º).

Desta forma, a confiança nestas instituições está assegurada, pois esta obrigação de fornecer informação credível e sistemática previne potenciais desconfianças face à sua gestão e à forma transparente como esta aplica as verbas recebidas, consolidando a sua credibilidade enquanto promotores de condições sociais em momentos de crise.

No entanto, a transparência na aplicação dos fundos não é sinónimo da optimização desse processo, e essa eficiência é um dos desafios que actualmente se colocam a estas instituições.

2.3 Os actuais desafios das IPSS

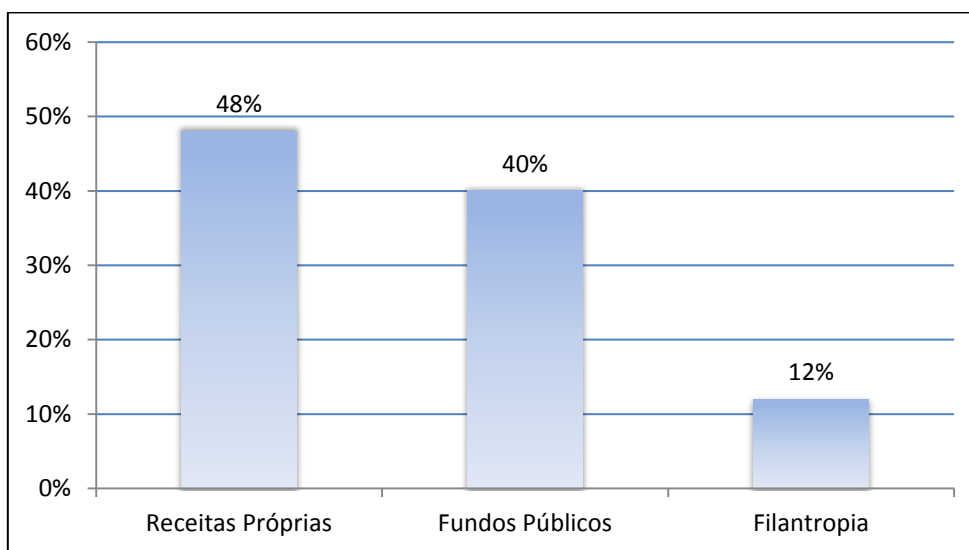
Actualmente, a economia mundial passa por uma fase em que o alto nível de endividamento e o fraco desempenho das economias nacionais é uma realidade. A consolidação orçamental é a solução apontada por vários economistas. Em Portugal já tem vindo a ser aplicada esta receita, tendo o Primeiro-Ministro afirmado, no Congresso dos Economistas em 2011, que “*o processo de consolidação orçamental é um caminho incontornável*” (Coelho, 2011). A realidade nacional actual é, por isso, de restrição orçamental pois a consolidação será feita “*predominantemente pelo lado da despesa*” (Coelho, 2011).

Neste cenário, as organizações que recebem apoios estatais, e em particular as que apresentam uma grande dependência deste tipo de financiamento, têm um desafio enorme de melhorar as suas taxas de eficiência e eficácia, isto é, melhorar a aplicação dos recursos e conseguir atingir os objectivos a que se propõem nas candidaturas a financiamento.

A consciência desta necessidade por parte destas instituições é o primeiro passo para fazer face a este desafio de sustentabilidade. Além de haver a necessidade de garantia de uma gestão rigorosa, é fundamental criar e manter níveis de confiança entre a instituição e os financiadores da sua actividade para que a relação de apoio estabelecida se prolongue no tempo. O facto de a instituição mostrar disponibilidade de reunião e abertura, bem como o desenvolvimento de actividades periódicas de apresentação de relatórios de apreciação do nível de cumprimento das metas a que se comprometeram, são instrumentos que permitem à Organização estabelecer níveis de transparência na relação com os financiadores.

Segundo o projecto *The Portuguese Non-Profit Sector in Comparative Perspective* (Franco *et al.*, 2005) realizado em Portugal, o peso das receitas próprias no financiamento das actividades das organizações do terceiro sector, nas quais se incluem as IPSS, é de 48% (Figura 2), pelo que mais de metade das verbas que financiam estas organizações provém de entidades externas.

Figura 2: Percentagem total de receitas das OSFL



Fonte: Adaptado de Franco *et al.* (2005:18)

Tendo em conta esta dependência financeira de entidades financiadoras e os acordos que a instituição estabelece com estas, a focalização na satisfação dos beneficiários e utentes da instituição deve ser uma preocupação constante da gestão, como identificou Kaplan (2001) aquando do desenvolvimento de ferramentas de gestão estratégia para OSFL. Assim, estas devem proceder a um ajustamento da estratégia operacional quando as metas a que se propuseram não estão a ser atingidas ou quando o ambiente em que actuam se modifica, como seja uma alteração nas necessidades dos utentes.

Atingir estas melhorias implica que as instituições adotem uma postura de aposta na profissionalização da gestão (Franco *et al.*, 2005), munindo-se de instrumentos e práticas de gestão empresarial, com vista a obter ganhos de eficiência e a garantir o melhor e mais adequado serviço aos seus beneficiários.

2.4 Sumário

As OSFL, as quais constituem o Terceiro Sector, representam movimentos da sociedade civil geradas pela necessidade de criar respostas sociais para as situações às quais nem o Estado ou o Privado chegam. Exemplo destas são as IPSS, as quais já assumem dimensões representativas do sector social.

Enquanto organizações dependentes de financiamento externo, a optimização da utilização dos recursos colocados à sua disposição mostra ser um desafio, à semelhança da satisfação dos utentes.

3 REVISÃO DE LITERATURA

Neste capítulo é feito o levantamento dos conceitos e da história evolutiva das práticas de contabilidade de gestão. Com base nos vastos elementos de contabilidade, gestão e finanças que a compõe, desenvolve-se um subcapítulo sobre o impacto da sua utilização na capacidade organizacional.

3.1 Origem e conceitos da contabilidade de gestão

Desde que foi regulamentada a obrigatoriedade de apresentação de demonstrações financeiras por parte das organizações, estas passaram a divulgar documentos que permitem às partes interessadas, como sejam o Estado e accionistas, ter acesso a informação financeira da entidade.

Segundo a IAS 1 (2004: 6), estes documentos da contabilidade financeira visam ser uma *“representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade”*.

No entanto, a utilização destas ferramentas geradas pelos contabilistas mostrou-se insuficiente, apontando-se novas necessidades no que se refere à determinação dos custos internos de produção. Até então, não sendo a contabilidade financeira direccionada para o fornecimento de informação de gestão, os gestores não tinham informação fiável sobre os custos envolvidos na produção de cada produto. Surgia, assim, a necessidade de se criar uma contabilidade de gestão com o fim de suprir a necessidade de obtenção de informação que permitisse fundamentar as decisões tomadas pela gestão.

Uma fase importante do seu desenvolvimento foi marcada pela necessidade que os gestores tinham de desenvolver sistemas de custeio da produção, focando-se por isso na determinação de taxas padrão que permitissem afectar o consumo dos materiais e as horas dos trabalhadores aos produtos (Johnson e Kaplan, 1987).

No entanto, o facto de estes custos padrão terem por base critérios, os quais corriam o risco de não corresponder ao critério de imputação de custos indirectos mais adequado ao produto valorado (Johnson e Kaplan, 1987), tornou o sistema tradicional de apuramento de custos ineficaz.

A adopção de um sistema de contabilidade de gestão por parte das empresas mostrou-se cada vez mais importante devido ao crescimento dos gastos indirectos de produção (Johnson e Kaplan, 1987), decorrentes da aquisição de novas tecnologias de produção e subsequente automação industrial (menos mão-de-obra). Neste cenário, a parcela do custo com mão-de-obra directa deixou de ter um peso tão significativo nos custos totais da organização, pelo que a tradicional imputação dos custos indirectos aos produtos com base na mão-de-obra directa deixou de ser adequada.

Dessa necessidade, novos desenvolvimentos ao nível da contabilidade de gestão surgiram no final do século XX, período em que é dada ênfase à importância da qualidade, à preocupação com a redução de *stocks*, à redução dos tempos de fabrico e prazos de entrega (Johnson e Kaplan, 1987).

Neste novo ambiente empresarial e económico, as organizações concluíram sobre a ineficácia dos sistemas tradicionais de contabilidade de gestão, tanto pela novas exigências ao nível das funcionalidades requeridas para estes sistemas, como pelas alterações ocorridas nas tecnologias disponíveis para produzir essa informação personalizada de apoio à tomada de decisão (Kaplan, 1990).

É este objectivo de obtenção de informação de suporte à decisão que diferencia a contabilidade de gestão da contabilidade financeira. Enquanto a primeira providencia informação para utilização interna da organização podendo-se adaptar às reais necessidades desta, a segunda é voltada para o reporte financeiro externo (*stakeholders*), seguindo normas definidas pela lei (IFAC, 2009).

Actualmente, como vem publicado no sítio oficial do CIMA (2012), a contabilidade de gestão é definida como uma combinação de contabilidade, finanças e gestão, conjugada com as técnicas mais avançadas necessários para conduzir as empresas ao sucesso.

A mais-valia inerente à utilização de um sistema de contabilidade de gestão é destacada pelo IFAC (2009) ao caracterizar a contabilidade financeira como histórica e a contabilidade de gestão como previsional. Daí que, o IFAC (2009) atribua à contabilidade de gestão um nível elevado de valor acrescentado no processo de tomada de decisão, sendo por isso a sua implementação apontada como uma prática de criação de valor, tanto no sector público como privado (CIMA, 2012)

3.2 Evolução da contabilidade de gestão

Kaplan, investigador consagrado na área da contabilidade de gestão, dedicou-se ao estudo da integração dos sistemas de custeio pelas empresas e a sua relação com o desempenho destas na utilização dos recursos organizacionais, demonstrando uma relação directamente proporcional entre estas duas características justificada pela disponibilização de informação mais rigorosa e tempestiva para a tomada de decisão em tempo útil (Kaplan, 1990).

No final do século XX, no âmbito do estudo das diferentes fases de desenvolvimento dos sistemas de custeio, este investigador apresentou um modelo que descreve quatro diferentes estádios caracterizados por diferentes graus de desenvolvimento das práticas de contabilidade de gestão utilizadas por parte das empresas (Kaplan, 1990).

De forma resumida, Kaplan (1990) propôs os seguintes estádios:

- **Estádio I** – Utilização de métodos inadequados para o relato financeiro, sendo caracterizado pela necessidade de vários ajustamentos e correcções de erros a esse nível. O sistema é inadequado ao custeio dos produtos.
- **Estádio II** – Utilização de métodos orientados para o relato financeiro, sendo atribuída fiabilidade às demonstrações financeira produzidas pelo sistema. No entanto, os sistemas enquadrados neste estádio não vão ao encontro das necessidades de gestão, apresentando limitações no que se refere ao controlo operacional e ao correcto custeio dos produtos e análise de rendibilidade.
- **Estádio III** – Implementação de sistemas de informação avançados mas não integrados. O desenvolvimento do *Activity Based Costing* (ABC) está associado a este estádio, disponibilizando um sistema que, além do controlo operacional, permite a análise estratégica.
- **Estádio IV** – Implementação de sistemas de informação avançados e integrados. A integração do *Activity Based Costing System* com o controlo operacional vai permitir a actualização dos orçamentos de modo a otimizar a aplicação dos recursos.

Esse tipo de sistemas associados ao estádio IV, os mais avançados, contempla métodos de custeio como o ABC (Kaplan, 1990).

Este sistema de apuramento dos custos baseado nas actividades é caracterizado por uma abordagem mais sofisticada de atribuição dos custos indirectos (Cooper e Kaplan, 1988). A sua aplicação passa por atribuir os custos dos recursos utilizados às actividades desenvolvidas e, numa segunda fase, esses custos atribuídos às actividades serão imputados aos produtos produzidos, cuja produção dependeu da execução dessas actividades (Cooper e Kaplan, 1988).

A finalidade deste processo é fornecer informação mais rigorosas dos custos dos produtos colocados no mercado, bem como dados para análise da margem de lucro e tomada de decisão sobre a continuidade da sua produção (Alsaeed, 2005).

Assim, o sistema de custeio baseado nas actividades permite que os gestores da organização disponham do panorama global dos condutores de custo e consigam identificar os produtos e/ou as actividades que não contribuem para a criação de valor para o cliente e que, nesse sentido, são oportunidades para reduzir os custos de produção (Kaplan e Norton, 2001).

No entanto, apesar das mais-valias atribuídas a este tipo de sistema de custeio – em que são utilizadas bases de imputação dos custos aos produtos muito mais relacionadas com a parcela de custos incorridos para a sua produção que apenas o volume produzido – vários resultados de estudos científicos demonstram que estes tipos de sistemas mais sofisticados não têm sido intensamente implementados (Innes e Mitchell, 1995; Tomás *et al.*, 2008), ou que são implementados relativamente tarde (Innes e Mitchell, 1997).

Ao longo dos últimos anos, vários investigadores têm-se dedicado ao estudo destes processos de adopção do ABC, tendo identificado os factores que influenciam a opção pelo sistema de custeio e o sucesso da sua implementação. Como constatou Innes *et al.* (1997), as maiores organizações têm uma taxa de adopção mais elevada pois estas detêm os recursos para alocar ao substancial e custoso desenvolvimento do ABC. Esta relação positiva entre a adopção do ABC e a dimensão da empresa também foi encontrada por Alsaeed (2005). Em estudos também recentes, o elevado ritmo de mudança e competitividade é a principal razão apontada para sustentar a decisão pela implementação do ABC (Azevedo *et al.*, 2004; Al-Omiri e Drury, 2007). Como verificado no estudo desenvolvido em Portugal por Tomás *et al.* (2008), esse interesse em adoptar o sistema ABC deriva das suas potencialidades oferecidas ao nível da gestão

e redução de custos, bem como da possibilidade de obtenção de medidas de desempenho e informação para apoio à decisão.

No estudo de Al-Omiri e Drury (2007), estes procuraram explicar, além de identificar os factores influenciadores dessa decisão, as determinantes para o sucesso da sua implementação. Assim, três determinantes foram identificadas: a existência de um amplo apoio em relação ao projecto dentro da organização, o facto de ter sido providenciado formação para o desenho do ABC e da existência de conhecimento sobre a ferramenta por parte dos gestores.

A par destes factores que influenciam a opção pela implementação do ABC, outro muito relevante foi encontrado por Duron (2001) que pode justificar a não adopção de sistemas avançados, como o ABC, ou mesmo a simples ponderação em relação à sua implementação: o facto de a organização estar satisfeita com o actual sistema. A relação negativa encontrada por Duron (2001) entre “*a satisfação com o actual sistema de custeio e a crença de que o ABC poderia ser benéfico para a organização enquanto ferramenta de gestão de custos*”, evidencia que as organizações, independentemente dos outros factores apontados, podem nem chegar a considerar a opção por esta ferramenta.

Tendo em conta mais este factor apontado neste estudo e os custos avultados envolvidos no processo de implementação de sistemas como o ABC, tornando desfavorável o rácio custo/benefício, e os impedimentos do seu desenvolvimento nas organizações devido a tal (Al-omiri e Drury, 2007; Azevedo *et al.*, 2004), o estudo de outras ferramentas de contabilidade de gestão mostra-se relevante.

Assim, tendo em conta a restrição de recursos, o retracto do tecido empresarial português onde predominam as microempresas (Ionline, 2012) e o facto de as grandes empresas se revelarem as entidades que mais adoptam os tipos de custeio mais avançados (Innes *et al.*, 1997), há a necessidade de aprofundar os sistemas de custeio e as ferramentas de gestão utilizados pelas empresas que se inserem no estágio I e II do modelo de Kaplan (1990), os quais são menos sofisticados e exigem menos recursos.

As empresas enquadradas nestes dois estádios iniciais estão focadas nas ferramentas que permitem o relato financeiro segundo as normas de contabilidade. No primeiro estágio, são recorrentes ajustamentos ao relato financeiro devido à apresentação de erros. As organizações enquadradas no segundo estágio já garantem a fiabilidade das

demonstrações financeiras, havendo o desenvolvimento de ferramentas, apesar de apresentarem sérias limitações, para o controlo operacional e determinação dos custos e rentabilidade, através dos orçamentos e de sistemas de contabilidade de custos (Kaplan, 1990). Como indica Peterson (1983), o desenvolvimento e aplicação destas ferramentas pode evitar posições deficitária nas OSFL. Este investigador afirma que situações deficitárias podem ser detectadas atempadamente através da avaliação de opções alternativas com base no cálculo dos custos dos serviços prestados, preço de equilíbrio e volumes.

Os orçamentos são ferramentas financeiras que quantificam os planos de uma organização para um período futuro (Joshi, 2003). A elaboração de um orçamento requiere que a direcção e os gestores da empresa especifiquem as estimativas de vários indicadores ao nível dos rendimentos e gastos, sendo que o nível de detalhe exposto no plano financeiro deve ir ao encontro do uso pretendido. Assim, o orçamento funciona como um mecanismo para um planeamento e controlo efectivo nas organizações (Flamholtz, 1983).

Ao longo do exercício, o gestor tem no orçamento uma ferramenta que lhe permite medir e comparar o desempenho actual da organização em relação ao perspectivado aquando da elaboração do orçamento (Joshi, 2003). Neste estudo de Joshi (2003), apurou-se que a preparação do orçamento tinha uma periodicidade anual, sendo realizada uma avaliação dos desvios orçamentados mensal ou trimestralmente.

No entanto, a orçamentação dos gastos e rendimentos não é suficiente a não ser que o processo tenha como suporte políticas e linhas orientadoras bem definidas, objectivos estratégicos e prioridades operacionais claros (Piche, 2009).

Daí que, o planeamento financeiro seja considerado a ferramenta base que fornece o ponto de partida para dirigir a organização em direcção aos seus objectivos e metas (K. Smith, 1978). É através da elaboração do Plano de Actividades que a organização vai conseguir implementar as acções programadas de forma mais eficaz e eficiente (Piche, 2009). Como Piche (2009) teve oportunidade de constatar no seu *case study*, o desenvolvimento de um processo de planeamento e orçamentação permite “o alinhamento entre os objectivos estratégicos e as prioridades operacionais da organização, além da alocação eficaz do capital e dos recursos de programas de investimento, bem como do fornecimento de indicadores das medidas de desempenho”.

3.3 Capacidade organizacional

Pela definição de contabilidade de gestão, publicada no sítio oficial do CIMA (2012), apercebe-se que o conceito, mesmo nos estádios mais iniciais, é muito mais abrangente que os sistemas de custeio e ferramentas como o orçamento. A combinação de técnicas de contabilidade, finanças e gestão implica um estudo aprofundado sobre os vários elementos organizacionais que estão envolvidos, cujo desenvolvimento e combinação influenciarão a capacidade da organização se adaptar e sustentar às condições do meio.

Esta gestão de adaptação ao meio vai depender da capacidade da organização. Fowler *et al.* (1995) indicam quatro áreas que influenciam essa capacidade organizacional: as competências organizacionais, os recursos materiais e financeiros, as relações externas e a aprendizagem com os resultados.

3.3.1 Competências organizacionais

Ngo *et al.* (2008) apontam como uma necessidade real das organizações o planeamento das práticas de gestão dos recursos humanos, de modo a que estas andem alinhadas com a estratégia da organização.

Fowler *et al.* (1995) referem-se às competências organizacionais como sendo a qualidade dos funcionários e o modo como estes são geridos. Quanto à qualidade dos funcionários, há a necessidade de perceber se existe correspondência entre as suas competências, conhecimentos, atitude e motivação em relação ao cargo que desempenham. Como referiu Greenberg (1982), aquando da exploração de factores de competição entre OSFL, esta qualidade depende também da qualificação dos recursos humanos, a par do profissionalismo e experiência.

Quanto à organização destes recursos humanos, esta vai depender da definição e implementação de vários elementos. Além da definição da identidade da organização (como os valores e missão) e da sua estrutura (divisão de tarefas e definição dos níveis de responsabilidade), Fowler *et al.* (1995) aponta os sistemas implementados como influenciadores desta capacidade de organização: sistemas de apoio à tomada de decisão; sistemas de planeamento de aprendizagem; sistema financeiro e administrativo; sistemas de pesquisa; e sistemas de desenvolvimento dos recursos humanos.

Em Portugal, o desenvolvimento de sistemas de apoio à gestão, como sejam sistemas de contabilidade de gestão, em instituições públicas, que à semelhança das OSFL não prosseguem fins lucrativos, têm sido considerados muito úteis no auxílio à tomada de decisões que implicam a gestão de dinheiro público (Carvalho *et al.*, 2008).

A opção e escolha do *software* que se adapte às necessidades da organização exigem um processo de auscultação dos recursos humanos, os quais serão os utilizadores do mesmo, de forma a obter a informação necessária ao desenvolvimento das tarefas (Qureshi e Siegel, 1998).

A utilização de *software* facilita também o reporte de informação. Qureshi e Siegel (1998) dão o exemplo do orçamento, instrumento que este tipo de organizações publicita, o qual pode ser elaborado com recurso a programas informáticos.

Mas muitas mais são as necessidades deste tipo de organizações no que se refere ao registo diário de informação, exemplificando-se por exemplo o controlo dos utentes inscritos na instituição. A facilitação deste tipo de operações, através do desenvolvimento de ferramentas informáticas, permite libertar tempo aos colaboradores da organização.

A opção por qualquer ferramenta que maximize a eficiência dos recursos humanos e a eficácia e utilidade do serviço prestado será sempre uma opção a ser ponderada pela gestão, pois este é o grande objectivo estratégico de longo prazo que se coloca a este tipo de organizações, tendo em conta os constrangimentos orçamentais inerentes à sua actividade.

No entanto, a opção pelo investimento em tecnologia vai depender de vários factores. O estudo da *Gift in Kind International*, líder mundial em produtos de filantropia, revelou a existência de relação entre a dimensão da empresa, relacionado directamente com o orçamento anual, e o grau de implementação tecnológica (GIKI, 2001). As conclusões do estudo mostram que as maiores organizações investem muito mais em tecnologia quando comparadas com as organizações com orçamentos mais reduzidos.

3.3.2 Recursos materiais e financeiros

Ao nível dos recursos, que não os humanos, a sua influência na capacidade organizacional vai depender da qualidade, fiabilidade e utilização desses meios, como

sejam os financeiros e materiais (Fowler *et al.*, 1995). A detecção dessa falta de qualidade passa por a gestão perceber se as condições existentes impedem a organização de atingir as melhores práticas no trabalho (Fowler *et al.*, 1995).

As OSFL operam num ambiente aberto, o qual está em constante mudança, e são particularmente dependentes em relação aos fluxos de recursos que vêm do exterior (Franco *et al.*, 2005). A atracção de recursos e a manutenção do fornecimento dos mesmos revela-se, por isso, um desafio diário, o qual as OSFL já vêm a reconhecer, virando a sua orientação para o mercado (Balabanis *et al.*, 1997).

Dado este cenário de vulnerabilidade, há a necessidade de diversificar as fontes de financiamento e criar uma estratégia para o mesmo, visando sempre angariar recursos com qualidade e fiabilidade que permitam à organização estar dotada de condições para o seu funcionamento (Fowler *et al.*, 1995).

A forma como os recursos são utilizados determinará a eficiência da sua aplicação. A preocupação da gestão deve ser em fazer a sua alocação de acordo com as tarefas que necessitam desse material e responsabilizar os utilizadores do mesmo (Fowler *et al.*, 1995).

Todo este exercício de mobilização e utilização eficiente dos recursos não pode ser descartado da preocupação de desenvolver as actividades que os consomem com os objectivos esperados com a execução das mesmas, tendo em conta a missão prosseguida pela organização. Este exercício torna a utilização dos recursos alinhada com o cumprimento dos objectivos organizacionais (Kaplan, 2001).

3.3.3 Relações internas e externas

Sendo qualquer organização constituída por um grupo de pessoas, a gestão das relações com o pessoal (relações internas) deve ser uma preocupação constante, bem como, e não menos importante, as relações externas estabelecidas com os restantes *stakeholders* (Fowler *et al.*, 1995).

Como Kaplan (2001) confirmou através de estudos de processos de implementação do *Balanced Scorecard* em organizações do Terceiro Sector, o alinhamento das iniciativas, departamentos e dos indivíduos, o qual implica o compromisso da equipa de trabalho, é essencial para o sucesso de um sistema de gestão orientado para o desempenho.

Daí que a participação dos funcionários, a confiança destes e o sentimento de constituírem parte da equipa organizacional sejam pontos a ser desenvolvidos pelas instituições (Fowler *et al.*, 1995). Tal implica não apenas a comunicação da descrição das tarefas de forma individual, mas, mais importante, a integração e o alinhamento dessas na estratégia organizacional, encorajando os colaboradores a inovar nas tarefas operacionais diárias tendo em vista o alcance de resultados estratégicos (Kaplan, 2001).

Além do trabalho interno da organização, a gestão deve ter como preocupação a ligação que mantém com os *stakeholders* externos (Fowler *et al.*, 1995). O acompanhamento e actualização das necessidades dos beneficiários e público a que se dirigem, a par do cumprimento da missão, são já reconhecidos como elementos prioritários pelas OSFL (Kaplan, 2001).

O custo envolvido na prestação de serviços ou o fornecimento de bens por parte deste tipo de organizações, normalmente, não é suportado pelo beneficiário que o consome ou adquire. O financiamento dessas actividades passa, pelo menos em parte, por financiadores externos à organização, que não usufruem dos serviços prestados. Ou seja, quem financia o serviço acaba por não ter informação sobre a qualidade do bem fornecido ou serviço prestado.

Mas actualmente, como se pode perceber pelos regulamentos de candidaturas a financiamentos, possivelmente devido ao maior número de solicitações de apoio por parte de OSFL, as entidades financiadoras já têm a preocupação de afectar as verbas doadas aos projectos que apresentam maior potencial de sucesso e exigem informação sobre os resultados alcançados após a sua execução.

Daí que estas entidades externas mereçam a atenção cuidada da gestão das OSFL. Ainda a crescer, mesmo a organização assumindo como prioridade e foco a sua missão de melhorar as condições da comunidade, esta tem também como preocupação a manutenção da sua actividade, isto é, a estabilidade financeira da instituição que é apontada como uma das dimensões do desempenho de sucesso (Morrell, 1986), visando atingir a sustentabilidade financeira no longo prazo.

Estas organizações, actuando neste sector também concorrencial e estando a sofrer uma diminuição do rendimento disponível, tornaram-se orientadas para o mercado (Balabanis *et al.*, 1997), devido à necessidade de manter os actuais financiamentos e

promover novos. Trabalhar para estes objectivos implica estabelecer uma relação de transparência com os financiadores, a qual só é conseguida através da divulgação de informação do desempenho nos projectos programados e solicitação de *feedback* e grau de satisfação por parte dessas entidades (Kaplan, 2001). Esta postura de abertura fomenta a satisfação dos financiadores e a confiança que estes depositam no projecto, o que potencia a manutenção dos apoios prestados por estes aos mesmos.

Neste trabalho de relacionamento com as entidades do ambiente onde a organização actua, Fowler *et al.* (1995) identificam ainda como ligações relevantes as estabelecidas com outras entidades da sociedade civil e estatais, bem como alianças e redes criadas como forma de colaboração e, conseqüentemente, maximização do benefício gerado para a comunidade.

3.3.4 Aprendizagem

À medida que uma organização vai desenvolvendo actividades, os seus membros vão gerando experiência operacional. A organização, ao reconhecer e lidar com essa experiência e ao analisar o seu desempenho em relação aos padrões estabelecidos, tem condições para assegurar qualidade e melhoramento contínuo (Fowler *et al.*, 1995).

Esta reflexão e análise são possíveis de se realizar através de instrumentos de gestão como a avaliação de desempenho, tanto referente aos projectos como aos colaboradores envolvidos neste. Como demonstrou Murray (2004), a implementação de sistemas de avaliação de desempenho é benéfico para o sucesso dos empregados e da organização.

Essa avaliação, que se pretende que seja um modo de quantificar o desempenho da organização, é possível tendo como base dois critérios: eficácia, através da determinação do grau em que a organização atinge os seus objectivos organizacionais, direccionado por isso para os beneficiários e financiadores; eficiência, que envolve a análise da relação que existe entre os financiamentos recebidos e os gastos inerentes às actividades desenvolvidas (Balabanis, *et al.*, 1997).

Nesse sentido, as comparações entre os objectivos delimitados e os atingidos, bem como entre os custos planeados e os realmente registados, permitirão determinar se houve sucesso no projecto e medir a eficiência associada à realização do mesmo (Peterson, 1983). O foco das organizações altera-se, assim, dos programas e iniciativas

desenvolvidos para os resultados que advém destes, os quais tinham sido programados atingir (Kaplan, 2001).

Conseguir que a força de trabalho tenha o melhor desempenho possível é uma preocupação dominante da gestão. Daí que as empresas estejam a apostar cada vez mais em processos que garantam o sucesso das iniciativas de desempenho, como sejam a determinação de objectivos individuais e avaliação do cumprimento dos mesmos, tendo sempre em atenção a integração e o alinhamento dessas na estratégia organizacional (Kaplan, 2001).

Esta estratégia integrada é justificada financeiramente, pois a gestão dos recursos humano tem impacto no desempenho global da organização (Guest, 2002).

Guest (2002) mostra, ainda, que as práticas de concepção das tarefas, a participação e a disponibilização de informação são pontos críticos em todas as iniciativas de desempenho.

A organização, ao desenvolver estes mecanismos de avaliação de desempenho, adopta a postura crítica em relação ao trabalho que realiza (Fowler *et al.*, 1995) necessária à sustentabilidade da organização pois o processo possibilita a justificação do sucesso da aplicação dos fundos e, conseqüentemente, a continuidade do recebimento dos financiamentos associados. Este é um passo que conduz a empresa a uma das dimensões apontadas por Morrell (1986) como reflectoras de um desempenho de sucesso: a capacidade da organização para atingir a estabilidade financeira.

3.4 Sumário

A contabilidade de gestão providencia informação para utilização interna com o objectivo de obtenção de informação de suporte à tomada de decisão. Esta necessidade de suporte à decisão levou a que fossem sendo desenvolvidas novas ferramentas de aperfeiçoamento dos sistemas de contabilidade de gestão.

Actualmente, a caracterização das organizações quanto ao sistema de contabilidade de gestão é bastante dispersa pois a decisão da gestão pela sua implementação e desenvolvimento depende de vários factores, como a percepção da necessidade ou recursos disponíveis. O modelo dos quatro estádios, desenvolvido pelo investigador Robert Kaplan, que caracteriza as diferentes fases de desenvolvimento dos sistemas de

contabilidade de gestão, permite caracterizar as organizações quanto ao seu grau, inicial ou avançado, de desenvolvimento das práticas de contabilidade de gestão.

O desenvolvimento e combinação de técnicas de contabilidade de gestão influenciarão a capacidade da organização se adaptar e sustentar tendo em conta as condições do meio, sendo identificados quatro elementos determinantes: as competências organizacionais, os recursos materiais e financeiros, as relações externas e a aprendizagem com os resultados.

4 FUNDAMENTAÇÃO DOS OBJECTIVOS DE INVESTIGAÇÃO

No capítulo 4, em concordância com o objectivo geral da investigação, determinam-se os objectivos específicos a atingir, suportadas pela revisão de literatura.

Este trabalho tem como objectivo contribuir para o estudo do Terceiro Sector em Portugal. Pretende-se caracterizar o Terceiro Sector em relação às práticas de contabilidade de gestão, atendendo ao contexto das IPSS, no que se refere ao nível de desenvolvimento de ferramentas de tomada de decisão que permitam a utilização fundamentada dos recursos colocados à sua disposição.

Apresentam-se os seguintes objectivos específicos:

1. O primeiro objectivo visa avaliar se os sistemas de contabilidade de gestão utilizados são considerados teoricamente adequados, ou seja, se as IPSS estão enquadradas nos estádios avançados do modelo de Kaplan (estádio III e IV).

A literatura revela que as organizações se encontram em diferentes fases de desenvolvimento de sistemas de apoio à gestão, tendo Kaplan (1990) elaborado um modelo em que, baseado no critério de nível de maturidade do sistema, se enquadra as instituições em um dos quatro estádios do modelo. As organizações enquadradas nos sistemas avançados (estádio III e IV) têm implementado o ABC, que é considerado um sistema sofisticado de apuramento de custos (Cooper e Kaplan, 1988), sendo que apenas se encontram no estágio IV as que, ao mesmo tempo, possuem sistemas avançados de informação integrados (Kaplan, 1990).

Havendo evidências de reduzida adesão ao ABC (Innes e Mitchel, 1995; Tomás *et al.*, 2008), mostra-se importante estudar outras ferramentas que permitem detectar atempadamente situações deficitárias e avaliar opções alternativas para resolução das mesmas (Peterson, 1983): cálculo dos custos dos serviços prestados e dos custos de cada utente apoiado.

Dentro deste objectivo, pretende-se estudar o nível de utilização de técnicas tradicionais de contabilidade de gestão por parte das IPSS e enquadrar as mesmas nos estádios avançados do modelo de Kaplan.

2. No que se refere ao segundo objectivo específico, pretende-se analisar a adequação das competências humanas às necessidades de gestão das

organizações, relacionando ainda a sua influência no enquadramento da instituição no modelo de Kaplan.

A literatura identifica a qualificação e a experiência dos recursos humanos (Greenberg, 1982) como influenciador das competências organizacionais. Ainda, ao nível dos processos desenvolvidos internamente, o sistema de avaliação de desempenho dos recursos humanos revela-se como benéfico para os empregados e para a organização (Murray, 2004), estando o sucesso da sua implementação dependente de processos como a determinação de objectivos individuais, avaliação do cumprimento dos mesmos e a sua integração e alinhamento com a estratégia organizacional (Kaplan, 2001).

Actuando as organizações em ambientes que estão em constante modificação, torna-se necessária uma estratégia de aposta contínua na formação (Al-Omiri e Drury (2007) e na retenção do conhecimento gerado internamente na instituição (Fowler *et al.*, 1995) de forma a assegurar qualidade e melhoramento contínuo.

Tendo em vista analisar as instituições no âmbito das competências organizacionais, e em que medida influenciam a maturidade no desenvolvimento dos sistemas de contabilidade de gestão, pretende-se conhecer a adequação dos recursos humanos às tarefas de gestão e financeiras, as práticas de fomento do desempenho dos mesmos e identificar as actividades desenvolvidas pelas instituições no âmbito da formação e retenção de conhecimento.

3. O terceiro objectivo visa analisar a origem dos recursos financeiros disponíveis, relacionando a sua importância enquanto limitação ao desenvolvimento de sistemas de contabilidade de gestão mais avançados.

O estudo mais completo sobre o Terceiro Sector português (Franco *et al.*, 2005) revela que o financiamento gerado pela própria empresa e o público são os que pesam mais na estrutura da instituição, deixando para último plano o contributo reduzido da actividade filantrópica.

A literatura revela ainda que a implementação dos sistemas de contabilidade de gestão avançados, devido ao nível elevado de recursos envolvidos no seu processo de desenvolvimento, é levada a cabo por organizações de maior dimensão (Innes *at al.*, 1997; Alsaeed, 2005).

Analisando as IPSS no âmbito da estrutura de financiamento, pretende-se identificar se os fundos públicos são o tipo de financiamento ao qual é atribuída maior importância por parte das instituições e se, à semelhança do Terceiro Sector português, a actividade filantrópica é reduzida. Dada a realidade financeira da instituição, há ainda a necessidade de perceber que limitações esta coloca ao nível do desenvolvimento dos sistemas de contabilidade de gestão.

4. Em relação ao quarto objectivo de investigação, pretende-se indicar se são desenvolvidas práticas que fomentem as relações com os *stakeholders* internos e externos e, ao mesmo tempo, perceber se a integração nos estádios de Kaplan relaciona-se com o grau de transparência apurado.

No que se refere à orgânica interna da organização, a literatura revela que a participação dos funcionários, a confiança destes e o sentimento de constituírem parte da equipa (Fowler *et al.*, 1995) como pontos determinantes para o desempenho da organização devido ao compromisso gerado pelo trabalhador para com a instituição (Kaplan, 2001).

No âmbito das relações com os *stakeholders* externos, a literatura refere que a avaliação periódica de instrumentos de relato externo como o orçamento (Joshi, 2003) deve ser elaborada periodicamente ao longo do exercício, sendo que a comparação entre os objectivos delimitados e os atingidos permite determinar o grau de sucesso do projecto e mediar a eficiência associada à realização do mesmo (Peterson, 1983).

A par do foco das organizações nos resultados alcançados, existe a necessidade de divulgá-los junto dos *stakeholders* que investem e apoiam a actividade da instituição, como os financiadores (Kaplan, 2001), sendo assim possível estabelecer uma relação de transparência com os mesmos.

Dentro deste objectivo, pretende-se estudar se as instituições adoptam práticas de fomento do compromisso da equipa de trabalho e se, ao nível externo, é feita a divulgação de informação de desempenho aos *stakeholders*. Ainda, tendo em conta o enquadramento no modelo de Kaplan, estuda-se em que medida a implementação de sistemas de contabilidade de gestão mais ou menos avançados relaciona-se com o grau de transparência apurado.

O conjunto de objectivos específicos apontados, adequadamente justificados pela literatura existente sobre o Terceiro Sector e sobre a contabilidade de gestão, permite retratar as IPSS quanto às práticas implementadas nesta área, contribuindo, desta forma, para o conhecimento sobre as organizações da área social no que se refere às ferramentas que estão ao dispor da gestão para a tomada de decisão fundamentada., tanto para a comunidade académica e científica como para as instituições do próprio sector.

5 METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO

O Capítulo 5 refere-se à metodologia de investigação utilizada neste estudo, englobando a definição da população a inquirir, o desenvolvimento do questionário, a descrição do processo de recolha de dados, a definição da amostra utilizada e descrição das técnicas utilizadas na análise dos dados. Apresenta-se, portanto, o trabalho a desenvolver no estudo empírico por forma a atingir os objectivos de investigação estabelecidos.

5.1 População a inquirir

Atendendo ao objectivo de investigação das práticas de contabilidade de gestão no Terceiro Sector, e tendo em conta que não se encontra disponível informação sobre as OSFL a nível nacional, a população-alvo deste estudo são as IPSS, subsector com crescente visibilidade na área social (Andrade e Franco, 2007) e com informação identificativa das entidades disponível no sítio oficial da Segurança Social (2011).

No entanto, sendo uma população vasta composta por mais de 5.000 entidades e dispersa por todo o território, segundo listagem das IPSS disponível no sítio oficial da Segurança Social (2011), e dada as restrições orçamentais e temporais inerentes a esta investigação, optou-se por restringir esta população às IPSS sediadas nos distritos de Lisboa e Setúbal.

Através da base de dados disponibilizada no sítio *online* da Segurança Social (2011), datada de 2 de Dezembro de 2011, contabilizaram-se 5.049 IPSS a nível nacional. Tendo em conta que Lisboa é o distrito onde se concentra o maior número de IPSS (20% do total) e Setúbal o distrito caracterizado pela proximidade e pertença à zona de Lisboa e Vale do Tejo, optou-se por estudar as 1.188 instituições sediadas nestes dois distritos (Tabela 1).

Tabela 1: IPSS da população alvo por tipo de organização

	Nº de IPSS	% no total do distrito
Lisboa		
Associação	715	73,7%
Centro Social Paroquial	123	12,7%
Fundação	66	6,8%
Instituto de Organização Religiosa	46	4,7%
Misericórdia	20	2,1%
	970	100%
Setúbal		
Associação	153	70,2%
Centro Social Paroquial	36	16,5%
Fundação	3	1,4%
Instituto de Organização Religiosa	10	4,6%
Misericórdia	16	7,3%
	218	100%
TOTAL	1.188	

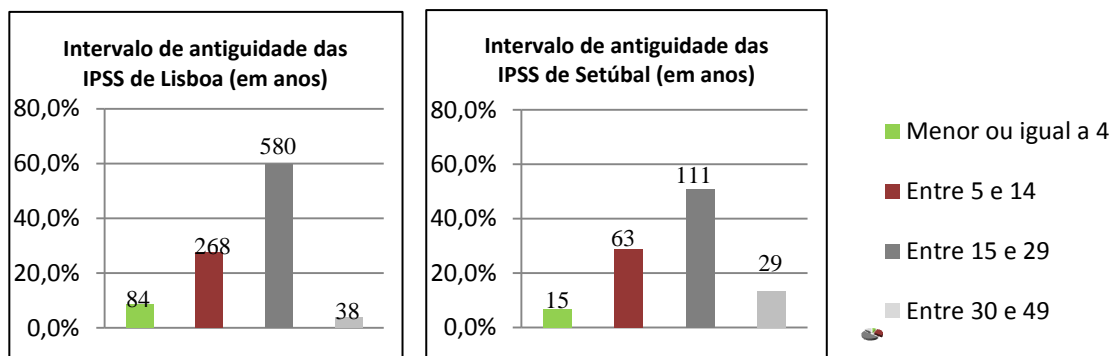
Fonte: Segurança Social (2011)

O universo das IPSS, em Lisboa, soma 970 instituições, sendo composto na sua grande maioria (73,7%) por instituições com a forma jurídica de associação.

Relativamente a Setúbal, este número é mais reduzido, sendo identificadas 218 instituições. Aqui, as instituições com forma jurídica de Associação de Solidariedade Social continuam a ser predominantes, e o seu peso muito semelhante (70,2%).

Quando se estuda os anos de antiguidade da IPSS, com referência ao ano em que a instituição obteve o estatuto, conclui-se que existe uma predominância de entidades com antiguidade entre os 15 e 29 anos em ambos os distritos, sendo o peso de 64% (Figura 3).

Figura 3: Antiguidade das IPSS de Lisboa e Setúbal (população-alvo¹)



Fonte: Segurança Social (2011)

Como a forma de recolha de dados definida implicaria o envio de um *link*, por *e-mail*, a partir do qual a entidade teria acesso ao questionário, tornou-se fundamental obter uma listagem com os endereços electrónicos de todas as IPSS de ambos os distritos analisados. A recolha dessa informação permitiu obter dados sobre 683 instituições (Tabela 2), sendo estas as IPSS que compõe a população a inquirir.

Tabela 2: IPSS da população a inquirir por tipo de organização

	Nº de IPSS com e-mail nos distritos	Nº de IPSS sediadas nos distritos	% IPSS inquiridas/sediadas no distrito
Lisboa			
Associação	401	715	56,1%
Centro Social Paroquial	71	123	57,7%
Fundação	40	66	60,6%
Instituto de Organização Religiosa	24	46	52,2%
Misericórdia	14	20	70,0%
	550	970	56,7%
Setúbal			
Associação	93	153	60,8%
Centro Social Paroquial	24	36	66,7%
Fundação	3	3	100,0%
Instituto de Organização Religiosa	4	10	40,0%
Misericórdia	9	16	56,3%
	133	218	61,0%
TOTAL	683	1188	57,5%

Fonte: Segurança Social (2011)

¹ Referência: data de aquisição do estatuto de IPSS

A população a inquirir contempla 550 entidades do distrito de Lisboa e 133 de Setúbal, tendo-se conseguido enviar o questionário a 683 instituições, as quais representam 57,5% das entidades sediadas em ambos os distritos.

Em Lisboa, o maior número de contactos foi conseguido com Associações, à semelhança do que aconteceu no distrito de Setúbal.

5.2 Desenvolvimento do questionário

O processo de construção do questionário envolveu a definição do conteúdo e da forma como este seria apresentado ao responsável da área financeira da IPSS.

Quanto à forma, de entre as várias plataformas *online* disponibilizadas para a implementação do questionário, optou-se pela utilização da ferramenta do *Google*, o *Docs*, pois, além de ser um serviço disponibilizado gratuitamente, permitia apresentar os dados num formato acessível e em que as limitações apresentadas não impediam a inclusão de qualquer das questões previamente elaboradas.

Quanto ao conteúdo, o questionário é composto por um total de 26 questões fechadas, algumas com diversas alíneas, o que se traduz num total de 44 respostas a dar pelo responsável da IPSS². A definição das perguntas teve sempre em consideração cada um dos objectivos de investigação definidos.

O questionário é composto por quatro blocos de questão. Cada pergunta do questionário visa contribuir para responder aos objectivos de investigação e tem como base uma fundamentação teórica que a suporta.

O primeiro bloco abrange 8 perguntas de caracterização global da instituição. De seguida, são apresentados dois blocos com um reduzido número de perguntas que visam obter informação sobre o responsável pela área financeira da IPSS, pessoa que responde ao questionário, e responsável da direcção da instituição por esta ordem.

Seguidamente, elaborou-se um quarto bloco com as perguntas relacionadas com a informação financeira da instituição. Sendo este o bloco mais extenso, ocupando grande parte do tempo de resposta, subdividiu-se em três âmbitos: fontes de financiamento; suportes de apoio à gestão; disponibilização de informação.

² Ver Anexo 1 – Questionário direccionado às IPSS, p.73.

Tendo em vista o tratamento da informação com referência aos objectivos específicos a atingir com a investigação, procedeu-se ao reagrupamento das perguntas do questionário em cinco grupos de questões, sendo o primeiro de caracterização geral da instituição e os seguintes relativos a cada um dos objectivos específicos da investigação³.

Os grupos de questões incluem as perguntas do questionário, estando ordenadas tendo em conta os objectivos de investigação e não a ordem pela qual se encontram no questionário. A informação incluída nestes quadros resumo contempla: as perguntas do questionário, tipo de dados recolhidos e tratamento dado.

Para esta análise, convencionou-se que a atribuição de nível 4 ou 5 (ou equivalente em escala qualitativa ordinal) por parte dos inquiridos, nas questões em que se aplica, mostra uma tendência clara para a variável.

Esta necessidade de reagrupamento surgiu pois, aquando da elaboração do questionário e devido a conclusões obtidas após a entrevista com o especialista no sector, optou-se por ordenar as perguntas no questionário por temáticas – identificação da instituição, identificação dos responsáveis e informação financeira sobre a instituição – de modo a facilitar a interpretação das perguntas.

Após a definição de todas as perguntas do questionário, procedeu-se à realização de uma entrevista a um especialista do sector social, responsável financeiro de uma IPSS do distrito de Setúbal, tendo em vista validar as questões incorporadas no questionário. Durante este processo, houve a oportunidade de registar as falhas nos termos utilizados e realidade estudada, bem como as possíveis dúvidas que os inquiridos teriam na interpretação e preenchimento do inquérito⁴.

Destacam-se as seguintes alterações:

- Quando analisadas as questões com diversas opções de respostas, foi perceptível a necessidade de possibilitar a escolha de múltiplas opções nas questões 2, 3, 10.1 e 11.1.
- A solicitação da indicação da data de início de actividade (questão 4) levantou várias possibilidades de resposta (data de fundação, data de legalização da

³ Ver Anexo 2 – Quadros de questões com objectivo de estudo, pergunta, tipo de dado e tratamento, p.8181.

⁴ Ver Anexo 3 – Entrevista a especialista da área social, p.85.

instituição, data de aprovação do estatuto de IPSS). Tendo em vista a obtenção de informação sobre a experiência organizacional, optou-se por indicar como necessária a data de fundação.

- A questão colocada para a obtenção de informação referente ao número de pessoas ao serviço da instituição (questão 5) empregava o termo “membro”, o qual revelou-se muito vago no decorrer da entrevista. No sentido de especificar a informação pretendida e empregar um termo perceptível, procedeu-se à especificação do valor pretendido através da utilização do termo “trabalhadores da instituição do quadro e temporários”, sendo indicado que o valor não deveria considerar os voluntários ou órgãos sociais, tendo sido o voluntariado contabilizado na questão seguinte (questão 6).
- No que toca a questões directamente relacionadas com as respostas dadas a anteriores (questões 10.1 e 11.1), foi perceptível que os inquiridos, ao atribuírem uma resposta negativa à primeira, não tinham a tendência de responder à questão seguinte. Optou-se, por isso, por acrescentar as palavras ‘independentemente da resposta à questão anterior’ no início da questão.
- Relativamente às questões que implicavam a indicação de um valor exato (questões 5, 6, 7, 11.2, 11.3, 12.1, 12.2 e 12.3), foi perceptível que a dificuldade na obtenção da informação precisa solicitada na questão levaria a que os inquiridos ou não respondessem (desistindo, neste caso, do questionário) ou indicassem valores irrealistas. Neste cenário, optou-se por colocar opções em intervalos de datas como respostas possíveis.
- Finalmente, a análise à questão 15, em que se pretendia ter uma imagem da situação actual da organização, revelou que a percepção do inquirido direccionava-se para a resposta à questão tendo por base o grau de concordância relacionada com a importância destas ferramentas e não relacionada com a situação em que a instituição se encontrava. Daí ter-se procedido ao ajustamento das respostas, tendo-se colocado níveis (de 1 a 5) em que o inferior é “Insuficiente” e o superior é “Excelente”.

Esta entrevista possibilitou, assim, identificar e corrigir o conteúdo de algumas perguntas e a ordem pela qual estas estavam dispostas no inquérito.

5.3 Processo de recolha de informação

Durante o processo de planeamento do método de recolha de dados, além de se procurar delimitar objetivamente o âmbito dos problemas em estudo e, conseqüentemente, a informação que se pretendia obter, houve a necessidade de determinar de que forma proceder-se-ia à recolha dessa informação.

Após a delimitação da população, a qual abrangia várias centenas de instituições, determinou-se que o método de recolha de dados indicado e exequível seria o inquérito por questionário, devido ao tempo e recursos financeiros limitados.

Tendo em conta esta restrição ao nível dos recursos financeiros, decidiu-se que a forma mais eficiente de envio do questionário seria através da *internet*. Para tal, procedeu-se a um levantamento exaustivo de todos os contactos electrónicos das IPSS dos distritos alvo do estudo disponíveis na *internet*. Através desta via foi possível recolher os correios electrónicos das 683 instituições.

No dia 19 de Janeiro de 2012, após a recolha de todos os correios electrónicos, procedeu-se ao envio de um *e-mail* dirigido ao responsável pela área financeira da instituição que, além da mensagem de solicitação e sensibilização para o preenchimento do inquérito⁵, continha a ligação directa para a página *online* do questionário e um ficheiro em formato PDF com o mesmo, dando a possibilidade de preenchimento em papel aos responsáveis da instituição.

De forma a obter o máximo de respostas possíveis, estabeleceu-se um período de respostas com duração superior a dois meses (data final em 31 de Março de 2012).

Ainda, com o objectivo de aumentar as probabilidades de preenchimento do questionário por parte dos responsáveis das IPSS, e após ter sido sugerido pelo especialista no sector social entrevistado aquando da elaboração do questionário, procedeu-se ao envio de um *e-mail* personalizado para as Uniões de IPSS (UDIPSS) de ambos os distritos (Lisboa e Setúbal)⁶. A este pedido, obteve-se resposta imediata por parte da UDIPSS de Setúbal, a qual procedeu ao reencaminhamento do questionário para as IPSS filiadas na UDIPSS em início de Fevereiro.

⁵ Ver anexo 4 – *E-mail* de apresentação enviado às Instituições, p.89.

⁶ Ver anexo 5 – *E-mail* de sensibilização enviado às Uniões de IPSS (Lisboa e Setúbal), p.91.

Não se tendo obtido qualquer resposta por parte da UDIPSS de Lisboa, contactou-se telefonicamente a instituição de forma a confirmar o recebimento do *e-mail* enviado às UDIPSS e solicitando o apoio na divulgação e sensibilização relativamente ao preenchimento do questionário. Tendo a pessoa informado que o *e-mail* seria enviado para a análise da Direcção, aguardou-se resposta sobre o processo, não tendo, no entanto, recebido qualquer resposta até à data final de receção dos questionário.

5.4 Amostra

Dada a taxa de resposta constatada (8,93%), considera-se que o estudo incide apenas sobre a amostra de 61 IPSS que responderam ao questionário, sendo, portanto, uma amostra obtida por conveniência. Deste modo, não se pode garantir que esta amostra é representativa da população, pelo que todas as conclusões serão válidas apenas para estas IPSS inquiridas.

Obtiveram-se respostas de 38 de instituições sediadas no distrito de Lisboa e 23 no distrito de Setúbal. Em termos relativos, recolheram-se dados de 8,93% das entidades inquiridas, o que representa 5,13% do total de IPSS sediadas nos dois distritos (970 de Lisboa e 218 de Setúbal) (Tabela 3).

Tabela 3: População e amostra por tipo de organização

Distrito	Forma jurídica	Designação segundo DL	IPSS sediadas nos distritos	População-inquirida	Amostra	% na população inquirida	% Amostra/IPSS sediadas no distrito
Lisboa							
	Associação	Associação de Solidariedade Social	715	401	26	6,48%	3,64%
	Centro Social Paroquial	Fundação de Solidariedade Social	123	71	8	5,93%	5,93%
	Fundação		66	40			
	Instituto de Organização Religiosa		46	24			
	Misericórdia	Irmandade da Misericórdia	20	14	1	7,14%	5,00%
	Outros (não identificados)				3		
			970	550	38	6,91%	3,92%
Setúbal							
	Associação	Associação de Solidariedade Social	153	93	19	20,43%	12,42%
	Centro Social Paroquial	Fundação de Solidariedade Social	36	24	3	6,12%	9,68%
	Fundação		3	3			
	Instituto de Organização Religiosa		10	4			
	Misericórdia	Irmandade da Misericórdia	16	9	1	11,11%	6,25%
			218	133	23	17,29%	10,55%
TOTAL			1188	683	61	8,93%	5,13%

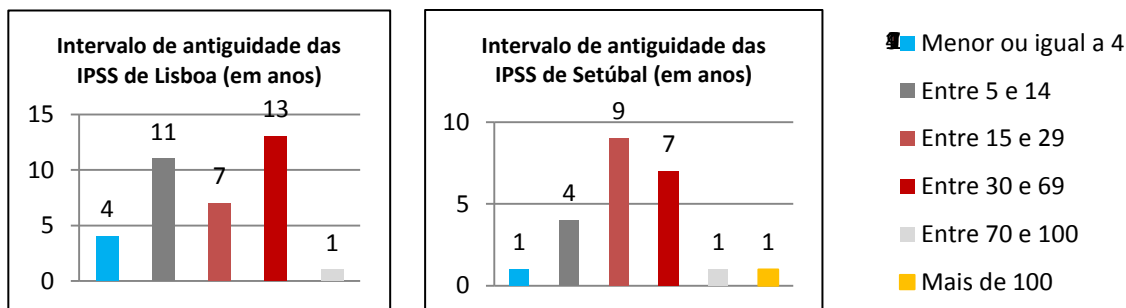
Fonte: Segurança Social (2011)

Em termos relativos, conclui-se que no distrito de Setúbal houve uma maior adesão ao preenchimento do questionário por parte das instituições, pois neste distrito 17,29% das IPSS inquiridas responderam ao questionário, contra apenas 6,91% do distrito de Lisboa.

As Associações de Solidariedade Social foram as entidades que mais completaram o questionário, 26 no distrito de Lisboa e 19 em Setúbal.

Quanto à antiguidade das instituições (Figura 4), tendo como base a data da sua fundação, a amostra do distrito de Lisboa apresenta-se relativamente equilibrada, sendo composta por 15 organizações (42%) nos intervalos de antiguidade mais baixos (dos 0 aos 14 anos) e 21 (58%) nos intervalos de antiguidade seguintes (dos 15 aos 100 anos).

Figura 4: Antiguidade das IPSS da amostra⁷



Em Setúbal, as instituições concentram-se na faixa dos 15 aos 69 anos, verificando-se apenas 5 instituições (22%) com menos de 15 anos de existência. Além disso, há a ressaltar a existência de duas entidades com várias centenas de anos de experiência no Terceiro Sector: Santa Casa da Misericórdia de Lisboa e Santa Casa da Misericórdia de Setúbal.

5.5 Análise dos dados

A utilização do *GoogleDocs*, enquanto ferramenta de questionários *online*, permitiu que os dados recolhidos estivessem desde logo compilados em *Microsoft Excel*.

De modo a proceder ao tratamento quantitativo dos dados recolhidos, exportaram-se do *Microsoft Excel* para o *software IBM SPSS Statistics*, versão 17.

Posteriormente foi efectuada a validação dos dados tendo em vista detectar situações que pudessem enviesar os resultados, como sejam dados errados, em falta ou *outliers*. Nesta fase, detectaram-se alguns erros que impediram a análise completa em relação a algumas características em estudo, nomeadamente:

- Datas de Fundação não identificáveis: o ficheiro de *Microsoft Excel* exportado do *GoogleDocs* não permitiu identificar duas das datas de instituições do distrito de Lisboa, pelo que a análise deste dado contempla 59 entidades.

⁷ Referência: data de fundação da IPSS de modo a obter informação que permita avaliar a experiência da organização no sector social

- *Outliers*: as duas misericórdias analisadas iniciaram a sua actividade há muitos mais anos que as restantes organizações, pelo que as suas idades não foram consideradas na análise.

A análise de dados foi estruturada e os resultados apresentados e analisados de modo a atingir os objectivos específicos e, conseqüentemente, o objectivo geral da investigação.

O tratamento dos dados recolhidos realizou-se com recurso a técnicas de estatística descritiva uni e bivariada. Efectuou-se uma análise descritiva dos dados originais, recolhidos através do questionário, e, de modo a simplificar e melhorar a compreensão, quando justificado, procedeu-se ao agrupamento de categorias de resposta às perguntas do questionário segundo os critérios especificados e fundamentados no capítulo dos resultados.

Por outro lado, recorreu-se a representações gráficas para suportar a análise dos dados sempre que estas possibilitavam uma leitura e interpretação fáceis por parte dos destinatários desta investigação, com especial relevo para os responsáveis das IPSS que se mostraram interessados em conhecer os resultados da investigação.

6 RESULTADOS: CONTABILIDADE DE GESTÃO NAS IPSS

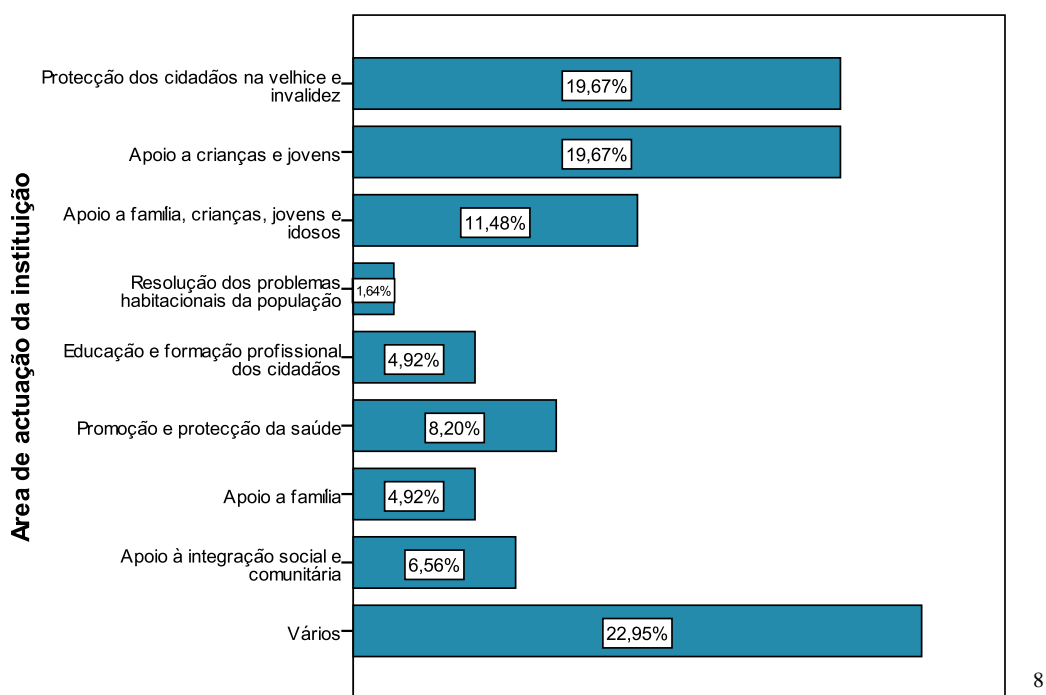
No Capítulo 6 realiza-se a análise empírica dos resultados obtidos através da utilização de diversas técnicas estatísticas, a partir das quais se pretende ir ao encontro dos objectivos de investigação formulados.

6.1. Caracterização geral

Cerca de metade (45,9%) das Instituições dispõem de estabelecimento que não apenas a sede, sendo estes casos muito mais frequentes no distrito de Lisboa.

As IPSS em análise focam a sua actuação no apoio a crianças e jovens (19,7%) ou cidadãos da terceira idade (19,7%), sendo que a actuação em ambos os grupos alvo é bastante relevante (11,5%). No global, as IPSS que actuam em pelo menos uma destas áreas totaliza a maioria (50,9%) (Figura 5).

Figura 5: Área de actuação das IPSS



Em relação aos colaboradores da instituição, quando se analisa os trabalhadores do quadro ou temporários, regista-se a predominância das organizações com mais de 80 trabalhadores, representando estas um quarto das IPSS. No entanto, esta é bastante heterogénea pois as instituições com menos de 5 trabalhadores, ou no intervalo dos 21

⁸ Devido aos arredondamentos efectuados, nas tabelas ou figuras, a soma das parcelas pode não ser exactamente igual ao total apresentado ou a 100%.

aos 40 trabalhadores apresentam um peso muito semelhante (19,7% e 18,0%, respectivamente) (Tabela 4).

Tabela 4: Número de trabalhadores, voluntários e utentes

Número de:	Menos de 5	Entre 6 e 10	Entre 11 e 20	Entre 21 e 40	Entre 41 e 80	Mais de 80
	%	%	%	%	%	%
Trabalhadores	19,7	13,1	14,8	18,0	9,8	24,6
Voluntários	47,5	21,3	6,6	9,8	9,8	4,9
Utentes	1,6	0,0	0,0	8,2	6,6	83,6

No que se refere ao voluntariado, os dados revelam uma maior homogeneidade pois 68,8% das instituições indicam um nível de voluntariado até 10 pessoas, sendo que 47,5% das IPSS indicam o nível mais baixo sendo apoiadas por menos de 5 voluntários ao longo do último ano.

Quanto ao número de utentes aos quais é prestado apoio por parte das IPSS, a grande maioria (83,6%) apresenta um nível de mais de 80 utentes por ano.

Em relação à análise financeira das instituições, foi possível caracterizar as instituições quanto à forma de prestação de contas, concluindo-se que quase a totalidade (96,7%) das IPSS apresenta contabilidade organizada por Técnico Oficial de Contas, sendo que as restantes (3,3%) enquadram-se no regime de Caixa cuja documentação é elaborada por técnico oficial.

Ainda em relação à área financeira, e especificamente ao responsável pela área e inquirido, as IPSS em análise relevam paridade no que se refere ao género da pessoa responsável (47,5% são mulheres), sendo a média de idades reveladora de uma população jovem ou de média idade (Média = 44; Desvio padrão = 13).

6.2. Enquadramento nos estádios do modelo de Kaplan

Para avaliar se as instituições utilizam técnicas adequadas de contabilidade de gestão é fundamental perceber se têm ao seu dispor informação suficiente para calcular o custo do serviço prestado, o custo do utente e o custo com base no ABC. A Tabela 5 revela que a maioria das instituições considera que possui um nível elevado de informação (nível 4 ou 5) para os cálculos dos custos dos serviços e utentes (respectivamente,

67,2% e 55,8%). Já no caso do cálculo dos custos com base no ABC a percentagem que tem informação de nível elevado é de 44,3%.

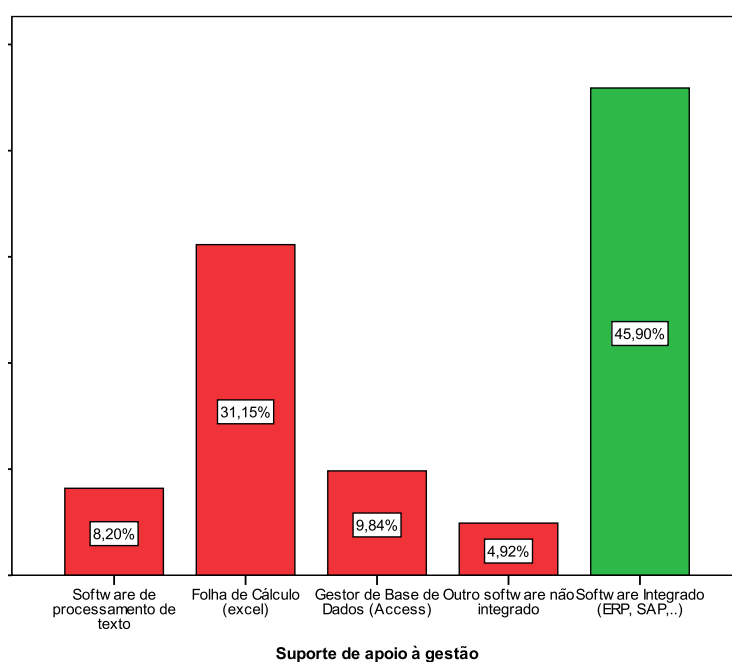
Tabela 5: Nível de disponibilidade de informação para o cálculo dos diversos custos

Tipo de Custos	Insuficiente	2	3	4	Excelente
	%	%	%	%	%
Custo dos serviços	1,6	4,9	26,2	50,8	16,4
Custo dos utentes	9,8	4,9	29,5	44,3	11,5
Custos com base no ABC	13,1	13,1	29,5	32,8	11,5

Conclui-se assim que existe uma tendência para as instituições possuírem informação que lhe permite detectar situações, quer ao nível dos utentes, quer dos serviços, que possam ser deficitárias.

No entanto, possuir informação elevada para os cálculos desses custos não é suficiente para o enquadramento em um dos estádios avançados de Kaplan. É necessário que, para além de terem disponível informação para o cálculo dos custos com base no ABC, tenham um *software* integrado de gestão. A Figura 6 revela que a maioria (55,7%) não tem implementado um *software* integrado de gestão, embora a percentagem que tem o sistema integrado seja igualmente relevante.

Figura 6: Suportes de apoio à gestão



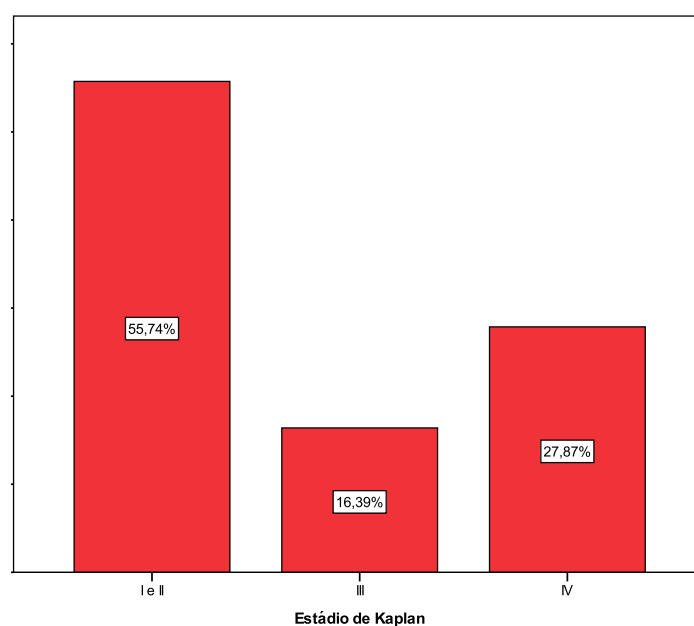
Desta forma, considerando que uma instituição com informação de nível 1 a 3 para o cálculo do custo com base no ABC se encontra num dos estados iniciais do Kaplan (I e II) então 55,7% das instituições apresentam baixa maturidade. A Tabela 6 permite concluir que 16,4% das instituições enquadram-se no estágio avançado III já que possuem um nível elevado de disponibilidade de informação para o cálculo de custos com base no ABC mas não têm um *software* integrado, e que 27,9% das instituições se encontram no estágio mais avançado.

Tabela 6: Relação entre tipo de *software* e nível de informação para o cálculo de custos com base no ABC

		Forma de obtenção de informação de apoio à gestão			
		Sem Software Integrado		Com Software Integrado	
		Nº IPSS	%	Nº IPSS	%
Nível de informação disponível para o cálculo de custos com base no ABC	Nível baixo	23	37,7	11	18,0
	Nível elevado	10	16,4	17	27,9

A distribuição das IPSS pelos estádios de Kaplan é apresentada na Figura 7.

Figura 7: Distribuição das IPSS pelos estádios de Kaplan



A constatação da existência de um número relevante de IPSS que não calculam os seus custos com base no ABC e, conseqüentemente, não estão nos estádios avançados do modelo de Kaplan pode revelar que as instituições não considerem necessária mais informação para além da que têm ao seu dispor. De facto, a Tabela 7 demonstra claramente que existe uma tendência para as instituições considerarem que têm informação suficiente (65,5% apresenta uma concordância elevada, isto é, concorda em parte ou totalmente), embora não omitam a necessidade de possuir mais informação, já que apenas 36,1% concorda em parte ou totalmente de que não necessitam de mais informação.

Tabela 7: Grau de concordância com duas causas para as IPSS não conseguirem calcular os diversos custos

Razões indisponibilidade de informação de cálculo	Discordo Totalmente	Discordo em parte	Nem discordo nem concordo	Concordo em parte	Concordo Totalmente
	%	%	%	%	%
Informação suficiente	4,9	9,8	19,7	47,5	18,0
Não necessita de mais informação	37,7	11,5	14,8	16,4	19,7

Desta forma, verifica-se uma relação moderada entre a concordância com possuir informação suficiente e o estádio de Kaplan (V de Cramer = 0,437), sendo que a grande maioria das instituições que consideram que não têm informação suficiente situam-se num dos estádios iniciais do modelo e mais de metade (60%) das que concordam que têm informação suficiente estão num dos estádios mais avançados (Figura 8). Já no que respeita à necessidade de mais informação verifica-se que esta se relaciona de forma moderada com o estádio de Kaplan (V de Cramer = 0,362), sendo que 69,2% das instituições que referem que necessitam de mais informação estão num dos estádios iniciais e que, por isso, se justifica a necessidade de mais informação. Por outro lado, 68,2% das instituições que apresentam uma concordância elevada com a afirmação “não necessita de mais informação” situam-se num dos estádios avançados, que por definição, permitem obter a informação necessária ao bom controlo de gestão (Figura 9).

Figura 8: Estádio de Kaplan segundo a concordância com informação suficiente

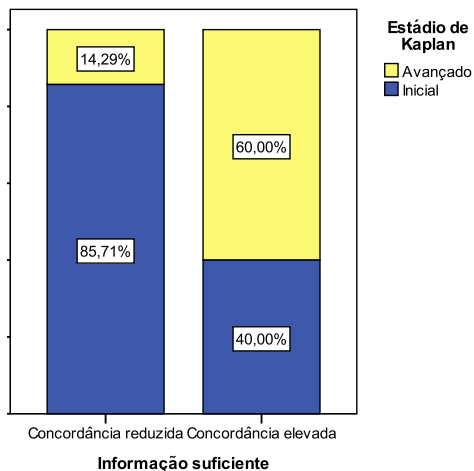
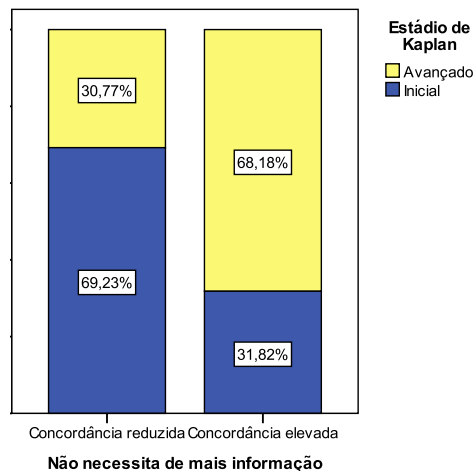
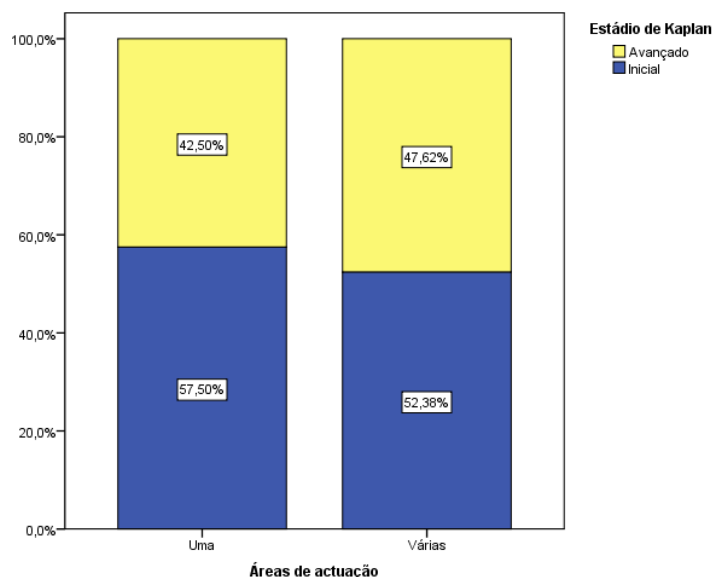


Figura 9: Estádio de Kaplan segundo a concordância com não necessito de mais informação



A actuação das IPSS numa única área ou em diversas pode, igualmente, influenciar a necessidade de informação das instituições e, conseqüentemente, o estágio de maturidade da sua contabilidade de gestão. No entanto, não se encontra relação entre as duas características, sendo que quer a instituições estejam apenas numa área de actuação ou em várias, pouco mais de metade encontram-se nos estádios iniciais, respectivamente, 57,5% e 52,4% (Figura 10).

Figura 10: Estádio de Kaplan segundo o número de áreas de actuação



6.3. Adequação dos recursos humanos às tarefas de gestão e financeiras das IPSS

A adequação dos recursos humanos às actividades das organizações é um factor crítico de sucesso. Ao nível da gestão, quer no seu global, quer no que respeita à gestão financeira, também a existência de recursos humanos com as qualificações adequadas e com recursos à disposição são fundamentais.

Os resultados (Tabela 8) revelam que a formação superior é o nível académico da maioria dos responsáveis da área financeira (80,3%) e, bem como, do presidente da direcção da instituição (80,3%). No entanto, verifica-se a existência de duas IPSS em que nem o presidente, nem o responsável pela área financeira possuem formação de nível superior.

Tabela 8: Nível de formação superior do responsável da área financeira e do presidente da instituição

Formação Superior	Formação não superior		Formação superior	
	Nº IPSS	%	Nº IPSS	%
Responsável pela área financeira	12	19,7	49	80,3
Presidente da instituição	12	19,7	49	80,3

Quando se analisa a área de formação, a realidade já não é tão homogénea como em relação ao grau académico (Tabela 9). As formações na área financeira (formações na área da economia, gestão e contabilidade) revelam ser a realidade da maioria das IPSS (62,3%) no que se refere aos responsáveis por esta área na instituição, sendo as áreas da gestão (32,8%) e da economia (8,2%)⁹ as mais frequentes. No entanto, tal já não se verifica quando se analisa o presidente da instituição, cujos dados revelam uma formação minoritária (14,8%) nesta área.

⁹ Ver no Anexo 6 a Figura 30: Distribuição das áreas de formação dos responsáveis pela área financeira, p.92.

Tabela 9: Formação na área financeira do responsável da área financeira e do presidente da instituição

Formação área financeira	Outra área		Área financeira	
	Nº	%	Nº	%
Responsável pela área financeira	23	37,7	38	62,3
Presidente	52	85,2	9	14,8

No caso das presidências, nota-se uma tendência para a formação nas áreas da educação (11,5%), acção social/sociologia (13,1%) e teologia (9,8%)¹⁰.

Assim, os dados revelam que a percentagem dos responsáveis pela área financeira que se formaram nesta área é muito superior ao que se verifica quando analisada a realidade dos presidentes da instituição, onde a percentagem é reduzida.

Ao não se verificar uma tendência para a formação na área financeira por parte do presidente da direcção, é relevante perceber em que medida é que ambos os intervenientes na gestão das instituições não apresentam formação nesta área, concluindo-se que 37,7% das entidades (23 IPSS) onde o responsável da área financeira não tem formação académica na área financeira, o presidente da direcção também não é formado nesta área, o que é um número de certa forma elevado.

Quando analisada a experiência em gestão por parte do presidente da instituição, os dados revelam que existe uma tendência clara para que estes tenham mais de três anos de experiência (Tabela 10). Especificamente, 19,7% dos presidentes tem três ou menos anos de experiência geral de gestão, sendo esta percentagem ligeiramente superior (26,3%) quando se refere à experiência de gestão na instituição.

Tabela 10: Experiência geral de gestão e específica na gestão da organização do presidente

Experiência em gestão	Menos de 1	Entre 1 e 3	Entre 4 e 9	Entre 10 e 20	Entre 21 e 30	Mais de 30
	%	%	%	%	%	%
Experiência geral em gestão de organizações	11,5	8,2	18,0	34,4	13,1	14,8
Experiência específica de gestão da instituição	11,5	14,8	27,9	32,8	9,8	3,3

¹⁰ Ver no Anexo 6 a Figura 31: Distribuição das áreas de formação dos presidentes das instituições, p. 92.

Desta forma, ao nível da gestão, as instituições tendem a possuir indivíduos com formação de nível superior, com formação na área financeira e com experiência profissional relevante, isto é, superior a três anos.

As figuras 11 a 14 relacionam as qualificações dos responsáveis de topo das IPSS com os estádios de maturidade da contabilidade de gestão. Destaca-se que apenas a formação de pelo menos um dos responsáveis (responsável pela área financeira e presidente) na área financeira revela uma relação com o estágio do modelo de Kaplan (V de Cramer=0,353), constatando-se que quando nenhum dos dois tem formação na área financeira apenas 21,7% das instituições situam-se nos estádios avançados. Pelo contrário, quando pelo menos um dos responsáveis já tem esse tipo de formação, a percentagem de instituições nos estádios avançados já é de 57,9%, isto é, já traduz a maioria de IPSS.

Figura 11: Estádio de Kaplan segundo o nível de formação superior do responsável financeiro

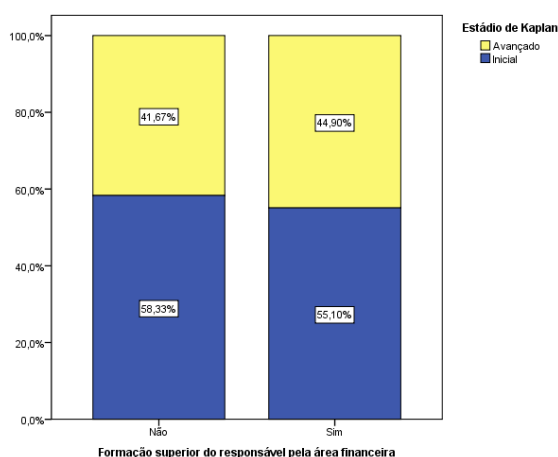


Figura 12: Estádio de Kaplan segundo a formação na área financeira

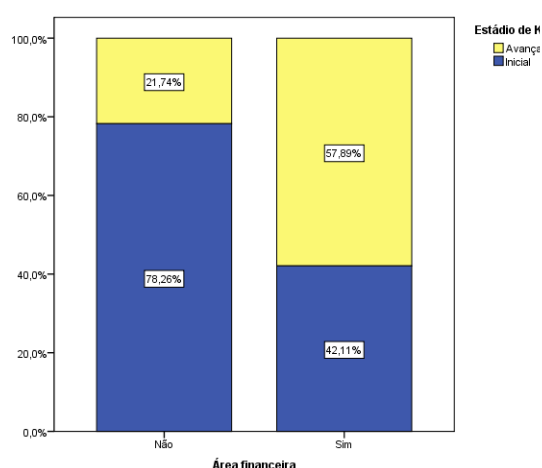


Figura 13: Estádio de Kaplan segundo o nível de formação do presidente

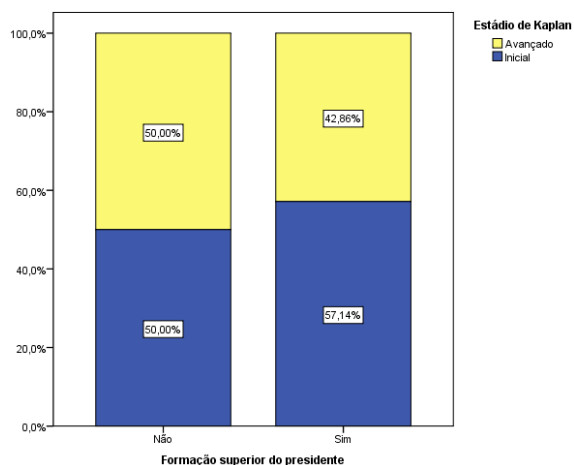
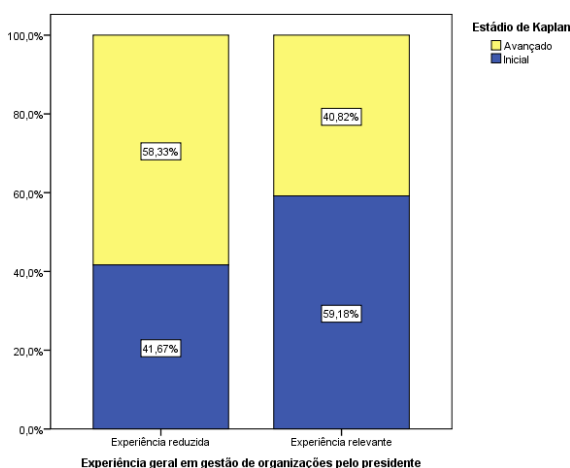


Figura 14: Estádio de Kaplan segundo a experiência em gestão do presidente



A constatação de que os responsáveis das instituições apresentam qualificações elevadas e adequadas às tarefas desempenhadas leva a crer que a falta de recursos humanos competentes e tempo não sejam apontadas pelas instituições como razões que justifique a não disponibilidade de informação de cálculo de custos. Neste campo, a Tabela 11 demonstra que existe uma tendência forte para as instituições não considerarem a falta de recursos humanos como impedimento para a disponibilidade deste tipo de informação (70,5% apresenta uma concordância reduzida, isto é, nos três níveis mais baixos de concordância), embora ao nível da disponibilidade de tempo as instituições não estejam tão folgadas, já que 36,1% concorda em parte ou totalmente que o tempo é um entrave.

Tabela 11: Grau de concordância com duas causas para as IPSS não conseguirem calcular os diversos custos

Razão de indisponibilidade	Discordo Totalmente	Discordo em parte	Nem discordo nem concordo	Concordo em parte	Concordo Totalmente
	%	%	%	%	%
Falta recursos humanos	27,9	29,5	13,1	18,0	11,5
Falta tempo	23,0	23,0	18,0	29,5	6,6

No estudo da relação entre a razão de falta de recursos humanos em número suficiente para possibilitar a disponibilidade de informação para o cálculo de custos com o enquadramento no modelo de Kaplan, verifica-se que a concordância com a falta de recursos humanos não explica o estágio de Kaplan, já que 55,8% dos que discordam que

é por falta de recursos humanos estão em estádios iniciais e também a mesma percentagem dos que concordam que esta é uma limitação enquadram-se nesses estádios (Figura 15).

Mesmo não se registando relação ao nível da concordância sobre a escassez de recursos humanos, a análise entre o número de trabalhadores das instituições e o enquadramento nos estágios revela uma tendência para as entidades com maior o número de trabalhadores, situarem-se nos estádios de maturidade da sua contabilidade de gestão mais elevados (Figura 16), registando-se que 75,0% das instituições com um máximo de 10 trabalhadores estão enquadradas nos estádios iniciais do modelo, sendo esta percentagem muito inferior (43,8%) quando estas têm ao seu dispor mais de 20 trabalhadores.

Figura 15: Estádio de Kaplan segundo a concordância com falta de recursos humanos

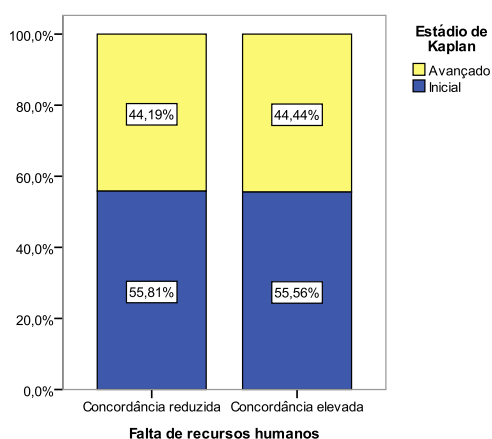
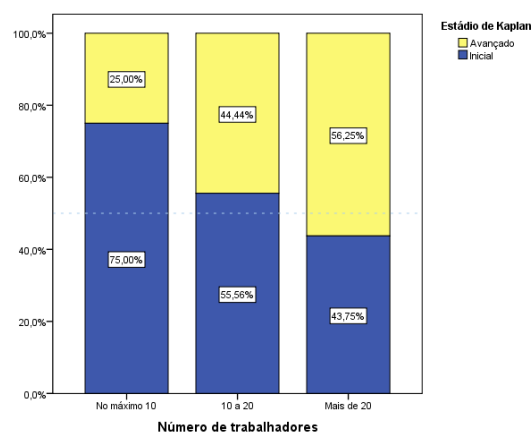
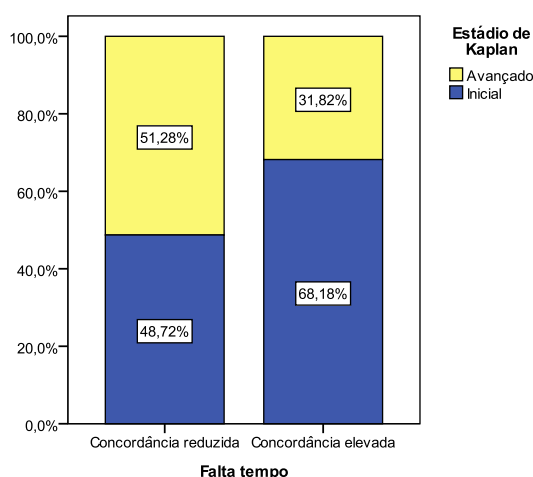


Figura 16: Estádio de Kaplan segundo o número de trabalhadores



Da mesma forma, também no que respeita à falta de tempo verifica-se que esta justificação não tem relação relevante com o enquadramento nos estádios de Kaplan, sendo que 48,7% dos que discordam que a falta de tempo seja razão que justifique a indisponibilidade de informação para o cálculo de custos estão nos estádios iniciais, à semelhança das 68,2% instituições que referem que necessitam de mais tempo, as quais se enquadram nos estádios iniciais, sendo pois uma diferença reduzida (Figura 17).

Figura 17: Estádio de Kaplan segundo a concordância com falta de tempo



A par da importância das actuais competências dos recursos humanos, a actualização de conhecimentos mostra-se relevante tendo em conta as alterações constantes do meio envolvente onde as IPSS actuam. As formações de curta duração mostram ser a aposta mais frequente destas organizações, sendo levadas a cabo com frequência elevada (frequentemente ou sempre) por 52,5% das instituições (Tabela 12).

Tabela 12 - Frequência de realização acções de formação

Formação	Nunca	Raramente	Algumas vezes	Frequentemente	Sempre
	%	%	%	%	%
Curta duração	8,2	8,2	31,1	32,8	19,7
Longa duração	19,7	31,1	27,9	11,5	9,8
Incentivo à formação superior	23,0	19,7	21,3	18,0	18,0

É ainda de realçar que uma percentagem elevada de instituições (36,0%) afirma incentivar os seus trabalhadores a prosseguirem os estudos em formações de nível superior.

Esta frequência da aposta na formação influencia potencialmente o nível de conhecimentos e competências necessários à implementação de ferramentas de contabilidade de gestão e, conseqüentemente, o enquadramento das instituições no modelo dos estádios de Kaplan. As figuras 18 a 20 revelam essa realidade ao nível de todos os tipos de formações analisadas sendo que a maioria das instituições que realizam formações com frequência reduzida, seja de curta duração (69,0%), longa

duração (62,5%), ou incentivo a formação superior (61,5%), enquadram-se nos estádios iniciais do modelo, em que o nível de exigência de conhecimentos e competência é mais reduzido. Quando analisadas as instituições com elevada frequência de realização de formações, a relação é inversa, existindo uma tendência para o enquadramento nos estádios avançados.

Figura 18: Frequência de realização de formação de curta duração

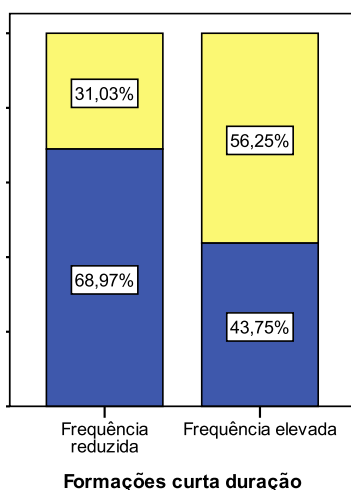


Figura 19: Frequência de realização de formação de longa duração

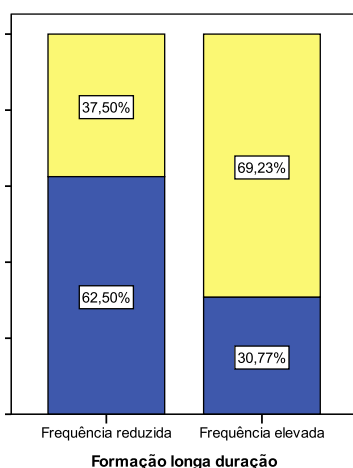
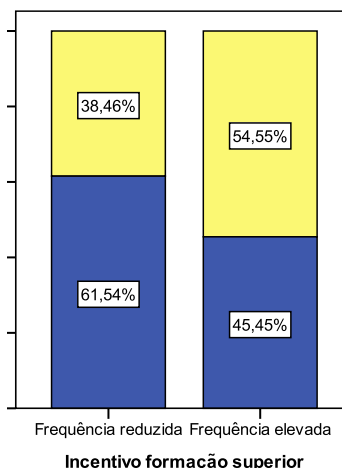


Figura 20: Frequência de realização de incentivo a formação superior

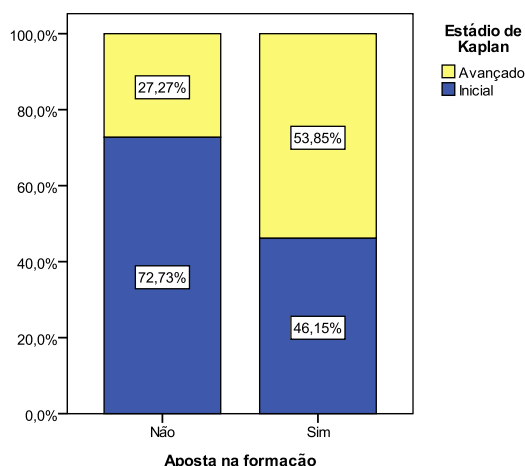


Estádio de Kaplan

- Avançado
- Inicial

A Figura 21 mostra a relação entre a aposta em qualquer um dos tipos de actividade de criação e renovação de conhecimento e o enquadramento no modelo dos estádios, onde a maioria das instituições que não aposta em qualquer dos tipos de formação (72,7%) tem tendência clara a enquadrar-se nos estádios iniciais do modelo de Kaplan. Quando a aposta na formação é frequente não é possível apurar uma tendência, no entanto a maioria das instituições (53,9%) apresentam maior maturidade no sistema de contabilidade de gestão.

Figura 21: Estádio de Kaplan segundo a frequência de realização de formação



6.4. Adequação dos recursos financeiros às tarefas de gestão e financeiras das IPSS

Os estudos no Terceiro Sector português revelam como principal fonte de financiamento as verbas geradas pela própria instituição. No entanto a dependência estatal caracteriza esta fonte como muito relevante, tal como revelado neste estudo, onde a grande maioria das instituições (67%) atribui o grau de muito importante ao financiamento público (Tabela 13).

Tabela 13: Grau de importância de cada tipo de fonte de financiamento

Fonte de financiamento	Nada importante	Sem importância	Nem importante nem sem importância	Importante	Muito importante
	%	%	%	%	%
Financiamento público	11,5	3,3	3,3	14,8	67,2
Financiamento privado	4,9	9,8	13,1	37,7	34,4
Auto-Financiamento	4,9	6,6	13,1	37,7	37,7

Quanto ao financiamento filantrópico e auto-financiamento, a importância atribuída é muito similar em qualquer dos níveis, atribuindo a maioria das instituições (72,1% e 75,4% respectivamente) importância elevada (importante ou muito importante). A grande diferença para a importância do financiamento público reside no facto de que esta é tendencialmente considerada como muito importante, enquanto as outras duas

fontes são-no importante ou muito importante. Destaca-se ainda que para 11,5% das IPSS inquiridas o financiamento público é considerado como nada importante.

O peso de cada tipo de financiamento na estrutura da organização vem corroborar esta importância principal do apoio público pois peso superior a 40% apenas é realidade para a maioria das instituições (68,8%) no financiamento público, estando estes níveis de percentagens relevantes presentes em apenas 18,0% das instituições, tanto no que se refere ao financiamento privado como ao gerado internamente (Tabela 14).

Tabela 14: Peso de cada tipo de financiamento na estrutura da instituição

Peso do financiamento	Menos de 1%	Entre 1% e 5%	Entre 6% e 10%	Entre 11% e 20%	Entre 21% e 40%	Entre 41% e 60%	Entre 61% e 80%	Entre 81% e 90%	Entre 91% e 95%	Mais de 95%
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
Financiamento público	16,4	4,9	0,0	3,3	6,6	31,1	26,2	8,2	0,0	3,3
Financiamento privado	31,1	13,1	11,5	13,1	13,1	4,9	1,6	3,3	1,6	6,6
Auto-Financiamento	13,1	21,3	13,1	9,8	24,6	8,2	3,3	0,0	4,9	1,6

O apoio prestado por entidades privadas mostra ter o menor peso pois, além da maioria das instituições (55,7%) indicar como tendo uma expressão máxima de 10%, a maioria destas atribui percentagem residual (menos de 1%) à actividade filantrópica. No entanto, tendo em conta o grau de importância elevada atribuído ao privado (Tabela 13), o apoio prestado pelas entidades aqui enquadradas mostra-se crucial para levar a cabo projectos das instituições.

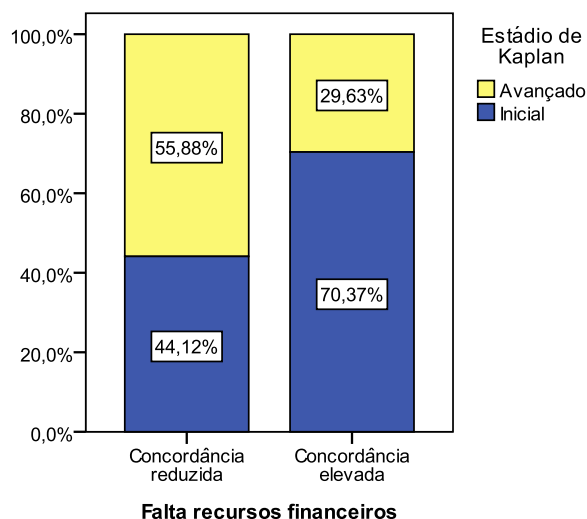
A dependência financeira apurada, em particular no que se refere aos subsídios estatais, pode conduzir a limitações no processo de desenvolvimento de ferramentas de apoio à tomada de decisão, as quais implicam dispêndio de verbas muitas vezes elevadas. A maioria das instituições (55,8%) não identifica a falta de recursos financeiros como justificação para a não disponibilidade de informação para apuramento de custos, não indicando concordância parcial ou total (Tabela 15).

Tabela 15: Grau de concordância com a falta de recursos humanos como limitação para o cálculo dos diversos custos

Razões indisponibilidade de informação de cálculo	Discordo Totalmente	Discordo em parte	Nem discordo nem concordo	Concordo em parte	Concordo Totalmente
	%	%	%	%	%
Falta recursos financeiros	24,6	16,4	14,8	27,9	16,4

A relação da importância da limitação financeira com a maturidade dos sistemas de contabilidade de gestão revela, assim, que uma grande maioria das instituições (70,4%) que atribui à falta de recursos financeiros uma limitação ao desenvolvimento de ferramentas de cálculo não apresenta sistemas de contabilidade de gestão considerados avançados (Figura 22). No entanto, existe também uma grande parte das instituições (44,1%) que não atribuem aos recursos financeiros importância suficiente que as leve a identificar estes como limitadores da informação disponível para cálculo de custos, cenário que potencia o desinteresse em candidaturas a projectos de financiamento deste tipo de desenvolvimento institucional.

Figura 22: Estádio de Kaplan segundo a concordância com falta de recursos financeiros



6.5. Relacionamento com os stakeholders

O sucesso das organizações é influenciado por condicionantes, não estando muitas delas sob o seu controlo. No entanto, o desenvolvimento de iniciativas para dentro e para fora da instituição elimina muito do risco associado às mudanças ocorridas no ambiente onde a instituição actua e potencia o sucesso organizacional da mesma.

Internamente, a adopção de práticas de fomento do compromisso da equipa de trabalho mostra ser uma aposta para o sucesso organizacional, e as IPSS de Lisboa e Setúbal já implementam práticas neste âmbito. A Tabela 16 mostra uma aposta com frequência elevada no que se refere à informação prestada aos trabalhadores sobre os objectivos a cumprir no âmbito das tarefas desempenhadas (75,5% das instituições indicam frequentemente ou sempre). Também no que toca à avaliação do grau de sucesso dos projectos em que a instituição, e logo os trabalhadores, estão envolvidos, a maioria das instituições (59,0%) afirma divulgar os resultados internamente com frequência elevada.

Tabela 16: Frequência de desenvolvimento de práticas de fomento de compromisso interno

Práticas	Nunca	Raramente	Algumas vezes	Frequentemente	Sempre
	%	%	%	%	%
Conhecimento dos objectivos pelos RH	3,3	4,9	16,4	23,0	52,5
Avaliação de desempenho dos RH	26,2	19,7	18,0	21,3	14,8
Divulgação interna de resultados	4,9	13,1	23,0	32,8	26,2

No entanto, o *feedback* prestado aos trabalhadores sobre o desempenho particular destes nas actividades desenvolvidas pelas instituições não se revela prática frequente, indicando a maioria destas (63,9%) que a avaliação de desempenho dos recursos humanos é realizada com frequência reduzida, realçando-se ainda que um número relevante de IPSS revela nunca implementar esta prática (26,2%).

A experiência operacional criada no dia-a-dia pelo desempenho de tarefas é um conhecimento tácito que, apenas através de práticas de retenção de conhecimento, é possível reter pois de outra forma a rotatividade de pessoal faria com que esse se perdesse. As instituições mostram vir a adoptar práticas que fomentem essa retenção, afirmando a maioria (59,0%) que a formalização dos procedimentos através de elaboração de manuais é realizada com frequência elevada (Tabela 17).

Tabela 17: Frequência de desenvolvimento de práticas de retenção de conhecimento

Prática	Nunca	Raramente	Algumas vezes	Frequentemente	Sempre
	%	%	%	%	%
Elaboração de manuais de procedimentos	9,8	11,5	19,7	39,3	19,7

O desenvolvimento destas actividades é facilitado pela existência de sistemas de informação e de contabilidade de gestão que permitam de forma eficiente levá-las a cabo. As figuras 23 a 26 não evidenciam uma tendência clara em relação a qualquer das práticas, no entanto realça-se que o peso das entidades que apresentam uma maior maturidade no sistema de contabilidade de gestão e que desenvolvem com frequência elevada (indicando frequentemente ou sempre) a informação dos objectivos dos trabalhadores (85,2%) é superior à registada quando a instituição enquadra-se em estádios iniciais (67,7%), sendo no entanto sempre a maioria.

Figura 23 - Frequência de informação dos objectivos aos trabalhadores segundo Estádios de Kaplan

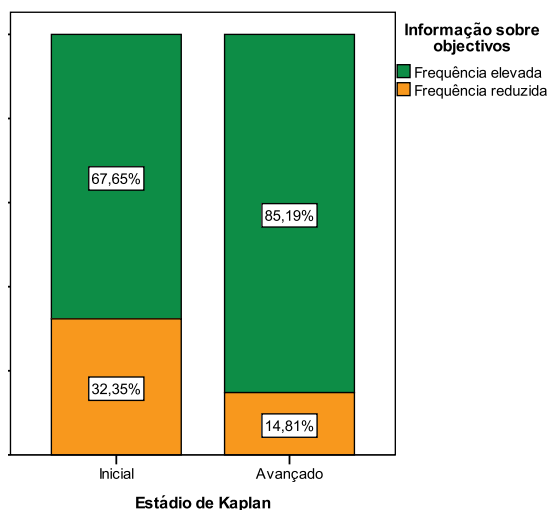


Figura 24 - Frequência de avaliação de desempenho dos RH segundo Estádios de Kaplan

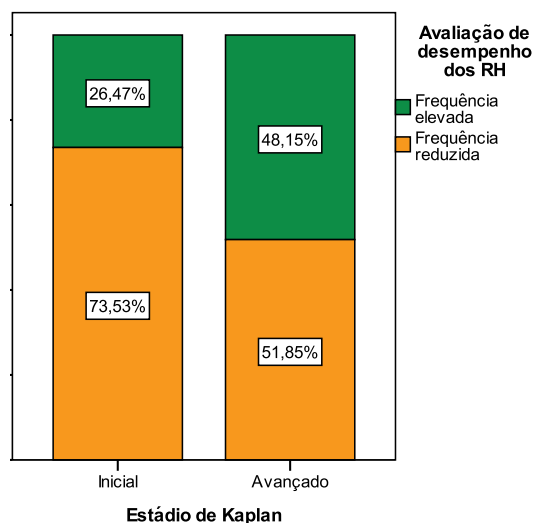


Figura 25 - Frequência de divulgação interna de resultados segundo Estádios de Kaplan

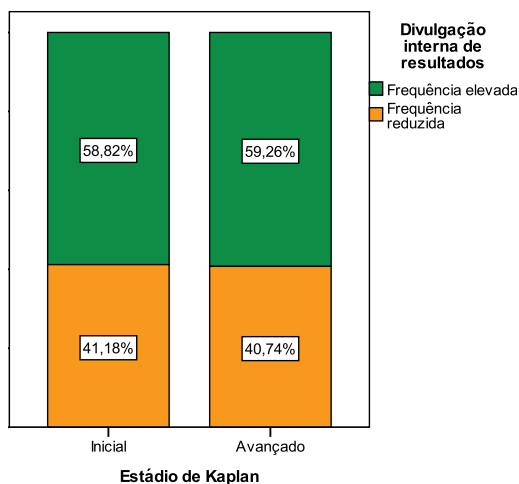
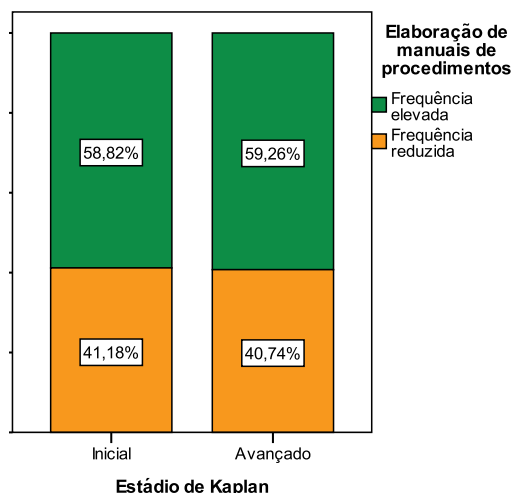


Figura 26 - Frequência de elaboração de manuais de procedimentos segundo Estádios de Kaplan



No que se refere à avaliação de desempenho, esteja a instituição num estágio inicial ou avançado, a prática ainda não mostra ser de frequência elevada entre as IPSS (73,5% e 51,9%, respectivamente). A maturidade do sistema de contabilidade de gestão também não mostra ser explicativo em relação à divulgação interna dos resultados, no entanto, e ao contrário da avaliação de desempenho, esta prática mostra ser desenvolvida com frequência elevada pelas IPSS (59% das IPSS enquadradas em qualquer dos estádios).

Na relação com as entidades externas, a divulgação de informação de desempenho aos *stakeholders* revela-se como fundamental à imagem de credibilidade e transparência da organização.

A divulgação dos documentos obrigatórios segundo as normas que regulam as IPSS, o plano de actividades, orçamento e relatórios de actividades e de contas devem apresentar-se numa base anual. No entanto, uma maior periodicidade da sua elaboração revela ser uma prática de controlo e avaliação que permite analisar o desempenho da instituição de forma mais frequente, antecipando potenciais situações deficitárias e corrigindo-as antecipadamente.

A Tabela 18 revela uma tendência muito clara para as IPSS não irem além da periodicidade anual, obrigatória, de produção destes documentos (plano de actividades (90,2%), orçamento (91,8%), relatório de actividades (86,9%) e relatório de contas (84%)) de relato externo. De notar ainda que, o relatório de contas é o único

instrumento de relato financeiro em que as instituições (11,5%) mostram relevância em elaborar trimestralmente.

Tabela 18: Periodicidade de elaboração de documentos de relato financeiro e de actividades

Relato financeiro	Nunca	Anual/	Conforme candidatura	Trimestral/	Semestral/
	%	%	%	%	%
Plano de Actividades	0,0	90,2	3,3	4,9	1,6
Orçamento	0,0	91,8	1,6	4,9	1,6
Relatório de Actividades	0,0	86,9	3,3	9,8	0,0
Relatório de contas	0,0	83,6	1,6	11,5	3,3

Mesmo não sendo constatada uma preocupação com a elaboração periódica, mais frequente que a anual, destes tipos de instrumentos de gestão estratégica e operacional, a prática de comparação dos resultados obtidos com os inicialmente estabelecidos no âmbito dos projectos revela-se também ela como uma potencial prática de detecção e correcção de situações deficitárias, a qual é desenvolvida com frequência elevada pela maioria das IPSS (62,3%) (Tabela 19).

Tabela 19: Frequência da prática de comparação de resultados

Prática	Nunca	Raramente	Algumas vezes	Frequentemente	Sempre
	%	%	%	%	%
Comparação de resultados	6,6	4,9	26,2	34,4	27,9

Esta prática de avaliação dos objectivos alcançados, associada à sua divulgação junto dos financiadores, revelar-se-ia uma prática de transparência e preocupação com o sucesso da aplicação do financiamento disponibilizado. Tal já começa a ser percebido pelas instituições, desenvolvendo a maioria (64,0%) este tipo de prática com frequência elevada (Tabela 20).

Tabela 20: Frequência da prática de divulgação de avaliação de desempenho aos financiadores

Prática	Nunca	Raramente	Algumas vezes	Frequentemente	Sempre
	%	%	%	%	%
Divulgação de desempenho aos financiadores	16,4	0,0	19,7	23,0	41,0

Conclui-se, assim, que as IPSS elaboram documentos de avaliação de desempenho e estabelecem com frequência elevada contactos com os *stakeholders* externos, em particular os financiadores.

Fomentando estas práticas a manutenção dos actuais financiamentos e potenciação da captação de novos, associada a imagem de transparência criada, prespectiva-se que as IPSS que as desenvolvem com frequência elevada tenham apostado no desenvolvimento de sistemas de contabilidade de gestão que facilitem essa prática e tenham recursos financeiros que possibilitem a sua implementação. A Figura 27 revela que não existe uma tendência nesta área, no entanto é claro que, tanto em estádios iniciais ou mais avançados, a maioria das instituições (cerca de 60%) procede à comparação dos resultados com frequência elevada. Da mesma forma, a maturidade dos sistemas de contabilidade de gestão não se mostra como um factor que revele tendência para uma maior ou menor frequência no desenvolvimento da prática de divulgação de informação de desempenho aos financiadores, sendo esta desenvolvida pela maioria das instituições enquadradas em cada um dos estádios iniciais (67,7%) ou avançados (59,3%) (Figura 28).

Figura 27: Frequência de comparação de resultados segundo os Estádios de Kaplan

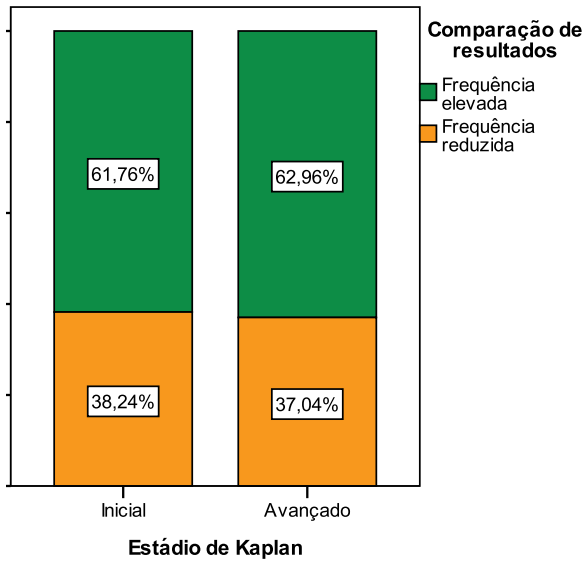
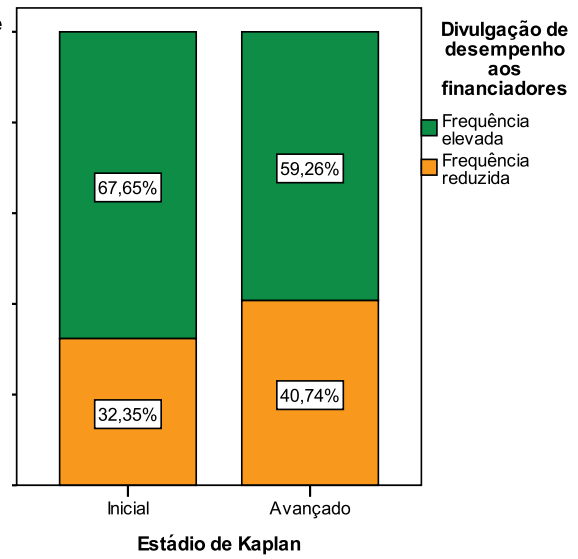


Figura 28: Frequência de divulgação de desempenho aos financiadores segundo os Estádios de Kaplan



7 CONCLUSÕES

Por fim, no Capítulo 7, apresentam-se as principais conclusões do estudo e os contributos do mesmo para a teoria e para a gestão das Organizações do Terceiro Sector. Este capítulo final engloba ainda a referência às limitações do estudo e as recomendações para futuras pesquisas levadas a cabo neste âmbito.

7.1. Objectivos e discussão dos resultados

A contabilidade de gestão assume, cada vez mais, um papel determinante na adequada gestão dos recursos organizacionais, sejam instituições com ou sem fins lucrativos.

A visibilidade das instituições do Terceiro Sector no actual contexto de dificuldades económicas e sociais tem vindo a crescer, trazendo instituições do sector social como as IPSS para primeiro plano. O reconhecimento do seu papel no desenvolvimento local e o facto de terem um contacto privilegiado com a população, leva a que a sociedade coloque à disposição destas instituições recursos para que possam cumprir a sua missão social.

A confiança depositada exige que estas instituições demonstrem desenvolver práticas que visem a eficiência e eficácia das suas actividades, de forma a justificarem os recursos, cada vez maiores, que a sociedade e o Estado lhes vão disponibilizando.

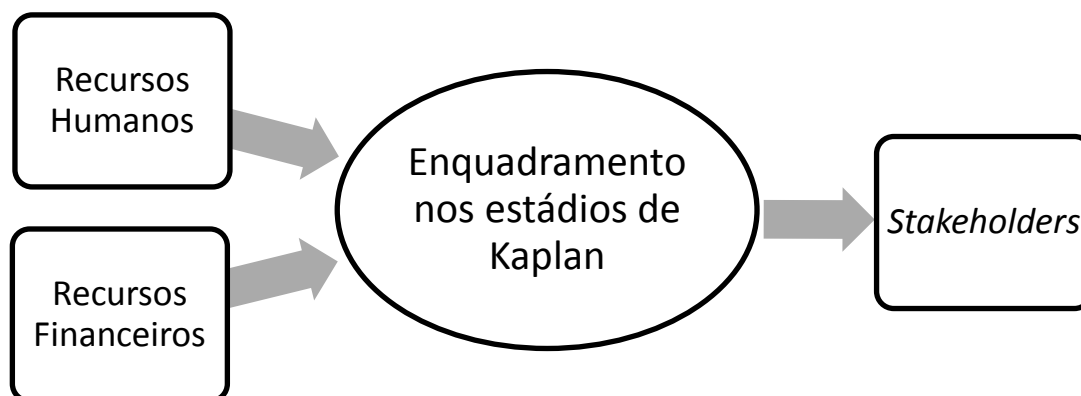
Vários dos estudos apresentados focam-se em realidades do sector lucrativo, não se tendo apurado investigações focadas em particular nas ferramentas de apoio à tomada de decisão no sector das IPSS. Este estudo tem como objectivo analisar em que medida as organizações do Terceiro Sector, e em particular as IPSS, têm ao seu dispor ferramentas de apoio à tomada de decisão adequadas que permitam a utilização fundamentada dos recursos colocados à sua disposição.

Formularam-se objectivos de investigação que visam analisar as instituições em vários âmbitos: grau de adequação dos sistemas de contabilidade de gestão; grau de adequação das competências humanas; estrutura de financiamento; e práticas de fomento das relações com os *stakeholders* internos e externos.

Tendo presente o objectivo global de conhecimento do nível de informação de gestão para suporte à tomada de decisão, o enquadramento nos estádios de maturidade do sistema de contabilidade de gestão (Kaplan, 1990) e o seu relacionamento com as

determinantes da capacidade organizacional (Fowler *et al.*, 1995) mostrou-se pertinente (Figura 29).

Figura 29: Análise relacional entre determinantes da capacidade organizacional e estádios de Kaplan



Relativamente ao primeiro objectivo, os resultados apurados indicam que a disponibilidade de informação para detecção de situações deficitárias, não revelando ainda o enquadramento nos estádios avançados do modelo de Kaplan, corroborando a pouca adesão ao ABC revelada noutras investigações (Innes e Mitchel, 1995; Tomás *et al.*, 2008).

Ainda no âmbito desta investigação, procurou-se perceber as razões pelas quais as instituições não se enquadravam em estádios mais elevados do modelo de Kaplan (1990), tendo os resultados demonstrado que, mesmo as organizações não omitindo a importância de mais informação, estas consideram ter informação suficiente pelo que um não tão elevado desenvolvimento do sistema de contabilidade de gestão pode ser explicado pela não percepção do actual sistema como obsoleto por parte das instituições (Duron, 2001).

Quanto ao segundo objectivo específico, em que se pretendia elaborar uma análise sobre a adequação das competências humanas às necessidades de gestão das organizações, foi possível concluir que existe adequação entre ambas as características, isto é, as instituições possuem recursos humanos com qualificação e capacidade às necessidade de gestão das organizações, tendo-se registado grau académico de nível superior e formação na área financeira por parte dos responsáveis por esta área nas instituições, o que revela a aposta das instituições na qualificação dos recursos humanos (Greenberg,

1982). Esta realidade mostra influenciar a maturidade dos sistemas de contabilidade de gestão das instituições pois quando existe pelo menos um responsável, presidente da direcção ou responsável financeiro, formado na área financeira constata-se um peso maioritário das instituições em estádios avançados, o que não acontece quando esta competência não está presente nos RH da instituição.

A dimensão da organização, no que se refere ao número de trabalhadores, mostra também influenciar o desenvolvimento dos sistemas de contabilidade da instituição, como concluído em outras investigações (Innes *et al.*, 1997; Alsaeed, 2005), pois o peso das instituições enquadradas em estádios iniciais é muito superior quando se fala de instituições com massa laboral reduzida, mesmo não sendo a escassez de RH indicada como limitação à implementação de ferramentas de gestão.

A continuidade e modernização da instituição revelam-se através das medidas de renovação de conhecimento implementadas, as quais mostram vir sendo desenvolvidas com frequência ao nível da formação pelas IPSS principalmente quando estas são de curta duração. Esta aposta mostra ser potenciadora de desenvolvimentos de projectos de sucesso (Al-Omiri e Drury, 2007) pois quando esta não existe o enquadramento nos estádios iniciais é expectável.

No âmbito do terceiro objectivo de estudo da estrutura de financiamento, apurou-se que a maioria das organizações atribui aos fundos públicos o nível de importância mais elevado no financiamento das instituições, tendo-se ainda concluído sobre o peso deste tipo de financiamento na instituição o qual se revelou ser o maior, facto que não corrobora o resultado apurado no estudo feito a nível nacional entre as entidades do Terceiro Sector (Franco *et al.*, 2005), no qual esse papel é atribuído às receitas geradas internamente. No entanto a conclusão sobre o peso reduzido do financiamento filantrópico encontrou suporte nesta investigação.

Quando analisadas as limitações inerentes à escassez de financiamento, a falta de recursos financeiros não é apontada como justificação para a não disponibilidade de informação de ferramentas de custeio. No entanto, uma parte relevante destas entidades não apresenta uma maturidade elevada dos seus sistemas de contabilidade de gestão, potenciando desinteresse em candidaturas a projectos de financiamento no âmbito do desenvolvimento institucional nesta área das ferramentas de gestão.

Por fim, no âmbito do quarto objectivo específico de investigação foi possível constatar que, tanto ao nível interno como externo, as instituições vêm a desenvolver práticas apontadas como potenciadoras do sucesso organizacional (Fowler *et al.*, 1995; Kaplan, 2011), principalmente no que se refere ao conhecimento dos objectivos das tarefas desempenhadas e divulgação interna de informação de desempenho. No entanto, o *feedback* prestado aos trabalhadores que advém da avaliação do seu desempenho não mostra ser prática regular das organizações, sendo que o maior peso de IPSS que o desenvolvem regularmente é encontrado nos estádios avançados de Kaplan (1990).

No que se refere à elaboração e divulgação externa do desempenho da instituição, práticas que permitem estabelecer uma relação de transparência com os *stakeholders* (Kaplan, 2001), conclui-se que são desenvolvidos processos visando a comparação dos objectivos atingidos em relação aos inicialmente estabelecidos, bem como a divulgação bastante frequente dessa informação aos seus financiadores.

7.2. Limitações do estudo

Apesar de terem sido enviados 683 questionários às IPSS de Lisboa e Setúbal, o número de instituições que procedeu ao seu preenchimento não permite garantir a representatividade da amostra, pelo que não é adequado generalizar os resultados para a população de IPSS destes distritos.

O facto da escolha do método de recolha de dados ter recaído sobre o inquérito por questionário via internet, em detrimento da realização de entrevistas, já que estas não se adequam a um estudo em grande escala, pode ter gerado erros de interpretação das perguntas colocadas aos inquiridos e, conseqüentemente, pode ter provocado o enviesamento dos resultados. No entanto, dado não terem sido realizados estudos com características semelhantes neste sector, a elaboração do questionário, quer em termos de conteúdo, quer em termos de linguagem, implicou a realização de procedimentos visando a minimização dos erros de interpretação, como sejam, a realização de entrevistas com responsáveis destas organizações e a realização de um pré- teste.

Por outro lado, a inexistência de estudos semelhantes inviabilizou uma comparação directa dos resultados obtidos entre organizações do mesmo sector, tendo, contudo, efectuado essa comparação com as investigações realizadas sobre as práticas de contabilidade de gestão.

7.3. Contributos

A investigação desenvolvida contribui para conhecer com alguma profundidade as práticas de contabilidade de gestão das IPSS em Portugal, sector pouco estudado e em particular no que se refere à sua gestão.

A realidade apurada no âmbito desta investigação, no que se refere às ferramentas disponíveis nas IPSS e às práticas implementadas por estas, contribui também para o conhecimento que as próprias instituições têm do sector onde actuam. A percepção de que existe aposta em práticas de contabilidade de gestão por parte das instituições do sector e a constatação do seu nível de utilização é informação que suscita o estudo e avaliação da instituição, podendo contribuir para a implementação de práticas semelhantes por parte da gestão.

Enquanto estudante, a oportunidade de investigar a realidade da gestão das organizações permitiu-me tomar contacto com as situações reais que se colocam à gestão e, por ter sido realizado no sector sem fim lucrativo, permitiu-me adquirir noções sobre as estruturas organizacionais cujo principal objectivo é a sua missão social, realidade diferente da abordada no percurso académico.

Dado o interesse demonstrado neste estudo pelas IPSS e por responsáveis de instituições da área social onde houve colaboração, a par da falta de conhecimento sobre a contabilidade de gestão no sector no meio académico, pretende-se, por um lado, divulgar os resultados do estudo através da publicação de um artigo em revistas da especialidade e científicas e através da sua apresentação em conferências científicas, tendo já sido submetido um artigo para o efeito.

7.4. Recomendações para investigação futura

A impossibilidade de generalização dos resultados para o grupo de instituições estudado leva a identificar a necessidade de estudar a realidade de um maior número destas instituições e das restantes que fazem parte do Terceiro Sector, tendo em vista a validação deste estudo à escala nacional.

O facto da contabilidade de gestão, à semelhança de outras áreas científicas, contemplar termos técnicos e semelhantes à linguagem quotidiana, levanta a necessidade de

auscultar e esclarecer presencialmente as questões abordadas de forma a captar a informação mais aproximada da realidade destas organizações.

Grande parte das instituições inquiridas identifica a suficiência de informação de apoio à tomada de decisão como razão para a não disponibilidade de informação que potencie a quantidade e qualidade da mesma. De modo a aprofundar esta questão, seria de grande valia a elaboração de um estudo que permitisse enumerar as necessidades de informação consideradas pelas organizações como relevantes para a tomada de decisão e estudar o nível de adequação das mesmas à realidade em que actuam.

O estudo revelou uma grande abertura e transparência por parte destas organizações à sociedade civil no que se refere à comunicação institucional e divulgação de informação relevante sobre o seu desempenho. No entanto, tendo em conta que a deslocação física das pessoas da comunidade ao estabelecimento institucional nem sempre é elevada e frequente, seria interessante investigar se as organizações deste sector têm vindo a apostar nas novas tecnologias de comunicação, como *website* e redes sociais, como meio de divulgar essa informação e promover uma maior aproximação e interacção com os *stakeholders*.

8. BIBLIOGRAFIA

Al-Omiri, M. e C. Drury (2007), Organizational and behavioral factors influencing the adoption and success of ABC in the UK, *Cost Management* 21 (6), 38-48.

Alsaeed, K. (2005), Activity-Based Costing in Saudi Arabia's Largest 100 Firms in 2003, *Journal of American Academy of Business* 6 (2), 285-292.

Andrade, A. e Franco, R. (2007); *Economia do conhecimento e organizações sem fins lucrativos*, Porto: Edição Sociedade Portuguesa de Inovação. Recuperado em 20 de Setembro, 2011, de http://www.porto.ucp.pt/feg/docentes/aandrade/publicacoes/livros/Manual_VIII.pdf

Azevedo, H.S., M.C.S. Santos e E.O. Pamplona (2004), Utilização dos Sistema de Custeio ABC no Brasil: uma survey entre as 500 maiores empresas. Anais do XI Congresso de custos, Porto Seguro, Bahia, Brasil.

Balabanis, G., R.E. Stables e H.C.Philips (1997), Market orientation in the top 200 British charity organizations and its impact on their performance, *European Journal of Marketing* 31 (8), 583-603.

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

CIMA (2012), *What is CIMA's definition of management accounting?*. Recuperado em 13 de Janeiro, 2012, de <http://www.cimaglobal.com>

Coelho, P. (2011), Redacção do discurso do Primeiro-Ministro Pedro Passos Coelho no encerramento do 4º Congresso Nacional dos Economistas, em Lisboa. Recuperado em 30 de Dezembro, 2011, de <http://www.portugal.gov.pt/pt/documentos-oficiais/201110221-pm-economistas-oe2012.aspx>

Constituição da República Portuguesa de 1976 (1976). Recuperado em 26 de Fevereiro de 2012, de <http://dre.pt/comum/html/legis/crp.html>

Cooper, R. e R.S. Kaplan (1988), *Measure Costs Right: Make the Right Decisions*, Harvard Business Review 66 (5), 96-103.

Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de Fevereiro de 1983 (1983). Dispõe sobre os estatutos das Instituições Particulares de Solidariedade Social. Recuperado em 13 de Novembro, 2011, de <http://www.dre.pt/pdf1sdip/1983/02/04600/06430656.PDF>

Decreto-Lei n.º 36-A/2011 de 9 de Março de 2011 (2011). Dispõe sobre o processo de normalização contabilística para diversas entidades, incluindo as entidades do sector não lucrativo. Recuperado em 20 de Novembro, 2011, de <http://dre.pt/pdf1sdip/2011/03/04801/0000200011.pdf>

Duron, R.W. (2001), *Factors associated with the perceived benefits of activity-based costing in nonprofit institutions of higher learning*, Ph.D. Thesis in Philosophy, Capella University.

Flamholtz, E.G. (1983), Accounting, Budgeting and Control Systems in Their Organizational Context: Theoretical and Empirical Perspectives, *Accounting, Organizations and Society* 8 (2/3), 153-169.

Fowler, A., L. Goold e R. James (1995), Participatory Self Assessment of NGO Capacity, *INTRAC*, Occasional Papers Series No: 10.

Franco, R.C., S.W. Sokolowski, E.M.H. Hairel e L.M.Salamon (2005), Relatório de projecto de investigação The Portuguese Non-Profit Sector in Comparative Perspective, *Universidade Católica Portuguesa e Johns Hopkins University*. Recuperado em 20 de Novembro, 2011, de http://adm-cf.com/jhu/pdfs/CNP/CNP_Portugal_Nat_Rpt.pdf

GIKI (2001) – Gift In Kind International, *2001 Technology Tracking Study of the Nonprofit Sector*, Recuperado em 12 de Janeiro, 2012, de <http://www.charitywire.com/charity69/03264.html>

Greenberg (1982), Not-for-profit-organizations – Competing for Scarce Resources, *Journal of Business Strategy*, 2, 81-87

Guest, D. (2002), Human resource management, corporate performance and employee wellbeing: building the worker into HRM, *Journal of Industrial Relations*, 44 (3), 335-358.

IAS 1 (2004) – *Regulamento (CE) n.º 2238/2004 da Comissão de 29 de Dezembro de 2004*. Dispõe sobre a alteração do Regulamento (CE) n.º 1725/2003 que adopta certas normas internacionais de contabilidade nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, relativamente a IFRS, IAS e SIC incluindo a IAS 1. Recuperado em 28 de Fevereiro, 2012, de http://www.cnc.min-financas.pt/IAS_SIC/Reg_2238_2004_IAS.pdf

IFAC (2009) – International Federation of Accountants, Evaluating and Improving Costing in Organizations, *International Good Practice Guidance*. Recuperado em 31 de Janeiro, 2012, de http://www.fasab.gov/pdf/files/ifac_eval_and_improv_costing.pdf

Innes, J. e F. Mitchell (1995), A Survey of Activity Based Costing in the UK's Largest Companies, *Management Accounting Research*, 6 (2), 137-153.

Innes, J. e F. Mitchel (1997), The application of activity-based costing in the United Kingdom's largest financial institutions, *The Service Industries Journal* 17 (1), 190-203.

Ionline (2012), Portugal tem 5% das microempresas e representam 41,3% dos trabalhadores, *Ionline*, 16 de Janeiro. Recuperado em 22 de Fevereiro, 2012, de <http://www.ionline.pt/dinheiro/portugal-tem-5-das-microempresas-representam-413-dos-trabalhadores>.

ISS (2012) – Instituto da Segurança Social, *Guia Prático de Constituição de Instituições Particulares de Segurança Social*, Instituto da Segurança Social, Recuperado em 13 de Novembro, 2011, em http://www2.seg-social.pt/preview_documentos.asp?r=31431&m=PDF

Johnson, H. T. e Kaplan, R. S. (1987) *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press.

Joshi, P.L., J. Al-Mudhaki e W.G. Bremser (2003), Corporate budget planning, control and performance evaluation in Bahrain, *Managerial Auditing Journal* 18 (9), 737-750.

Kaplan, R.S. (1990), The Four-Stage Model of Cost Systems Design, *Strategic Finance* 71 (8), 22-26.

Kaplan, R.S. (2001), Strategic Performance Measurement and Management in Nonprofit Organizations, *Nonprofit Management & Leadership* 11 (3), 353-370.

Kaplan, R. S. e D. Norton (2001), *The Strategy Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Publishing Corporation.

Keynes, J.M. (1936), *The General Theory of Employment, Interest and Money*, Macmillan Cambridge University Press (first published). Recuperado em 18 de Fevereiro, 2012, de <http://www.marxists.org/reference/subject/economics/keynes/general-theory/>

Morrell, L. (1986), Yardsticks for Performance of Nonprofit Management, *Directors and Boards* 10 (2), 37-39.

Murray, R.L. (2004), A correlational study of leaders' use of performance evaluation systems relating to manager-employee collaboration, Ph.D. Thesis in Management in Organizational Leadership, University of Phoenix.

Ngo, H-Y., C-M Lau e S. Foley (2008), Strategic human resource management, firm performance, and employee relations climate in China, *Human Resource Management*, 47 (1), 73-90.

Peterson, V. (1983), Financial Analysis & Planning: Tools for Non-Profit Organizations, *Fund Raising Management* 14 (9), 24-30.

Páginas Amarelas *Online* e Páginas Brancas *Online* – Listagem telefónica e de correios electrónicos *online* acedido no período de 01 de Novembro de 2011 a 30 de Janeiro de 2012, através de <http://www.pai.pt/> e <http://www.pbi.pai.pt/> Confirmar se e como está referenciado

Piche, M. (2009), Planning and budgeting in non-profit organizations, *CMA Management* 83 (1), 22-27.

Qureshi, A. e J.G. Siegel (1998), Software for Nonprofit Organizations, *The CPA Journal* 68 (5), 40-45.

Smith, K. (1978), Six Key Points in Financial Planning for Non-Profit Groups, *Fund Raising Management* 9 (2), 24-6.

Smith, A. (1776), *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, W. Strahan and T. Cadell, London (first published). Recuperado em 18 de Fevereiro, 2012, de <http://political-economy.com/wealth-of-nations-adam-smith/>

Tomás, A., M. J. Major e J.C. Pinto (2008), Activity-Based Costing and Management (ABC/M) nas 500 Maiores Empresas em Portugal, *contabilidade e Gestão*, CTOC 6, 33-66.

Salamon, L. e H. Anheier (1992), In Search of Nonprofit Sector II: The problem of Classification, *Working Papers of the Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, no.3. Baltimore*, The Johns Hopkins Institute for Policy Studies.

Segurança Social (2011) – Listagem das Instituições Particulares de Solidariedade Social registadas. Recuperado em 2 de Dezembro, 2011, de http://www2.seg-social.pt/preview_documentos.asp?r=35732&m=PDF

9. ANEXOS

Anexo 1. Questionário direccionado às IPSS

CARACTERIZAÇÃO DA INSTITUIÇÃO					
1. Indique a localização distrital da Instituição:					
Lisboa	<input type="checkbox"/>	Setúbal	<input type="checkbox"/>		
1.1. A Instituição dispõe de pólos/estabelecimento em local diferente da sede onde desenvolve a sua actividade?					
Sim	<input type="checkbox"/>	Não	<input type="checkbox"/>		
2. Indique a forma jurídica da Instituição					
Associação de Solidariedade Social	<input type="checkbox"/>	Associação de Voluntários de Acção Social	<input type="checkbox"/>	Irmandade da Misericórdia (Santa Casa da Misericórdia)	<input type="checkbox"/>
Fundação de Solidariedade Social (inclui também Centro Social Paroquial, Centro Paroquial de Bem-Estar Social, Outra Instituição de Organização Religiosa)	<input type="checkbox"/>	Associação de Socorros Mútuos (ou Mutualidades)	<input type="checkbox"/>	União, Federação ou Confederação	<input type="checkbox"/>
Outra? Indique _____	<input type="checkbox"/>				
3. Indique a(s) área(s) de actuação da Instituição					
Apoio à integração social e comunitária	<input type="checkbox"/>	Apoio a crianças e jovens	<input type="checkbox"/>	Protecção dos cidadãos na velhice e invalidez	<input type="checkbox"/>
Promoção e protecção da saúde, nomeadamente através de prestação de cuidados de medicina preventiva, curativa e de reabilitação	<input type="checkbox"/>	Educação e formação profissional dos cidadãos	<input type="checkbox"/>	Outro. Qual? _____	<input type="checkbox"/>
Apoio a família	<input type="checkbox"/>	Resolução dos problemas habitacionais da população	<input type="checkbox"/>		

4. Indique a Data de Fundação da Instituição:					_____
5. Indique o número total de trabalhadores da Instituição do quadro e temporários (não considere os voluntários ou órgãos sociais):					
menos de 5	<input type="checkbox"/>	entre 6 e 10	<input type="checkbox"/>	entre 11 e 20	<input type="checkbox"/>
entre 21 e 40	<input type="checkbox"/>	entre 41 e 80	<input type="checkbox"/>	Mais de 80	<input type="checkbox"/>
6. Indique o número de voluntários da Instituição durante o último ano (não considere os órgãos sociais):					
menos de 5	<input type="checkbox"/>	entre 6 e 10	<input type="checkbox"/>	entre 11 e 20	<input type="checkbox"/>
entre 21 e 40	<input type="checkbox"/>	entre 41 e 80	<input type="checkbox"/>	Mais de 80	<input type="checkbox"/>
7. Indique o número de beneficiários/utentes da Instituição no último ano:					
menos de 5	<input type="checkbox"/>	entre 6 e 10	<input type="checkbox"/>	entre 11 e 20	<input type="checkbox"/>
entre 21 e 40	<input type="checkbox"/>	entre 41 e 80	<input type="checkbox"/>	Mais de 80	<input type="checkbox"/>

CARACTERIZAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA ÁREA FINANCEIRA

8. Indique o seu género			
Feminino	<input type="checkbox"/>	Masculino	<input type="checkbox"/>
9. Indique a sua idade			_____
10. Tem formação de Nível Superior (bacharelato, licenciatura, pós-graduação, mestrado, doutoramento)?			
Sim	<input type="checkbox"/>	Não	<input type="checkbox"/>
10.1 Independentemente da resposta à questão anterior, indique em que área(s) profissiona é formado:			

Educação	<input type="checkbox"/>	Electrónica, Informática Telecomunicações	<input type="checkbox"/>	Psicologia	<input type="checkbox"/>
Acção Social / Sociologia	<input type="checkbox"/>	Ambiente agropecuária	<input type="checkbox"/>	Artes e espectáculo	<input type="checkbox"/>
Economia	<input type="checkbox"/>	Gestão	<input type="checkbox"/>	Hotelaria e Turismo	<input type="checkbox"/>
Indústria	<input type="checkbox"/>	Estética	<input type="checkbox"/>	Justiça e Segurança	<input type="checkbox"/>
Património e Cultura	<input type="checkbox"/>	Saúde e Desporto	<input type="checkbox"/>	Transportes	<input type="checkbox"/>
Outra. Indique	<input type="checkbox"/>				
CARACTERIZAÇÃO DO RESPONSÁVEL DA DIRECÇÃO					
11. Relativamente ao Presidente da Direcção (Administração), este tem formação de nível superior (bacharelato, licenciatura, pós-graduação, mestrado, doutoramento)?					
Sim	<input type="checkbox"/>	Não	<input type="checkbox"/>		
11.1. Independentemente da resposta à questão anterior, relativamente ao Presidente da Direcção (Administração), indique em que área(s) profissional este é formado:					
Educação	<input type="checkbox"/>	Electrónica, Informática e Telecomunicações	<input type="checkbox"/>	Psicologia	<input type="checkbox"/>
Acção Social / Sociologia	<input type="checkbox"/>	Ambiente e agro- pecuária	<input type="checkbox"/>	Artes e espectáculo	<input type="checkbox"/>
Economia	<input type="checkbox"/>	Gestão	<input type="checkbox"/>	Hotelaria e Turismo	<input type="checkbox"/>
Indústria	<input type="checkbox"/>	Estética	<input type="checkbox"/>	Justiça e Segurança	<input type="checkbox"/>
Património e Cultura	<input type="checkbox"/>	Saúde e Desporto	<input type="checkbox"/>	Transportes	<input type="checkbox"/>
Outra. Indique	<input type="checkbox"/>				
11.2. Relativamente ao Presidente da Direcção (Administração), qual a experiência em gestão de organizações (em anos)?					
menos de 1 ano	<input type="checkbox"/>	entre 1 e 3 anos	<input type="checkbox"/>	entre 4 e 9 anos	<input type="checkbox"/>

entre 10 e 20 anos	<input type="checkbox"/>	entre 21 e 30 anos	<input type="checkbox"/>	Mais de 30	<input type="checkbox"/>
11.3. Relativamente ao Presidente da Direcção (Administração), há quantos anos colabora na gestão desta organização?					
menos de 1 ano	<input type="checkbox"/>	entre 1 e 3 anos	<input type="checkbox"/>	entre 4 e 9 anos	<input type="checkbox"/>
entre 10 e 20 anos	<input type="checkbox"/>	entre 21 e 30 anos	<input type="checkbox"/>	Mais de 30	<input type="checkbox"/>

INFORMAÇÃO FINANCEIRA DA INSTITUIÇÃO

- Fontes de Financiamento

12. Classifique por níveis de importância as seguintes fontes de financiamento da Instituição:

	Muito Importante	Importante	Nem Importante /nem Sem Importância	Sem Importância	Nada Importante
Financiamento Público	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Entidades Privadas (particulares ou Empresas)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Auto-geração de Fundos (fundos proveniente de actividades desenvolvidas pela Instituição)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

12.1. Indique em percentagem o peso do Financiamento Público

menos de 1%	<input type="checkbox"/>	entre 1% e 5%	<input type="checkbox"/>	entre 6% e 10%	<input type="checkbox"/>
entre 11% e 20%	<input type="checkbox"/>	entre 21% e 40%	<input type="checkbox"/>	entre 41% e 60%	<input type="checkbox"/>
entre 61% e 80%	<input type="checkbox"/>	entre 81% e 90%	<input type="checkbox"/>	entre 91% e 95%	<input type="checkbox"/>
				Mais de 95%	<input type="checkbox"/>

12.2. Indique em percentagem o peso do financiamento por parte de Entidades Privadas					
menos de 1%	<input type="checkbox"/>	entre 1% e 5%	<input type="checkbox"/>	entre 6% e 10%	<input type="checkbox"/>
entre 11% e 20%	<input type="checkbox"/>	entre 21% e 40%	<input type="checkbox"/>	entre 41% e 60%	<input type="checkbox"/>
entre 61% e 80%	<input type="checkbox"/>	entre 81% e 90%	<input type="checkbox"/>	entre 91% e 95%	<input type="checkbox"/>
				Mais de 95%	<input type="checkbox"/>
12.3. Indique em percentagem o peso do financiamento por Auto-geração de fundos					
menos de 1%	<input type="checkbox"/>	entre 1% e 5%	<input type="checkbox"/>	entre 6% e 10%	<input type="checkbox"/>
entre 11% e 20%	<input type="checkbox"/>	entre 21% e 40%	<input type="checkbox"/>	entre 41% e 60%	<input type="checkbox"/>
entre 61% e 80%	<input type="checkbox"/>	entre 81% e 90%	<input type="checkbox"/>	entre 91% e 95%	<input type="checkbox"/>
				Mais de 95%	<input type="checkbox"/>
- Suportes de Apoio à Gestão					
13. Indique de que forma(s) é obtida a informação de apoio à gestão:					
Suporte Papel	<input type="checkbox"/>	<i>Software</i> de processamento de texto	<input type="checkbox"/>	Folha de cálculo (Excel ou similar)	<input type="checkbox"/>
Gestor de base de dados (Access ou similar)	<input type="checkbox"/>	<i>Software</i> Integrado (ERP, SAP ou similar)	<input type="checkbox"/>	Outra. Indique	<input type="checkbox"/>
14. Numa escala de 1 a 5, classifique a situação actual da Instituição, quanto ao nível de disponibilidade da informação que permite:					
		1 - Insuficiente	2	3	4
					5 – Excelente
14.1. Calcular o custo de cada serviço disponibilizado à comunidade	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14.2. Calcular o custo de cada utente/beneficiário	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14.3. Calcular os custos com base no Custeio Baseado nas Actividades (ABC)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15. Indique o grau de concordância relativamente a cada afirmação.					

As razões pelas quais a Instituição não consegue dispor deste tipo de informação prendem-se com:					
	Discordo totalmente	Discordo em parte	Não discordo nem concordo	Concordo em parte	Concordo totalmente
15.1. Falta de recursos financeiros	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15.2. Falta de tempo	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15.3. Falta de recursos humanos competentes.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15.4. As informações dadas pelas ferramentas usadas são suficientes	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15.5. Não consideramos que haja necessidade de mais informação	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
16. Indique a forma de prestação de contas da Instituição					
16.1. Contabilidade Organizada por Técnico Oficial de Contas					<input type="checkbox"/>
16.2. Contabilidade em Regime de Caixa (entrada e saída de verbas) com Técnico Oficial de Contas					<input type="checkbox"/>
16.3. Contabilidade em Regime de Caixa (entrada e saída de verbas) sem Técnico Oficial de Contas					<input type="checkbox"/>
- Disponibilização de Informação					
17. Indique com que frequência as ferramentas e documentos financeiros são elaborados pela Instituição:					
	Nunca	Anual mente	Conforme a candidatura	Trimestr almente	Semestral mente
Plano de Actividades (para o período seguinte)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Orçamento (para o período seguinte)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Relatório de Actividades (do período anterior)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Relatório de Contas (do período anterior)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18. Classifique a situação actual da Instituição relativamente à frequência da					

execução das seguintes actividades:					
	Nunca	Raramente	Algumas vezes	Frequente mente	Sempre
18.1. Em cada projecto elaboramos um documento onde são comparados os resultados esperados e os obtidos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18.2. Em cada projecto, todos os membros da Instituição recebem informação documental sobre o sucesso ou insucesso do mesmo.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18.3. A Instituição utiliza actualmente um sistema que elabora um relatório que avalia o desempenho dos seus membros.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18.4. Cada colaborador da Instituição toma conhecimento dos objectivos a cumprir no âmbito da sua função.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18.5. Em cada projecto, entregamos um relatório de avaliação à entidade financiadora.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18.6. A Instituição elabora e actualiza manuais de procedimentos das actividades/tarefas operacionais.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18.7. A Instituição aposta em formações de curta duração (1 ou 2 dias) aos seus colaboradores.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18.8. A Instituição aposta em formações de longa duração (vários dias) aos seus colaboradores.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18.9. A Instituição incentiva a formação de longa duração como cursos superiores (licenciaturas, mestrados ou pós-graduações)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

OBSERVAÇÕES

Caso haja necessidade de clarificar alguma informação, utilize este espaço para o efeito.

Muito obrigada pela sua colaboração!

Caso pretenda receber informações sobre os resultados deste estudo, por favor, indique o seu e-mail nas 'Observações'.

Anexo 2. Quadros de questões com objectivo de estudo, pergunta, tipo de dado e tratamento

- **Caracterização geral**

Tabela 21: Grupo de questões para caracterização geral da amostra

Pergunta do questionário	Tipo de dado
1. Indique a localização distrital da Instituição: Lisboa Setúbal	Qualitativa nominal (dicotómica)
1.1. A Instituição dispõe de polos/estabelecimento em local diferente da sede onde desenvolve a sua actividade? Sim Não	Qualitativa nominal (dicotómica)
2. Indique a forma jurídica da Instituição: 7 opções	Qualitativa nominal (7 categorias)
3. Indique a (s) área (s) de actuação da Instituição: 8 opções	Qualitativa nominal (8 categorias)
4. Indique a Data de Fundação da Instituição.	Quantitativa contínua
5. Indique o número total de trabalhadores da Instituição do quadro e temporários (não considere os voluntários ou órgãos sociais): 6 intervalos	Qualitativa ordinal (6 categorias)
6. Indique o número de voluntários da Instituição durante o último ano (não considere os órgãos sociais): 6 intervalos	Qualitativa ordinal (6 categorias)
7. Indique o número de beneficiários/utentes da Instituição no último ano: 6 intervalos	Qualitativa ordinal (6 categorias)
8. Género do responsável. Feminino Masculino	Qualitativa nominal (dicotómica)
9. Idade do responsável.	Quantitativa contínua
16. Indique a forma de prestação de contas da Instituição: 3 opções	Qualitativa nominal (3 categorias)

- **O1: Enquadramento nos estádios do modelo de Kaplan.**

Tabela 22: Grupo de questões referentes ao O1

Pergunta do Questionário	Tipo de dados
14. Numa escala de 1 a 5, classifique a situação actual da Instituição, quanto ao nível de disponibilidade da informação que permite:	
14.1. Calcular o custo de cada serviço disponibilizado à comunidade. 5 Níveis	Qualitativa ordinal (escala tipo <i>Likert</i>)
14.2. Calcular o custo de cada utente/beneficiário. 5 Níveis	Qualitativa ordinal (escala tipo <i>Likert</i>)
14.3. Calcular os custos com base no Custeio Baseado nas Actividades (ABC). 5 Níveis	Qualitativa ordinal (escala tipo <i>Likert</i>)
13. Indique de que forma (s) é obtida a informação de apoio à gestão: 6 opções	Qualitativa nominal (6 categorias)
15. Indique o grau de concordância relativamente a cada afirmação. As razões pelas quais a Instituição não consegue dispor deste tipo de informação prendem-se com:	
15.4. As informações dadas pelas ferramentas usadas são suficientes. 5 Níveis	Qualitativa ordinal (escala tipo <i>Likert</i>)
15.5. Não consideramos que haja necessidade de mais informação. 5 Níveis	Qualitativa ordinal (escala tipo <i>Likert</i>)

- **O2: Adequação dos recursos humanos às tarefas de gestão e financeiras das IPSS**

Tabela 23: Grupo de questões referentes ao O2

Pergunta do Questionário	Tipo de dados
10. Tem formação de Nível Superior (bacharelato, licenciatura, pós-graduação, mestrado, doutoramento)? – Responsável. Sim Não	Qualitativa nominal (dicotómica)
10.1. Independentemente da resposta à questão anterior, indique em que área(s) profissional é formado: - responsável. 16 opções	Qualitativa nominal (16 categorias)
11. Relativamente ao Presidente da Direcção (Administração), este tem formação de nível superior (bacharelato, licenciatura, pós-graduação, mestrado, doutoramento)? Sim Não	Qualitativa nominal (dicotómica)
11.1. Independentemente da resposta à questão anterior, relativamente ao Presidente da Direcção (Administração), indique em que área (s) profissional este é formado: 16 opções	Qualitativa nominal (16 categorias)
11.2. Relativamente ao Presidente da Direcção (Administração), qual a experiência em gestão de organizações (em anos)? 6 intervalos	Qualitativa ordinal (6 categorias)
11.3. Relativamente ao Presidente da Direcção (Administração), há quantos anos colabora na gestão desta organização? 6 intervalos	Qualitativa nominal (6 categorias)
15. Indique o grau de concordância relativamente a cada afirmação. As razões pelas quais a Instituição não consegue dispor deste tipo de informação prendem-se com:	
15.2. Falta de tempo. 5 Níveis	Qualitativa ordinal (escala tipo <i>Likert</i>)
15.3. Falta de recursos humanos competentes. 5 Níveis	Qualitativa ordinal (escala tipo <i>Likert</i>)
18.7. A Instituição aposta em formações de curta duração (1 ou 2 dias) aos seus colaboradores. 5 Níveis	Qualitativa ordinal (escala tipo <i>Likert</i>)
18.8. A Instituição aposta em formações de longa duração (vários dias) aos seus colaboradores. 5 Níveis	Qualitativa ordinal (escala tipo <i>Likert</i>)
18.9. A Instituição incentiva a formação de longa duração como cursos superiores (licenciaturas, mestrados ou pós-graduações). 5 Níveis	Qualitativa ordinal (escala tipo <i>Likert</i>)

- **O3: Adequação dos recursos financeiros às tarefas de gestão e financeiras das IPSS**

Tabela 24: Grupo de questões referentes ao O4

Pergunta do Questionário	Tipo de dados
12. Classifique por níveis de importância as seguintes fontes de financiamento da Instituição: Financiamento Público, Privado e Auto geração de fundos. 5 Níveis	Qualitativa ordinal (escala tipo <i>Likert</i>)
12.1. Indique em percentagem o peso do Financiamento Público. 10 intervalos	Qualitativa ordinal (10 categorias)
12.2. Indique em percentagem o peso do financiamento por parte de Entidades Privadas. 10 intervalos	Qualitativa ordinal (10 categorias)
12.3. Indique em percentagem o peso do financiamento por Auto geração de fundos. 10 intervalos	Qualitativa ordinal (10 categorias)
15. Indique o grau de concordância relativamente a cada afirmação. As razões pelas quais a Instituição não consegue dispor deste tipo de informação prendem-se com:	
15.1. Falta de recursos financeiros. 5 Níveis	Qualitativa ordinal (escala tipo <i>Likert</i>)

- **O4: Relacionamento com os *stakeholders***

Tabela 25: Grupo de questões referentes ao O5

Pergunta do Questionário	Tipo de dados
18.3. A Instituição utiliza actualmente um sistema que elabora um relatório que avalia o desempenho dos seus membros. 5 Níveis	Qualitativa ordinal (escala tipo <i>Likert</i>)
18.4. Cada colaborador da Instituição toma conhecimento dos objectivos a cumprir no âmbito da sua função. 5 Níveis	Qualitativa ordinal (escala tipo <i>Likert</i>)
18.2. Em cada projecto, todos os membros da Instituição recebem informação documental sobre o sucesso ou insucesso do mesmo. 5 Níveis	Qualitativa ordinal (escala tipo <i>Likert</i>)
18.6. A Instituição elabora e actualiza manuais de procedimentos das actividades/tarefas operacionais. 5 Níveis	Qualitativa ordinal (escala tipo <i>Likert</i>)
17. Indique com que frequência as ferramentas e documentos financeiros são elaborados pela Instituição: 5 opções	Qualitativa ordinal (5 categorias)
18.1. Em cada projecto elaboramos um documento onde são comparados os resultados esperados e os obtidos. 5 Níveis	Qualitativa ordinal (escala tipo <i>Likert</i>)
18.5. Em cada projecto, entregamos um relatório de avaliação à entidade financiadora. 5 Níveis	Qualitativa ordinal (escala tipo <i>Likert</i>)

Anexo 3. Entrevista a especialista da área social

Descreve-se de seguida, os comentários/reações ao questionário previamente elaborado, bem como as alterações provocadas por este no conteúdo do mesmo.

Questão 3 - «Indique a(s) área(s) de actuação da Instituição»

Inicialmente, esta questão tinha sido formulada para indicação de apenas uma área de actuação. No entanto, tendo em conta que estas instituições frequentemente actuam em vários eixos da comunidade, alterou-se a questão dando a possibilidade de o inquirido indicar um conjunto de áreas de actuação.

Questão 4 – «Indique a Data de Fundação da Instituição»

Inicialmente, a questão estava formulada para que o inquirido indicasse o número de anos de existência da IPSS. O inquirido colocou a questão de existirem várias datas de referência (data de fundação, data de legalização ou data de constituição enquanto IPSS). Tendo em conta que se pretende a data de referência que permita contabilizar o número de anos durante os quais a instituição tem desenvolvido a sua actividade, optou-se por indicar “Data de Fundação”.

Questão 5 – «Indique o número total de trabalhadores da Instituição do quadro e temporários (não considere os voluntários ou órgãos sociais)»

Inicialmente, esta questão estava formulada com o termo “membros” (pretendendo-se descrever os trabalhadores da instituição), indicando-se ainda que o inquirido não deveria considerar os voluntários. A entrevista demonstrou que o termo “membros” não era de fácil associação. Optou-se por colocar “trabalhadores”. No então mesmo com esta designação, colocava-se outra questão: trabalhadores do quadro apenas ou também os temporários. O inquirido colocou esta questão devido à existência de funcionários contratados no âmbito de programas de inserção do IEFP como sejam o CEI e CEI+. Devido à duração destes programas (9 ou 12 meses) muitas vezes os trabalhadores acabam por não estar na instituição um ano completo. Tendo em conta que a duração média compreende quase a totalidade do exercício e, pretendendo-se obter informação sobre o número de colaboradores que exercem funções na instituição, optou-se por considerar estes trabalhadores temporários.

Ainda acrescentou-se a informação de que não se pretendia que o inquirido contabilizasse os voluntários ou órgãos sociais, para que ficasse explícito que apenas deveria ser indicado o valor referente aos funcionários que têm vínculo laborar com a instituição.

Questão 10.1. – «Independentemente da resposta à questão anterior, indique em que área(s) profissional é formado»

Inicialmente, na questão 10.1. que derivava da 10, onde se questionava o inquirido sobre se tinha ou não grau académico de nível superior, não eram referidos os termos iniciais “Independentemente da resposta à questão anterior”. O acrescento foi realizado devido à reacção do entrevistado após ter respondido “Não” à primeira questão (10). O inquirido referiu que a resposta negativa à primeira questão, e a forma como a 10.1. estava formulada, davam a entender que apenas uma resposta afirmativa à primeira questão implicaria o preenchimento da questão 10.1. De forma a não induzir em erro os inquiridos, reformulou-se a questão colocando a indicação de que “Independentemente da resposta à questão anterior” dever-se-ia responder à 10.1. Esta informação mostra-se necessária pois, mesmo que a pessoa não seja licenciada, é relevante saber a área de formação (curso secundário, profissional ou pós secundário).

Grupo de questões referentes ao Responsável da Área Financeira e Direcção – questões entre a 8 e a 11

Neste grupo, considerou-se que o título “CARACTERIZAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA ÁREA FINANCEIRA E DIRECÇÃO” confundia o grupo de perguntas. Daí haver a necessidade de separar os dois blocos. Criou-se então dois blocos, em que o primeiro intitula-se “Caracterização do Responsável pela Área Financeira” e “Caracterização do Responsável da Direcção”.

Questões 5, 6, 7, 11.2., 11.3., 12.1., 12.2. e 12.3. – Questões que implicavam a indicação de um valor exacto.

O inquirido referiu que levaria algum tempo a determinar o valor exacto solicitado nestas questões, podendo gerar frustração no preenchimento e, posterior, desistência da conclusão do questionário. O inquirido referiu que as opções de resposta em escala seria uma forma muito mais intuitiva. Optou-se, assim, por alterar o formato da resposta colocando-se opções de resposta em escala.

Nas questões 12, o intervalo da escala marcou-se de 20% em 20%, tendo-se mostrado pertinente diminuí-los nos extremos porque os valores de mais elevados (aproximadamente 90%) e mais reduzidos (aproximadamente 5%) tendem a ser utilizados pela raridade do financiamento ou pela dependência quase total do mesmo.

Questão 13 – «Indique de que forma(s) é obtida a informação de apoio à gestão»

Inicialmente, a questão 13 estava formulada com apenas 3 opções (suporte papel, folha de cálculo e software integrado). O inquirido referiu que a instituição neste momento utilizava um software de controlo dos utentes, além da folha de cálculo e suporte papel. Tendo em conta que a utilização de um software de gestão de utentes não deve ser considerado como software integrado, o qual implica a existência de um programa que permita controlar as várias áreas da empresa (ex: SAP), optou-se por alargar o leque de opções a escolher pelo inquirido. Assim, acrescentou-se a opção de “Software de processamento de texto” e “Gestor de Base de Dados (Access ou similar)”, onde se inseriria o programa utilizado pela instituição do inquirido.

Questão 15 – «Numa escala de 1 a 5, classifique a situação actual da instituição, quanto ao nível de disponibilidade da informação que permite»

Inicialmente, a forma como a questão estava formulada apresentava afirmações referentes à situação actual da instituição, solicitando-se ao inquirido que indicasse o grau de concordância com as mesmas. A entrevista permitiu perceber que o inquirido tinha a tendência de responder quanto à concordância relacionada com a importância destas ferramentas e não relacionada com a situação em que a instituição se encontrava. De modo a tornar a escala o mais intuitiva possível para a questão em estudo, alterou-se a mesma, colocando-se níveis em que o inferior é “Insuficiente” e o superior é “Excelente”. A escala formulada desta forma indica imediatamente ao inquirido que se pretende a indicação da classificação referente à situação da instituição.

Questão 17 – «Indique com que frequência as ferramentas e documentos financeiros são elaborados pela Instituição»

Tendo em conta a necessidade das IPSS apresentarem estes documentos, é expectável a resposta “anualmente” a esta questão. O inquirido referiu que a obrigatoriedade de realização de uma Assembleia Geral, aquando da alteração destes documentos, é um procedimento estatutário que complica este processo, sendo muitas vezes impeditiva da

actualização dos mesmos. Além disso, referiu a questão da escassez de recursos humanos e tempo.

No entanto, esta questão é pertinente tendo em conta que a elaboração destas ferramentas num maior número de vezes que apenas unitária, durante o exercício, mostra a preocupação da gestão em actualizar e adaptar à realidade e às oportunidades apresentadas pelo meio.

Questão 18 – «Classifique a situação actual da Instituição relativamente à frequência da execução das seguintes actividades»

Algumas das alíneas desta questão referem-se à avaliação de desempenho. Sobre estas, o inquirido comentou a implementação do procedimento como sendo uma luta. Desde logo apontou a memória histórica como sendo um dos factores que complica o processo. A cultura organizacional, que tem vindo a ser construída há quase 40 anos, e as quatro dezenas de empregados exigem um trabalho conjunto de raiz tendo em vista a implementação de um sistema de avaliação. Desde logo a elaboração de um manual de competências, cuja proposta já foi apresentada mas não foi bem-sucedida pois o controlo que daí advém (determinação de objectivos a cumprir) leva a que os funcionários a rejeitem. No entanto, actualmente muitas das IPSS encontram-se a desenvolver um processo de implementação de Sistema de Gestão da Qualidade, devido à obrigatoriedade para efeitos de candidatura a financiamentos, o qual poderá proporcionar uma oportunidade de implementação de um sistema que permita este tipo de avaliação dos recursos humanos das instituições.

Geral – Credibilização d inquérito

Tendo em vista a credibilização do inquérito e a sensibilização em relação ao seu preenchimento, o inquirido sugeriu que fosse enviado um email personalizado às Uniões de IPSS de cada um dos distritos onde estão sediadas as instituições da amostra (Lisboa e Setúbal), solicitando a sensibilização em relação ao mesmo.

Anexo 4. E-mail de apresentação enviado às Instituições

Assunto: Pedido de colaboração em projecto de investigação

Exmo(a) Senhor(a),

Está a ser desenvolvido um **Projecto de Investigação na área da contabilidade** relacionado com as ferramentas de Gestão utilizadas pelas Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS), no âmbito do **Mestrado de contabilidade realizado no ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa**.

Nesse sentido, foi elaborado um breve questionário dirigido aos responsáveis pela área financeira da organização, com o qual se pretende recolher dados que permitam caracterizar as práticas de contabilidade de gestão neste sector das Organizações Sem Fins Lucrativos.

O questionário é respondido em apenas alguns minutos directamente na hiperligação indicada abaixo. Em alternativa, envia-se o pdf para impressão e posterior envio para este e-mail.

[Inquérito IPSS – Ferramentas de Gestão _2012](#)

Agradece-se desde já a colaboração da Organização para o sucesso desta investigação.

As respostas são **anónimas e confidenciais** não sendo solicitado qualquer elemento que identifique a Organização.

Ao dispor para qualquer esclarecimento.

Os meus melhores cumprimentos,

Mestranda:

Márcia Santos

fg.ipss@gmail.com

96 86 30 482

Equipa de Investigação

ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa

Av.^a das Forças Armadas, 1649-026 Lisboa

Orientadora:

Professora. Doutora Maria João Cardoso Vieira Machado, ISCTE Business School,

Tel: 21 790 39 50 E-mail: mjcvvm@iscte.pt

Departamento de contabilidade

Coorientador:

Professor Doutor Raul Manuel Silva Laureano, Professor Auxiliar, ISCTE Business School, Departamento de Métodos Quantitativos

Tel: 21 790 34 67 E-mail: raul.laureano@iscte.pt

Anexo 5. E-mail de sensibilização enviado às Uniões de IPSS (Lisboa e Setúbal)

Assunto: Solicitação de sensibilização sobre o pedido de colaboração em projecto de investigação

Exmos. Responsáveis pelas UDIPSS dos distritos de Lisboa e Setúbal,

Venho por este meio solicitar o apoio na divulgação e sensibilização do projecto de investigação do qual faço parte e tenho vindo a desenvolver há vários meses, junto das IPSS de ambos os distritos.

Este processo de recolha de dados é essencial para o sucesso desta investigação levada a cabo no âmbito do Mestrado de contabilidade do ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa.

Agradeço desde já o apoio que possam prestar na sensibilização sobre o mesmo.

Os meus melhores cumprimentos.

Saudações

Márcia Santos

Anexo 6. Figuras de dados estatísticos não incluídas no corpo do texto

Figura 30: Distribuição das áreas de formação dos responsáveis pela área financeira

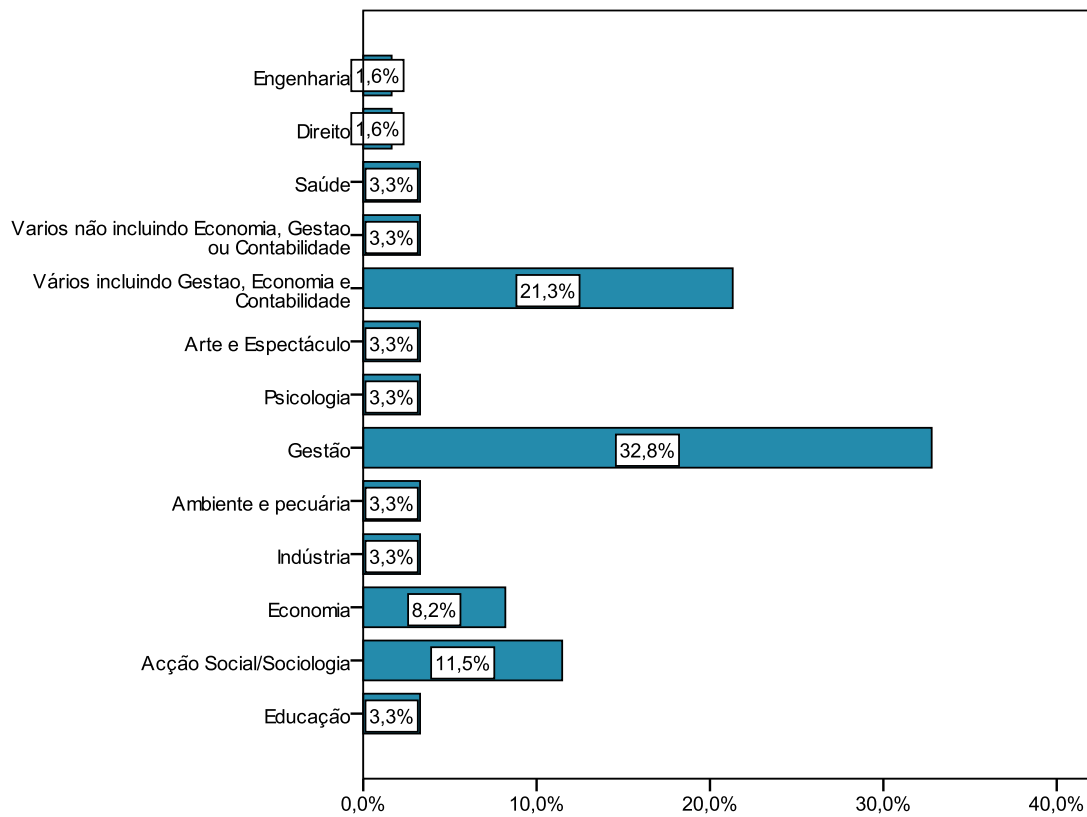


Figura 31: Distribuição das áreas de formação dos presidentes das instituições

