

Luís António Antunes Francisco

**Sistema de Informação de Contabilidade em
Organizações Não Governamentais Sem Fins
Lucrativos: o caso do Corpo Nacional de Escutas**

**Mestrado em Contabilidade e Auditoria
Orientação do Dr. José Manuel de Matos Carvalho
Universidade Aberta**

Tomar / 2005

Resumo

Este trabalho estuda o sistema de informação de contabilidade em organizações não-governamentais sem fins lucrativos (ONGSFL) a partir de um caso concreto – o Corpo Nacional de Escutas (CNE) – e apresenta propostas para esta organização que podem ser adaptáveis às ONGSFL em geral.

Com base num conjunto de entrevistas a responsáveis do CNE aos seus vários níveis, é efectuado o ponto de situação sobre o tratamento da informação contabilística e de gestão nesta associação e são identificadas as necessidades por satisfazer dos utilizadores desta informação. Estas entrevistas complementam e reforçam o conhecimento e experiência do autor no seio do CNE.

Com o intuito de satisfazer as necessidades detectadas, são apresentados contributos para a concepção de um sistema de informação de contabilidade.

Como principais propostas, destaca-se a adaptação para o CNE de metodologias como a Contabilidade de Fundos, o *Balanced Scorecard* (BSC) e o custeio por Centros de Responsabilidade. Na busca de um sistema de informação de contabilidade para o CNE estudam-se e são apresentadas ainda: a caracterização das ONGSFL, a especificidade da contabilidade nestas organizações e a aplicabilidade do Custeio Baseado nas Actividades (CBA) ao CNE.

Palavras Chave: ONGSFL; Organizações Sem Fins Lucrativos; Contabilidade; Contabilidade de Fundos; *Balanced Scorecard*; Escutismo.

Abstract

This work studies the accounting information system of the not-for-profit organizations, which are simultaneously non-governmental organizations. For this, it takes a concrete organization, a portuguese scout association – Corpo Nacional de Escutas (CNE) -, presenting a case study and respective results that could be adaptable in general to similar organizations.

With a set of interviews made to the main responsible of the different levels of this scout association, it concludes about the situation point of the accounting and management information treatment in CNE; it also concludes about the information users needs that are not satisfied. These interviews complement and strengthen the author's experience within CNE.

Some contributions are presented for the conception of an accounting information system, aiming to meet the detected needs.

As major proposals, the study presents the adaptation to CNE of methodologies like Fund Accounting, Balanced Scorecard and Responsibility Centres Costing. In search of an accounting information system to CNE, the study also presents a characterization of not-for-profit organizations, which are simultaneously non-governmental organizations, the specificity of the accounting in these organizations and the application of the Activity Based Costing in CNE.

Key Words: Not-for-profit Organizations; Voluntary Organizations; Accounting; Fund Accounting; Balanced Scorecard; Scouting.

Índice

RESUMO.....	2
ÍNDICE.....	4
LISTA DE TABELAS.....	7
LISTA DE ILUSTRAÇÕES.....	8
1. INTRODUÇÃO	10
1.1. Apresentação do problema.....	11
1.2. Objectivos do estudo.....	13
1.3. Questões-chave a serem respondidas.....	14
1.4. Os resultados esperados.....	15
1.5. Panorâmica geral do estudo	15
2. CARACTERIZAÇÃO E CONTABILIDADE NAS ORGANIZAÇÕES NÃO GOVERNAMENTAIS SEM FINS LUCRATIVOS.....	18
2.1. Introdução	19
2.2. Caracterização das ONGSFL.....	20
2.2.1 A escolha da designação ONGSFL	20
2.2.2 Modelos de organização na sociedade.....	22
2.2.3 Regulação da actividade das ONGSFL em Portugal.....	24
2.2.4 Principais características das ONGSFL.....	27
2.2.5 Comparação das ONGSFL com as empresas.....	31
2.2.6 Comparação das ONGSFL com as organizações governamentais.....	33
2.2.7 Classificação das ONGSFL.....	34
2.3. A contabilidade nas ONGSFL.....	39
2.3.1 Introdução	39
2.3.2 Razões para uma contabilidade específica	40
2.3.3 Especificidades na contabilidade das ONGSFL.....	44
2.3.4 Contribuições dos EUA	49
2.3.5 Contribuições do Reino Unido	52
2.3.6 Contribuições de Espanha	59
2.4. Contabilidade de Fundos	61
2.4.1 Introdução	61
2.4.2 Conceito de Fundo.....	61
2.4.3 Principais características da Contabilidade de Fundos.....	63
2.4.4 Classes de Fundos.....	66
2.5. Contributos da Contabilidade de Gestão nas ONGSFL	67
2.5.1 A relevância da Contabilidade de Gestão para as ONGSFL.....	67
2.5.2 Custeio por Centros de Responsabilidade e por Programas	69
2.5.3 Custeio Baseado nas Actividades	71
2.5.4 Balanced Scorecard	75
2.6. Conclusões.....	85
3. TRABALHO DE CAMPO REALIZADO	90
3.1. Introdução	91
3.2. Breve apresentação do CNE	92
3.3. Metodologia seguida e respectivas razões	93
3.4. Conclusões.....	99

4. ANÁLISE E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS	100
4.1. Introdução	101
4.2. Ponto de Situação sobre o tratamento da informação contabilística e de gestão no CNE.....	102
4.2.1 Introdução	102
4.2.2 Quanto à informação recebida e não recebida.....	103
4.2.3 Quanto aos factores chave para o êxito da Associação e aos principais indicadores para a sua gestão.....	104
4.2.4 Quanto aos principais tipos de receita e de gastos	106
4.2.5 Quanto aos utilizadores internos e externos da informação contabilística, financeira e de gestão	108
4.2.6 Quanto aos métodos e meios de tratamento da informação	108
4.2.7 Quanto à reflexão estratégica e ao planeamento	110
4.2.8 No que respeita às actividades.....	111
4.2.9 No que respeita aos órgãos executivos e respectivos departamentos.....	112
4.2.10 No que respeita aos órgãos fiscalizadores	114
4.3. Um sistema de informação para a gestão	114
4.3.1 Introdução	114
4.3.2 Particularidades do CNE	115
4.3.3 As características do sistema	116
4.3.4 Os processos e circuitos de informação no CNE.....	117
4.3.5 A interligação entre os diferentes níveis de gestão no CNE.....	120
4.3.6 Um sistema da estratégia à acção	124
4.4. Rede de informação e controlo de gestão no CNE.....	126
4.4.1 Introdução	126
4.4.2 A rede propriamente dita	126
4.4.3 Plano Estratégico – breve caracterização	137
4.4.4 Plano Tático – breve caracterização	140
4.4.5 Plano e Orçamento – breve caracterização.....	143
4.4.6 Quadro de Gestão – breve caracterização.....	146
4.4.7 Censo – breve caracterização	149
4.4.8 Relatório e Contas (anual) – breve caracterização	152
4.4.9 Relatório e Contas Consolidado (anual) – breve caracterização	154
4.5. Aplicação ao CNE do Custeio Baseado nas Actividades.....	156
4.6. Aplicação ao CNE do Balanced Scorecard.....	161
4.6.1 Introdução	161
4.6.2 Traduzir a estratégia em objectivos	161
4.6.3 Caracterização para o CNE das perspectivas tradicionais do BSC ..	166
4.6.4 Estabelecer indicadores e as respectivas metas	180
4.6.5 Planear e operacionalizar iniciativas	193
4.6.6 O BSC no CNE – um processo em cascata	195
4.6.7 Ligação entre a distribuição dos recursos (o orçamento) e o BSC...	200
4.6.8 Recolha e tratamento da informação	201
4.6.9 Apresentar e avaliar os resultados	202
4.7. Contabilidade e Orçamentos do CNE	203
4.7.1 Introdução	203
4.7.2 Os utilizadores da contabilidade e orçamentos do CNE	203
4.7.3 A utilização da “contabilidade de fundos” no CNE	206
4.7.4 Sobre os orçamentos e o respectivo controle	215
4.7.5 Sobre a qualidade da informação.....	216

4.7.6	Sobre a estrutura de controlo interno.....	219
4.8.	<i>Conclusões</i>	220
5.	CONCLUSÕES	226
5.1.	<i>Resumo da argumentação</i>	227
5.2.	<i>Resultados a que se chegou</i>	228
5.3.	<i>Contributos para o CNE</i>	229
5.4.	<i>Extrapolação para as ONGSFL em geral</i>	231
5.5.	<i>Auto-avaliação do trabalho realizado</i>	232
5.6.	<i>Futuras vias de investigação</i>	232
ANEXO A – CAE (PARA AS ONGSFL)		235
ANEXO B - INQUÉRITO		238
BIBLIOGRAFIA		249

Lista de Tabelas

Tabela 1 - Autores e bibliografia mais relevante no presente trabalho e no contexto da contabilidade e controle nas OSFL. Fonte: autor.	20
Tabela 2 - Formas de Organização. Fonte: adaptação de uma ilustração de Wilson (1999: p. 651).	24
Tabela 3 - Características da gestão no "sector lucrativo" <i>versus</i> no "sector não lucrativo". Fonte: adaptado de McFarlan (1999: p. 74).....	33
Tabela 4 - Tipos de organizações de voluntariado atendendo à forma de envolvimento (aos interesses) dos seus membros. Fonte: Booth (1995: p. 18)	38
Tabela 5 - Tipos de organizações de voluntariado atendendo às fontes base do seu financiamento. Fonte: Booth (1995: p. 19).....	38
Tabela 6 - Principais publicações da "Charity Commission" (Reino Unido) relativas à área contabilística. Fonte: http://www.charity-commission.gov.uk/publications/ (em 27/07/05).	54
Tabela 7 - Tipos de fundos de uma Organização Caritativa segundo o <i>Charities SORP</i> . Fonte: <i>Charities SORP</i> (2000), parágrafo 36.	56
Tabela 8 - Relação entre Centros Responsabilidade e Programas. Fonte: adaptação de um quadro de Anthony (1999: p. 17).	70
Tabela 9 - Principais mercados para o fornecimento e aquisição de bens e serviços. Fonte: autor.....	86
Tabela 10 – Sítios na Internet consultados sobre o CNE e o Escutismo. Fonte: elaboração do autor.....	92
Tabela 11 - Equivalência entre expressões quantitativas usadas na síntese das respostas às entrevistas e as percentagens sensivelmente correspondentes. Fonte: autor.....	97
Tabela 12 - Interligação entre as finalidades, as questões formuladas e a síntese das respostas dos inquéritos e entrevistas realizadas. Fonte: autor.....	98
Tabela 13 - Níveis de decisão no CNE - órgãos responsáveis. Fonte: elaboração do autor com base no Regulamento Geral do CNE.	125
Tabela 14 - Principais documentos da rede de informação e controlo de gestão do CNE. Fonte: autor.....	133
Tabela 15 - Principais documentos de informação e controlo de gestão para os DMF. Fonte: autor.....	135
Tabela 16 - Principais documentos de informação e controlo de gestão para os grandes projectos. Fonte: autor.	136
Tabela 17 - Exemplo de “factores chave” no CNE. Fonte: autor.....	165
Tabela 18 - Processos Chave no CNE - identificação por níveis territoriais. Fonte: autor.	170
Tabela 19 - Factores Chave no CNE – síntese geral. Fonte: autor.	170
Tabela 20 - Actividades Chave dos Processos Chave no CNE - síntese geral. Fonte: autor.	174
Tabela 21 - Exemplos de indicadores para o CNE. Fonte: autor.	190
Tabela 22 - Exemplo de “ficha de indicador” a utilizar no CNE. Fonte: adaptação a partir de: Niven (2003: 211); doc. 17 da AECA (2002: 51); doc. 24 da AECA (2001: 87).	192

Lista de Ilustrações

Ilustração 1 - Comparação entre a metodologia tradicional de custeio e o sistema CBA. Fonte: documento n.º 18 da AECA (1998: p. 46).	72
Ilustração 2 - Esquema de funcionamento do CBA, agrupando inicialmente os custos por departamentos ou centros de custo. Fonte: doc. n.º 24 da AECA (2001: p. 37).	73
Ilustração 3 - Enquadramento do BSC nas OSFL. Fonte: Adaptação de Niven (2003: p. 156).....	76
Ilustração 4 - O Processo do BSC Fonte: Adaptação de Niven (2003: p.151).....	77
Ilustração 5 - A tradução da estratégia em acção e vice-versa, através do BSC. Fonte: Adaptação de Niven (2003: p. 171).....	78
Ilustração 6 – As quatro perspectivas do <i>Balanced Scorecard</i> . Fonte: adaptação de figura apresentada por Kaplan (1996: p. 9).	78
Ilustração 7 – A aplicação do modelo do <i>Balanced Scorecard</i> às organizações sem fins lucrativos. Fonte: adaptação a partir de ilustração de Niven (2003: p. 32).	79
Ilustração 8 - Relação entre indicadores e os elementos que medem. Fonte: doc. n.º 16 da AECA (2000: p. 35).....	83
Ilustração 9 - Relação entre indicadores e a qualidade. Fonte: doc. n.º 16 da AECA (2000: p. 36).	84
Ilustração 10 - Inter-relação entre economia, eficácia e eficiência. Fonte: doc. n.º 16 da AECA (2000: p. 26)	84
Ilustração 11 - Inter-relação, na perspectiva do processo, entre economia, eficácia e eficiência. Fonte: doc. n.º 16 da AECA (2000: p. 27).	85
Ilustração 12 – Processos e Circuitos de Informação (para a Gestão) numa organização. Fonte: autor.....	119
Ilustração 13 - O ciclo dinâmico da Gestão de Projectos – aplicável aos projectos no CNE; fonte: Roldão (2000: p. 6).	122
Ilustração 14 - Ciclo de Vida e diferentes fases do Projecto – aplicável aos projectos no CNE. Fonte: Roldão (2000: p. 7).....	122
Ilustração 15 - Reajustamentos ao longo do Ciclo de Vida do Projecto – aplicável aos projectos no CNE. Fonte: Roldão (2000: p. 8).....	123
Ilustração 16 - A interligação e repetição do "ciclo da gestão" no CNE. Fonte: elaboração do autor.....	123
Ilustração 17 – Interligação dos Planos Estratégicos entre os diversos níveis territoriais do CNE e com as estruturas internacionais do Escutismo. Fonte: autor.	140
Ilustração 18 - Relação entre Projectos de longo prazo e Orçamentos Anuais. Fonte: Elaboração do autor com base na figura 22-1 de Horngren (1997: p. 780).	145
Ilustração 19 - Relação entre actividades e processos no CBA. Fonte: figura 4.2 do doc. n.º 18 da AECA (1998: p. 54).	156
Ilustração 20 - Processos e Actividades no CNE. Fonte: elaboração do autor.....	158
Ilustração 21- Exemplo de Mapa Estratégico para o CNE. Fonte: Autor, com apoio de documentação diversa do CNE.....	163

Ilustração 22 - Processo de formulação de indicadores segundo a AECA. Fonte: doc. n.º 16 da AECA (2000: p. 33); doc. n.º 17 da AECA (2002: p. 23); doc. n.º 24 da AECA (2001: p. 76).	164
Ilustração 23 - Processos Internos - Cadeia de Valor no CNE. Fonte: autor, baseado na figura 2.1 em Kaplan (1996: p. 27).	176
Ilustração 24 - Mapa de indicadores estratégicos para o CNE. Fonte: autor, com apoio em documentação diversa do CNE.....	191
Ilustração 25 - Exemplo de integração do BSC para o CNE. Fonte: Adaptação do autor a partir de esquema de Rohm (2003: p. 23).	194
Ilustração 26 - BSC no CNE - processo em cascata - integração entre os diferentes níveis territoriais. Fonte: adaptação do autor a partir de ilustração de Niven (2003: p. 229).	195
Ilustração 27 - BSC no CNE - processo em cascata - integração ao nível nacional, regional e de núcleo. Fonte: adaptação do autor a partir de ilustração de Niven (2003: p. 229).	196
Ilustração 28 - BSC no CNE - processo em cascata - integração ao nível de Agrupamento . Fonte: adaptação do autor a partir de ilustração de Niven (2003: p. 229).	197
Ilustração 29 - BSC no CNE - processo em cascata - correspondência entre objectivos. Fonte: elaboração do autor com base em ilustração de Niven (2003: p. 234).....	198
Ilustração 30 - Exemplo de uma cadeia de BSC entre os níveis territoriais do CNE. Fonte: elaboração do autor com base em exemplo de Niven (2003: p. 235).	199
Ilustração 31 - Exemplo de uma cadeia de BSC ao nível nacional do CNE. Fonte: elaboração do autor com base em exemplo de Niven (2003: p. 235).	200
Ilustração 32 - Contabilidade de Fundos ao nível do Agrupamento. Fonte: autor.	212
Ilustração 33 - Contabilidade de Fundos ao nível Regional (ou de Núcleo ou Nacional). Fonte: autor.	212
Ilustração 34 - Contabilidade de Fundos - agregação numa Região. Fonte: autor.	213
Ilustração 35 - Contabilidade de Fundos - agregação para o todo nacional. Fonte: autor	213
Ilustração 36 - Repartição dos custos e proveitos de um "fundo" por "centros de responsabilidade" e por "iniciativas". Fonte: autor.	220

1. Introdução

1.1. Apresentação do problema

Na sociedade actual as organizações sem fins lucrativos tendem a ter uma importância crescente. Num mundo caracterizado pelo desenvolvimento tecnológico, pela especialização dos seus membros, pela celeridade das comunicações, pelo peso da vida urbana (societária), as antigas estruturas comunitárias informais tendem a desaparecer e a serem substituídas por organizações que de forma estruturada visam os mesmos fins.

Estas organizações têm crescido em número mas também, muitas delas *per si*, em dimensão.

A este respeito diz Peter Drucker citando o caso dos Estados Unidos:

“... as organizações sem fins lucrativos desempenham uma actividade que não se limita ao mero atendimento de necessidades específicas. Um em cada dois norte-americanos adultos dedica, pelo menos, três horas semanais ao trabalho voluntário neste sector, pelo que as referidas entidades não só são o maior “empregador” do Estados Unidos, como também exemplificam e desempenham um compromisso fundamental dos Norte-Americanos: ser cidadãos responsáveis dentro da comunidade”¹.

Com o aumento de dimensão surge a necessidade de maior estruturação, da sistematização de processos, nomeadamente os que facilitem a obtenção de informação que suporte a decisão, interna ou externa, sobre o evoluir da organização. Neste contexto existe a necessidade de informação contabilística que responda adequadamente à especificidade destas organizações.

A generalidade deste tipo de organizações têm adoptado os paradigmas desenvolvidos para as organizações com fins lucrativos. Contudo muitos destes paradigmas estão preparados tendo como principal referência o indicador “lucro”, denominador comum nestas organizações mas que é um factor de menor relevância, até por definição, nas organizações sem fins lucrativos.

¹ Drucker, Peter (1990: p. 9).

A razão de existir das organizações sem fins lucrativos está na sua Missão específica e é ela que as conduz estrategicamente. A existência de lucro numa organização sem fins lucrativos pode mesmo ser um indicador de mau desempenho.

Assim, as organizações sem fins lucrativos, nomeadamente as não governamentais e dentro destas as baseadas no voluntariado dos seus membros, tal como as organizações com fins lucrativos, necessitam de sistemas de informação e controlo de gestão que tenham em conta a sua especificidade.

No nosso país o trabalho desenvolvido nesta área não é abundante, nem em termos de investigação nem de publicações. Na maioria dos casos as próprias organizações têm construído os seus modelos a partir de outros, estudados e preparados com vista às organizações com fins lucrativos. No entanto estas mesmas organizações não têm deixado de detectar necessidades de informação e controlo que lhe são específicas e às quais esses modelos não dão uma resposta cabal. Há falta de uma sustentação teórica adaptada à realidade das organizações sem fins lucrativos e de formulação de modelos adequados às suas necessidades.

No estrangeiro, nomeadamente nos Estados Unidos da América, atendendo ao peso económico, social e político que as organizações sem fins lucrativos cada vez mais representam, tem havido um crescente trabalho de investigação que apresenta já os seus frutos em termos práticos. No nosso país estamos ainda um pouco adormecidos para a realidade crescente das organizações sem fins lucrativos e faltam-nos dar passos para inverter esta situação.

Se cada organização é um caso, nas organizações sem fins lucrativos a sua diferenciação é ainda mais notória.

Para a resolução do problema apresentado, em que temos uma realidade, para a qual pretendemos encontrar uma solução a partir dos conhecimentos existentes, o estudo de um caso concreto permite: focalizar a situação, encontrar-lhe uma solução e que desta se possa induzir para casos semelhantes.

Assim propusemo-nos estudar o caso do Corpo Nacional de Escutas (CNE), organização onde o autor tem alguma experiência como dirigente associativo, o que nos parece ser uma mais-valia para o trabalho em causa. Trata-se de uma associação de juventude, destinada à educação integral dos jovens, baseada no voluntariado, em conformidade com as finalidades, princípios e método concebidos pelo fundador do Escutismo – Baden-Powell ².

O CNE é uma organização com as características do problema identificado. Trata-se de uma organização sem fins lucrativos, não governamental, baseada no voluntariado dos seus membros e que tem ganho dimensão nos últimos anos. No que respeita aos sistemas de informação e controlo de gestão, o CNE tem tido a sua evolução, contudo continua com algum *déficit* nesta matéria e num processo de busca de “soluções”.

Propomo-nos com o estudo do “caso CNE” deixar um pequeno contributo para a comunidade científica nacional, na área da informação contabilística para a gestão das organizações não governamentais sem fins lucrativos. E em simultâneo deixar um trabalho que possa ser aproveitado pelo CNE.

1.2. Objectivos do estudo

Para a resolução do problema acima identificado propusemo-nos estudar e elaborar uma proposta que esteja em condições de atingir o seguinte objectivo geral:

- Contribuir para a concepção de um sistema de informação de contabilidade para o Corpo Nacional de Escutas que tenha em conta as suas especificidades e as necessidades dos seus utilizadores.

E ainda os seguintes objectivos mais específicos:

- Identificar as necessidades dos utilizadores da informação contabilística do CNE;

² Conforme o art.º 1º dos Estatutos do CNE, publicados no Diário da República, III série, de 9 de Julho de 1992.

- Seleccionar na teoria contabilística soluções e apresentar a sua adaptação à especificidade do CNE;
- Enunciar soluções práticas que contribuam para que no CNE se maximizem as finalidades de:
 - Economia, eficiência e eficácia das suas actividades e acções;
 - Fiabilidade da sua informação financeira;
 - Cumprimento das leis e normas que lhe sejam aplicáveis;
 - Interligação entre a estratégia e a acção.

1.3. Questões-chave a serem respondidas

Para atingirmos os objectivos acima expostos há um conjunto de questões-chave que deverão ser respondidas com o presente trabalho.

Com o estudo do “caso CNE” queremos fundamentalmente procurar responder às seguintes questões:

- Quem são os diversos utilizadores da informação contabilística e quais os seus interesses com a mesma?
- Quais são as razões e as necessidades que justificam um sistema de informação e controlo de gestão específico para o CNE?
- Qual é o sistema de informação e controlo de gestão que melhor serve o CNE?
- Qual o modelo de contabilidade mais adequado para o CNE?
- Quais são os principais indicadores para a avaliação de desempenho no CNE?
- Como interligar a estratégia com a acção no CNE?

1.4. Os resultados esperados

Se as Organizações não Governamentais sem Fins Lucrativos (ONGSFL) têm necessidade e vantagem com um sistema de informação e controlo de gestão específico.

Se existe um “corpo de conhecimento”, produzido essencialmente no estrangeiro, que procura resolver esta questão.

Se o CNE é uma ONGSFL com necessidade e vantagem num sistema de informação e controlo de gestão adequado à sua especificidade.

Então podem utilizar-se e adaptar-se os conhecimentos existentes ao CNE e à realidade portuguesa.

Pode conseguir-se um modelo de informação e controlo de gestão para o CNE.

E ainda, a partir da solução encontrada e do estudo efectuado para o CNE, podem extrapolar-se soluções para ONGSFL similares.

1.5. Panorâmica geral do estudo

Para encontrar uma solução para o problema formulado, para atingir os objectivos definidos, para alcançar os resultados esperados, fazemos ao longo do presente estudo um caminho em que procuramos responder às questões-chave apontadas.

Este é um “estudo de caso” que se pode classificar como “exploratório”³, em que respondemos essencialmente a questões do tipo “qual?” e tem uma estrutura do tipo “analítico-linear”⁴.

³ Cf. Barañano (2004: p. 102).

No 2º e 3º capítulos recolhemos dados e evidências que nos permitem aprofundar e obter informações sobre o objecto do estudo.

No 2º capítulo efectuamos uma revisão da literatura relevante, onde procuramos sintetizar os contributos de diversos autores e informações sobre:

- Caracterização das ONGSFL
- A contabilidade nas ONGSFL
- Contabilidade de fundos
- A contabilidade de gestão nas ONGSFL, as suas principais aplicações (ou não) nestas organizações, nomeadamente no que respeita à elaboração de orçamentos, ao custeio por centros de responsabilidade, ao custeio baseado nas actividades e ao *balanced scorecard*.

No 3º capítulo apresentamos o “trabalho de campo” realizado – essencialmente um inquérito e um conjunto de entrevistas realizadas a responsáveis de órgãos executivos do CNE aos seus diversos níveis territoriais -, a metodologia seguida e as respectivas razões.

No 4º capítulo iniciamos com a síntese das entrevistas realizadas, ou seja com um ponto de situação sobre o tratamento da informação contabilística e de gestão no CNE. Depois seguimos com a análise e apresentação de resultados, procuramos ao longo do capítulo efectuar a ligação entre as evidências da Associação e as evidências da literatura, buscando recomendações e soluções em matérias como:

- O sistema de informação para a gestão no CNE;
- A rede de informação e controlo de gestão no CNE;
- O custeio baseado nas actividades e o CNE;
- Aplicação do *balanced scorecard* ao CNE;
- Contabilidade e orçamentos no CNE; nomeadamente sobre: a utilização da “contabilidade de fundos”; os orçamentos e o respectivo controlo; a qualidade da informação; a estrutura de controlo interno.

⁴ Idem, p. 146.

O 5º capítulo é dedicado às conclusões. Começamos por resumir a argumentação seguida; seguimos com a apresentação dos resultados a que chegámos e dos contributos que deixamos para o CNE; continuamos abrindo a solução apontada para o CNE a organizações similares; fazemos ainda uma auto-avaliação ao trabalho realizado; e terminamos deixando nota de futuras vias de estudo.

Em anexo juntam-se algumas informações e trabalhos complementares, que cremos contribuirão para a compreensão e detalhe de partes do corpo do texto. Anexa-se o seguinte:

- Classificação das Actividades Económicas (CAE) para as ONGSFL;
- Texto do inquérito e respectiva correspondência.

No capítulo seguinte vamos então avançar com o “quadro teórico” sobre a problemática em causa, revendo o que outros autores disseram sobre as organizações sem fins lucrativos e a contabilidade nestas organizações. Um dos pormenores que cuidaremos será a revisão das práticas e abordagens teóricas noutros países.

2. Caracterização e contabilidade nas Organizações Não Governamentais Sem Fins Lucrativos

2.1. Introdução

Neste capítulo apresentamos a síntese da pesquisa que fizemos sobre a temática do presente trabalho.

Numa primeira parte procuramos caracterizar as Organizações sem Fins Lucrativos (OSFL), enquadrando-as no contexto das organizações em geral, dando especial relevo às não governamentais – as que denominamos de Organizações não Governamentais sem Fins Lucrativos (ONGSFL) – e dentro destas às baseadas no voluntariado dos seus membros (como é o caso do CNE).

Numa segunda parte – que engloba vários títulos deste capítulo – fazemos um levantamento do que outros autores disseram e das práticas no estrangeiro, procurando obter um suporte teórico para a solução que queremos apresentar, em temáticas como:

- A contabilidade nas ONGSFL
- Contabilidade de fundos
- A Contabilidade de Gestão nas ONGSFL
- Sistema de informação para a gestão das ONGSFL

Porque no tema em estudo estas duas partes se interligam, as questões e particularidades tratadas na segunda parte derivam da especificidade exposta na primeira parte, pela forma como está escrito, o capítulo acaba por fazer um todo, com uma constante ligação e unidade.

No Tabela 1 enunciamos os autores e a bibliografia mais relevante que utilizámos como suporte teórico do presente trabalho⁵.

⁵ A informação completa desta bibliografia encontra-se na secção respectiva, no final deste trabalho, p. 249.

Autores	Títulos
AECA – Princípios Contables – doc. 23	<i>Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos</i>
AECA – Princípios de Contabilidade de Gestão – doc. 24	<i>La Contabilidad de Gestión en las Entidades sin Fines de Lucro</i>
Anthony , Robert and Young , David	<i>Manangement Control in Nonprofit organizations</i>
Arroyo , Gil Sanchez	<i>La Contabilidad en las Entidades sin Finalidad Lucrativa</i>
Charity Commission for England and Wales	<i>Diversas publicações; disponíveis a 18/07/2005 em: http://www.charity-commission.gov.uk/publications/</i>
Drucker , Peter	<i>As Organizações Sem Fins Lucrativos</i>
FASB 116	<i>Accounting for Contributions Received and Contributions Made</i>
FASB 117	<i>Financial Statements of Not-for-Profit Organizations</i>
Granof , Michael	<i>Government and Not-For-Profit Accounting</i>
Gross , Malvern; Larkin , Richard; Bruttomesso; McNally , John	<i>Financial and Accounting Guide for Not-for-Profit Organizations</i>
Mautz , Robert	<i>Financial Reporting for Nonprofit Organizations: a fresh look</i>
Niven , Paul	<i>Balanced Scorecard, step-by-step, for government and not-for-profit agencies</i>
Wilson , Earl; Hay , Leon; Kattelus , Susan	<i>Accounting for Governmental and Nonprofit Entities</i>

Tabela 1 - Autores e bibliografia mais relevante no presente trabalho e no contexto da contabilidade e controle nas OSFL. Fonte: autor.

2.2. Caracterização das ONGSFL

2.2.1 A escolha da designação ONGSFL

Ao longo da bibliografia consultada várias foram as designações que encontrámos para aquilo que optamos por chamar de “Organizações Não Governamentais Sem Fins Lucrativos” (ONGSFL).

As designações encontradas, umas com sentido mais amplo outras com um sentido mais restrito foram várias, tais como⁶:

⁶ Algumas são resultado de tradução nossa a partir da bibliografia estrangeira consultada. Em inglês encontrámos designações como: “Voluntary Organizations”, em Booth (1995); “Nonprofit Entities”, em Wilson (1999); “Nonprofit Organizations”, em Mautz (1994) e Anthony (1999); “Not-For-Profit Organizations”, em Granof (1998) e Gross (1995). Em espanhol encontrámos designação de: “Entidades

- Organizações Não Governamentais Sem Fins Lucrativos (ONGSFL)
- Organizações Sem Fins Lucrativos (OSFL)
- Organizações Não Governamentais (ONG)
- Entidades Sem Fins Lucrativos
- Entidades Não Governamentais
- Sector Não Lucrativo
- Terceiro Sector⁷
- Sector do Voluntariado
- Organizações de Voluntariado
- Organizações Filantrópicas
- Associativismo
- Voluntariado

Todas estas designações, pelo menos no seu conjunto, deixam implícitas o tipo de organização alvo que procuramos atingir. Para escolher uma designação, ao longo deste título iremos aprofundar e justificar a escolha que fizemos.

A designação *Organização Não Governamental* (ONG) é bastante utilizada em Portugal mas não está de todo instituída. Ela aparece principalmente em contextos de ligação com a Organização das Nações Unidas (ONU) e com as grandes organizações internacionais não governamentais. Contudo, a expressão por si só permite que se levantem dúvidas quanto à sua abrangência, por exemplo, uma empresa privada não deixa de ser uma organização não governamental.

Outra designação que se utiliza em Portugal, muito pela via da bibliografia anglo-saxónica, é a de *Organizações Sem Fins Lucrativos* (OSFL)⁸. Esta designação embora esteja mais próxima da realidade do tipo de organizações que pretendemos individualizar, também está carregada de alguma ambiguidade. Por exemplo, uma organização governamental não tem por finalidade o lucro e portanto pode estar englobada por esta designação. Por outro lado esta designação define as organizações

sin finalidad lucrativa”, em Arroyo (1990) e nas *Normas de adaptacion del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines de lucro y las normas de informacion presupuestaria* (1998).

⁷ O primeiro e o segundo são o “sector privado lucrativo” e o “sector público estatal”.

⁸ Veja-se por exemplo a tradução do livro de Drucker (1990): “*As organizações sem fins lucrativos*”.

pela negativa e não deixa antever a sua finalidade. E ainda, na bibliografia que consultámos, principalmente na anglo-saxónica, de autor para autor varia a amplitude do conceito. Alguns utilizam a expressão, que em português traduzimos por *Organizações Sem Fins Lucrativos*, englobando com ela as organizações governamentais e as não governamentais sem fins lucrativos, outros restringem o conceito somente a estas últimas.

Na conjugação das duas expressões anteriores, optámos pela designação *Organizações Não Governamentais Sem Fins Lucrativos* (ONGSFL) por nos parecer ser aquela que, face às designações mais comuns, evidencia o tipo de organização que pretendemos cobrir com este estudo.

Note-se que o tipo de organização que queremos atingir com o nosso estudo (como é o caso do CNE) é ainda uma subdivisão das ONGSFL, que são, dentro destas, as organizações baseadas no voluntariado dos seus membros. Tratam-se das denominadas por alguns autores por “organizações de voluntariado” ou expressão similar.

Contudo porque esta expressão também se usa incluindo ONGSFL essencialmente baseadas no “trabalho profissional” e organizações governamentais, que aceitam ou utilizam simultaneamente a participação de voluntários⁹, preferimos a designação já apontada – ONGSFL. Além disso esta expressão serve-nos melhor na argumentação que utilizamos, face às organizações com fins lucrativos e face às organizações governamentais, para onde muita bibliografia e estudos estão apontados.

2.2.2 Modelos de organização na sociedade

Na nossa sociedade podemos distinguir, atendendo às suas finalidades ou ao seu pressuposto básico, três formas de organização:

- Empresarial
- Governamental
- Não Governamental Sem Fins Lucrativos

⁹ A este respeito veja-se a Lei n.º 71/98 de 3 de Novembro sobre as “bases do enquadramento jurídico do voluntariado” e o Decreto-lei n.º 389/99 de 30 de Setembro que regulamenta a anterior.

Organização Empresarial

A organização empresarial é aquela em que há como pressuposto o lucro, funciona utilizando as leis do mercado, “da oferta e da procura”. Embora hajam empresas públicas, estas organizações têm geralmente cariz privado, fazem parte do sector privado da economia.

Organização Governamental

A organização governamental é aquela que procura dar resposta a necessidades comuns dos cidadãos e para as quais não se conseguem obter respostas privadas. O conjunto deste tipo de organizações constitui o sector público. Conseguem a maioria das suas receitas através do poder que o Estado têm de coagir os cidadãos a contribuírem para a realização das necessidades comuns.

Organização Não Governamental Sem Fins Lucrativos

Uma organização não governamental e sem fins lucrativos é aquela que surge da iniciativa dos cidadãos, para responder a necessidades pressentidas e específicas de um grupo de pessoas, para lutar por um ideal, por um objectivo(s) altruísta, filantrópico, de procura do bem comum, em que não há o intuito do lucro mas sim o de satisfazer determinada necessidade ou de lutar por determinada causa.

Por vezes encontramos organizações que acumulam situações mistas, o que pode complicar, no caso concreto, a classificação clara entre estes diferentes tipos de organização. Parece-nos contudo que alguma atenção nas suas finalidades básicas ajudará a proceder à respectiva classificação ou a destrinçar eventuais diferentes naturezas em presença.

No caso de serviços como escolas ou hospitais estes podem posicionar-se quer como empresas, como entidades governamentais ou ainda como ONGSFL. Se têm como objectivo pressuposto o lucro estamos perante uma empresa; se a responsabilidade pela cobertura das suas despesas é do Estado então estaremos em presença de organização

governamental; se a sua iniciativa parte de um grupo de cidadãos e não tem como pressuposto o lucro então estaremos perante uma ONGSFL.

Na linha da classificação dos modelos de organização na sociedade que apresentámos acima, Wilson (1999: p.651) ilustra através de um esquema as várias formas de organização na economia norte americana. Embora de forma reduzida (porque a restante parte do esquema é bastante específica para o caso dos Estados Unidos da América) reproduzimos de seguida a referida tabela.

Lucrativas (propriedade do investidor)	Sem Fins Lucrativos (abstenção de interesses proprietários)	
Comerciais <i>Sector Empresarial</i>	Não Governamentais <i>Sector Sem Fins Lucrativos</i>	Governamentais <i>Sector Público</i>

Tabela 2 - Formas de Organização. Fonte: adaptação de uma ilustração de Wilson (1999: p. 651).

2.2.3 Regulação da actividade das ONGSFL em Portugal

Ao procurarmos o enquadramento no Direito português das ONGSFL a referência que encontrámos foram os artigos 157º e seguintes do Código Civil. Diz o art. 157º ao definir o campo de aplicação desse capítulo do referido código: "As disposições do presente capítulo são aplicáveis às associações que não tenham por fim o lucro económico dos associados, às fundações de interesse social, ...".

Por esta via parece-nos razoável a utilização do termo *Associativismo*¹⁰ para enquadrar em Portugal este tipo de organizações, no entanto se sairmos do estrito campo do Direito já o respectivo conceito se pode tornar mais amplo ou mais restrito e portanto mais relativo. Assim optámos por não o utilizar no contexto deste trabalho.

As *associações* na sua generalidade tendem a adquirir a sua "personalidade jurídica" constituindo-se por "escritura pública", conforme o art. 158º do Código Civil.

¹⁰ É também comum em Portugal a designação de *Voluntariado*.

Contudo mesmo que não adquiram essa personalidade jurídica, pelo art. 195º e seguintes, que tratam das "associações sem personalidade jurídica e comissões especiais", estas gozam em grande parte das disposições legais relativas às associações com personalidade jurídica adquirida. Por exemplo o n.º 1 do art. 195º diz: "À organização interna e administração das associações sem personalidade jurídica são aplicáveis as regras estabelecidas pelos associados e, na sua falta, as disposições legais relativas às associações, exceptuadas as que pressupõem a personalidade destas".

Cada associação ao constituir-se deverá especificar a sua denominação, os seus fins, a sede, etc. Diz o art. 167º do Código Civil:

1. "O acto de constituição da associação especificará os bens ou serviços com que os associados concorrem para o património social, a denominação, fim e sede da pessoa colectiva, a forma do seu funcionamento, assim como a duração, quando a associação se não constitua por tempo indeterminado.
2. "Os estatutos podem especificar ainda os direitos e obrigações dos associados, as condições de admissão, saída e exclusão, bem como os termos da extinção da pessoa colectiva e consequente devolução do seu património".

São assim os estatutos (dependendo estes da lei geral) a grande fonte de regulação das ONGSFL. Para as associações, estes além de enunciarem os seus fins e o objecto, irão entre outros aspectos prever: a sua sede, os seus órgãos, as competências e funcionamento destes, a representação da associação, as obrigações e responsabilidades dos titulares de cada órgão, idem para cada um dos seus membros, os modos de deliberação, a extinção da associação, a origem e o destino do seu património.

No nosso direito as organizações com fins lucrativos tomam de modo geral o nome de sociedades, é ao Código Civil que vamos buscar a noção de contrato de sociedade: "aquele em que duas ou mais pessoas se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício em comum de certa actividade económica, que não seja de mera fruição, a fim de repartirem os lucros resultantes dessa actividade" (art.º 980º). O *intuito lucrativo* é pois um elemento fundamental para caracterizar uma sociedade.

No Código das Sociedades Comerciais diz-se no nº 2 do art.1º: "São sociedades comerciais aquelas que tenham por objecto a prática de actos de comércio...", pelo que

não se encaixarão aqui as ONGSFL enquanto tal, estas não têm como finalidade o *exercício do comércio*, que por sua vez pressupõe o intuito do lucro.

Já relativamente ao nosso Código Comercial, este pode aplicar-se às ONGSFL quando estas praticarem *actos de comércio* isoladamente, mesmo que não sendo a sua finalidade última a comercial. O art. 1º do Código Comercial dispõe que os actos de comércio, quaisquer que sejam as pessoas que neles intervêm, comerciantes ou não, são sempre regulados pela lei comercial. O art. 2º vem depois elucidar o que é um *acto de comércio*¹¹.

A liberdade de associação é um dos direitos, liberdades e garantias previstos na Constituição da República Portuguesa, o seu art. 46º enuncia:

1. "Os cidadãos têm o direito de, livremente e sem dependência de qualquer autorização, constituir associações, desde que estas não se destinem a promover a violência e os respectivos fins não sejam contrários à lei penal.
2. "As associações prosseguem livremente os seus fins sem interferência das autoridades públicas e não podem ser dissolvidas pelo Estado ou suspensas as suas actividades senão nos casos previstos na lei e mediante decisão judicial.
3. "Ninguém pode ser obrigado a fazer parte de uma associação nem coagido por qualquer meio a permanecer nela.
4. "Não são consentidas associações armadas nem de tipo militar, militarizadas ou paramilitares, nem organizações racistas ou que perfilhem a ideologia fascista".

A Lei n.º 71/98 de 3 de Novembro, que enuncia as bases do enquadramento jurídico do voluntariado, define no seu artigo 2º o voluntariado como:

“...o conjunto de acções de interesse social e comunitário realizadas de forma desinteressada por pessoas, no âmbito de projectos, programas e outras formas de intervenção ao serviço dos indivíduos, das famílias e da comunidade desenvolvidos sem fins lucrativos por entidades públicas ou privadas.”

¹¹ Há bastante doutrina sobre este assunto mas extravasa o âmbito do nosso trabalho.

No preâmbulo do Decreto-lei n.º 389/99 de 30 de Setembro, diz-se também o seguinte sobre o voluntariado:

“O voluntariado é uma actividade inerente ao exercício de cidadania que se traduz numa relação solidária para com o próximo, participando, de forma livre e organizada, na solução dos problemas afectam sociedade em geral.”

O Estatuto do Mecenato (Decreto-lei 79/99 de 16 de Março) reconhece uma série de benefícios fiscais para os doadores às OSFL (conforme a regulação do mesmo Estatuto). No n.º 2 do art.º 1º sobre a aprovação do Estatuto do Mecenato diz-se que:

“...têm relevância fiscal os donativos em dinheiro ou em espécie concedidos sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial às entidades públicas ou privadas nele previstas, cuja actividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, científica ou tecnológica, desportiva e educacional.”

2.2.4 Principais características das ONGSFL

Para melhor identificarmos as ONGSFL, vamos começar fazer uma síntese das suas principais características segundo alguns dos autores consultados, depois citaremos e comentaremos alguns desses autores.

As ONGSFL podem caracterizar-se por:

- Não terem fins lucrativos e não serem governamentais.
- Não existirem sobre elas interesses proprietários.
- Um montante significativo dos seus recursos provirem de contribuições de pessoas ou entidades que não esperam uma compensação pecuniária proporcional a essa mesma contribuição.

- A maioria das suas receitas serem resultado de contribuições, de donativos, de cobranças pelos serviços prestados e não da cobrança de quaisquer impostos ou taxas.
- Visarem a satisfação de determinada(s) necessidade(s), sem custos ou ao mais baixo custo para o respectivo beneficiário.
- O seu sucesso poder ser medido através da maior ou menor contribuição da organização para o bem-estar público.
- A autoridade na organização ter as suas raízes no colectivo como um todo; ser dada ênfase aos valores da livre associação, da cooperação, do consenso e da democracia.
- A principal relação entre os seus membros, ser sempre uma relação sem interesse monetário (financeiro).

Dentro destas as organizações baseadas no voluntariado dos seus membros podem ainda caracterizar-se por:

- Os seus membros serem na sua generalidade voluntários, que estão sintonizados com as finalidades da organização e empenhados na vivência de valores comuns.
- Os seus membros não terem qualquer ganho material pelo facto de pertencerem à organização (com excepção para os eventuais profissionais, de apoio ao trabalho voluntário e proporcionalmente em reduzido número).

Para Wilson, Hay e Kattelus (1999: p. 650) as ONGSFL são caracterizadas pela não existência de proprietários; pelas suas receitas serem primordialmente contribuições, donativos e cobranças pelos serviços prestados; e ainda por não cobrarem impostos ou taxas.

Estes autores, tendo em consideração a então recente articulação da definição de “*not-for-profit organization*” entre o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) e o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) apontavam as seguintes características para distinguir estas organizações das empresas:

- Um montante significativo dos seus recursos provêm de contribuições de pessoas ou entidades que não esperam uma proporcional compensação pecuniária face à sua contribuição.
- As suas finalidades são outras que não o fornecimento de bens ou serviços com a perspectiva do lucro.
- A não existência de interesses proprietários tal como acontece nas empresas.

Na *International Encyclopedia of Business and Management*, Vinten (1996: p. 3684), considera que o sector das Organizações Sem Fins Lucrativos¹², também segundo ele, conhecido por “*terceiro sector*” ou por “*sector do voluntariado*”, engloba uma diversidade de organizações, que têm cinco pontos em comum:

- nas suas finalidades não está a obtenção de lucros;
- estão constituídas formalmente;
- são independentes do Estado;
- têm governo (direcção) próprio;
- assentam num elevado grau de voluntariado.

Para Booth (1995: p. 16), ao procurar definir o que são as organizações de voluntários, citando Handy (1988), define-as por aquilo que não são: “não são organizações com fins lucrativos” e “não são organizações governamentais”. Ainda segundo este autor as organizações de voluntariado têm três características em comum:

- 1) O voluntariado dos seus membros. Este está baseado no acreditar e sintonia com os objectivos da organização, no empenho em valores comuns e na vivência da democracia.
- 2) O não ganho material dos respectivos membros pelo facto de pertencerem à organização; estas organizações são geralmente carenciadas em termos financeiros.

¹² Aqui utiliza-se o conceito de de “*not-for-profit organization*” numa perspectiva restrita de organização sem fins lucrativos e simultaneamente não governamental.

- 3) O minimizar de eventuais relações laborais. O que pode ocorrer por duas vias: 1^a - Os respectivos membros executam o trabalho voluntariamente, somente secundados ou auxiliados por um reduzido número (proporcionalmente) de pessoal remunerado. 2^a - Quando regularmente é utilizado pessoal remunerado, a sua ligação com a organização é mais forte pela via da respectiva comunhão com as finalidades da mesma do que pela via salarial.

A característica chave das organizações de voluntários segundo Handy (1988: p.2)¹³ é esta: “... as pessoas estão lá porque lá querem estar...”.

Outras três notas que retirámos da caracterização apresentada por Booth (1995: p. 16) e que ajudam na compreensão das “organizações de voluntários”, são as seguintes:

- As pessoas pertencem às organizações de voluntários porque estão sintonizadas com as suas finalidades.
- Nestas organizações a autoridade tem as suas raízes no colectivo como um todo, é dada ênfase aos valores da livre associação, da cooperação e do consenso.
- A principal relação entre os seus membros, neste tipo de organizações, é sempre uma relação sem interesse monetário (financeiro).

Anthony (1999: p. 44), define uma organização “não-lucrativa”¹⁴ de forma ampla, englobando no conceito as organizações sem fins lucrativos privadas e as organizações governamentais. Para este autor uma organização “não-lucrativa” tem como finalidade outra que não a angariação de lucros para os seus detentores. A sua finalidade é normalmente uma prestação de serviços.

O sucesso de uma organização “não-lucrativa”, segundo Anthony (1999: p. 44), pode ser medido quer pela quantidade de serviço prestado como pela qualidade desse serviço.

¹³ Citado por Booth (1995: p. 16).

¹⁴ Anthony (1999: p.44) opta pela designação “*nonprofit*” em vez da outra “*not-for-profit*” pelo facto de os principais dicionários de Contabilidade e de Direito norte-americanos não considerarem a segunda expressão e ainda porque muitos dos estatutos e de outras referências legislativas preferirem o termo “*nonprofit*”. Ver nota de rodapé na p. 44 da obra já citada.

Mas afirma ainda que, para o ser de um modo profundo, o sucesso de uma organização deste tipo deve ser medido pela sua contribuição para o bem-estar comum.

A distinção entre organizações com finalidade lucrativa e organizações sem finalidade lucrativa não é, ainda segundo Anthony (1999: p. 45), como a distinção entre “preto e branco”. A distinção não está na necessidade da obtenção de fundos mas sim na atitude quanto ao uso desses fundos. A distinção não pode ser também dada quanto ao tipo de serviços prestados; há serviços como os prestados por hospitais e escolas, que igualmente são operados por entidades com fins lucrativos como por entidades sem fins lucrativos.

Ao relatar a discussão de um grupo que entre outras coisas, procurava definir pela positiva a natureza das “*nonprofit organizations*”, Mautz (1994, p. 8) refere que esse grupo acabou por se render à dificuldade da elaboração de uma definição consensual. A definição a que chegaram, aprovada maioritariamente, foi a seguinte:

“A true not-for-profit organization’s primary emphasis is on service to meet needs; it obtains resources where it can and uses those resources to provide a service or services to recipients at no cost or at less than cost.”¹⁵

Para que melhor possamos identificar as ONGSFL vamos fazer a sua comparação com as empresas e depois com as organizações governamentais.

2.2.5 Comparação das ONGSFL com as empresas

Uma forma de caracterizar as ONGSFL é fazer a sua comparação com os outros modelos de organização na sociedade e evidenciar as respectivas diferenças.

Uma vez que a generalidade dos estudos nas áreas da gestão e da contabilidade têm sido desenvolvidos na perspectiva das empresas, embora geralmente sejam adaptáveis a todo

¹⁵ A tradução do inglês pode ser a seguinte: “Uma organização sem fins lucrativos é aquela que visando a satisfação de determinada(s) necessidade(s), o procura fazer obtendo e utilizando os recursos necessários, sem custos ou ao mais baixo custo para o respectivo receptor.”

o tipo de organizações, a comparação das ONGSFL com as empresas, ajudará por um lado à melhor identificação das primeiras, por outro a que, ao utilizarem-se esses estudos, melhor se separe o “trigo do joio” naquilo que interessa e não interessa às ONGSFL.

Uma empresa é aqui entendida como todo o tipo de organização que visa explorar uma indústria ou um ramo de comércio, tendo como objectivo pressuposto o lucro (mesmo que este não ocorra).

Granof (1998: p. 2) faz uma série de considerandos na comparação, mais na perspectiva contabilística, das empresas com as OSFL (tomando em conjunto as governamentais e as privadas) e que nos próximos parágrafos iremos seguir de perto.

Este autor começa por afirmar que as organizações governamentais e as ONGSFL têm muito em comum com as empresas. Mas que apesar do muito em comum, as escolas de gestão têm reconhecido existirem diferenças entre os contextos das empresas e das OSFL. Estas diferenças são suficientemente pronunciadas que têm justificado o tratamento separado ao nível da contabilidade e noutros ramos; através de diferentes textos, de marcos conceptuais separados, de princípios e práticas contabilísticas separadas.

A gestão assenta hoje muito na definição e avaliação de objectivos. Nas empresas, quanto mais não seja, a medida do lucro serve como indicador que pode ser tido em conta nesta definição e avaliação de objectivos. Já nas organizações governamentais e nas ONGSFL, em que não existe o lucro como objectivo, porque alguns dos seus objectivos são difíceis de expressar quantitativamente, por vezes estes acabam por ser um pouco ambíguos.

No que respeita aos relatórios e contas, o seu objectivo chave é o de informar sobre o desempenho da organização num determinado período. Para uma empresa o seu objectivo base é ganhar dinheiro, portanto um relato focalizado no indicador lucro é válido e útil. Para uma organização sem fins lucrativos o relato exclusivamente financeiro não permite medir a performance da organização, torna-se portanto

necessário incluir nos seus relatórios e contas informação não financeira relevante e directamente relacionada com as suas finalidades.

Num artigo McFarlan (1999: p. 74) apresenta um quadro comparativo entre a gestão no “sector lucrativo” e a gestão no “sector não lucrativo” que por nos parecer elucidativo das respectivas diferenças a seguir reproduzimos (com algumas adaptações).

Sector Lucrativo		Sector Não Lucrativo
<ul style="list-style-type: none"> • Crescimento e capitalização no mercado através de produtos e serviços 	← Missão →	<ul style="list-style-type: none"> • Prestação de serviços relacionados com os seus fins constitutivos
<ul style="list-style-type: none"> • Pela realização financeira 	← Avaliação →	<ul style="list-style-type: none"> • Pela realização financeira intercalada com outros indicadores
<ul style="list-style-type: none"> • O Director Executivo tem independência 	← Direcção →	<ul style="list-style-type: none"> • O Director Executivo depende de um Director Não Executivo
<ul style="list-style-type: none"> • Pequeno • Com um espaço de actuação executiva limitado • Relativamente inactivo • Não operacional 	← Composição do “Conselho de Administração” →	<ul style="list-style-type: none"> • Grande • A sua actuação é vital • Constantemente a ser solicitado • A sua operacionalidade é essencial.
<ul style="list-style-type: none"> • Com perfis conhecidos, geralmente profissionais experientes • Funções delimitadas • Horário previsto • Permanência na função • Bem pagos 	← Membros do “Conselho de Administração” →	<ul style="list-style-type: none"> • Com perfis diversos, muitas vezes incorporando potenciais doadores • Funções diversas • Sem horário • Rotação na função • Voluntários, espera-se a sua contribuição

Tabela 3 - Características da gestão no "sector lucrativo" *versus* no "sector não lucrativo". Fonte: adaptado de McFarlan (1999: p. 74).

2.2.6 Comparação das ONGSFL com as organizações governamentais

As organizações governamentais atendendo ao facto de não terem fins lucrativos têm muito em comum com as ONGSFL, como aliás se pode depreender das notas que registámos anteriormente. Contudo existem diferenças entre elas.

O aspecto que mais as diferencia é o facto de as organizações governamentais, contrariamente às ONGSFL, terem autoridade para comandar os seus recursos (receitas), têm o poder (directa ou indirectamente) de lançar impostos, de cobrar licenças e outras taxas; podem obter os recursos de que necessitam pela acção legislativa.

As ONGSFL que são fruto da iniciativa privada, que não estão investidas desse poder de coagir os cidadãos a contribuírem para as despesas, acabam por ter que diversificar as origens dos seus recursos, muito mais do que as organizações governamentais. As fontes dos seus recursos são tais como: contribuições dos associados; contribuições dos utentes dos respectivos serviços; os subsídios do Estado; patrocínios de empresas ou de outros organismos (privados ou públicos); os donativos; campanhas de angariação de fundos com a contribuição dos cidadãos; o resultado da comercialização de produtos ou serviços directamente ligados com a actividade da organização ou com a sua imagem.

Na *International Encyclopedia of Business and Management* (1996: p. 3684) é apontado a grande contribuição que as ONGSFL dão para o desenvolvimento da vivência democrática numa sociedade. As organizações governamentais dominadas pelo peso da burocracia, imposto pela grande “máquina estatal”, dificilmente permitem a participação efectiva dos cidadãos nas respectivas decisões.

Contudo nas ONGSFL, por resultarem da iniciativa e voluntariedade de grupos de cidadãos, onde de alguma forma todos são co-responsáveis por que se atinjam os fins da organização, resulta natural a participação dos cidadãos na vida da organização e a vivência democrática no seu seio.

2.2.7 Classificação das ONGSFL

Como já se foi referindo as ONGSFL são variadas quanto aos seus fins, quanto ao modo de organização, quanto às fontes de financiamento ou mesmo quanto à forma de envolvimento dos seus membros.

Várias são as classificações ou tipologias apresentadas pelos diversos autores que consultámos. Em comum têm o facto de nas suas finalidades não se visar o lucro.

Porque nos parece ser a característica da “finalidade” aquela que mais marca e distingue estas organizações entre si, tendo em conta o espectro português das ONGSFL, apresentamos a seguir uma possível classificação “quanto à finalidade” para estas organizações. Depois apresentaremos algumas das classificações recolhidas na bibliografia consultada.

Quanto à sua finalidade, em Portugal distinguimos dez tipos de ONGSFL¹⁶:

1. Socio-caritativas

- Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS)
 - Creches
 - Lares 3ª Idade
 - Centros de Dia
 - Centros de Convívio
 - Apoio Domiciliário
 - Actividades de Tempos Livres (ATL)
 - Colónias de Férias
 - ...
- Misericórdias
- Cáritas
- Associações de Socorros Mútuos
- Bombeiros Voluntários
- Cruz Vermelha
- Assistência Médica Internacional (AMI)
- Lyons / Rotários
- Recuperação de Toxicodependentes
- Apoio aos *Sem Abrigo*
- Associações dos Amigos de ...

¹⁶ Para ilustrar cada tipo de ONGSFL apontamos somente alguns exemplos. Alguns dos exemplos apresentados podem aparecer também nos modelos de organização empresarial ou de organização governamental.

- Associações de Melhoramentos
- Associações de auto-ajuda (exemplo: Alcoólicos Anónimos)
- ...

2. Bem Estar e Saúde

- Hospitais
- Centros de Saúde
- ...

3. Educativas

- Escolas / Colégios
- Cooperativas de Ensino e Reabilitação de Crianças Inadaptadas (CERCI's)
- Escuteiros
- ...

4. Desportivas

- Clubes / Federações
- Associações ...
- ...

5. Culturais e Recreativas

- Associações locais
- Ranchos Folclóricos
- Bandas Filarmónicas
- Grupos de Teatro
- Grupos Corais
- ...

6. Religiosas

- Igrejas
- Catequeses
- Movimentos diversos

7. Pressão, Intervenção e Defesa de Interesses

- Partidos Políticos
- Associações Defesa do Ambiente
- Associações de Consumidores
- Associações de Telespectadores
- Comissões de Moradores
- Associações de Defesa (da Vida, da Mulher, dos Animais, ...)
- Associações de Protecção de Património ...
- Associações de Estudantes
- ...

8. Laborais

- Ordens
- Câmaras
- Sindicatos
- Associações Profissionais
- Associações Patronais
 - Industriais
 - Comerciais
 - Agrícolas

9. Científicas e Literárias

- Associação de Estudos Superiores de ...
- Associação Portuguesa de ...
- Associação de Professores de ...
- Sociedade Científica de ...

10. Outras

- Fundações
- ...

Se atendermos à Classificação das Actividades Económicas (CAE)¹⁷ do Instituto Nacional de Estatística (INE) as actividades das ONGSFL encaixam-se maioritariamente (ou mesmo na sua totalidade) nas secções M - Educação, N – Saúde e Acção Social e O – Outras Actividades de Serviços Colectivos, Sociais e Pessoais¹⁸. Como é evidente, nem todos os códigos das secções referidas têm a haver com as ONGSFL, tal como, quase todos eles se aplicam também a organizações com fins lucrativos e a organizações governamentais.

Os autores que consultámos apresentam diversas classificações para as OSFL em função de diferentes perspectivas.

Por exemplo Booth (1995: p. 18) classifica as “organizações de voluntariado” de duas formas. Por um lado, atendendo às razões do envolvimento (aos interesses) dos seus membros. Por outro atendendo à base (às fontes) do seu financiamento. Para o efeito apresenta dois quadros que aqui reproduzimos.

Materialista	Materialista & Social	Altruísta & Social
←-----	-----	-----→
Sindicatos Associações Profissionais	Partidos Políticos Clubes de Tempos Livres	Caritativas Igrejas

Tabela 4 - Tipos de organizações de voluntariado atendendo à forma de envolvimento (aos interesses) dos seus membros. Fonte: Booth (1995: p. 18)

Quotizações & Cobrança pelos Serviços	Fontes diversas	Doações & Subsídios
←-----	-----	-----→
Sindicatos Clubes de Tempos Livres	Partidos Políticos	Caritativas Igrejas

Tabela 5 - Tipos de organizações de voluntariado atendendo às fontes base do seu financiamento. Fonte: Booth (1995: p. 19)

Até aqui estivemos a ver a caracterização das ONGSFL de um modo geral. No título seguinte vamos analisar a especificidade da contabilidade nestas organizações.

¹⁷ Cf. http://www.ine.pt/prodserv/nomenclaturas/cae_rev2-1.asp (disponível em 20/07/2005).

¹⁸ A parte da classificação CAE a que nos referimos consta em anexo na p. 235.

2.3. A contabilidade nas ONGSFL

2.3.1 Introdução

A contabilidade nas Organizações Não Governamentais Sem Fins Lucrativos (ONGSFL) é em muito semelhante à contabilidade nas organizações empresariais e nas organizações governamentais. Contudo porque as ONGSFL não têm como pressuposto o lucro, porque não têm como pressuposto a dependência (através do Orçamento de Estado) de impostos e taxas, a sua contabilidade deve conter pormenores que face ao específico que as caracteriza, permitam igualmente obter uma imagem verdadeira e fiel da sua situação, adequada com as suas finalidades e objectivos.

O facto do desenvolvimento da contabilidade se ter dado especialmente voltado para as organizações empresariais, também porque as ONGSFL não tinham crescido de forma que a necessidade de uma contabilidade com características próprias se fizesse sentir, faz com que só agora (nos últimos 20-30 anos)¹⁹ o problema se levante com mais acuidade e se perceba que o tipo de contabilidade orientado para a medida do lucro não é o adequado para este tipo de organizações.

Porque os objectivos a que nos propomos com o presente estudo não são no sentido de aprofundar a teoria contabilística relativa às ONGSFL e muito menos no que toca à contabilidade financeira, ao longo da segunda parte deste capítulo procuraremos somente:

- inventariar as principais razões que justificam a adequação dos princípios e práticas contabilísticas às ONGSFL,
- descrever resumidamente as práticas noutros países.

¹⁹ Embora Anthony (1980) citado por Arroyo (1990, p. 74) afirme : “Até à década de 20, a contabilidade das organizações não comerciais era praticamente igual à das organizações comerciais, contudo ambas evoluíram. Nesta época as organizações não comerciais acabaram por optar pela denominada “Contabilidade de Fundos”, divisão que se mantém até hoje em dia”; nos EUA, que se podem considerar pioneiros no estudo e sistematização da gestão das ONGSFL, as grandes definições de princípios especialmente dedicadas às ONGSFL dão-se a partir dos anos 70 e só já a partir dos finais dos anos 80 são publicados pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB) os *Financial Accounting Standards* (FAS) relativos às *Not-for-Profit Organizations*, o FAS 93 em 1987, o FAS 99 em 1988, o FAS 116 e o FAS 117 em 1993, o FAS 124 em 1995 e o FAS 136 em 1999.

2.3.2 Razões para uma contabilidade específica

Tal como qualquer outra organização (ou indivíduo) uma ONGSFL necessita de recursos, os necessários e suficientes, para levar a cabo os seus objectivos.

As ONGSFL realizam uma actividade de transformação de recursos, que recebem através de doações, contribuições, quotizações, subsídios, patrocínios, etc., em bens e serviços a favor de beneficiários que os recebem e utilizam. Estas organizações realizam pois uma actividade económica que pode e deve ser objecto da contabilidade.

A conversão de recursos em serviços sociais - comenta Arroyo (1990: p.65) - requer o estabelecimento de objectivos operacionais que necessitam periodicamente de ser comprovados, verificando se os recursos foram bem geridos e se os objectivos pré estabelecidos foram atingidos. É portanto necessário a elaboração de informação que demonstre aos potenciais interessados (doadores, órgãos de controle, beneficiários, etc.) a gestão realizada e que sirva para estes aprovarem ou reprovarem a actuação dos gestores.

Também Arroyo (1990: p.65) acha que, porque têm sido as empresas aquelas que mais necessidade têm tido de se auxiliar com a contabilidade, esta desenvolveu-se tendo como principal finalidade servir os interesses daquelas. Porque durante muitos anos as ONGSFL não tiveram grandes exigências de informação e controlo, não houve necessidade de requerer da contabilidade alterações ou adaptações substanciais. Contudo nos últimos anos houve avanços (crescimento destas entidades, maior distanciamento entre doadores e gestores destas entidades, evolução dos conceitos de gestão, ...) que passaram a justificar uma maior exigência de informação e controlo.

Segundo Henke (1984), citado por Arroyo (1990: p. 66), o objectivo operacional das entidades sem fins lucrativos é a prestação de serviços sociais relevantes, sem a intenção de daí tirar qualquer lucro. Pelo que nestas organizações não existem proprietários a vender ou trocar a sua percentagem de participação, nem um eventual excesso dos recebimentos sobre os pagamentos é aplicado, pura e simplesmente, num aumento o património da organização. E ainda, estas organizações são financiadas, pelo menos

parcialmente, por dinheiro resultante de impostos e doações, cedido nos pressupostos da sua capacidade em bem aplicar esse dinheiro e de que os seus serviços servem finalidades úteis independentemente de haver maior ou menor da procura para os mesmos.

O que é reforçado por Gross (1995: p. 10) ao dizer que as ONGSFL não têm uma necessidade real ou justificação para “fazer lucros” ou para, no final de cada exercício, terem um excesso de activos face aos passivos. O principal objectivo do executivo de uma ONGSFL será o de assegurar a realização das funções para as quais a organização foi fundada e não o de maximizar resultados ou lucros. Contudo não deixa de ser razoável que um executivo prudente procure assegurar uma reserva financeira, para fazer face a qualquer situação imprevista (ou prevista) no futuro, como uma situação de calamidade natural (por exemplo) ou uma oportunidade inesperada. Numa ONGSFL o lucro por si só é sempre algo de accidental ou “*contra natura*”.

A necessidade de haver um maior controle, sobre as operações e sobre o seu registo, segundo Arroyo (1990: p. 68), leva a que nas ONGSFL se acelere o interesse pela aplicação das modernas técnicas de gestão. Este interesse aparece ligado a dois pontos de vista básicos (aparentemente antagónicos):

- O de que as ONGSFL não têm por pressuposto o lucro, pelo que não se lhe podem aplicar muitos dos conceitos e técnicas que são aplicáveis às empresas.
- E ainda o de que entre os dois sectores da economia, as ONGSFL e as empresas, não existem grandes diferenças, pelo que os princípios de gestão que se aplicam com êxito num sector poder-se-ão aplicar no outro.

Na realidade, reconhece Arroyo (1990: p. 67), tem havido por parte de muitas organizações sem fins lucrativos uma despreocupação face aos problemas administrativo / financeiros, estas têm-se limitado à mera apresentação de contas por imperativo legal e à mínima aplicação de algumas regras básicas de controlo.

Tendo em conta a análise de Ramanathan e Hegstad (1982) baseada na economia norte americana, Arroyo (1990: p. 68) tece as seguintes considerações sobre o controle de gestão no sector não lucrativo:

- Em face da necessidade sentida de haver um maior controle sobre os gastos das entidades sem fins lucrativos, assiste-se a uma tendência para alteração de sistema. Passou-se de uma atitude em que se considerava que as entidades sem fins lucrativos deviam procurar angariar o máximo de dinheiro, já que este se destinava a atender necessidades fundamentais e todo o dinheiro seria pouco. Para uma atitude em que tendo em conta a escassez dos recursos, se privilegiam os meios que permitam melhorar a eficácia da sua gestão.
- A necessidade de lidar com recursos finitos é um problema com que se debatem tanto as organizações lucrativas como as não lucrativas. No entanto nestas últimas, faltam-lhes os mecanismos do mercado, que facilitam a avaliação da actividade desenvolvida e do respectivo resultado. Esta ausência gera maiores dificuldades, quer na avaliação da eficiência e da eficácia do desempenho das entidades sem fins lucrativos, como também na optimização da distribuição de recursos a estas organizações.

Citado por Arroyo (1990: p. 69), Oliveira (1980) afirma que desde há muito se constatou que a informação preparada de acordo com os “princípios contabilísticos geralmente aceites” não é suficiente para a gestão interna de uma empresa. Tal facto aceite nas empresas, com fins lucrativos, é também verdadeiro para as entidades sem fins lucrativos; este é um forte argumento para a necessidade de adaptação dos princípios e técnicas da contabilidade de gestão às entidades sem fins lucrativos.

Uma outra razão para a existência de uma contabilidade adequada nas ONGSFL é a necessidade de informação que, tal como em relação às empresas, têm os interessados nas ONGSFL. O sistema contabilístico deverá estar apto a satisfazer as necessidades de informação dos diferentes tipos de interessados em cada organização.

Nas ONGSFL o controlo global sobre elas próprias é efectuado através das respectivas assembleias ou conselhos gerais. Nestas há geralmente a possibilidade de presença de todos os associados ou de seus representantes. Os doadores por vezes exigem (contratualmente) o direito a poderem controlar “a parte que lhes toca” do seu

“investimento”, nomeadamente para verificarem se o “donativo”²⁰ foi aplicado no fim a que se destinava.

Torna-se assim necessária a existência de informação contabilística onde se possa observar a natureza e o valor dos recursos, a par com os direitos de gestão e de utilização dos mesmos. Ou seja, uma informação que permita identificar e avaliar o uso de determinados recursos nos fins específicos para que os mesmos tenham sido doados.

Cada vez mais têm surgido orientações e directrizes sobre a contabilidade das ONGSFL²¹. Inclusive as autoridades fiscais estão interessadas na regulamentação da contabilidade para este tipo de organizações, é uma forma de controlarem situações de abuso e manipulação, em que estas possam estar envolvidas e relacionadas com os benefícios fiscais que lhe são concedidos.

A normalização contabilística é um dos caminhos que Vinten (1996: p. 3691) aponta como bom para as ONGSFL. Segundo ele a variabilidade no tratamento contabilístico entre organizações similares dificulta a respectiva comparação. No entanto ele reconhece ainda haverem dificuldades acrescidas na comparação entre organizações similares mas pertencentes a diferentes sectores, entre público e o privado, entre as “com” e “sem” fins lucrativos, pois mais facilmente (por existirem vários normativos) existirão diferenças no tratamento da informação.

Ainda segundo este autor, parece-lhe vital haverem outros dados estatísticos a acompanhar as “contas”, estes contribuirão para a sua melhor compreensão. Reconhece que para uma boa análise é útil a segmentação das “contas”, por exemplo por actividades, projectos ou departamentos.

Assim, pelo que ficou dito, há razões para que as ONGSFL sigam um modelo de contabilidade adequado às suas características. No título seguinte vamos procurar identificar as principais características de uma contabilidade que sirva as ONGSFL.

²⁰ “Donativo” e “doador” estão aqui referidos com um sentido amplo, referindo-se a todos os financiamentos à entidade e sobre os quais não se exige a respectiva amortização financeira.

²¹ Veja-se o que mais à frente referimos em relação aos EUA, Reino Unido e Espanha; p. 49 e seguintes.

2.3.3 Especificidades na contabilidade das ONGSFL

A prática da contabilidade e as necessidades de informação que a motivam, de um modo geral, são comuns à generalidade das organizações. Contudo como já referimos, cada organização é um caso, cada sector tem as suas particularidades, pelo que há sempre a necessidade de adequação da contabilidade à especificidade de cada organização. Nos parágrafos que se seguem procuraremos identificar algumas das características a que deve obedecer a contabilidade nas ONGSFL.

Para Gross (1983) citado por Arroyo (1990: p. 69) a contabilidade das ONGSFL é uma especialidade em si mesma, baseada nos objectivos e requisitos destas organizações. Mesmo no amplo leque das ONGSFL existem diferenças entre elas, por exemplo, a contabilidade de um hospital deve ser diferente da de uma universidade.

As ONGSFL recebem ou angariam fundos de várias precedências e dão-lhe diversas utilizações para atingirem os fins a que se propõem. Com os fundos recebidos podem acontecer situações como: virem consignados a determinados fins ou realizações específicas; serem destinados à organização no seu todo; serem destinados a um sector da organização.

Assim, estas organizações devem efectuar a contabilização dos fundos que receberam, procurando demonstrar a sua administração, os destinos e a forma como foi gasto o dinheiro recebido.

Granof (1998: p. 12), tendo em conta os objectivos definidos pelo *Governmental Accounting Standards Board* (GASB) e pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB)²², aponta como principais finalidades para as demonstrações financeiras e relatório de gestão das OSFL (privadas e governamentais) as seguintes:

²² O FASB e o GASB são dois organismos norte americanos criados pela *Financial Accounting Foundation*, o primeiro em 1973 e o segundo em 1984, com a missão de estabelecerem e melhorarem as normas contabilísticas da Contabilidade Financeira; nas organizações privadas (lucrativas e não lucrativas) - o FASB - e nas organizações governamentais - o GASB. Cf. <http://www.fasb.org/> (disponível em 21/07/2005).

- Permitir a análise financeira – aos resultados passados, à situação financeira actual, à capacidade de solver os compromissos assumidos e á capacidade de continuar a prestar os respectivos serviços.
- Permitir a comparação entre realizado e o orçamentado - para assegurar e verificar o grau de cumprimento do orçamento aprovado; desvios significativos podem demonstrar uma menor capacidade de gestão ou exigirem uma explicação.
- Verificar e demonstrar o cumprimento de leis, regulamentos, contratos, restrições e prescrições na utilização dos fundos recebidos – incorrectas utilizações de fundos recebidos, além de poderem trazer repercussões financeiras podem chegar a pôr em causa a viabilidade da entidade.
- Avaliar da eficácia e da eficiência – se os objectivos foram atingidos e como; comparando as realizações com os recursos consumidos.

No que respeita à definição de princípios contabilísticos para as entidades sem fins lucrativos, também aqui há muito de comum com as organizações empresariais mas também muito por definir e especificar.

Para Stepnick (1983) citado por Arroyo (1990: p. 73) os “princípios contabilísticos geralmente aceites” (PCGA) definem-se como os fins da contabilidade técnica, que encerram convénios, regulamentos e os procedimentos necessários para definir a prática contabilística aceite para um determinado fim. Incluem não só amplas directrizes de aplicação geral, como também práticas e procedimentos detalhados.

Os PCGA relativos ao sector não lucrativo emitidos por organizações de prestígio internacional, nomeadamente as norte americanas, onde o estudo e especialização neste sector já se iniciou há alguns anos, têm com certeza aplicabilidade internacional. Contudo sem haver alguma prática contabilística e estudo no sector das organizações sem fins lucrativos, no que respeita a cada país em particular é difícil afirmar que estes

princípios tem aplicabilidade concreta em determinado país. No entanto não deixam de ser uma base e uma fonte a ter em conta.

Entre nós foram já definidos princípios contabilísticos fundamentais para o sector público, com a publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)²³. Sobre a respectiva análise e comparação com o Plano Oficial de Contabilidade (POC) veja-se Caiado (1997: p. 155) no *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*. Também com a publicação do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)²⁴ são definidos os princípios contabilísticos e os princípios orçamentais para as Autarquias Locais²⁵.

A dificuldade de muitos auditores ao realizarem trabalhos de auditoria nas ONGSFL continua a ser a de determinarem quais os PCGA que lhe são aplicáveis²⁶.

Na contabilidade das ONGSFL, segundo Gross (1995: p. 10), há cinco aspectos em que as diferenças face às organizações empresariais são mais significativas, são eles:

- Contabilidade em Base de Caixa *versus* em Base de Acréscimo
- Contabilidade de Fundos
- Transferências e dotações
- Tratamento dos activos fixos
- Contribuições, promessas de contribuição e contribuições não monetárias

Nos parágrafos seguintes comentaremos, seguindo Gross (1995), estas áreas onde se evidenciam as diferenças entre os princípios contabilísticos das OSFL e os das organizações “lucrativas”.

²³ Decreto-Lei nº 232/97 de 3 de Setembro.

²⁴ Decreto-Lei nº 54-A/99 de 22 de Fevereiro.

²⁵ Cf. Luís, José Gomes (1999) *Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais*.

²⁶ Cf. Arroyo (1990: p. 74).

Contabilidade em Base de Caixa versus em Base de Acréscimo

A razão porque muitas ONGSFL utilizam o regime de caixa é porque este é mais simples, porque não é necessário dominar muitos conhecimentos de contabilidade para escriturar uma “folha de caixa” e portanto quase qualquer pessoa o pode fazer. Também ainda porque a generalidade das transacções financeiras nas pequenas ONGSFL é feita na base do “pronto pagamento”, não existindo montantes significativos de “dívidas a terceiros” ou de “dívidas de terceiros”.

Algumas ONGSFL utilizam também o *regime de caixa modificado*, em que além das transacções “por caixa (e bancos)” durante o exercício, são registados os recebimentos e pagamentos que ocorrerem durante um período complementar (geralmente um mês) e que reportem a esse exercício. Nesta base toma-se como referência os momentos em que se gera o direito de receber e a obrigação de pagar.

Contabilidade de Fundos

Embora nas organizações empresariais por vezes se efectue uma contabilidade separada para departamentos ou filiais, o termo *contabilidade de fundos* não é normalmente utilizado por este tipo de organizações. Este tipo de contabilidade está mais ligado às organizações sem fins lucrativos.

Na contabilidade de fundos, os valores envolvidos na actividade da organização, são segregados por categorias, tendo em conta aspectos como: restrições colocadas por doadores, a estrutura organizacional ou desígnios da direcção da organização.

A contabilidade de fundos é utilizada pelas ONGSFL, por um lado porque é mais fácil de entender por quem tem menos conhecimentos de contabilidade (pelos “não contabilistas” que tem que aprovar ou lidar com as contas), por outro porque é mais fácil assegurar e demonstrar o cumprimento de restrições impostas pelos doadores de fundos para a organização²⁷.

²⁷ A partir a p. 61 desenvolvemos um título sobre “contabilidade de fundos”.

Transferências e dotações

Nas organizações sem fins lucrativos as transferências entre “fundos” são frequentes. Tratam-se de atribuições, distribuições ou redistribuições entre “fundos”, resultado das decisões do respectivo executivo. Muitas vezes estas transferências acabam por confundir os leitores da informação financeira.

Algumas organizações sem fins lucrativos decidem “dotações” para determinados fins. Trata-se de “pôr de lado” determinado valor ou activo com um fim específico, com vista a um projecto futuro.

Tratamento do imobilizado

Enquanto que nas organizações empresariais o tratamento do imobilizado é feito quase sempre do mesmo modo, ou seja os bens são registados no activo do Balanço e depreciados em função da sua vida útil esperada. Nas organizações sem fins lucrativos a prática contabilística no tratamento do imobilizado tem sido variada, o imobilizado pode ser ou não ser registado.

Contribuições, promessas de contribuição e contribuições não monetárias

Nas organizações empresariais não se levantam questões quanto à contabilização de uma promessa ou compromisso de contribuição; quando legalmente lhes é devida a contribuição, a mesma é contabilizada como um valor a receber. No entanto, esta questão, da contabilização como valor a receber de uma contribuição que lhe foi prometida, para as organizações sem fins lucrativos é discutível e melindrosa.

Algumas ONGSFL contabilizam as promessas de contribuição porque por experiência acham certo que as irão receber. Outras não as contabilizam porque acham não terem legalidade para reclamar o respectivo pagamento. Outras ainda, não contabilizam estas promessas de contribuição porque, mesmo tendo a possibilidade técnica de exigir o seu pagamento, por razões de boas *relações públicas*, mantêm uma política de não efectuar qualquer tipo de reclamação.

A valorização e contabilização de contribuições ou donativos não monetários, como em equipamentos, serviços prestados, géneros, trabalho voluntário, são outro dos problemas da contabilidade das ONGSFL e que raramente se levanta nas organizações empresariais.

Nos títulos seguintes apresentamos uma síntese das práticas e dos normativos de outros países no que respeita à contabilidade nas OSFL.

2.3.4 Contribuições dos EUA

Os Estados Unidos da América (EUA) são, pela pesquisa que fizemos, o país que mais trabalho tem desenvolvido no âmbito das organizações sem fins lucrativos e da sua contabilidade.

Nos EUA existem dois organismos que emanam as normas contabilísticas. São eles o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e o *Governmental Accounting Standards Board* (GASB). O FASB está designado para efectuar a sua missão no sector privado, incluindo as organizações empresariais e as ONGSFL. O GASB está designado para efectuar a sua missão no sector público, em unidades governamentais tais como as autarquias locais e outras entidades estatais²⁸.

O FASB emite regularmente *Financial Accounting Standards*, as normas de contabilidade que devem regular a actividade. Estes são conhecidos como *FAS Statements* (ou *FASB Statements*) e são numerados sequencialmente por ordem da sua emissão. No que respeita, em específico, às ONGSFL estão actualmente publicados os seguintes *FAS Statements*:

- *FAS 93: Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations* (1987),
- *FAS 99: Deferral of the Effective Date of Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations - an emendment of FASB Statement nº 93* (1988),

²⁸ Cf. <http://www.fasb.org/> (disponível em 27/07/05) e Machado (1998: p. 74).

- *FAS 116: Accounting for Contributions Received and Contributions Made* (1993),
- *FAS 117: Financial Statements of Not-for-Profit Organizations* (1993),
- *FAS 124: Accounting for Certain Investments Held by Not-for-Profit Organizations* (1995),
- *FAS 136: Transfers of Assets involving a Not-for-Profit Organization That Raises or Holds Contributions for Others* (1999)

Os *FASB 117 e 116* (ou *FAS*) são aqueles que pelo seu carácter conceptual de fundo, sobre a contabilidade nas ONGSFL, são os mais referenciados na literatura americana e internacional sobre o assunto.

O *FASB 117* estabelece as normas gerais para a elaboração das demonstrações financeiras nas ONGSFL (as *not-for-profit organizations* no original). O seu objectivo é aumentar a relevância, a compreensão e a comparabilidade das demonstrações financeiras emitidas por estas organizações. Requer que as demonstrações financeiras tenham em conta a entidade como um todo e que vão ao encontro das necessidades da generalidade dos seus utilizadores externos.

A indicação de que as demonstrações financeiras devem tomar a entidade como um todo, ou seja de forma agregada, tal como o fazem as organizações empresariais, e não de forma desagregada, como vinha sendo tradição, tendo por base a contabilidade de fundos, gerou segundo Wilson (1999: p. 654) alguma controvérsia. Note-se contudo que a directriz permite a apresentação em acréscimo de informação desagregada, baseada na contabilidade de fundos, que sirva como auxiliar para a gestão da entidade e para a apresentação de contas a terceiros.

Este *FASB 117* estabelece como mínimo para a apresentação de contas das ONGSFL os seguintes documentos: *Statement of Financial Position*²⁹, *Statement of Activities*³⁰, *Statement of Cash Flows*³¹ e ainda os *Financial Statement Disclosures*³².

²⁹ Que se pode traduzir por: Demonstração da Posição Financeira (Balanço).

³⁰ Que se pode traduzir por: Demonstração de Actividades (Demonstração de Resultados).

³¹ Que se pode traduzir por: Demonstração de Fluxos de Caixa.

³² Que se pode traduzir por: Notas à Demonstração de Financeiras (Notas às Contas).

Esta directriz requer a classificação da Situação Líquida, das suas receitas, despesas, ganhos e perdas, com base na existência ou não de restrições impostas pelos respectivos doadores. Assim na *Statement of Financial Position* dever-se-á apresentar a Situação Líquida subdividida em três classes: “*permanently restricted*”, “*temporarily restricted*”, “*unrestricted*” “*temporariamente restrita*”, “*permanentemente restrita*” e “*sem restrições*”³³. As variações em cada uma destas classes devem ser evidenciadas na *Statement of Activities*.

Para as *Voluntary Health and Welfare Organizations (VHWO's)*³⁴ a directriz exige a apresentação em demonstração própria (em forma de matriz) das despesas atendendo às classificações por natureza e por funções. Para as outras organizações é apenas solicitada a apresentação das despesas por funções (na *Statement of Activities* ou em mapa separado) e encorajada a apresentação como para as *VHWO's*.

O FASB 116 refere-se às normas de contabilidade sobre as contribuições efectuadas ou recebidas e aplica-se a todas as entidades.

Algumas das definições incluídas na directriz são:

*Contribution*³⁵ - é uma transferência incondicional para uma entidade, em dinheiro, outro tipo de activo ou o acordo de cancelamento de um seu passivo, por outra entidade numa atitude voluntária de transferência da respectiva propriedade e sem esperar qualquer reciprocidade.

*Promise to Give (“pledge”)*³⁶ - é um compromisso escrito ou oral de contribuir com dinheiro ou outro tipo de activo.

*Donor-Imposed Condition*³⁷ - é quando numa promessa de doação se especifica um acontecimento futuro e incerto, ou uma falha, que a ocorrerem dão o direito

³³ Que se poderão traduzir por: “*temporariamente restrita*”, “*permanentemente restrita*” e “*sem restrições*”.

³⁴ Que se pode traduzir por: organizações de voluntariado nas áreas da saúde e bem-estar.

³⁵ Que se pode traduzir por: Contribuição.

³⁶ Que se pode traduzir por: Promessa de doação.

³⁷ Que se pode traduzir por: Doação com imposta condição.

de retorno dos activos ao doador ou liberam-no de cumprir a promessa efectuada.

*Donor-Imposed Restriction*³⁸ - é quando com o acordo de contribuição se estipula e limita o seu uso a determinados fins, prazos ou ambos; especifica-se que os limites de uso dos activos em causa são mais restritos que a fronteira que resulta da natureza da organização.

Segundo o FASB 116 as contribuições recebidas, incluindo as “*unconditional promise to give*”³⁹, devem ser reconhecidas como proveitos, no período em que foram recebidas, pelo seu justo valor. As contribuições feitas, incluindo as “*unconditional promise to give*”, devem ser reconhecidas como custos, no período em que foram feitas, pelo seu justo valor. As “*conditional promise to give*”, uma vez recebidas ou feitas, devem ser reconhecidas quando se tornarem “*inconditionals*”, isto é, quando as condições se realizarem.

Tal como o FASB 117, o FASB 116 estabelece que as ONGSFL devem distinguir as contribuições recebidas entre:

- permanentemente restritas,
- temporariamente restritas,
- sem restrições.

Para se efectuar esta distinção requer-se o conhecimento do período em que as restrições impostas pelo doador expiram.

2.3.5 Contribuições do Reino Unido

No Reino Unido existem o *Financial Reporting Council (FRC)*⁴⁰ e dois organismos que lhe são subsidiários, o *Accounting Standards Board (ASB)*⁴¹ e o *Financial Reporting*

³⁸ Que se pode traduzir por: Doação com imposta restrição.

³⁹ Que se pode traduzir por: “promessas de doação incondicionais”. Uma “promessa de doação incondicional” é aquela que é feita sem exigir condições para que se dê o seu pagamento.

⁴⁰ Cf. <http://www.frc.org.uk/> (disponível em 27/07/05).

⁴¹ Cf. <http://www.asb.org.uk/> (disponível em 27/07/05).

*Review Panel (FRRP)*⁴², que têm por finalidade promover e assegurar a boa apresentação de contas. O *Accounting Standards Board*⁴³ é o organismo reconhecido para emitir, rever e retirar as normas contabilísticas.

Os diferentes sectores de actividade no Reino Unido são incentivados a produzir os *Statements of Recommended Practice (SORPs)*, que são recomendações sobre as políticas e práticas contabilísticas a seguir no respectivo sector ou indústria.

O ASB emite uma opinião sobre a garantia ou não que as SORPs oferecem. Para o efeito tem dois comités que o assistem: o *Financial Sector and Other Special Industries Committee* e o *Public Sector and Not-for-Profit Committee*, um para o sector empresarial e outro para o sector público e das organizações sem fins lucrativos.

Um dos sectores que tem elaborado um SORP próprio é o das *Charities* (organizações caritativas ou de beneficência) que engloba todas as organizações que actuam nas áreas da defesa e promoção humana, com fins exclusivamente caritativos. As organizações escutistas inglesas, homologas à do presente estudo e caso, estão englobadas neste sector.

Para supervisionar e ajudar as organizações caritativas existe nomeada, para a Inglaterra e País de Gales, como departamento governamental a *Charity Commission*⁴⁴; esta tem como finalidades: ajudar as organizações caritativas a usar eficientemente os seus recursos e assegurar a manutenção da confiança publica na integridade destas organizações. A *Charity Commission* tem actualmente registadas cerca de 190.000 organizações caritativas⁴⁵.

A *Charity Commission* para supervisionar estas organizações, no que respeita à prestação de contas, entre outras tem para todas elas as seguintes exigências:

- Existência de tratamento contabilístico,
- Elaboração de Relatório Anual,

⁴² Cf. <http://www.frrp.org.uk/> (disponível em 27/07/05).

⁴³ O ASB foi criado em 1990 em substituição do *Accounting Standards Committee*, do qual assumiu a respectiva herança.

⁴⁴ Ver em: <http://www.charity-commission.gov.uk/> (disponível em 27/07/05).

⁴⁵ Fonte: <http://www.charity-commission.gov.uk/registeredcharities/factfigures.asp> (em 27/07/05).

- Envio do Relatório Anual à Comissão,
- Auditoria independente às contas (dispensável para as pequenas organizações),
- Disponibilidade das contas para consulta pública.

Como forma de apoiar as organizações caritativas a *Charity Commission* tem publicado uma série de documentos, entre eles citamos no que respeita à área contabilística⁴⁶:

Ref. ^a	Publicação
CC61	Charity Accounts: The framework
CC62	Charities SORP 2000: what has changed?
CC63	Independent Examination of Charities
CC64	Receipts and Payments Accounts
CC65	Accruals Accounts Pack
CC66	SORP 2000: Example reports and accounts

Tabela 6 - Principais publicações da "Charity Commission" (Reino Unido) relativas à área contabilística.
Fonte: <http://www.charity-commission.gov.uk/publications/> (em 27/07/05).

As especificidades da apresentação de contas pelas organizações caritativas no Reino Unido estão previstas no *Accounting and Reporting by Charities - Statement of Recommended Practice (the Charities SORP)*⁴⁷. Esta directriz estabelece, entre muitas outras, as seguintes normas e notas:

- O *Charities SORP* prevê somente aquilo que considera ser mínimo na preparação e apresentação de contas, para que as responsabilidades públicas, de contabilização e administração, que recaem sobre os órgãos executivos das organizações caritativas se cumpram. A directriz deixa ao critério dos responsáveis executivos a elaboração de informação adicional, que clarifique as actividades e realizações da entidade, tendo em vista interessados como os doadores e os beneficiários dos serviços prestados. A directriz não se

⁴⁶ Todos disponíveis em: <http://www.charity-commission.gov.uk/publications/> (a 27/07/05).

⁴⁷ Disponível em <http://www.charity-commission.gov.uk/Library/publications/pdfs/sorptext.pdf> (a 27/07/05). O *Charities SORP* que estudámos e a que nos referimos ao longo do presente trabalho é o *SORP 2000*, este entretanto foi revisto e está, desde Março de 2005, em fase de discussão e análise a versão *SORP 2005* (disponível a 27/07/05 em <http://www.charity-commission.gov.uk/Library/publications/pdfs/sorp05text.pdf>).

considera ainda, a si própria, como a solução para a resolução da gestão corrente (do dia a dia) de uma organização caritativa⁴⁸.

- As organizações caritativas são largamente dispersas quanto ao seu carácter, pelo que qualquer comparação da sua informação financeira, mesmo que as organizações envolvidas sejam similares, deve ser feita com cuidado⁴⁹.
- A Demonstração da Actividade Financeira (Demonstração de Resultados) de uma organização caritativa não tem como intenção demonstrar a sua eficiência nem fornecer qualquer indicação sobre as suas necessidades futuras. Igualmente o Balanço não é necessariamente uma medida da riqueza da organização⁵⁰.
- A apresentação de contas de uma organização caritativa é um relatório em termos financeiros sobre as suas actividades e recursos. Este relatório deve conter⁵¹:
 - a) A *Statement of Financial Activities*⁵² do ano, que deve demonstrar todos os recursos recebidos e todos os recursos gastos e reconciliar todas as alterações nos seus fundos.
 - b) Em separado uma *Summary Income and Expenditure Account*⁵³, a apresentar em acréscimo à Demonstração da Actividade Financeira pelas *Charitable Companies*⁵⁴.
 - c) O *Balance Sheet*⁵⁵, a apresentar os activos, passivos e os diferentes tipos de fundos da organização.
 - d) A *Cash-Flow Statement*⁵⁶, em conformidade com as normas contabilísticas e de apresentação de contas.
 - e) As *Notes*⁵⁷, explicando as políticas contabilísticas adoptadas e aprofundando a informação contida nas Demonstrações Financeiras.

⁴⁸ Cf. parágrafo 3 do *Charities SORP*.

⁴⁹ Cf. parágrafo 10 do *Charities SORP*.

⁵⁰ Cf. parágrafo 11 do *Charities SORP*.

⁵¹ Cf. parágrafo 22 do *Charities SORP*.

⁵² A tradução pode ser: Demonstração da Actividade Financeira (Demonstração de Resultados).

⁵³ A tradução pode ser: Conta Sumário de Custos e Proveitos.

⁵⁴ A tradução pode ser: “organizações caritativas empresariais”.

⁵⁵ A tradução pode ser: Balanço.

⁵⁶ A tradução pode ser: Demonstração de Fluxos de Caixa.

- Apesar de a principal finalidade da apresentação de contas ser a de dar uma visão geral sobre os recursos recebidos durante o ano e o como eles foram consumidos, para as organizações que tenham mais que um fundo sobre o seu controle, a apresentação de contas deve evidencia-los e diferencia-los (através de colunas na apresentação da Demonstração da Actividade Financeira⁵⁸) conforme o esquema que se segue⁵⁹:

• <i>Unrestricted Income Funds</i>	• <i>General Fund</i>	
	• <i>Designated Funds</i>	
• <i>Restricted Funds (Special trusts)</i>	• <i>Income Funds</i>	
	• <i>Endowment Funds (Capital)</i>	• <i>Permanent Endowment Funds</i> • <i>Expendable Endowment Funds</i>

Tabela 7 - Tipos de fundos de uma Organização Caritativa segundo o *Charities SORP*. Fonte: *Charities SORP* (2000), parágrafo 36.

*Unrestricted Income Funds*⁶⁰: aqueles sobre os quais não recaem quaisquer restrições ou imposições quanto ao seu uso.

*Restricted Funds*⁶¹: aqueles cuja aplicação está restrita a determinados fins.

*General Fund*⁶²: aquele que está disponível para aplicação nas finalidades gerais da organização.

*Designated Funds*⁶³: aqueles que foram colocados de lado com destino a determinados fins, a fim de serem utilizados no futuro.

⁵⁷ A tradução pode ser: Notas às Contas.

⁵⁸ Cf. parágrafo 67 e seguintes do *Charities SORP*

⁵⁹ Cf. parágrafo 36 e seguintes do *Charities SORP*

⁶⁰ A tradução pode ser: Fundos sem restrições.

⁶¹ A tradução pode ser: Fundos com restrições.

⁶² A tradução pode ser: Fundo geral.

⁶³ A tradução pode ser: Fundos destinados.

Income Funds⁶⁴: são fundos restritos, destinados (desde o seu início, por exemplo por desejo do doador) ao uso corrente, para consumo em determinadas actividades e com determinados objectivos.

Endowment Funds (Capital)⁶⁵: são fundos restritos, cuja dotação é destinada a investimento.

Permanent Endowment Funds⁶⁶: aqueles que permanentemente tem que ser mantidos como uma dotação para investimento.

Expendable Endowment Funds⁶⁷: aqueles em que os órgãos executivos, mais tarde os podem converter em fundos de uso corrente (com ou sem restrições).

A *Charity Commission* faz a sua exigência de prestação de contas por níveis de volume de actividade, assim⁶⁸:

Até £10,000⁶⁹

- As contas devem ser preparadas, em base de caixa ou em base de acréscimo.
- Deve ser preparado um Relatório Anual simples.
- O Relatório Anual deve ser enviado à comissão.

Até £100,000

- As contas devem ser preparadas, em base de caixa ou em base de acréscimo.
- As contas devem ser sujeitas a uma revisão externa, contudo o órgão executivo pode escolher entre um examinador independente e uma auditoria. O examinador independente não tem que ser um contabilista.
- Deve ser preparado um Relatório Anual.
- As Contas e o Relatório Anual devem ser enviados à comissão.

⁶⁴ A tradução pode ser: Fundos para uso corrente.

⁶⁵ A tradução pode ser: Fundos de investimento.

⁶⁶ A tradução pode ser: Fundos de investimento - permanente.

⁶⁷ A tradução pode ser: Fundos de investimento - convertível.

⁶⁸ Cf. <http://www.charity-commission.gov.uk/publications/cc61.asp> (disponível em 27/07/05).

⁶⁹ 10 000 Libras inglesas.

Até £250,000

- As contas devem ser preparadas em base de acréscimo.
- As contas devem ser sujeitas a uma revisão externa, contudo o órgão executivo pode escolher entre um examinador independente e uma auditoria. Recomenda-se energicamente que a ser um examinador independente este seja um contabilista qualificado.
- Deve ser preparado um Relatório Anual.
- As Contas e o Relatório Anual devem ser enviados à comissão.

Acima de £250,000, no corrente ano ou nos dois anos anteriores

- As contas devem ser preparadas em base de acréscimo.
- As contas devem ser auditadas por um auditor qualificado.
- Deve ser preparado um Relatório Anual.
- As Contas e o Relatório Anual devem ser enviados à comissão.

Caritativas - empresas

- Devem seguir as normas para a apresentação de contas das empresas e igualmente apresentarem as Contas e o Relatório Anual à *Charity Commission*.

As organizações dos profissionais de contabilidade, nomeadamente o *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (ICAEW) são consultadas e dão opiniões sobre as práticas contabilísticas a instituir pela *Charity Commission*. Cite-se a título de exemplo os *Technical Releases*, *TECH 41/04 - Accounting and reporting by Charities: statement of recommended practice* e a *TECH 26/05 - Charity working at the society: the way forward 2005-2008*⁷⁰.

⁷⁰ Cf. http://www.icaew.co.uk/index.cfm?AUB=TB2I_33241,MNXI_33241 (disponíveis em 27/07/05).

2.3.6 Contribuições de Espanha

Em Espanha foi aprovado o *Real Decreto 776/1998*, de 30 de Abril, que aprova as *Normas de Adaptacion del Plan General de Contabilidad a las Entidades Sin Fines de Lucro y las normas de informacion presupuestaria*⁷¹.

Estas normas, de acordo com o parágrafo segundo da respectiva Introdução, são destinadas às entidades sem fins lucrativos, sendo de cumprimento obrigatório para as fundações de competência estatal e para as associações declaradas de utilidade pública, sem prejuízo que outras entidades também a ele possam ser obrigadas através de norma específica.

Segundo o terceiro parágrafo da já referida Introdução, a adaptação do *Plan General de Contabilidad*⁷² espanhol às entidades sem fins lucrativos foi imposta pelas características diferenciais com que estas entidades se apresentam face a outros sectores de actividade, fundamentalmente porque, de forma geral não realizam operações comerciais, porque a sua actividade não tem como finalidade a obtenção do lucro, e sim prosseguir fins de interesse geral, entre outros: assistência social, cívicos, educacionais, culturais, científicos, desportivos, no campo da saúde, de cooperação para o desenvolvimento, de defesa do meio ambiente, de fomento da economia ou da investigação, de promoção do voluntariado, ou quaisquer outros de natureza análoga.

Ainda segundo o referido terceiro parágrafo, a informação económica que estas entidades devem apresentar deve evidenciar os seguintes aspectos:

- O património da entidade e a sua afectação aos fins gerais que são o objecto da sua actividade.
- O resultado do exercício e a sua função de auto financiamento, colocando em evidência a poupança e os gastos no exercício.
- Indicação sobre o cumprimento de fins de interesse geral.

⁷¹ Cf. *Normas de Adaptacion del Plan General de Contabilidad a las Entidades Sin Fines de Lucro y las normas de informacion presupuestaria* (1998).

⁷² O “Plano Oficial de Contabilidade” (POC) espanhol.

- Quantificação dos custos das actividades realizadas no cumprimento de fins de interesse geral.
- Orçamento e o seu cumprimento.

Este Plano de Contabilidade para as entidades sem fins lucrativos em Espanha optou por seguir a mesma estrutura do seu “Plano Oficial de Contabilidade” (POC), integrando inclusive em algumas partes os mesmos conteúdos do “POC” base.

No que respeita aos Princípios Contabilísticos, optou-se por manter os mesmos princípios do “POC” base. Contudo foi objecto de discussão, dentro do grupo de trabalho que produziu as *Normas de Adaptacion del Plan General de Contabilidad a las Entidades Sin Fines de Lucro y las normas de informacion presupuestaria*, a questão da contabilização por estas entidades em “base de caixa” face à opção que se manteve da contabilização em “base de acréscimo”⁷³.

Em relação ao “princípio da correlação entre proveitos e custos”, embora se tenha mantido redacção do *Plan General de Contabilidad*, assinala-se contudo que uma das características das entidades sem fins lucrativos, para a concretização dos seus fins, é a relação entre os gastos realizados pela entidade e as receitas necessárias para o respectivo financiamento⁷⁴.

No final da “Introdução” (parágrafo 15) o *Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC)*⁷⁵ recomenda às entidades sem fins lucrativos a adopção de um qualquer sistema de *contabilidad de custos*. Com este sistema será enriquecida a informação da contabilidade externa, abrir-se-á a possibilidade de conhecer mais profundamente os custos, consequentemente a hipótese de a cada momento a entidade poder aplicar, nas suas transacções económicas, uma adequada política de preços e quotas.

⁷³ Optou-se por manter o “*princípio do devengo*” (no nosso POC chamado de “Princípio da especialização ou do acréscimo”) conforme estava estabelecido com carácter geral.

⁷⁴ Cf. parágrafo 6 da introdução ao *Plan General de Contabilidad a las Entidades Sin Fines de Lucro y las normas de información presupuestaria*.

⁷⁵ O *Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC)* é um organismo autónomo de carácter administrativo integrado no *Ministerio de Economía e Hacienda (MEC)* de Espanha com a função de controlar e disciplinar o exercício da actividade de Auditoria Financeira. Cf. <http://www.icac.mineco.es/> (disponível em 27/07/05).

A AECA⁷⁶ de uma forma mais abrangente que o Real Decreto 776/1998 dedica dois dos seus documentos ao tema da contabilidade nas entidades sem fins lucrativos. Através da sua *Comisión de Principios Contables* publicou o documento n.º 23 da colecção “*Principios Contables*” - *Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos* (2003) e através da *Comisión de Contabilidad de Gestión* da AECA publicou o documento n.º 24 da colecção “*Principios de Contabilidad de Gestión*” – *La Contabilidad de Gestión en las Entidades sin Fines de Lucro* (2001).

2.4. Contabilidade de Fundos

2.4.1 Introdução

A designada Contabilidade de Fundos tem sido apontada como o tipo de contabilidade que melhor se adapta às necessidades e às características das organizações sem fins lucrativos (às organizações governamentais e às organizações não governamentais sem fins lucrativos - ONGSFL).

Neste sentido vamos procurar aprofundar e caracterizar a Contabilidade de Fundos. Não pretendemos discutir ou aprofundar muito o tema mas mais identificar a Contabilidade de Fundos. O que nos interessa é esta como “ferramenta de trabalho” e da qual, como hipótese, podemos tirar partido no presente estudo.

2.4.2 Conceito de Fundo

Na linguagem contabilística têm sido diversos os significados dados ao termo fundo. Arroyo (1990: p. 152) aponta os seguintes:

- 1) Elemento ou conjunto de elementos do activo, que dentro de uma organização estão separados fisicamente ou através de contas, ou de ambas as formas, e limitados a utilizações concretas. Exemplos: “fundo de mão”, “fundo de caixa”,

⁷⁶ AECA - Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Cf. <http://www.aeca.es/> (disponível em 27/07/05).

“fundo para renovações e reparações”, “fundo para acidentes”, “fundo para contingências”, “fundo para pensões”.

- 2) Valores mobiliários ou imobiliários, colocadas nas mãos de um gestor de carteira (ou representante), que pode gastar (investir) parte do capital ou do seu produto, ou ambos, em conformidade com um acordo formal estabelecido inicialmente. Exemplos: fundo criado por testamento, fundo de uma fundação, fundo de amortização.
- 3) Na contabilidade pública – grupo de contas que se saldavam entre si – activo, passivo, gastos e receitas – relacionadas com origens e usos específicos do capital e serviços (produtos).
- 4) Activo circulante menos passivo circulante (capital de funcionamento)
- 5) Caixa

1) e 4) referem-se à contabilidade das empresas;

2) e 3) referem-se à contabilidade pública e das ONGSFL.

A origem da Contabilidade de Fundos, segundo Herzlinger e Sherman citados por Arroyo (1990: p.153), é situada no Século XIII em Inglaterra, onde na altura uma Carta Magna daria poderes aos lordes (enquanto membros do órgão legislativo) para controlarem a Monarquia (órgão executivo) através, entre outros instrumentos, da contabilidade de fundos e da contabilidade orçamental. O que se manteve durante os 700 anos seguintes.

Ainda segundo os mesmos autores citados por Arroyo (1990: p.154), a razão para o interesse da Contabilidade de Fundos nas organizações sem fins lucrativos está em que os respectivos gestores precisam de um instrumento que lhes facilite a obrigação de usar cada um dos fundos da organização de acordo com as regras próprias. Cada origem de fundos pode ter regras próprias, exigir gestão e prestação de contas autónoma e requerer a criação de uma entidade administrativa separada (autónoma).

Os mesmos autores destacam ainda três factores, essenciais para a prestação de informação sobre a utilização dos recursos postos à disposição das organizações sem fins lucrativos, que facilmente se conseguem individualizar e apresentar através da Contabilidade de Fundos:

- As suas finalidades;
- Os limites legais sobre a sua utilização, determinados pelos doadores;
- As decisões, tomadas pela direcção da organização, sobre o seu uso.

Segundo Granof (1998: p. 34) na contabilidade das organizações governamentais e das ONGSFL, o conceito de fundo aparece como uma entidade contabilística específica. Cada fundo é um conjunto de contas a partir das quais se podem preparar demonstrações financeiras próprias, autónomas e que têm o seu próprio resultado. O conceito de fundo é utilizado para contabilizar separadamente recursos e actividades de determinada organização. Estes fundos resultam dos diferentes destinos e restrições impostas aos recursos da organização e que interessa autonomizar para melhor prestar contas.

O conceito de fundo pressupõe a segregação contabilística, o que não é forçosamente a de uma separação física dos recursos. Um fundo, segundo Arroyo (1990: p. 155), é uma entidade contabilística autónoma, com os seus próprios activos, passivos, receitas, desembolsos ou gastos, com contas correntes com outros fundos e com contas de Situação Líquida.

2.4.3 Principais características da Contabilidade de Fundos

A Contabilidade de Fundos é, segundo Gross (1995: p. 27), um sistema de contabilidade em que são efectuados registos separados para:

- Os recursos doados a uma organização, sobre os quais recaem restrições quanto às finalidades ou uso, impostas pelos respectivos doadores ou por quaisquer outros terceiros.

- A parte dos recursos disponíveis na organização, sem quaisquer restrições mas sobre os quais a respectiva direcção tenha decidido colocá-los de parte para determinados usos futuros.
- Todas os outros recursos sem restrições mas que por interesse de gestão se decidam autonomizar.

Passa a haver como que uma série de “contabilidades separadas” dentro da mesma organização ou entidade.

Lynn e Freeman referidos por Arroyo (1990: p. 155), apresentam a seguinte representação gráfica da contabilidade tradicional (uma entidade simples) em comparação com a contabilidade de fundos (uma entidade múltipla):

Numa empresa, com fins lucrativos (entidade simples)

$\text{Activo} = \text{Passivo} + \text{Situação Líquida}$
--

Numa organização sem fins lucrativos (entidade múltipla)

Fundo 1 Activo = Passivo + Situação Líquida	Fundo 2 Activo = Passivo + Situação Líquida
Fundo 3 Activo = Passivo + Situação Líquida	Fundo 4 Activo = Passivo + Situação Líquida
Fundo 5 Activo = Passivo + Situação Líquida	Fundo “n” Activo = Passivo + Situação Líquida
Activos Fixos	Dívidas a Médio e Longo Prazo

Para Mella, citado por Arroyo (1990: p. 156), muitos dos donativos recebidos pelas organizações sem fins lucrativos têm destinos específicos e diferentes. Pelo que se estas organizações não tem montado um sistema de contabilidade de fundos, terão dificuldades em prestar contas aos doadores. Quer pela complexidade que se gerará com a mistura de todo o dinheiro em uma ou várias contas no banco, como ainda pela mistura entre os activos ou passivos gerados pela actividade resultante do donativo com outros activos ou passivos.

Ainda segundo o mesmo autor, o não conseguir prestar contas correcta e atempadamente trará repercussões negativas para a entidade financiada, pois tanto actuais como potenciais doadores não se sentirão estimulados a prosseguir com contribuições.

Note-se contudo que a contabilidade de fundos não exige, por si própria, a segregação física dos activos entre os diferentes fundos. Por exemplo, como afirma Gross (1995: p. 29), não é necessário abrir uma conta bancária por cada fundo existente, pode haver uma única conta aberta junto de um banco que sirva diferentes fundos.

A equação fundamental da contabilidade mantêm-se para cada fundo:

$$\text{Activo} = \text{Passivo} + \text{Saldo do Fundo}$$

A contabilidade de um fundo funciona como a contabilidade de uma empresa, enquanto entidade simples; não há “capital próprio” dos accionistas ou sócios, pois não existem proprietários; há sim um “saldo do fundo” ou simplesmente um “fundo” que serve para posterior reinvestimento ou para entrega a terceiros com direitos sobre o mesmo.

A Contabilidade de Fundos pode ser realizada quer em *regime de caixa* como em *regime de acréscimo*, como ainda em *regime de acréscimo modificado*⁷⁷ ou em *regime de caixa modificado*⁷⁸.

⁷⁷ O regime de contabilização na base de acréscimo modificada, adopta uma profundidade de focagem exclusivamente de curto prazo, ou seja os activos e passivos de longo prazo são excluídos do Balanço e os acréscimos ou decréscimos nos activos ou passivos de curto prazo serão reconhecidos como proveitos ou custos.

Os Regimes de contabilização determinam quando é que as transacções e os acontecimentos são reconhecidos, numa contabilidade em *regime de acréscimo* a transacção é reconhecida no momento em que esta passe a ter impacto económico, na contabilidade em *regime de caixa* a transacção é reconhecida unicamente no momento do pagamento ou recebimento.

O grau de focagem da contabilidade está relacionado com a necessidade da informação que com ela se pretende obter. Na opção entre o *regime de caixa* e o *regime de acréscimo* há que atender a que activos e passivos se quer reconhecer, contabilizar e integrar no Balanço. Em *regime de caixa* unicamente a caixa consta do Balanço, o resultado aparece numa perspectiva financeira. Em *regime de acréscimo*, a profundidade de focagem é maior, abrange a totalidade dos recursos económicos, o Balanço integra todos os activos e passivos, os correntes e os não correntes; os acréscimos e decréscimos nos activos fixos e nos passivos de longo prazo são reconhecidos como proveitos ou custos.

2.4.4 Classes de Fundos

As *classes de fundos* que cada organização sem fins lucrativos utiliza variam segundo a sua natureza.

Segundo Gross (1995: p. 29) tem havido a tendência (nos EUA) para se sintetizar e classificar os fundos em quatro categorias:

*Current Unrestricted Fund*⁷⁹ - cobrem as actividades gerais e correntes da organização. Estes fundos englobam os recursos que estão ao dispor da organização sem restrições, aqueles que a direcção pode utilizar como entender e afim de levar a cabo as finalidades da organização.

⁷⁸ No regime de contabilização na base de caixa modificada, os custos que tenham uma vida económica que se estenda para além de um ano são capitalizados como activos e depreciados ao longo da sua vida económica (conforme o regime de acréscimo).

⁷⁹ A tradução pode ser: Fundos Correntes sem Restrições; São ainda apontados outros títulos para este tipo de fundo: *Unrestricted Fund*, *Operating Fund*, *General Fund*, *Current Fund*, *Current General Fund*.

Uma sub-categoria destes *Current Unrestricted Funds* são os *Board-Designated Funds*⁸⁰ - são dotações (geralmente em termos de orçamentais) que a direcção decide destinar a determinados fins, em que para se lhes dar mais força, as autonomiza como fundos específicos. Não se tratam de fundos restritos uma vez que não existe qualquer imposição externa e além disso pode-se pôr a hipótese da direcção vir a alterar a sua decisão.

*Current Restricted Fund*⁸¹ - reúnem os recursos recebidos por uma organização mas previamente destinados a actividades ou fins determinados. Os respectivos doadores restringem o âmbito de aplicação ou impõem condições para o fundo doado.

*Restricted Endowment Fund*⁸² - englobam os recursos recebidos pela organização em que, por imposição do doador, unicamente o seu rendimento pode ser utilizado, o activo recebido deve ser mantido intacto, a organização não pode fazer uso deste. Se esta restrição é para sempre estes fundos chamam-se - *Permanent Endowment*⁸³ - se a restrição é limitada no tempo estes chamam-se - *Term Endowment*⁸⁴.

*Fixed Asset Fund*⁸⁵ - é aquele onde o custo dos activos fixos é registado. A principal razão para este tipo de fundo é a de separar os activos fixos dos *Current Unrestricted Fund*.

2.5. Contributos da Contabilidade de Gestão nas ONGSFL

2.5.1 A relevância da Contabilidade de Gestão para as ONGSFL

Com o aumento de dimensão das organizações a Contabilidade de Gestão torna-se uma ferramenta indispensável para os respectivos gestores.

⁸⁰ A tradução pode ser: Fundos Destinados (pela Direcção).

⁸¹ A tradução pode ser: Fundos Correntes com Restrições. São ainda apontados outros títulos para este tipo de fundo: *Restricted Fund*, *Fund for Specified Purposes*, *Donor Restricted Fund*.

⁸² A tradução pode ser: Fundos de Investimento Restrito.

⁸³ A tradução pode ser: Fundos de Investimento Restrito, Permanente.

⁸⁴ A tradução pode ser: Fundos de Investimento Restrito, a Prazo.

⁸⁵ A tradução pode ser: Fundo do Imobilizado. São ainda apontados outros títulos para este tipo de fundo: *Land Fund*, *Building Fund*, *Equipment Fund*, *Plant Fund*.

Nas organizações industriais é necessário apurar o custo dos produtos fabricados para em função disso se tomarem decisões. Mas tanto nestas como nos outros tipos de organização a Contabilidade de Gestão é uma ferramenta preciosa no apoio à gestão, no planeamento, no controlo, no apuramento de custos e proveitos - por departamentos, por projectos, por produtos ou serviços -, na avaliação do desempenho face aos objectivos traçados e (ao fim e ao cabo) na tomada de decisões.

As ONGSFL não fogem à regra, com o aumento de dimensão da organização, com a consequente dificuldade do acompanhamento directo de todas as variáveis que influenciam a organização, os respectivos gestores necessitam de recorrer a ferramentas como a Contabilidade de Gestão. Esta pode-lhes dar informações detalhadas, sintéticas e por medida, sobre a evolução de custos, proveitos e outras variáveis fundamentais para o guindar da organização no sentido da sua Missão.

A evolução tecnológica tem permitido que o tratamento da informação seja cada vez mais célere, barato e acessível. Actualmente dispor de meios informáticos não é uma dificuldade intransponível. Para uma ONGSFL o que pode ser mais difícil é conseguir os meios humanos competentes para a implementação e desenvolvimento de uma adequada Contabilidade de Gestão.

Nas ONGSFL que se baseiam no voluntariado dos seus membros, com o respectivo crescimento, por vezes e para algumas funções, como é o caso da contabilidade, o voluntariado já não consegue dar resposta. Nestas circunstâncias exige-se a contratação de profissionais competentes, que facilitem a vida aos voluntários, que os deixem disponíveis para, entre outras tarefas, tomarem decisões em consonância com o espírito da organização. A dificuldade de muitas organizações está em perceberem este momento, em com visão de futuro, darem ou não este salto, que se exige com o crescimento e que passa pela profissionalização de algumas funções.

2.5.2 Custeio por Centros de Responsabilidade e por Programas

Um centro de responsabilidade⁸⁶ é um grupo de pessoas que trabalha com o fim de atingir um mesmo objectivo organizacional e é encabeçado por um responsável pela actuação dos restantes membros.

Dentro de cada organização acaba por existir uma rede de centros de responsabilidade, a que Anthony (1999: p. 6) denomina de *estrutura de controlo de gestão*.

Esta *estrutura de controlo de gestão*, segundo Anthony (1999, p. 13), pode ser composta por quatro tipos de *centros de responsabilidade*:

- 1) Centros de Proveito
- 2) Centros de Custo
- 3) Centros de Resultados
- 4) Centros de Investimento

Estes podem também ser divididos entre:

- *Mission Centers* (Centros Principais)
- *Service Centers* (Centros Auxiliares; também por vezes chamados de “*support centers*”)

O *output* de um “*mission center*” contribui directamente para os objectivos da organização.

O *output* de um “*service center*” contribui para o trabalho de outro centro de responsabilidade (que pode ser um “*mission center*” ou um “*service center*”); o *output* do primeiro é um *input* do segundo.

Muitas organizações distinguem, nos seus sistemas de controlo de gestão, entre centros de responsabilidade e programas⁸⁷, possuindo uma estrutura de centros de responsabilidade e outra de programas.

⁸⁶ Cf. Anthony (1999: p. 6).

⁸⁷ Cf. Anthony (1999: p. 16).

A informação organizada por centros de responsabilidade serve para:

- 1) planeamento das actividades por cada centro de responsabilidade;
- 2) coordenação do trabalho entre os vários centros de responsabilidade na organização;
- 3) Avaliação de desempenho dos responsáveis e dos centros de responsabilidade.

A informação organizada por programas, os que a organização já realiza e os que planeia realizar, tem três objectivos:

- 1) apoiar a tomada de decisão sobre os programas a realizar, sobre os montantes e os géneros de recursos que devem ser atribuídos a cada um;
- 2) calcular as quotas ou taxas a cobrar aos utentes ou beneficiários; ou apurar os custos incorridos a serem reembolsáveis;
- 3) permitir a comparação com outras organizações em programas similares.

Cada centro de responsabilidade está geralmente envolvido em diversos programas, ou seja, cada programa envolve um ou mais centros de responsabilidade. A Tabela 8 apresenta um exemplo da relação entre os centros de responsabilidade e os programas.

Centros de Responsabilidade	Programas			
	<i>Medicina Desportiva</i>	<i>Desintoxicação Alcoólica</i>	<i>Reabilitação de Toxicodependentes</i>	<i>Cirurgias ao Coração</i>
<i>Centros Missão</i>				
Pequenos cuidados	3 800 dias	1 200 dias	300 dias	8 000 dias
Cirurgia	1 000 operações			500 operações
Laboratório	2 000 testes	500 testes	300 testes	2 000 testes
Radiologia	8 000 Rx			1 500 Rx
Apoio às famílias e vistas	12 500 vistas	10 000 visitas	8 500 visitas	
<i>Centros Auxiliares</i>	Os custos dos <i>Centros Auxiliares</i> são imputados aos <i>Centros Missão</i> , com o objectivo de apurar os custos totais, dos <i>Centros Missão</i> e dos <i>Programas</i> (que usam os recursos dos <i>Centros Missão</i>).			
Higiene e Limpeza				
Cozinha e Refeitório				
Lavandaria				
Administração				
Serviço Social				

Tabela 8 - Relação entre Centros Responsabilidade e Programas. Fonte: adaptação de um quadro de Anthony (1999: p. 17).

2.5.3 Custeio Baseado nas Actividades

O método de custeio baseado nas actividades (CBA)⁸⁸ é actualmente dos mais referidos nos meios relacionados com a Contabilidade de Gestão, em conferências e seminários, nas escolas e mesmo nos meios empresariais. Este já ultrapassou a fase da discussão académica embrionária e passou para a fase da aplicação prática nas organizações.

Também no âmbito das organizações sem fins lucrativos o método tem tido a sua influência e aplicabilidade, principalmente ao nível de algumas instituições governamentais. Em organizações de maior dimensão, com alguma preocupação no seguimento da orientação estratégica definida, no controle dos custos e na satisfação dos utentes, em que os seus programas ou serviços resultam de um conjunto de actividades de rotina e em que o peso do custos indirectos é significativo, o CBA tem sido uma opção considerada e seguida⁸⁹.

Nos últimos anos, ao nível das “organizações lucrativas” mas também das “não lucrativas”, abandonou-se a orientação para o produto ou serviço e passou a seguir-se uma orientação para o mercado, passou a ser este a comandar. Os clientes passaram a ser mais esclarecidos e exigentes, a concorrência passou a ser mais forte e na generalidade dos casos actualmente é o mercado quem dita os preços. A oferta e a diversificação de produtos aumentou, os produtos nascem e morrem mais rapidamente, reduziu-se o seu ciclo de vida. Também o desenvolvimento tecnológico ao nível do fabrico, da comunicação e da informação ganharam celeridade e geraram a aproximações que antes não existiam.

Com a *perda de relevância* da informação produzida pela Contabilidade de Gestão tradicional, fruto das evoluções havidas ao nível tecnológico, societário, das consequentes reacções das filosofias de gestão, em que se implantaram conceitos como o *Just in Time* (JIT), o *Total Quality Management* (TQM), surgiu o CBA e ligado a ele a

⁸⁸ Em inglês: “Activity Based Costing” (ABC).

⁸⁹ A título de exemplo apontamos as notas sobre o *Activity Based Costing* (ABC) do Fort Detrick (USA) em <http://www.detrick.army.mil/usag/rmo/abc.cfm> (disponível em 28/07/05).

Gestão Baseada nas Actividades (GBA)⁹⁰ – uma filosofia de gestão, resultante do CBA e igualmente baseada nas actividades.

Em termos de literatura o CBA aparece na sequência da obra de Porter "*In Competitive Advantage*" (1985) pela mão Johnson e Kaplan no seu livro "*Relevance Lost, The Rise and Fall of Management Accounting*" (1987).

A novidade do CBA está na abordagem alternativa da afectação dos custos indirectos aos produtos, considerando as actividades os principais objectos de custo e utilizando-as como base para a imputação dos custos a outros objectos de custo (produtos, serviços, clientes, etc.).

Em termos esquemáticos as diferenças entre a metodologia tradicional e o sistema CBA podem ilustrar-se conforme a Ilustração 1:

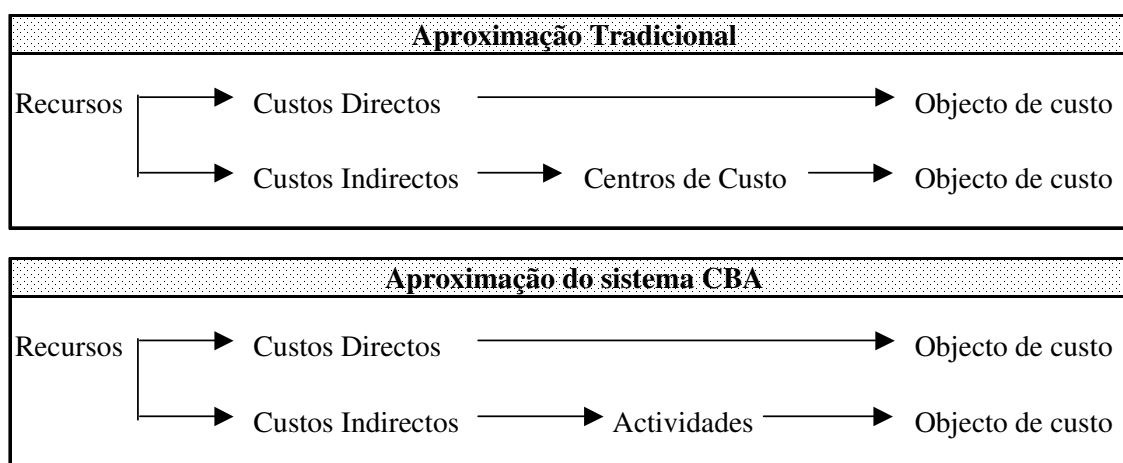


Ilustração 1 - Comparação entre a metodologia tradicional de custeio e o sistema CBA. Fonte: documento n.º 18 da AECA (1998: p. 46).

Nas organizações sem fins lucrativos os respectivos gestores, tal como nas organizações lucrativas, necessitam de informação precisa e oportuna sobre os custos, tanto para a tomada de decisões estratégicas como para a realização de melhorias em termos operacionais. Em muitas destas organizações é importante saber qual o custo económico de cada actividade, produto ou programa; por exemplo, pode ser necessário prestar contas a quem especificamente contribuiu financeiramente para algum ou alguns deles,

⁹⁰ Em inglês: "Activity Based Management" (ABM).

ou pode interessar avaliar se a contribuição recebida dos utentes é suficiente, ou ainda se o subsídio do Estado está adequado. Em todos estes casos a utilização de um sistema de custeio será um instrumento precioso.

Quando as “não lucrativas” estão especialmente orientadas para a satisfação do utente, quando pretendem melhorar o serviço prestado, serem mais eficazes, melhorarem tempos, a qualidade, a redução de custos, enfim optimizarem a gestão das actividades necessárias para o seu produto final. Quando ainda, há rotina das actividades, o CBA pode ser o instrumento adequado a utilizar.

A AECA⁹¹ no seu documento n.º 24 – *La Contabilidad de Gestión en las Entidades sin Fines de Lucro* (2001) – ao apontar sistemas de custeio para as organizações sem fins lucrativos e ao referir-se ao CBA, sugere o agrupamento inicial dos custos por departamentos ou centros de custo, conforme o esquema da Ilustração 2.

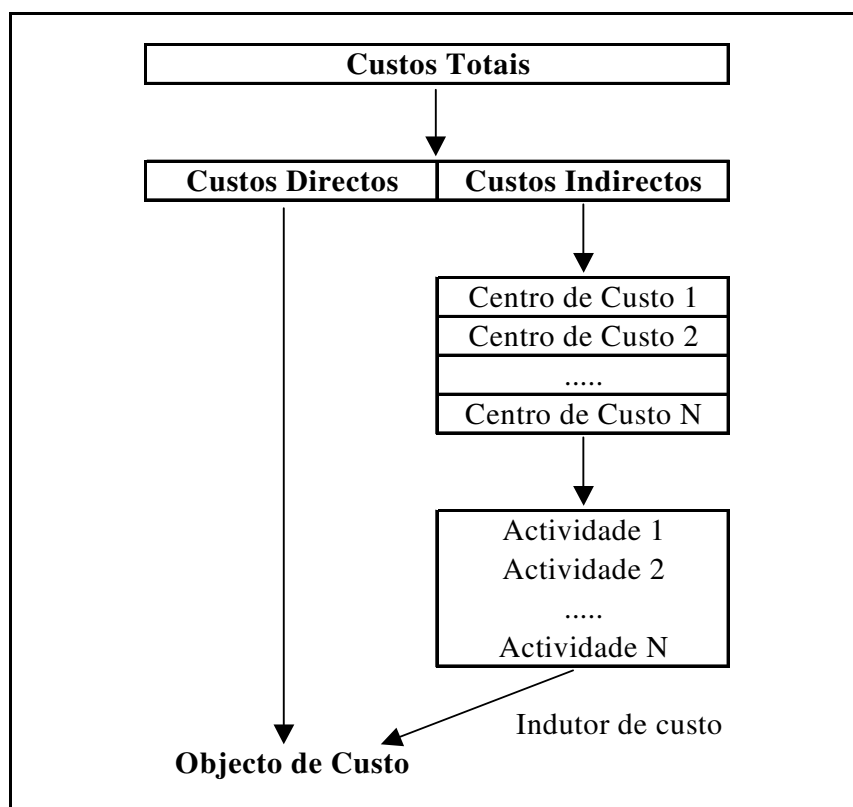


Ilustração 2 - Esquema de funcionamento do CBA, agrupando inicialmente os custos por departamentos ou centros de custo. Fonte: doc. n.º 24 da AECA (2001: p. 37).

⁹¹ AECA - Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

Conforme o esquema, numa primeira fase acumulam-se os custos indirectos por departamentos ou centros de custo e só depois são afectados às actividades. Com esta dupla informação torna-se mais fácil identificar os departamentos implicados com cada actividade e avaliar a responsabilidade da execução de cada actividade⁹².

O custeio baseado nas actividades integra-se num conceito de gestão mais abrangente, que tendo em conta as actividades realizadas pela organização, serve também áreas como o controlo de gestão e o desenvolvimento tático / estratégico.

Se o sistema CBA/GBA apenas se preocupar com o correcto cálculo dos custos e for utilizado num contexto de controlo de gestão *à posteriori*, corre o risco de não acrescentar nada de inovador do ponto de vista da estratégia das organizações. Se pelo contrário o objectivo da aplicação do modelo for a de determinar a origem dos custos e de ser utilizado no quadro de um controlo de gestão *à priori*, então poderá contribuir positivamente para a melhoria contínua da actividade da organização, tornando-a mais adequada e competitiva.

A implementação do CBA numa organização que já siga um sistema de custeio tradicional, não será um processo fácil, além de um conjunto de resistências humanas que sempre ocorrem quando se fala em mudança, haverá concerteza dificuldades na identificação das actividades e posteriormente na dos respectivos *cost drivers*, decompor uma organização em actividades constitui um obstáculo difícil de transpor.

Também tentar implementar um sistema deste género, sem ter os gestores de topo motivados e convencidos das suas vantagens, será um mau início, pode provocar o aborto do processo e mesmo trazer instabilidade para a organização.

A montagem de um sistema de Contabilidade de Gestão deve ser integrado num sistema mais vasto de informação para a gestão e adaptada a cada caso. Cada organização terá as suas características e é em função destas que se deverá escolher a roupagem do sistema que melhor lhe sirva.

⁹² Cf. também o doc. n.º 18 da AECA - *El Sistema de Costes basado en las Actividades* (1998: p. 70).

2.5.4 Balanced Scorecard

O *Balanced Scorecard* (BSC)⁹³ é uma metodologia desenvolvida por Robert Kaplan e David Norton no início dos anos 90⁹⁴, como resultado de um estudo em várias das maiores empresas norte-americanas com o objectivo de desenvolver um sistema de avaliação do desempenho organizacional.

Esta metodologia pretende ampliar a visão dos sistemas de controlo tradicionais para além dos indicadores financeiros, em vários sentidos, incluindo:

- Informação financeira e não financeira;
- Informação externa e interna;
- Informação sobre o curto e o longo prazo;
- Informação constante sobre o desempenho organizacional;
- Informação sobre os resultados actuais e futuros da organização (dados históricos e dados prospectivos).

O BSC tem sido cada vez mais adoptado pelas organizações sem fins lucrativos e especialmente ao nível do sector público. Estas organizações reconhecem, também elas, a importância de planear, de ter uma estratégia definida e consequentemente as exigências da implementação, acompanhamento, controle e avaliação da estratégia. Ora, o BSC aparece como um instrumento de gestão que, tendo em conta a estratégia definida, fornece aos gestores uma visão global e integrada do desempenho organizacional.

Como já se referiu, porque estas organizações não visam o lucro, os tradicionais indicadores financeiros são pobres ou mesmo erróneos para avaliar a sua acção, pelo que o BSC – agregando indicadores financeiros e não financeiros, desenhados em

⁹³ Não existe uma tradução directa para a nossa língua de BSC. Em língua francesa traduziu-se por "tableaux de bord prospectivo". Em espanhol por "Cuadro de Mando Integral". Entre nós, é mais conhecido e habitualmente aceite como "balanced scorecard" (BSC).

⁹⁴ Sobre a história do Balanced Scorecard é interessante ver http://www.schneiderman.com/Concepts/The_First_Balanced_Scorecard/BSC_INTRO_AND_CONTENTS.htm, acedido em 10/09/2004.

função da própria estratégia – aparece como uma boa solução para a gestão estratégica das organizações sem fins lucrativos.

A estratégia da organização é a principal origem e o principal destino do trabalho em qualquer BSC. Esta ideia pode perceber-se através da Ilustração 3.

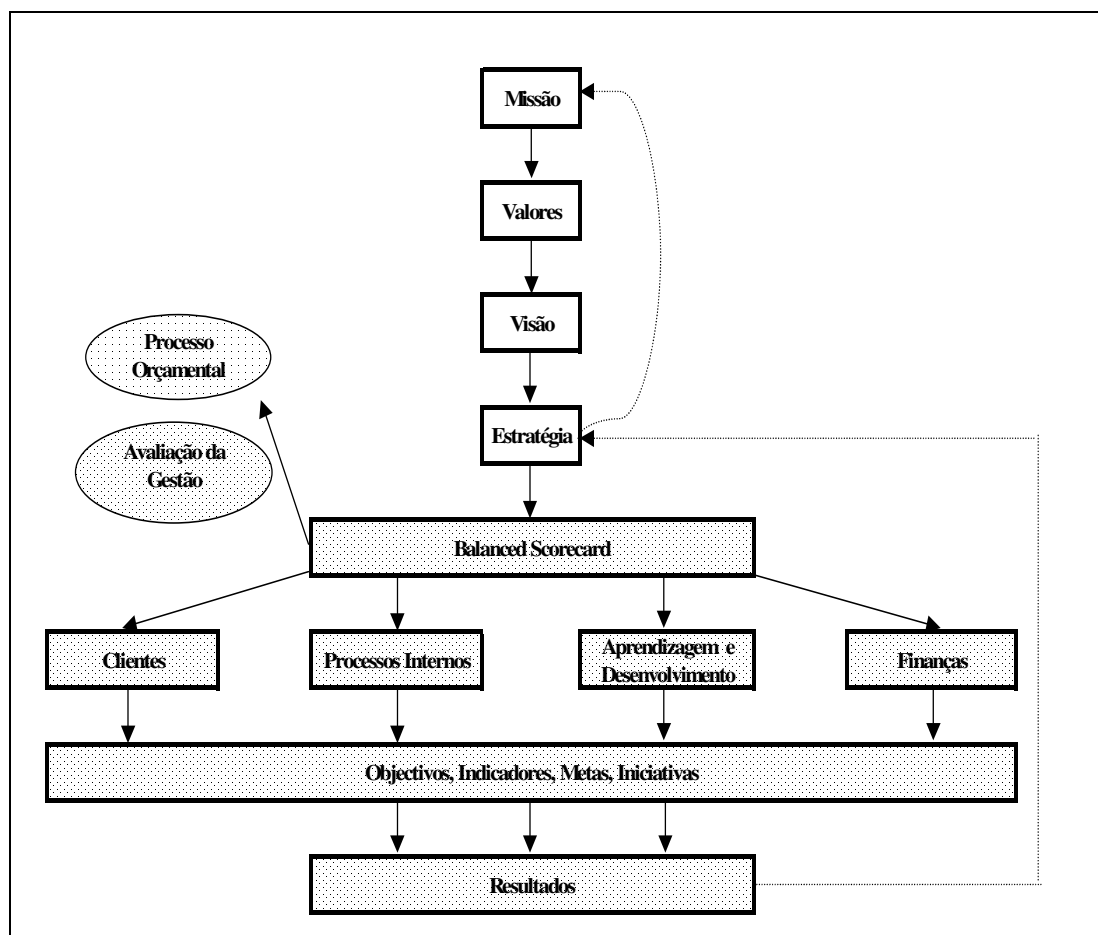


Ilustração 3 - Enquadramento do BSC nas OSFL. Fonte: Adaptação de Niven (2003: p. 156)

A Ilustração 4 esquematiza a sequência do processo do BSC.

Tal como se procura evidenciar com a Ilustração 5 o BSC força para que haja um vaivém entre o topo e a base da organização, entre a estratégia e as operações, onde o retorno dos resultados é um importante contributo para a redefinição estratégica.

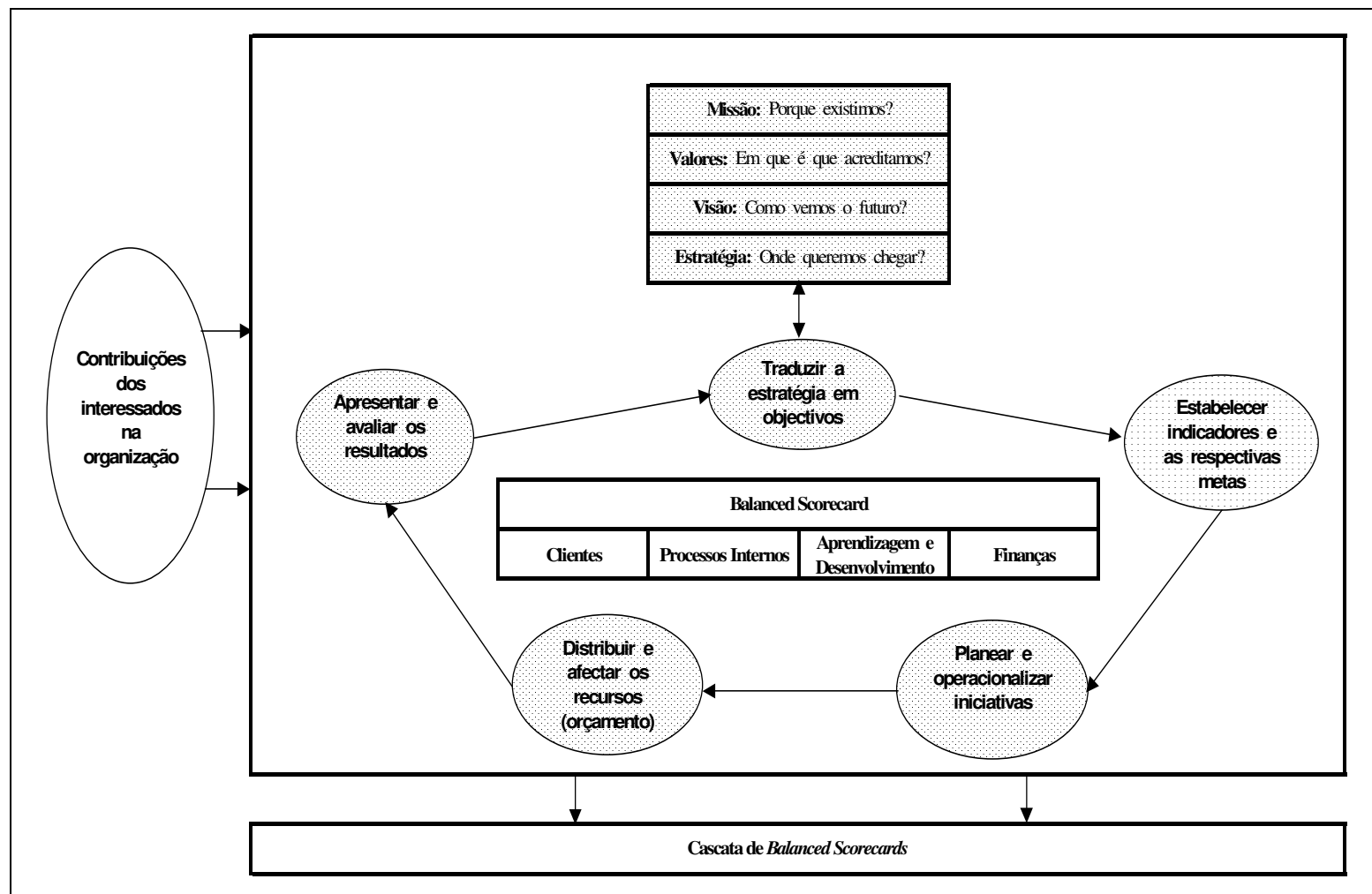


Ilustração 4 - O Processo do BSC Fonte: Adaptação de Niven (2003: p.151).

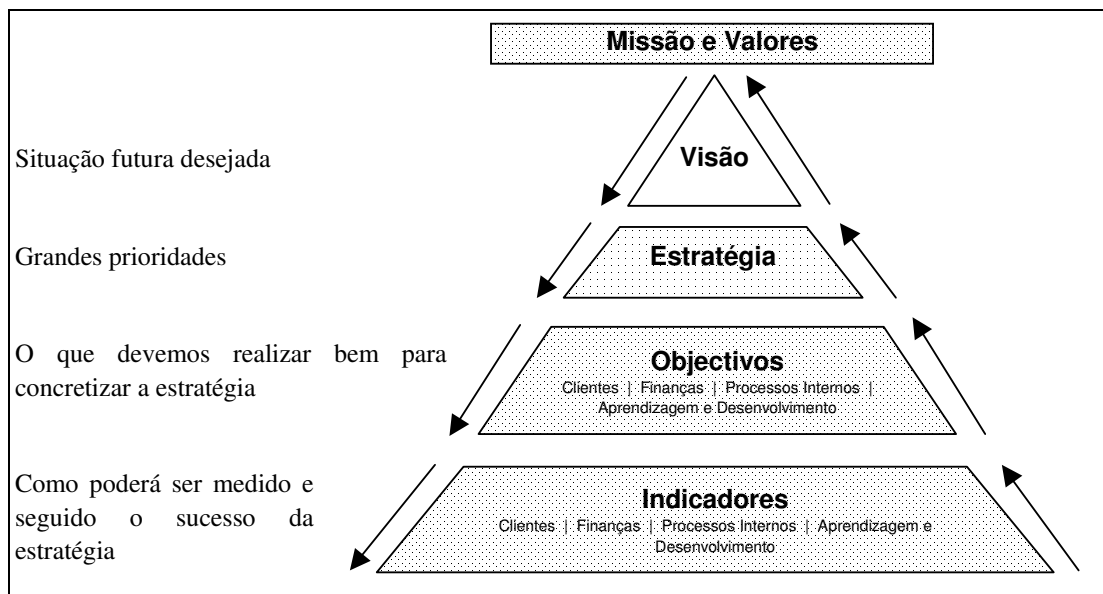


Ilustração 5 - A tradução da estratégia em acção e vice-versa, através do BSC. Fonte: Adaptação de Niven (2003: p. 171).

Ao apresentarem o BSC, Kaplan e Norton (1992) sugeriram que a organização fosse vista sob quatro perspectivas:

- Aprendizagem e desenvolvimento organizacional
- Processos internos
- Mercado (ou dos clientes)
- Financeira (ou dos accionistas)

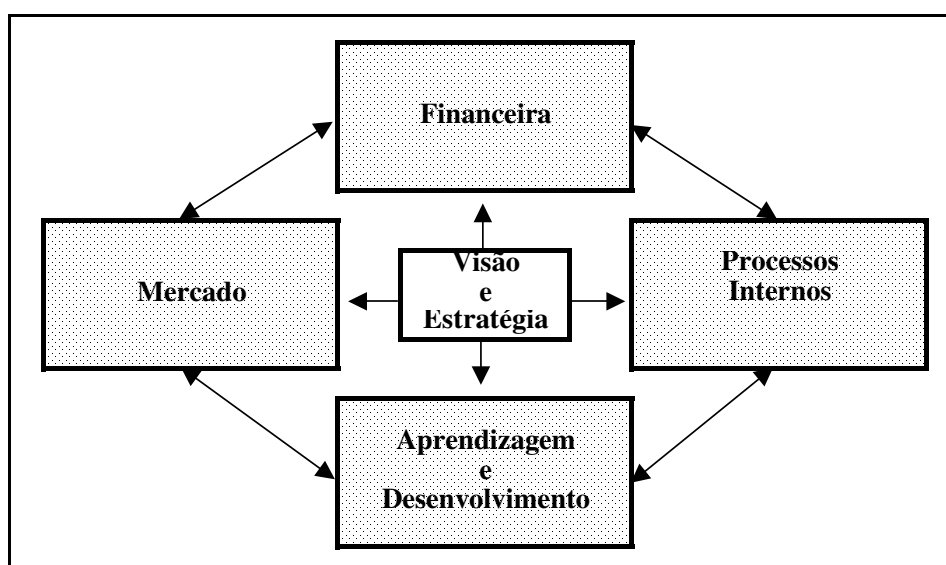


Ilustração 6 – As quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*. Fonte: adaptação de figura apresentada por Kaplan (1996: p. 9).

Este modelo tem sido adaptado às organizações sem fins lucrativos, governamentais e não governamentais. Estas organizações requerem um sistema que não meça exclusivamente os seus *inputs* e *outputs* mas que lhes permita simultaneamente avaliar a consecução dos seus fins ou Missão. Neste tipo de organizações é a Missão, e não os objectivos financeiros ou dos accionistas, que conduz a estratégia da organização. Ora, o BSC parece suficientemente equipado para atender a esta especificidade.

No seguimento de autores como Kaplan (2001)⁹⁵ e Niven (2003)⁹⁶, o esquema da Ilustração 6 pode ser adaptado às organizações sem fins lucrativos da seguinte forma:

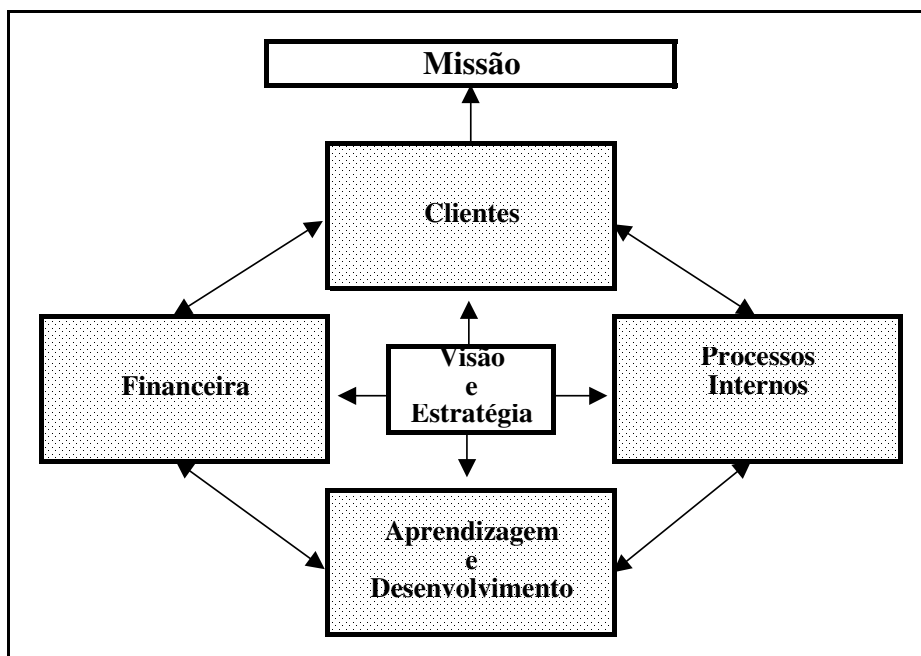


Ilustração 7 – A aplicação do modelo do *Balanced Scorecard* às organizações sem fins lucrativos. Fonte: adaptação a partir de ilustração de Niven (2003: p. 32).

Uma clara distinção entre os dois modelos de BSC é a de que, para as organizações sem fins lucrativos, deixa de ser a perspectiva financeira – os accionistas – a principal referência para passar a ser mais importante a perspectiva da satisfação dos clientes – os utentes dos serviços prestados pelas OSFL.

⁹⁵ Cf. ainda http://www.gesbanha.pt/contab/BalaScor_files/frame.htm (p.7), disponível em 02/Set/2004.

⁹⁶ Cf. ainda http://www.balancedscorecard.biz/articles/adapting_BSC_Public_Sectors.html, disponível em 02/Set/2004.

Esta alteração é consequência da razão de ser das OSFL estar exclusivamente no cumprimento da sua Missão, que está forçosamente direccionada para a prestação de um serviço aos seus “clientes”. Enquanto nas organizações com fins lucrativos o lucro pode ser a motivação para a sua existência, nas “sem fins lucrativos” a sua razão de ser está em exclusivo na sua Missão e consequentemente na prestação dos serviços para que estejam vocacionadas.

Os investidores neste tipo de organizações (Estado, empresas, particulares, utentes,...) estão mais interessados em que estas cumpram a sua Missão, satisfazendo os seus “clientes”, do que no seu resultado financeiro. Aliás, a boa e qualificada satisfação dos “clientes” é um factor de motivação para os investidores, tanto para que haja renovações como para que haja atracção de novos investidores no financiamento da actividade da organização.

Ao procurar-se desenhar um modelo de BSC para uma OSFL é natural que se levante a questão “afinal quem é o cliente?”. Conforme explica Niven (2003: p. 34), enquanto nas organizações com fins lucrativos o cliente reúne em si diferentes papéis – escolhe o produto ou serviço, paga por ele e beneficia do mesmo –, nas “sem fins lucrativos” estes papéis são desempenhados por diferentes grupos. Em muitos casos quem escolhe o produto ou serviço, é diferente de quem paga e é ainda diferente quem usufrui do mesmo⁹⁷. Assim, estabelecer quem é o “cliente” depende da perspectiva com que o procuramos definir. Contudo o BSC não nos obriga a esta definição, se assim quisermos poderemos incluir no desenho do mesmo “clientes” sob diferentes perspectivas.

Porque nenhuma organização consegue realizar os seus fins sem um mínimo de recursos financeiros. Porque nas “sem fins lucrativos” a prestação de contas, a demonstração da economia, eficiência e eficácia na utilização desses recursos é importante, pelo menos face aos respectivos financiadores, não se pode considerar completo um *Balanced Scorecard* sem a perspectiva financeira.

⁹⁷ Ainda segundo Niven (2003: p. 157) a identificação dos “clientes” de uma OSFL pode fazer-se examinando quem são os interessados na mesma – os *stakeholders*.

A chave do sucesso do BSC está, segundo Niven (2003: p. 35), na selecção e medição dos processos que mais directamente contribuem com resultados para o “cliente” e consequentemente para o cumprimento da Missão.

A perspectiva da Aprendizagem e Desenvolvimento constitui o alicerce para o êxito do BSC nas OSFL. Para com qualidade se conseguir atingir os fins da organização e satisfazer os respectivos “clientes” é fundamental, além da disponibilidade das ferramentas necessárias, a competência, a dedicação, a motivação e a coordenação entre os membros (profissionais ou voluntários) da organização.

Na organização é importante que haja uma boa comunicação hierárquica, de baixo para cima e de cima para baixo. E ainda, que haja um bom alinhamento com a estratégia definida, que regularmente se questionem as suposições iniciais e se verifique se a estratégia continua válida. A perspectiva da Aprendizagem e Desenvolvimento deve ser a base da melhoria contínua e da inovação.

De um modo sintético, o BSC baseia-se na hipótese de que se se actua sobre a perspectiva da Aprendizagem e Desenvolvimento (sobre a melhoria das pessoas da organização e dos instrumentos que usam), esta será o motor da melhoria dos processos internos, redundará numa melhor gestão financeira e consequentemente em “clientes” mais satisfeitos.

Um dos aspectos cruciais no BSC é a formulação dos indicadores de desempenho. Estes servem a conjugação das iniciativas operacionais com os objectivos estratégicos. A sua implementação pressupõe a definição de uma cadeia de relações de causa e efeito, em que para cada uma das perspectivas definidas e entre as diversas perspectivas, se relacionam os objectivos com os vectores de desempenho.

Um bom BSC deve englobar um conjunto de indicadores, ligados aos objectivos estratégicos, relacionados também entre si por uma relação de causa-efeito, que segundo Kaplan (1996: p. 150) devem ser um misto de entre dois tipos de indicadores: *leading* (indutores) e *lagging* (indicadores de resultados).

Os *lag indicators* são medidas focalizadas nos resultados e que normalmente procuram evidenciar o desempenho no final de um determinado período. Por exemplo o volume de vendas pode ser considerado um *lag indicator*.

Os *lead indicators* são medidas consideradas como indutores (*drivers*) dos *lag indicators*. Entre os dois tipos de indicadores deverá haver uma assumida relação, em que um melhor desempenho ao nível dos processos ou meios – medidos pelos *lead indicators* – induza a melhores resultados – medidos pelos *lag indicators*. As medidas *leading* são o “motor do negócio”, porque visam induzir comportamentos nos agentes económicos para o cumprimento dos objectivos estratégicos para o “negócio”.

Os indicadores de processo ou meios – *lead indicators* – estão mais relacionados com a avaliação da eficiência, enquanto que os indicadores de resultados – *lag indicators* têm mais a haver com a avaliação da eficácia na consecução dos objectivos.

Por sua vez Niven (2003: p. 186) privilegia para o BSC nas OSFL um misto de três tipos de indicadores: *input measures* (indicadores de entrada), *output measures* (indicadores de saída) e *outcome measures* (indicadores de resultado).

Para Rohm (2003: p. 18) os indicadores devem ajudar-nos a responder a duas questões básicas⁹⁸:

- Estamos a fazer certas as coisas? (avaliar o “como”) – corresponde com os indicadores de *input* (avaliam os recursos) e com os indicadores de *processo* (avaliam as actividades).
- Estamos a fazer as coisas certas? (avaliar o “quê”) – corresponde com os indicadores de *output* (avaliam os serviços ou produtos produzidos) e com os indicadores de *outcome* (avaliam os resultados, as realizações, os impactos).

Ainda segundo este autor (p. 20), em cada perspectiva do BSC há algo que geralmente se quer medir, assim (com adaptação nossa)⁹⁹:

⁹⁸ Em inglês: *Are we doing things right? (How?)*; *Are we doing the right things? (What?)*.

⁹⁹ Cf. também com a figura 9.1 apresentada por Niven (2003: p. 188).

- Cliente / Stakeholder – os resultados (*outcomes*), o impacto no “negócio”;
- Processos Internos – as actividades, a eficiência, os *outputs* intermédios;
- Financeira – os resultados (em termos financeiros), os *inputs* (a adequação dos recursos);
- Aprendizagem e Desenvolvimento / Capacidade Organizacional – as alterações: nos comportamentos, no conhecimento, nas capacidades, nas competências, nas atitudes, na eficiência e na eficácia do serviço.

A AECA¹⁰⁰ sugere entre outras, uma classificação dos indicadores em função do objecto a medir e que esquematicamente se apresenta na Ilustração 8.

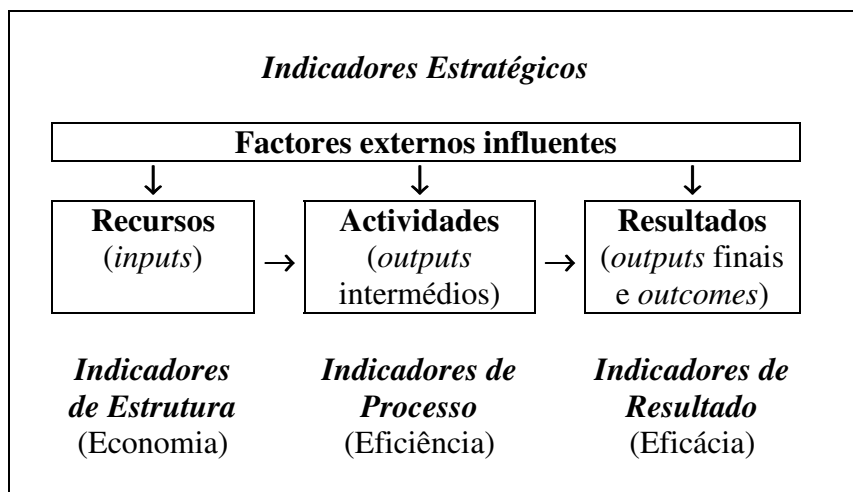


Ilustração 8 - Relação entre indicadores e os elementos que medem. Fonte: doc. n.º 16 da AECA (2000: p. 35).

Conforme refere a AECA¹⁰¹ através de indicadores adequados de estrutura, processo e resultado, consegue-se medir a qualidade com que se desenvolve cada um destes elementos e obter conclusões a respeito da qualidade no seu conjunto - Ilustração 9.

¹⁰⁰ Cf. doc. n.º 16 da AECA (2000: p. 35).

¹⁰¹ Idem, p. 35.

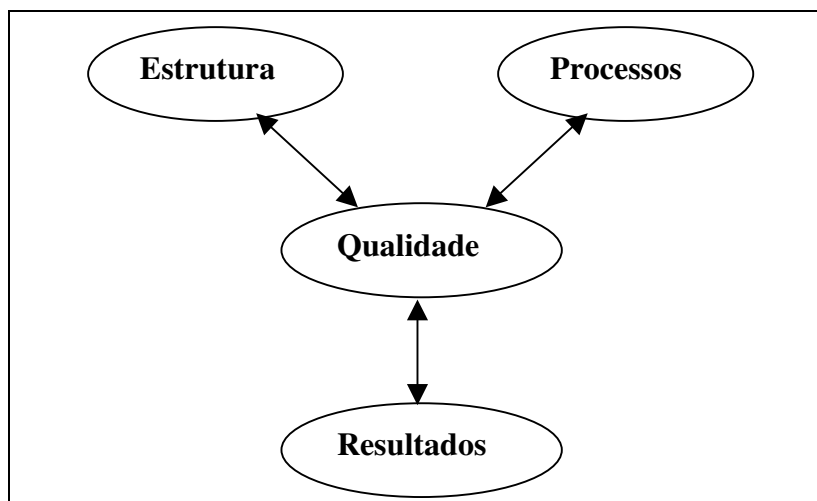


Ilustração 9 - Relação entre indicadores e a qualidade. Fonte: doc. n.º 16 da AECA (2000: p. 36).

Ainda segundo a AECA, os indicadores devem medir e avaliar três atributos do desempenho organizacional:

- Economia,
- Eficácia,
- Eficiência.

Pelo que, para se definirem indicadores para uma organização, deve atender-se a estes atributos, quer pela comparação entre as previsões e as realizações, para *inputs* e para *outputs* - Ilustração 10-, quer ainda na perspectiva de processo da organização - Ilustração 11.

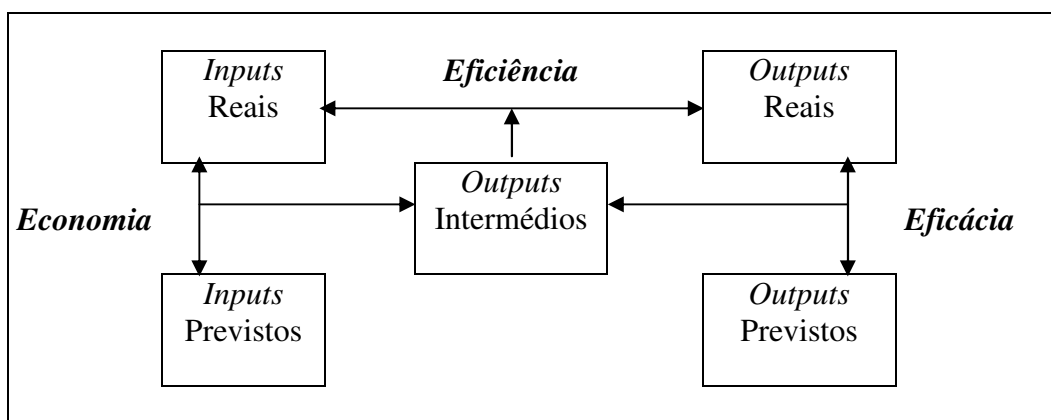


Ilustração 10 - Inter-relação entre economia, eficácia e eficiência. Fonte: doc. n.º 16 da AECA (2000: p. 26)

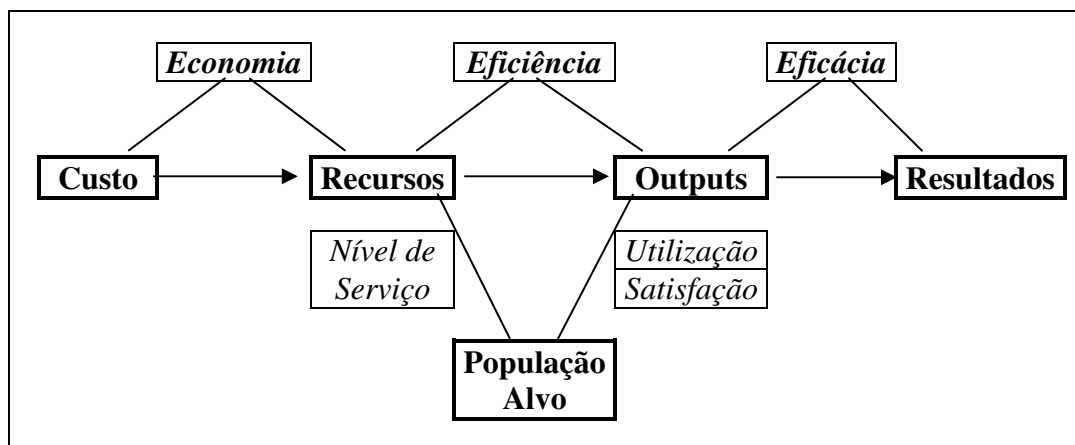


Ilustração 11 - Inter-relação, na perspectiva do processo, entre economia, eficácia e eficiência. Fonte: doc. n.º 16 da AECA (2000: p. 27).

Pelo estudo que fizemos sobre o BSC, tendo em perspectiva o “caso CNE”, parece-nos ser esta uma boa ferramenta a explorar e aplicar por esta associação no contexto de um sistema integrado de informação e controlo de gestão¹⁰².

2.6. Conclusões

Parece-nos interessante concluir este capítulo, no que respeita à caracterização dos ONGSFL, citando Peter Drucker (1990: p.10) no seu prefácio do livro *As Organizações Sem Fins Lucrativos*, diz ele:

“Há quarenta anos ninguém falava de “organizações sem fins lucrativos”, nem de um “sector não lucrativo”. Os hospitais consideravam-se a si mesmos hospitais; as igrejas, igrejas; as organizações de raparigas e rapazes escuteiros tinham-se por tais, e assim sucessivamente. Desde então, acabámos por utilizar a expressão “sem fins lucrativos” para qualificar todas estas instituições. É um termo negativo, que só nos diz o que elas não são, mas ao menos demonstra que nos consciencializámos de que todas estas instituições, sejam quais forem os seus interesses, têm algo em comum.

“Agora começamos a compreender esse «algo». Não é o seu carácter de não lucrativas ou, referido de outro modo, não comercial, nem a sua natureza «não governamental»; é

¹⁰² No presente trabalho, nas p. 161 e seguintes, desenvolvemos o estudo da aplicação do BSC ao CNE.

que desempenham funções muito diferentes das que são próprias das empresas ou do governo.

“Aqueles fornecem bens ou serviços; este controla. Uma empresa lucrativa cumpriu a sua tarefa quando o cliente compra o produto, paga-o e fica satisfeito com ele; um governo cumpre a sua função quando têm uma política eficaz e efectiva. A organização “sem fins lucrativos” não fornece bens ou serviços nem controla, o seu «produto» não é um par de sapatos, nem uma regulamentação efectiva, mas um *ser humano modificado*. Estas organizações são agentes da evolução humana e o seu «produto» é um doente curado, um menino que aprende, um rapaz ou rapariga transformado num adulto que se respeita a si mesmo, uma vida humana inteiramente mudada.”

Ainda três notas, salientando-as de tudo o que dissemos sobre a caracterização das ONGSFL.

- A opção pela designação “Organizações Não Governamentais Sem Fins Lucrativos”, sem que nos pareça a expressão ideal; face às mais comuns “Organizações Não Governamentais” e “Organizações Sem Fins Lucrativos” afigura-se-nos mais adequada, porque delimita *per si* o tipo de organização que estudamos no presente trabalho.
- A existência de três mercados, três sectores e três organizações tipo, assim conjugadas:

Mercado	Sector	Organização tipo
Capitalista ¹⁰³	Privado	Empresarial
Político ¹⁰⁴	Público	Governamental
Defesa e Promoção Humana ¹⁰⁵	Associativismo e Voluntariado ¹⁰⁶	ONGSFL

Tabela 9 - Principais mercados para o fornecimento e aquisição de bens e serviços. Fonte: autor.

¹⁰³ Mercado Capitalista - onde os indivíduos ou as organizações fornecem bens ou serviços com a perspectiva do lucro ou ganho económico. O lucro serve como remuneração ao investimento efectuado.

¹⁰⁴ Mercado Político - relativo aos negócios públicos, onde os indivíduos colectivamente, para fazerem face a necessidades comuns, decidem o fornecimento e a afectação de bens e serviços públicos.

¹⁰⁵ Mercado da Defesa e Promoção Humana - onde os indivíduos voluntária e colectivamente fornecem bens e serviços públicos, que visam a defesa e promoção humana, sem os incentivos ou as penalizações do mercado político.

¹⁰⁶ Também conhecido por *Terceiro Sector*.

- A necessidade para as ONGSFL de informação que expresse e permita avaliar outros fins que não o lucro. Para cada ONGSFL esta informação - financeira e não financeira - deve ter em conta as suas especificidades e finalidades.

O facto de as ONGSFL não terem como pressupostos, por um lado o objectivo do lucro, por outro a dependência de impostos ou taxas (através do Orçamento do Estado), são duas características que as fazem diferentes das organizações empresariais e das organizações governamentais. Pelo que, sendo também estes pressupostos da contabilidade naqueles tipos de organização, para a contabilidade das ONGSFL exige-se uma adequação própria e não será eficaz a importação directa de modelos daquelas.

A contabilidade financeira das organizações empresariais está essencialmente orientada o medir da rendibilidade, para a relação entre custos e proveitos, servindo assim, entre outras, para a avaliação da actividade realizada. Nas organizações sem fins lucrativos a contabilidade financeira serve mais o objectivo da administração e da prestação de contas sobre os recursos que teve à sua disposição e só marginalmente serve para a avaliação da actividade realizada. Pelo que para a avaliação da actividade realizada nas organizações sem fins lucrativos deve atender-se a outros indicadores que não o lucro (ou rendibilidade).

As demonstrações financeiras nas organizações sem fins lucrativos devem permitir e facilitar: a respectiva análise financeira; a comparação entre o realizado e o orçamentado; a demonstração do cumprimento de leis, normas, regulamentos, restrições e prescrições que recaem sobre a organização e sobre os seus fundos; a avaliação da economia, da eficiência e da eficácia da organização.

As demonstrações financeiras destas organizações devem ainda ser úteis, como informação, para: os actuais e os potenciais fornecedores de recursos à organização; os actuais e os potenciais beneficiários dos serviços prestados pela organização; a avaliação dos gestores e da actividade desenvolvida; a avaliação sobre os recursos económicos, as obrigações e a Situação Líquida da organização; a prestação de contas sobre os movimentos financeiros realizados durante o período em causa.

Na escolha de um modelo de contabilidade financeira para uma ONGSFL exigem-se frequentemente algumas opções, entre elas:

- A opção entre a contabilidade realizada no regime de Base de Caixa ou no regime de Base de Acréscimo. A decisão passa muito por se avaliar do volume de transacções feitas a prazo e da sua materialidade, e pela relação “custo-resultado” que cada alternativa possa pesar.
- A escolha de quais as demonstrações financeiras a apresentar e de qual a estrutura de cada peça. A consideração do caso concreto torna a decisão mais fácil. No entanto é mais ou menos consensual que se apresentem as peças habituais (mesmo variando os respectivos modelos): o Balanço (ou Demonstração da Posição Financeira); a Demonstração de Resultados (muitas vezes é sugerida como mais correcta para estas organizações a denominada Demonstração da Actividade Financeira); a Demonstração de Fluxos de Caixa; as Notas às Contas; e ainda, para certas actividades ou volumes de actividade, a Demonstração de Custos e Proveitos, simultaneamente por natureza e por funções.
- A opção entre utilizar a Contabilidade de Fundos – entidade múltipla – ou utilizar a contabilidade tradicional – entidade simples. Para este tipo de organizações é consensual entre a generalidade dos autores ser a Contabilidade de Fundos a mais adequada. A Contabilidade de Fundos torna-se mais flexível face à existência de diferentes fundos, quer por opção interna quer por exigências externas.

A adaptação dos Planos de Contabilidade, já normalizados com intuitos gerais ou em específico para as “organizações lucrativas”, às especificidades das ONGSFL é um dos caminhos por percorrer. Porque cada ONGSFL acaba por ter a sua especificidade a normalização para todas elas em geral, sem mais nada, não se afigura eficiente. Na elaboração de um Plano de Contabilidade para as ONGSFL, partir do zero poderia trazer vantagens e até conseguir-se um produto final mais perfeito do que a avançar-se a partir do já existente. No entanto os custos, as dificuldades de comparação que

eventualmente se gerariam, por exemplo entre organizações semelhantes mas situadas em sectores diferentes¹⁰⁷, parecem recomendar que se parta do que existe e se adapte.

A Contabilidade de Gestão e as ferramentas que fornece revelam-se como fundamentais numa ONGSFL. Quando estas organizações ganham dimensão, a Contabilidade de Gestão contribui significativamente para o planeamento e controlo do desempenho organizacional, tendo em vista o cumprimento da sua Missão, que é por sua vez o fundamento destas organizações.

Nas ONGSFL acaba por se revelar de menor importância relativa a informação sobre os resultados ou a posição financeira da organização contra a informação sobre o desempenho da organização com vista ao cumprimento da sua Missão.

Em relação aos conceitos, métodos e técnicas tradicionalmente utilizados na Contabilidade de Gestão, nas ONGSFL ganham relevo e utilidade:

- O tratamento de custos e proveitos por centros de responsabilidade e ainda por programas ou projectos.
- O processo orçamental, desde a sua elaboração, passando pelo seu acompanhamento e controlo na execução, até à avaliação do desempenho.
- A selecção, implementação e controlo de indicadores, financeiros e não financeiros, que contribuam para a avaliação sobre:
 - *Inputs*; recursos consumidos; economia.
 - *Outputs*; produtos, serviços, actividades realizadas; eficiência.
 - *Outcomes*; resultados conseguidos; eficácia.
- O uso de metodologias como o Custeio Baseado nas Actividades (CBA) e o *Balanced Scorecard* (BSC) face à necessidade, também destas organizações, de consumarem a estratégia no dia a dia da organização.

¹⁰⁷ Uma escola, por exemplo, pode enquadrar-se como uma empresa, como uma organização governamental ou como uma ONGSFL.

3. Trabalho de Campo realizado

3.1. Introdução

O presente capítulo pretende resumir o “trabalho de campo” realizado tendo em vista a recolha de dados e informações, sobre o ponto de situação do tratamento da informação contabilística e de gestão no CNE.

Em termos mais práticos iniciamos aqui que o “estudo de caso” sobre o CNE.

Após a revisão de literatura, tendo em conta esta, tendo em conta o conhecimento e experiência do autor no seio do CNE¹⁰⁸, procurámos reforçar e sistematizar evidências, que sirvam de base e enquadramento às recomendações e soluções que pretendemos apresentar.

Para o efeito, além do conhecimento e experiência do autor, usámos mais duas vias:

- A pesquisa e estudo, tendo em conta a temática em causa, de documentação diversa sobre: o CNE, o escutismo em geral e a prática no estrangeiro – em associações nacionais e nos organismos internacionais do escutismo.
- A realização de um inquérito e entrevista a cerca de quarenta dirigentes do CNE, que a seguir - no título 3.3 - apresentaremos mais detalhadamente.

As principais fontes que usámos na pesquisa sobre o CNE e o Escutismo, podem encontrar-se na *Internet* nos sítios referidos na Tabela 10:

Com o “trabalho de campo” procurámos “saber mais” e “situarmo-nos melhor” no contexto da associação em estudo, especialmente no respeitante às práticas contabilísticas e de gestão. Junto das associações estrangeiras e organismos internacionais procurámos obter elementos comparativos que nos dessem pistas sobre as soluções a apontar.

¹⁰⁸ No seio do CNE o autor, além de ter sido escuteiro, mais tarde enquanto dirigente assumiu funções diversas como: Chefe de Unidade, Chefe Regional, Secretário Nacional Financeiro, Secretário Internacional, Secretário Regional para a Formação, Formador e Director de Formação de dirigentes.

Entidade	Sítio na Internet ¹⁰⁹
Corpo Nacional de Escutas (CNE)	http://www.cne-escutismo.pt/
Associação dos Escoteiros de Portugal (AEP)	http://www.aep.pt
World Organization of the Scout Movement (WOSM)	http://www.scout.org/
WOSM - Europe	http://www.scout.org/europe/
WOSM - Interamerican	http://www.wsb-osi.cl/
Austrália – Scouts Australia	http://www.scouts.com.au/
Brasil – União dos Escoteiros do Brasil (UEB)	http://www.escoteiros.org/
Espanha – Movimiento Scout Católico (MSC)	http://msc.scouts-es.net/
Espanha – Asociaciones de Scouts de España (ASDE)	http://www.asde.es/
France – Scouts et Guides de France	http://www.scoutsetguides.fr/
Italia - Associazione Guide e Scout Cattolici Italiani	http://www.agesci.org/
New Zealand - The Scout Association of New Zealand	http://www.scouts.org.nz/
United Kingdom - The Scout Association	http://www.scoutbase.org.uk/
USA - Boy Scouts of America (BSA)	http://www.scouting.org/

Tabela 10 – Sítios na Internet consultados sobre o CNE e o Escutismo. Fonte: elaboração do autor.

No capítulo 4 que se segue a este, fundamentalmente com base nos inquéritos e entrevistas realizadas, exporemos as evidências obtidas a partir do “trabalho de campo”, depois tendo em conta a “literatura” apresentaremos recomendações para o CNE.

3.2. Breve apresentação do CNE

O Corpo Nacional de Escutas (CNE) – Escutismo Católico Português¹¹⁰ é uma associação de juventude, sem fins lucrativos, integrada no movimento escutista mundial, destinada à educação integral do jovens, com base no método criado por Baden-Powell¹¹¹ e no voluntariado dos seus membros¹¹².

O CNE conta actualmente com cerca de 70 000 membros¹¹³, sendo em Portugal a maior associação de jovens e foi fundado em 27 de Maio de 1923.

¹⁰⁹ Todos disponíveis em 02/08/05.

¹¹⁰ Sobre o CNE e o escutismo pode obter-se mais informação em: <http://www.cne-escutismo.pt> (disponível em 02/08/2005).

¹¹¹ Baden-Powell (1857 – 1941) foi o fundador do escutismo.

¹¹² Cf. art.º 1º dos seus Estatutos, publicados no Diário da República, III série, de 9 de Julho de 1992.

¹¹³ Segundo informação dos respectivos Serviços Centrais.

A organização territorial do CNE tem quatro níveis: nível nacional, nível regional, nível de núcleo e nível local¹¹⁴ (o Agrupamento, que inclui quatro Unidades correspondentes às secções do escutismo – Lobitos, Exploradores, Pioneiros e Caminheiros).

Cada um destes níveis, no que respeita às “responsabilidades de gestão”, “é financeiramente autónomo e responsável pela sua administração, estando no entanto, sujeito à supervisão dos órgãos dos níveis superiores, no âmbito das suas competências”¹¹⁵.

Este último dado é significativo e tem impacto no sistema de informação e controlo de gestão no CNE. Esta é uma característica do CNE, que como vamos ver daqui para a frente, influi no desenho de qualquer sistema de informação para a gestão, que se queira integrado para toda a Associação.

3.3. Metodologia seguida e respectivas razões

Para se avançar com o “estudo de caso” foi necessário recolher dados, que nos evidenciassem o ponto de situação do CNE, para a partir daí aplicando a teoria, analisarmos essa situação e apresentarmos conclusões.

Segundo Barañano (2004: p. 106) seguindo Yin (1994), para os estudos de caso pode-se contar com várias fontes de evidência, tais como documentação e arquivos, entrevistas, observação directa e observação participativa.

Assim optámos para o caso presente por fazer o “uso de múltiplas fontes de evidência”¹¹⁶, a saber:

- Consulta de documentação e arquivos; conforme já foi referido na introdução a este capítulo.
- Entrevistas; tendo como guião um inquérito previamente enviado¹¹⁷.

¹¹⁴ Conforme o art.º 13º dos Estatutos e o art.º 17º do Regulamento Geral do CNE.

¹¹⁵ Conforme o n.º 1 do art.º 18º do Regulamento Geral do CNE; completando o que é dito no art.º 14º dos Estatutos do CNE.

¹¹⁶ Cf. Barañano (2004: p. 108).

¹¹⁷ O inquérito enviado encontra-se no Anexo B (p.238).

- Observação directa e observação participativa; tendo por base a experiência do autor no seio do CNE.

Sobre o inquérito e as entrevistas:

O inquérito foi enviado e as entrevistas realizadas a uma amostra de quarenta dirigentes do CNE. O grupo alvo que se seleccionou foi o dos principais responsáveis dos executivos aos diferentes níveis territoriais - Chefe Nacional, Chefes Regionais, Chefes de Núcleo e Chefes de Agrupamento – por se entender terem estes uma visão mais ampla da actividade a cada nível e também por serem utilizadores da informação contabilística.

Para o efeito seleccionámos, além do executivo nacional - a Junta Central -, oito das vinte regiões do CNE¹¹⁸ (40%), que foram consideradas como suficientemente representativas do todo nacional. Aos executivos regionais pedimos que, além de nos proporcionarem uma entrevista tendo por base o inquérito previamente enviado, seleccionassem quatro ou cinco elementos, entre Chefes de Núcleo e Chefes de Agrupamento, que sendo representativos daquilo que melhor se faz na Região no tocante ao tema em causa, respondessem igualmente ao inquérito e se disponibilizassem para a realização da entrevista¹¹⁹.

Na generalidade das entrevistas o responsável do executivo fez-se acompanhar por outros titulares do seu executivo, sobretudo do responsável pela área administrativa e financeira.

As finalidades a atingir com o inquérito e a entrevista, dentro da temática em causa e para cada nível do CNE, eram as seguintes:

- A) Identificar o que se faz.
- B) Descrever a evolução histórica.
- C) Enunciar perspectivas para o futuro.

¹¹⁸ As Regiões escutistas (correspondentes às Dioceses) seleccionadas foram: Aveiro, Braga, Coimbra, Leiria, Lisboa, Porto, Santarém e Setúbal.

¹¹⁹ Amostragem Orientada – Cf. Barañano (2004: p. 91). Os inquiridos podem-se considerar como “especialistas” dentro do CNE, como “utilizadores” ou como “executivos administrativos e financeiros”.

- D) Enunciar a informação e controlos que se gostaria de ter e não se têm.
- E) Identificar quem são os diferentes utilizadores da informação contabilística.
- F) Descrever o enquadramento do processo contabilístico no contexto do planeamento, formulação e avaliação estratégica.

O inquérito foi elaborado após a “revisão de literatura”, com o objectivo de servir de guião às entrevistas a realizar, em que com estas se pretendia verificar e aprofundar sobre o ponto de situação do CNE nas áreas relevantes para o trabalho em causa.

Os tipos de informação que se pretendiam obter, no âmbito da temática em estudo, eram sobre:

- A informação de gestão recebida.
- A informação de gestão desejada.
- A qualidade e fiabilidade da informação.
- Os utilizadores da informação contabilística e de gestão.
- A acessibilidade à informação contabilística.
- O grau de envolvimento dos utilizadores internos na definição da informação a produzir.
- Os factores chave para o êxito da Associação.
- Os indicadores chave para a avaliação do desempenho organizacional.
- As principais fontes de financiamento da Associação.
- Os principais tipos de gastos.
- Os métodos e os meios de tratamento da informação contabilística.
- A evolução histórica do tratamento contabilístico na Associação.
- O nível de reflexão estratégica e de planeamento no CNE.
- O ambiente de controlo interno na Associação.
- As actividades realizadas e os respectivos níveis de planeamento, organização e controlo.
- A estrutura orgânica flexível e os respectivos níveis de planeamento, organização e controlo.
- O grau de desempenho dos órgãos fiscalizadores.

As questões foram formuladas de um modo aberto¹²⁰, com o intuito de se obter informação qualitativa quanto ao processo¹²¹, ao modo como se faz e ao modo como se deseja que se fizesse.

Os inquéritos foram enviados previamente às entrevistas - em cerca de 30 dias - à Junta Central (ao cuidado do Chefe Nacional) e às Juntas Regionais (ao cuidado do Chefe Regional) que seleccionaram e os distribuíram aos restantes entrevistados. O prévio envio serviu para a preparação das respostas. Note-se contudo que somente 4 entrevistados responderam por escrito e previamente ao inquérito.

As entrevistas foram realizadas em grupo – por Região – de um modo directivo¹²², tendo como guião o inquérito previamente enviado. Nestas entrevistas forçosamente se geraram diálogos, desenvolvimentos e informações relevantes para o trabalho em causa. Todas as entrevistas foram integralmente gravadas, durante as mesmas foi preenchido o inquérito e foram ainda recolhidos os inquéritos já anteriormente respondidos pelos entrevistados.

Com base nos inquéritos e gravações foi posteriormente pelo autor efectuada uma síntese de todas elas, agrupando-se por categorias as informações recolhidas nas diversas respostas. Estas informações serviram como referência para a posterior finalização do estudo de caso.

As categorias por que foram agrupadas as informações recolhidas nas entrevistas e inquéritos são as seguintes¹²³:

- Informação recebida e não recebida.
- Factores chave para o êxito da Associação e principais indicadores para a sua gestão.
- Principais tipos de receita e de gastos.
- Utilizadores internos e externos da informação contabilística, financeira e de gestão.

¹²⁰ Cf. Barañano (2004: p. 97) e Carmo (1998: p. 131).

¹²¹ Seguindo o “paradigma qualitativo” – cf. Carmo (1998: p. 179).

¹²² Cf. Barañano (2004: p. 93).

¹²³ Cf. pp. 102 e seguintes.

- Métodos e meios de tratamento da informação.
- Reflexão estratégica e planeamento.
- Actividades.
- Órgãos executivos e respectivos departamentos.
- Órgãos fiscalizadores.

A interligação entre as finalidades a atingir com o inquérito e entrevistas, as questões formuladas e as categorias da síntese das respostas é apresentada na Tabela 12.

Porque a finalidade global do inquérito era a obtenção de informação qualitativa que nos permitisse ter um ponto de situação quanto ao tratamento da informação contabilística e de gestão no CNE, que nos servisse de referência para a apresentação de soluções e recomendações para o CNE, o planeamento dos inquéritos e das entrevistas não previa nenhum tratamento estatístico das mesmas.

Para que se possa ter uma noção quantitativa da síntese efectuada, apresenta-se na Tabela 11 a equivalência entre algumas das expressões quantitativas usadas¹²⁴ e as percentagens sensivelmente correspondentes.

Expressões usadas	Quantificação %
Todos Unanimemente	100 %
Quase todos / Quase totalidade Quase unanimemente Consensual Grande maioria	> 90 %
De um modo geral / De uma forma geral / Na generalidade / Geralmente A maioria / Na maior parte Muitos / Muitas	60 % - 90 %
Em termos médios	40 % - 60 %
Não muito grande Alguns / Algumas Outros ainda / Foi ainda	10 % - 40 %
Quase ninguém Uma minoria Poucos / Poucas	< 10 %
Ninguém	0 %

Tabela 11 - Equivalência entre expressões quantitativas usadas na síntese das respostas às entrevistas e as percentagens sensivelmente correspondentes. Fonte: autor.

¹²⁴ Cf. pp. 103 e seguintes.

Finalidades a atingir¹²⁵ →	A	B	C	D	E	F	Categorias da síntese de respostas¹²⁷
Questões do Inquérito¹²⁶ ↓							
Gerais							
1.1	X						Informação recebida e não recebida (p. 103)
1.2			X	X			Informação recebida e não recebida (p. 103)
1.3	X		X				Informação recebida e não recebida (p. 103)
1.4			X	X			Factores chave para o êxito da Associação e principais indicadores para a sua gestão (p. 104)
1.5			X			X	Factores chave para o êxito da Associação e principais indicadores para a sua gestão (p. 104)
1.6					X		Utilizadores internos e externos da informação contabilística, financeira e de gestão (p. 108)
1.7	X				X		Principais tipos de receita e de gastos (p. 106)
1.8	X						Principais tipos de receita e de gastos (p. 106)
1.9				X	X		Informação recebida e não recebida (p. 103)
1.10	X				X	X	Informação recebida e não recebida (p. 103)
1.11	X			X	X	X	Informação recebida e não recebida (p. 103)
1.12	X	X	X				Métodos e meios de tratamento da informação (p. 108)
1.13		X	X			X	Métodos e meios de tratamento da informação (p. 108)
1.14	X	X	X			X	Reflexão estratégica e planeamento (p. 110)
1.15		X	X			X	Reflexão estratégica e planeamento (p. 110)
Actividades							
2.1	X		X	X		X	Actividades (p. 111)
Órgãos Executivos							
3.1	X			X			Órgãos executivos e respectivos departamentos (p. 112)
3.2					X	X	Órgãos executivos e respectivos departamentos (p. 112)
3.3	X			X		X	Órgãos executivos e respectivos departamentos (p. 112)
3.4	X		X	X		X	Órgãos executivos e respectivos departamentos (p. 112)
3.5	X		X			X	Órgãos executivos e respectivos departamentos (p. 112)
3.6	X		X			X	Órgãos executivos e respectivos departamentos (p. 112)
3.7	X		X	X			Órgãos executivos e respectivos departamentos (p. 112)
3.8	X		X	X			Órgãos executivos e respectivos departamentos (p. 112)
3.9	X			X			Órgãos executivos e respectivos departamentos (p. 112)
3.10	X			X		X	Órgãos executivos e respectivos departamentos (p. 112)
3.11	X		X	X			Órgãos executivos e respectivos departamentos (p. 112)
3.12	X		X	X			Órgãos executivos e respectivos departamentos (p. 112)
3.13	X		X			X	Órgãos executivos e respectivos departamentos (p. 112)
3.14	X		X	X			Órgãos executivos e respectivos departamentos (p. 112)
3.15	X		X	X		X	Órgãos executivos e respectivos departamentos (p. 112)
Órgãos fiscalizadores							
4.1	X		X	X	X		Órgãos fiscalizadores (p. 114)
4.2	X		X	X	X		Órgãos fiscalizadores (p. 114)

Tabela 12 - Interligação entre as finalidades, as questões formuladas e a síntese das respostas dos inquéritos e entrevistas realizadas. Fonte: autor.

¹²⁵ Ver na p. 94.

¹²⁶ Cf. Anexo B (p. 214).

¹²⁷ Cf. pp. 102 e seguintes.

3.4. Conclusões

Em relação aos inquéritos enviados foram poucos aqueles que os responderam antecipadamente. Foi durante as entrevistas que conseguimos o total preenchimento dos mesmos, saindo então beneficiados com os comentários e acréscimos que as entrevistas proporcionaram.

As entrevistas (e os inquéritos) revelaram-se frutíferas pois ajudaram-nos a recolher e confirmar dados. Com base nelas conseguimos, com mais propriedade, sintetizar informação e efectuar um ponto de situação sobre o tratamento da informação contabilística e de gestão no CNE. No capítulo seguinte apresenta-se a análise e os resultados deste trabalho. A todos os entrevistados manifestamos o nosso agradecimento pela disponibilidade e contributo dados.

No que respeita à pesquisa de documentação sobre o tratamento da informação contabilística e de gestão, para a obtenção de dados sobre as práticas no estrangeiro, pela principal via que utilizámos – a Internet – não conseguimos grandes frutos. À excepção de dados sobre “planeamento estratégico”, conseguimos recolher alguns “relatórios e contas” e para a associação inglesa – *The Scout Association* – alguma regulamentação e orientações sobre a matéria.

4. Análise e apresentação dos resultados

4.1. Introdução

Neste capítulo começamos por apresentar a síntese das entrevistas realizadas, procurando fazer o ponto de situação da informação contabilística e de gestão no CNE.

Com esta síntese procura-se enunciar o que segundo os entrevistados, que se assume generalizável para todo o CNE, são no CNE: as práticas habituais, as necessidades e dificuldades detectadas, os anseios face às evoluções, nomeadamente as tecnológicas, societárias e científicas.

Este “ponto de situação” deixa em aberto uma série de necessidades e dificuldades, de pontos fortes e de pontos fracos, de oportunidades e de ameaças, para as quais se exige a apresentação de soluções.

Nos títulos seguintes deste capítulo, ao mesmo tempo que se continuam a apresentar evidências, fruto da pesquisa em documentação sobre o CNE e o Escutismo, fruto da “revisão de literatura”, principalmente com base nesta, apresentam-se soluções e recomendações para o CNE sobre:

- O sistema de informação para a gestão.
- A rede de informação e controlo de gestão.
- O enquadramento com algumas das recentes evoluções da Contabilidade de Gestão, nomeadamente o Custeio Baseado nas Actividades (CBA) e o *Balanced Scorecard* (BSC).
- A contabilidade e orçamentos.

Desta forma tratamos alguns dos tópicos que interessam para o CNE, no que respeita ao seu sistema informação de contabilidade e enquanto ONGSFL. A abordagem que fazemos, dentro da temática e porque exploratória, é de certo modo ampla. Pelo que a abordagem de cada um deles poderia ser mais profunda e mesmo outros tópicos poderiam ser tratados. Contudo a opção de estudo exploratório faz com que deixemos para trabalhos posteriores o possível aprofundamento.

Dos tópicos por aprofundar, embora na sua relação com outros acabem por ser aflorados, merecem-nos referência os seguintes:

- Controlo Interno
- Avaliação e Relatórios
- Fiscalização e Auditoria (Certificação).

4.2. Ponto de Situação sobre o tratamento da informação contabilística e de gestão no CNE

4.2.1 Introdução

O Corpo Nacional de Escutas (CNE) é uma associação, que fruto da sua dimensão, fruto do carácter de autonomia existente entre os seus diferentes níveis¹²⁸, resultado ainda da voluntariedade dos seus membros¹²⁹, apresenta-se com cambiantes quanto à forma de tratamento da informação contabilística e de gestão.

Até ao momento pouco se tem feito com vista à sistematização e normalização do tratamento da informação contabilística e de gestão no CNE. Este tipo de informação tem aparecido mais como fruto da experiência, do empenho e da “carolice” daqueles que caso a caso, tratam ou têm tido a necessidade de utilizar este tipo de informação.

O CNE sofre como a generalidade das organizações sem fins lucrativos em Portugal da quase nula existência de publicações e de formação sobre as especificidades da contabilidade para este tipo de organizações. A Associação tem-se adaptado e recebido influencias daquilo que em Portugal se tem normalizado para o meio empresarial. Em termos internos tem-se funcionado como que por “osmose”, o empenho e a experiência de uns tem sido aproveitada ou até melhorada por outros.

¹²⁸ No n.º 1 do art.º 18º do Regulamento Geral do CNE diz-se: “Cada nível da Associação é financeiramente autónomo e responsável pela sua administração, estando, no entanto, sujeito à supervisão dos órgãos dos níveis superiores, no âmbito das suas competências.”

¹²⁹ No n.º 1 do art.º 1º do Regulamento Geral do CNE diz-se: “O Corpo Nacional de Escutas (CNE) - Escutismo Católico Português é uma Associação de juventude, destinada à educação integral dos jovens de ambos os sexos, baseada no voluntariado...”.

Nos títulos seguintes sintetiza-se o produto dos inquéritos e entrevistas que fizemos, aos primeiros titulares de órgãos executivos dos diversos níveis do CNE, com o intuito de fazer o “ponto de situação” sobre o tratamento da informação contabilística e de gestão no CNE, agrupando-se os resultados do seguinte modo:

- Quanto à informação recebida e não recebida.
- Quanto aos factores chave para o êxito da Associação e aos principais indicadores para a sua gestão.
- Quanto aos principais tipos de receita e de gastos.
- Quanto aos utilizadores internos e externos da informação contabilística, financeira e de gestão.
- Quanto aos métodos e meios de tratamento da informação.
- Quanto à reflexão estratégica e ao planeamento.
- No que respeita às actividades.
- No que respeita aos órgãos executivos e respectivos departamentos.
- No que respeita aos órgãos fiscalizadores.

4.2.2 Quanto à informação recebida e não recebida

- A informação recebida pelos primeiros titulares de cada executivo é considerada por todos pertinente e útil.
- De um modo geral, não se queixam de receber informação a mais.
- A informação que, a maioria dos entrevistados, consideram mais útil e pertinente é a recebida periodicamente sobre as posições de tesouraria – os saldos de caixa e bancos, os movimentos de caixa e bancos, os valores a receber e os valores a pagar. Alguns dos inquiridos consideram ainda como bastante útil as comparações mensais que recebem, entre os custos incorridos e o orçamento dos diferentes departamentos.

- A maioria dos entrevistados considera contudo ser a comparação entre os custos incorridos e o respectivo orçamento, por departamentos e por actividades realizadas – ou seja, por centros de custo, centros de actividade ou centros de responsabilidade –, a principal informação que não recebem e gostariam de receber.
- Outros ainda consideram que seria importante terem informação por produtos ou tipo de produtos em relação à actividade dos Depósitos de Material e Fardamento¹³⁰, como a “rotação de stocks” e os “pontos críticos de venda”.
- Todos os inquiridos dizem confiar na informação que recebem, acham que de uma forma geral a mesma é fiável.
- Quanto ao envolvimento dos interessados na informação nos processos de planeamento e avaliação do Sistema Contabilístico, este não é muito grande, principalmente se não dominam as matérias contabilísticas e financeiras.
- Atendendo à pequena dimensão de muitas das unidades orgânicas - Agrupamentos, Juntas de Núcleo e até Juntas Regionais – para a maioria dos entrevistados a informação necessária de cariz contabilístico é obtida pela via do envolvimento directo ou próximo nas operações (actividades) dos executivos responsáveis. Também o reduzido número de movimentos financeiros, contribui para que facilmente se consigam obter as informações necessárias. Não deixa contudo de se sentir, de forma geral, alguma falta de informação e principalmente de informação sistematizada.

4.2.3 Quanto aos factores chave para o êxito da Associação e aos principais indicadores para a sua gestão

- A qualidade do desempenho dos dirigentes do CNE foi o factor chave referido como o mais determinante para o êxito da Associação. A qualidade do desempenho dos

¹³⁰ Os Depósitos de Material e Fardamento (DMF) são a designação para as lojas escutistas que cedem (vendem) em exclusivo aos associados as peças do uniforme de escuteiro e outros artigos importantes ou necessários para a prática escutista.

dirigentes será resultado do cuidado no recrutamento e da formação que lhes seja dada¹³¹.

- A metodologia pedagógica proposta¹³² e a respectiva aplicação foi outro dos factores apontados como chave para o êxito da Associação.
- Um terceiro factor apontado foi a qualidade das actividades, incluindo a capacidade destas em deixarem referências nos jovens que as viveram e no sentido dos valores protagonizados pelo escutismo¹³³.
- A vivência do “espírito escutista”¹³⁴ nas reuniões e actividades, na relação entre escuteiros e até na relação com o exterior, foi ainda um dos factores apontados como de êxito para o escutismo e para o CNE.
- Os entrevistados quando questionados sobre os indicadores que consideram mais úteis, na gestão da Associação e ao seu nível, referiram alguns como:
 - Gastos por escuteiro envolvido
 - Receitas por escuteiro envolvido
 - Numero de horas de actividade
 - Número de escuteiros por dirigente

¹³¹ Sobre a Política de Recursos Adultos e as Normas de Formação de Dirigentes no CNE, cf. <http://www.cne-escutismo.pt/documentacao/regulamentos/> (disponível em 03/08/05).

¹³² O Método Escutista é referido no nº 2 do artº 5º do Regulamento Geral do CNE da seguinte forma:

“O Método Escutista é um sistema de auto-educação progressiva, que tem por base:

- A Promessa e a Lei.
- A educação pela acção.
- A vida em pequenos grupos (Bando, Patrulha, Equipa), envolvendo, com o auxílio e o conselho dos seus dirigentes, a descoberta e a aceitação progressiva de responsabilidade pelos jovens e uma preparação para a autonomia com vista ao desenvolvimento do carácter, à aquisição de competências, à confiança em si, ao serviço dos outros e à capacidade quer de cooperar, quer de dirigir.
- Programas de actividades variados, progressivos e atractivos, baseados nos interesses dos participantes, incluindo jogos, técnicas úteis e a realização de serviços à comunidade; estas actividades desenrolar-se-ão, principalmente, ao ar livre, em contacto com a natureza.”

O CNE tem definido para cada uma das suas secções uma metodologia específica, tendo por base a denominada “Metodologia do Projecto”. Cf. as *Metodologias Educativas para a 1ª, 2ª, 3ª e 4ª Secção*, Edições do Corpo Nacional de Escutas (1992).

¹³³ Os valores que o escutismo protagoniza são expressos na “Lei, Promessa e Princípios” do escuteiro. Cf. os artigos 3º e 4º do Regulamento geral do CNE.

¹³⁴ O “espírito escutista”, consubstancia-se na vivência em consonância com os métodos, as tradições, a Lei, a Promessa e os Princípios do Escutismo.

- Número médio de horas que cada dirigente dá ao escutismo
- Percentagem da participação financeira dos jovens (pais)
- Percentagem dos apoios recebidos (por entidade)
- Número de escuteiros por secção
- Número de entradas e de saídas por secção e por ano
- Distribuição dos associados por Etapas de Progresso¹³⁵ e por secção
- Número de horas de formação de dirigentes e por tipo de curso
- Percentagem dos dirigentes que receberam formação, por ano
- Relação número de escuteiros / número de jovens
- Custo médio da formação por dirigente
- Vendas médias do Depósito de Material e Fardamento por escuteiro
- Vendas médias do Depósito de Material e Fardamento por agrupamento
- ...

4.2.4 Quanto aos principais tipos de receita e de gastos

- Os principais tipos de contribuintes com recursos financeiros e materiais para a Associação, apontados pelos entrevistados, foram os seguintes:
 - Os pais dos jovens escuteiros através de:
 - Quotização
 - Aquisição do uniforme e equipamento
 - Comparticipação (na quase totalidade) no custo dos seus filhos nas actividades
 - Donativos e apoios materiais diversos
 - O Estado através de:
 - Subsídios a projectos atribuídos pelo Instituto Português da Juventude
 - Subsídios aos Agrupamentos atribuídos pelas Câmaras Municipais
 - Subsídios às Regiões atribuídos pelos respectivo Governo Civil

¹³⁵ Em cada secção do CNE (e no escutismo em geral) está previsto que cada escuteiro efectue uma progressão pessoal, realizando provas e adquirindo competências em áreas como: saúde / socorrismo, aptidão física, cultura / comunidade, natureza / vida de campo, pioneirismo, prevenção e segurança, expressão e comunicação, serviço ao próximo, história e organização do escutismo, vivência da fé. Esta progressão tem 3 etapas em cada Secção – bronze, prata e ouro. Cf. capítulo próprio das *Metodologias Educativas para a 1ª, 2ª, 3ª e 4ª Secção*, Edições do Corpo Nacional de Escutas (1992).

- Os dirigentes através de:
 - Donativo de despesas efectuadas (deslocações, telefone, ...)
 - Comparticipação no custo das acções de formação, nas frequentadas como formando ou nas ministradas como formador
- Vendas diversas tais como:
 - Calendário
 - Postais de Natal
 - “T-shirts”
 - Pequenos trabalhos (artesanato, doçaria, ...)
 - Pequenos serviços prestados (lavagem automóveis, tratamento jardins, colónias de férias, ...)
- Patrocínios de empresas e de entidades públicas relativos a:
 - Apoios a actividades específicas
 - Apoios a projectos
- Campanhas diversas tais como:
 - Papel para reciclar
 - Ferro para reciclar
 - Vidro para reciclar
 - ...
- Como principais tipos de gasto no CNE, foram apontados os seguintes:
 - Com as actividades
 - Em contextos diversos com os jovens
 - Na formação de dirigentes (deslocações, estadias, textos de apoio, ...)
 - Na aquisição e manutenção de equipamento
 - Com a estrutura
 - Correspondência
 - Telefone
 - Pessoal (algun aos níveis Regional e Nacional)
 - Deslocações
 - Equipamento (aquisição e manutenção)
 - Material de escritório

4.2.5 Quanto aos utilizadores internos e externos da informação contabilística, financeira e de gestão

- Foi consensual entre os entrevistados que os principais interessados na prestação de contas, nos relatórios de gestão, nos planos e nos orçamentos no CNE, são os seus próprios dirigentes, através dos órgãos correlacionados com a estrutura que apresenta o documento. Por exemplo, no caso de uma Junta Regional são interessados: o respectivo Conselho Fiscal e Jurisdicional, os membros do Conselho Regional – incluindo este, as Juntas de Núcleo (se as houver) e as Direcções de Agrupamento respectivas - e a Junta Central.
- Os outros tipos de utilizadores da informação contabilística do CNE são os doadores mais representativos, geralmente os organismos públicos que regularmente contribuem financeiramente para o CNE - o Instituto Português de Juventude e as Câmaras Municipais.

4.2.6 Quanto aos métodos e meios de tratamento da informação

- Do nível de Agrupamento (local) até ao nível Nacional, de um modo geral, há uma evolução e sofisticação nos métodos e meios utilizados no tratamento da informação contabilística e de gestão.
- A sofisticação quanto aos métodos e aos meios, depende principalmente da capacidade e competências das pessoas envolvidas nesse tratamento em cada nível.
- De modo geral há o uso da informática como meio para o registo e cálculo contabilístico. Este uso vai da simples folha de cálculo até a programas de contabilidade (normalmente vocacionados para as empresas) com mais ou menos módulos. No entanto há alguns Agrupamentos e até algumas Juntas Regionais e de Núcleo a realizarem um simples registo de Conta Corrente (Caixa e Bancos) manual.

- O pessoal que trata a informação contabilística é na quase totalidade composto por voluntários, que se apresentam com diferentes níveis de competência. Algumas Juntas Regionais e a Junta Central têm pessoal profissional adstrito à área financeira e contabilística (geralmente em regime de tempo parcial ou avença), contudo a respectiva supervisão ou responsabilidade executiva é sempre de voluntários.
- Os Agrupamentos na sua grande maioria funcionam com uma contabilidade na “base de caixa”, com um controlo de conta corrente de “caixa e bancos”. As Juntas de Núcleo e as Juntas Regionais possuem geralmente contabilidade organizada, tendo como referência o Plano Oficial de Contabilidade (POC). A contabilidade destas encontra-se por vezes subdividida de forma a obterem informações mais pormenorizadas. A Junta Central possui uma contabilidade financeira organizada e uma contabilidade de gestão, tendo esta as finalidades do controlo orçamental e da gestão de custos e proveitos por centros de responsabilidade.
- Entre as diferentes Juntas Regionais e de Núcleo, existem diferenças quanto à separação ou não, entre as contas relativas ao próprio executivo e as contas do respectivo Depósito de Material e Fardamento (DMF). A maioria das Juntas mantém ainda uma contabilidade única, contudo há já algumas a separar-na entre duas entidades. Quase todos estão de acordo que a tendência vai no sentido da separação, face ao peso e à diferença de actividade que o DMF representa.
- Embora com cambiantes diversos no todo do CNE podem apontar-se, em termos médios e como resultado dos inquéritos efectuados, os seguintes marcos quanto à evolução histórica do processo de contabilidade e informação para a gestão no CNE:
 - Há cerca de vinte cinco anos, deu-se o início do uso do POC como referência para a contabilidade da Junta Central e de algumas Juntas Regionais. Até esta data havia unicamente um registo do “movimento de caixa”.
 - Há cerca de dezoito anos, deu-se o início da utilização da informática na execução do processo contabilístico na Junta Central. Este trabalho era feito no exterior por dirigentes voluntários.
 - Há cerca de quinze anos, deu-se o início da utilização da informática e do POC como referência, na generalidade das Juntas Regionais e de Núcleo.

- Há cerca de dez anos, deu-se o início da utilização da informática (folha de cálculo ou programa de contabilidade) na maioria dos Agrupamentos. Este trabalho é normalmente feito no exterior por dirigentes voluntários.
- Também há cerca de dez anos, deu-se o início da Contabilidade de Gestão na Junta Central.
- Há cerca de três anos, deu-se início à regulamentação interna da normalização, tendo como referência o POC, quanto à apresentação de contas no CNE.

4.2.7 Quanto à reflexão estratégica e ao planeamento

- Como resultado das entrevistas efectuadas podemos concluir que no CNE existem bons espaços de avaliação e de reflexão estratégica. De que faz parte da prática e da tradição escutista a avaliação e o planeamento. De que entre os escuteiros é normal a reflexão sobre o que foi feito, sobre as necessidades e sobre o melhor modo de suprir essas necessidades. Contudo pode-se também concluir das entrevistas realizadas, que em alguns órgãos e em determinadas circunstâncias funciona a rotina, faz-se como já se fazia, sem se perspectivarem novas necessidades e novos objectivos.
- De modo geral há uma pior implementação da reflexão estratégica acima referida, sendo a falta de tempo, resultado dos envolvidos serem voluntários, o factor que mais conduz a que se entre na rotina ou que somente se realize o mais importante. Reconhece-se também a falta de métodos de sistematização, de organização e de formação nesta área.
- O CNE lançou em 1995, em consonância com a Organização Mundial do Movimento Escutista, o Plano de Acção Local (PAL)¹³⁶, um documento para a reflexão estratégica e planeamento do desenvolvimento dos Agrupamentos locais. Este documento reúne uma série de indicadores de desenvolvimento distribuídos por seis Áreas Estratégicas: Valores, Proposta Educativa, Adultos no Escutismo, Organização e Gestão, Recursos Financeiros e Crescimento. Embora tenha havido

¹³⁶ *Plano de Acção Local – o planeamento estratégico ao nível do agrupamento*, edição do Corpo Nacional de Escutas – Escutismo Católico Português (1995).

uma boa adesão inicial, a implementação do documento na generalidade dos Agrupamentos acabou por não se concretizar.

- Em 1997, na continuidade do PAL foi lançado o Plano de Acção Regional (PAR)¹³⁷ mas em termos práticos poucas foram as Juntas Regionais e de Núcleo que o começaram a trabalhar.
- A partir de 2003 deu-se início ao processo para a elaboração de um Plano Estratégico para o CNE como um todo. Este processo devido a vicissitudes diversas está ainda muito incipiente.
- O Plano e Orçamento que é obrigatório para todos os níveis do CNE¹³⁸, segundo os entrevistados, tem sido uma peça de planeamento com cada vez mais importância no CNE. Contudo reconhece-se que em muitos casos este Plano e Orçamento - principalmente o orçamento e ao nível local - é elaborado mais para cumprir a obrigatoriedade regulamentar, tendo-se por base os dados do ano anterior, e não como prolongamento de uma efectiva reflexão estratégica.

4.2.8 No que respeita às actividades

- As actividades escutistas são o modo de fazer escutismo, sem elas (o jogo) a pedagogia escutista não se realiza. Diz-se no livro *Baden- Powell Hoje*¹³⁹: “A pedagogia do Escutismo é baseada num fenómeno de intermediação que se observa na criança e no adolescente: O Jogo”. E ainda no mesmo livro, mais à frente citando Baden-Powell¹⁴⁰: “Dando a conhecer o escutismo aos nossos rapazes, oferecemos-lhes um conjunto de jogos e de actividades que respondem aos seus gostos e aos seus instintos e que, ao mesmo tempo, têm valor educativo”.

¹³⁷ Cf. *Plano de Acção Regional – o planeamento estratégico ao nível da região e do núcleo*, edição do Corpo Nacional de Escutas – Escutismo Católico Português (1997).

¹³⁸ Conforme o artº 69º do Regulamento Geral do CNE.

¹³⁹ Bernard (1993: p. 33).

¹⁴⁰ Idem, p. 107.

- Na organização das actividades, cada unidade orgânica acaba por ter o seu modo próprio de o fazer, na escolha da actividade, na atribuição de responsabilidades e poderes, e até na forma de avaliação final. Não há assim no CNE um modo uniforme de organização das actividades. Em cada Região, em cada Agrupamento, em cada Unidade, há pormenores organizacionais que são substancialmente diferentes de outras unidades orgânicas equivalentes sem que deixem de ser igualmente válidos.
- A orgânica das actividades no CNE é essencialmente resultado da experiência e competência dos dirigentes e escuteiros envolvidos. É ainda consequência da tradição e experiência comum na organização do tipo de actividade em causa.
- Não existe no CNE um sistema definido e comunicado para a organização de grandes actividades, com critérios de gestão e sugestões em aspectos como os apontados no texto do inquérito.
- Concluímos com as entrevistas realizadas que dada a reduzida dimensão da grande maioria das actividades e o envolvimento directo, em toda a amplitude da actividade, dos respectivos responsáveis, estes facilmente acedem às informações de que necessitam. Para este acesso, como diziam alguns dos entrevistados: “privilegia-se as reuniões - mesmo que informais - aos papeis”.

4.2.9 No que respeita aos órgãos executivos e respectivos departamentos

- Os inquiridos ao serem questionados sobre os requisitos básicos para a criação de um departamento¹⁴¹ debaixo da alçada do seu executivo, referiram quase unanimemente dois:
 - a existência da respectiva necessidade, justificando-se a autonomia dessa área e o estar dentro da política de acção do executivo em causa,
 - a possibilidade prática de se poder contar com dirigentes que reúnam as necessárias competências.

¹⁴¹ Por *departamento* entende-se aqui qualquer órgão organizacional, criado por um executivo eleito, ao qual é confiada uma missão específica no âmbito da responsabilidade desse executivo e ao qual é dada determinada autonomia - responsabilidades e poderes.

- No que respeita ao perfil do seu responsável, foram também quase unanimemente referidos dois critérios:
 - a capacidade de liderança,
 - a competência na área em causa - técnica e organizativa.
- Na generalidade dos casos a definição dos objectivos para os departamentos é feita de forma não escrita, mais informal ou implícita. Esta definição é geralmente feita em conversa entre o escolhido para responsável do departamento e o titular do executivo a quem reporta.
- A avaliação de desempenho dos departamentos e dos seus responsáveis, tal como a definição dos respectivos objectivos, é geralmente efectuada de um modo informal e através do acompanhamento próximo de quem tem que os avaliar.
- Algumas Juntas Regionais e a Junta Central têm montado um sistema de contabilidade de gestão, que lhes permite fazer a análise e controlo por “centros de custo” ou “centros de responsabilidade” sobre os diversos departamentos, divisões ou secretarias criadas. Contudo na maior parte dos executivos não se dispõe de um sistema de informação e controlo sobre os departamentos. De forma geral, tendo em conta as entrevistas realizadas, trabalha-se do seguinte modo:
 - há uma base de confiança;
 - há um controlo por envolvimento directo e contínuo dos responsáveis hierárquicos;
 - é dado um grande grau de autonomia para a angariação de recursos, para a sua gestão e respectivo controlo;
 - em muitos casos, os departamentos ou os responsáveis por um determinado projecto, apenas prestam contas ao órgão executivo de que dependem na parte da “dotação orçamental” que lhes foi atribuída. Em alguns casos somente apresentam o saldo final, positivo ou negativo. A avaliação financeira é efectuada mais na base de não ter havido prejuízo ou de não se ter ultrapassado um *deficit* inicialmente acordado. Quase unanimemente

privilegia-se o alcance dos objectivos pedagógicos face à prestação de contas sobre os recursos consumidos.

4.2.10 No que respeita aos órgãos fiscalizadores

- Os Conselhos Fiscais e Jurisdicionais, instituídos no CNE para os níveis nacional e regional, de forma geral e segundo os inquiridos, têm funcionado na base da confiança ou não nos executivos, acompanhando as decisões e as realizações. Contudo, segundo a maioria dos inquiridos, têm feito uma avaliação superficial das contas.
- Porque a componente financeira não tem sido significativa, principalmente ao nível regional, o acompanhamento das realizações e o exame mesmo que ligeiro das contas tem chegado. Contudo, segundo a generalidade dos entrevistados, ao nível regional os Conselhos Fiscais deviam ter um papel mais activo em aspectos como: a fiscalização regular das contas, o acompanhamento da acção ao nível regional e ainda o aconselhamento ao executivo com sugestões de melhoria.

4.3. Um sistema de informação para a gestão

4.3.1 Introdução

Com base no levantamento que fizemos e que apresentámos na secção anterior, sobre tratamento da informação contabilística e de gestão no CNE, com base ainda em pesquisas documentais diversas que se irão citando e na experiência associativa do autor, vamos na presente secção apresentar uma proposta das linhas mestras do sistema de informação para a gestão no CNE¹⁴².

¹⁴² Um sistema de informação para a gestão é aqui entendido de uma forma ampla, além da sua concretização ou não através das tecnologias de informação, como muitas vezes o conceito é simplesmente definido.

O enunciar das linhas mestras do um sistema de informação para a gestão no CNE implica ter em conta que:

- A Associação é um todo, uma pessoa colectiva única, com fins específicos e comuns a toda a sua estrutura orgânica.
- Como em qualquer organização, existem três níveis de decisão: estratégica, tática e operacional.
- Se organiza em quatro níveis territoriais, sendo cada um deles financeiramente autónomo e responsável pela sua administração. Ainda dentro dos Agrupamentos (nível local) as respectivas Unidades têm tradicionalmente uma forte autonomia de gestão.
- Dentro de cada nível territorial muita da acção é desenvolvida na base de projectos, que têm um princípio, um meio e um fim. Os projectos têm uma forte autonomia de gestão.
- Os projectos contribuem para o desenvolvimento da acção global. Há uma estrutura e uma gestão global que os enquadra. Esta estrutura, naturalmente, tem acção própria (extra projectos).

Assim, deve haver um sistema de informação para a gestão global, que por sua vez recebe e dá contributos para diversos subsistemas. Estes devem integrar-se uns com os outros em função dos fins e da estrutura orgânica da Associação.

4.3.2 Particularidades do CNE

O CNE sendo uma ONGSFL, como qualquer destas organizações tem particularidades próprias que devem ser atendidas na elaboração de um sistema de informação para a gestão, querendo-se que este lhe seja ajustado.

As particularidades que identificamos no CNE de modo a influenciarem o seu sistema de informação para a gestão são as seguintes:

- A autonomia de finanças e administração que cada nível territorial possui¹⁴³.
- O facto da quase totalidade dos seus membros dirigentes serem voluntários e consequentemente as suas disponibilidades serem limitadas e incertas.
- A diversidade de formações académicas e profissionais dos dirigentes responsáveis pelos diferentes órgãos e funções.
- A natural tendência, dada pelos responsáveis adultos, para a primazia daquela que é a finalidade da organização – a formação e educação dos jovens – em detrimento de aspectos, também importantes para que aquela resulte em pleno, como os organizativos, administrativos e financeiros.
- As quebras de continuidade na gestão dos diferentes órgãos em consequência das eleições dos respectivos titulares por mandatos de três anos¹⁴⁴.
- A necessidade, dentro da Associação como um todo e mesmo dentro da estrutura organizacional de cada nível territorial, de diferentes tipos de informação para a gestão, por vezes com as mesmas origens ou destinos.
- O funcionamento da acção do CNE muito na base de projectos, inerentes à actividade escutista e à consecução de determinados objectivos estratégicos.

4.3.3 As características do sistema

Para a adequação do sistema às necessidades do CNE, nomeadamente às particularidades acima apontadas, este deve ser:

Integrado – permitindo a interligação de toda a informação para a gestão, evitando duplicações e quebras nos circuitos de informação.

Flexível – podendo ser adaptável e continuar a dar respostas adequadas, nas diferentes situações de competência e actividade, que ocorrem num mesmo nível ou entre diferentes níveis territoriais.

¹⁴³ Segundo o Art.º 13º dos Estatutos do CNE a organização territorial do CNE é feita em quatro níveis: nacional, regional, de núcleo e local (Agrupamento). E segundo o Art.º 14º dos mesmos Estatutos cada nível é financeiramente autónomo e responsável pela sua administração.

¹⁴⁴ O art.º 43º dos Estatutos do CNE diz que a duração dos mandatos de todos os órgãos electivos do CNE têm uma duração de três anos, sem prejuízo da sua renovação.

Consolidável – permitindo que a partir da informação necessária para a gestão em cada nível ou mesmo de cada projecto, se processe a informação necessária para uma gestão mais global, ao nível de Agrupamento, de Núcleo, Regional ou Nacional. Pelo que a informação deve ser tratada de forma homogénea, ser de fácil agregação e comparável.

Entendido por “não contabilistas” – sendo simples e prático. Numa organização de voluntários, para que um sistema resulte, a simplicidade deve prevalecer sobre a sofisticação da informação, ou seja o sistema deve ser entendido por “não contabilistas”.

De continuidade – pressupondo a continuidade da actividade da organização. Ou seja, que a actividade de cada órgão, de cada nível, tem continuidade futura além do “mandato” dos actuais responsáveis eleitos ou nomeados.

Útil e dinâmico – servindo os interessados na Associação, nomeadamente fornecendo informação relevante; sendo propulsor de evoluções, em função das circunstâncias e dos tempos.

Interligado com a estratégia – tendo em vista a estratégia da organização, forneça informação para todos os níveis da tomada de decisão – estratégico, tático e operacional.

4.3.4 Os processos e circuitos de informação no CNE

A vida e a evolução de uma organização são feitas através de uma série de processos¹⁴⁵ que interagem entre si e que a conduzem ao longo do tempo, dos objectivos aos resultados.

¹⁴⁵ *Processo*, segundo Caiado (1999: p. 31), é o conjunto de acções e decisões necessárias para cumprir determinado objectivo.

Processo, segundo o *Dicionário Enciclopédico da Verbo*, é uma série de factos ordenados para a consecução de um determinado objectivo.

Um processo recebe uma série de contribuições (dados, *inputs*, recursos), coordena-as e trabalha-as de forma a obter um resultado desejado (um produto, um documento, um *output*, um objectivo,...).

Entre os diferentes processos que funcionam numa organização, circula informação, há circuitos de informação que por um lado os alimentam e que por outro são fruto da actividade que lhes está inerente. A informação que circula de uns processos para os outros é um factor fundamental para que estes funcionem. Estes circuitos de informação, na medida em que se tornam uma rotina, em que há coordenação entre eles, no seu conjunto formam um sistema¹⁴⁶ de informação.

Os diferentes processos sobre os quais uma organização funciona, são recebedores e produtores de informação, alimentam e recebem informação do *sistema de informação* que funciona dentro da organização.

Qualquer processo encontra-se integrado na estrutura organizacional, ele exige a acção da organização, tem recursos ao seu dispor, procura resolver e dar resposta às necessidades da organização ou dos que se relacionam com ela. Um processo tem entradas e saídas (*inputs* e *outputs*), é alimentado periodicamente por novos dados, recursos, etc. e deve produzir também periodicamente os resultados esperados (cumprir determinados objectivos).

Os circuitos de informação numa organização funcionam sustentados numa série de processos, que recebem, tratam e expedem informação. Na análise que fizemos do CNE, embora possa ser extensível às organizações em geral, concluímos da existência dos processos e circuitos de informação que se apresentam em esquema na Ilustração 12.

Assim no caso do CNE, em todos os níveis territoriais, os sistemas de informação existentes - mais ou menos integrados -, de um modo geral, acabam por funcionar conforme a Ilustração 12.

¹⁴⁶ *Sistema*, segundo o *Dicionário Enciclopédico da Verbo*, é um conjunto de partes coordenadas entre si; a combinação das partes, de modo a que concorram para certo resultado.

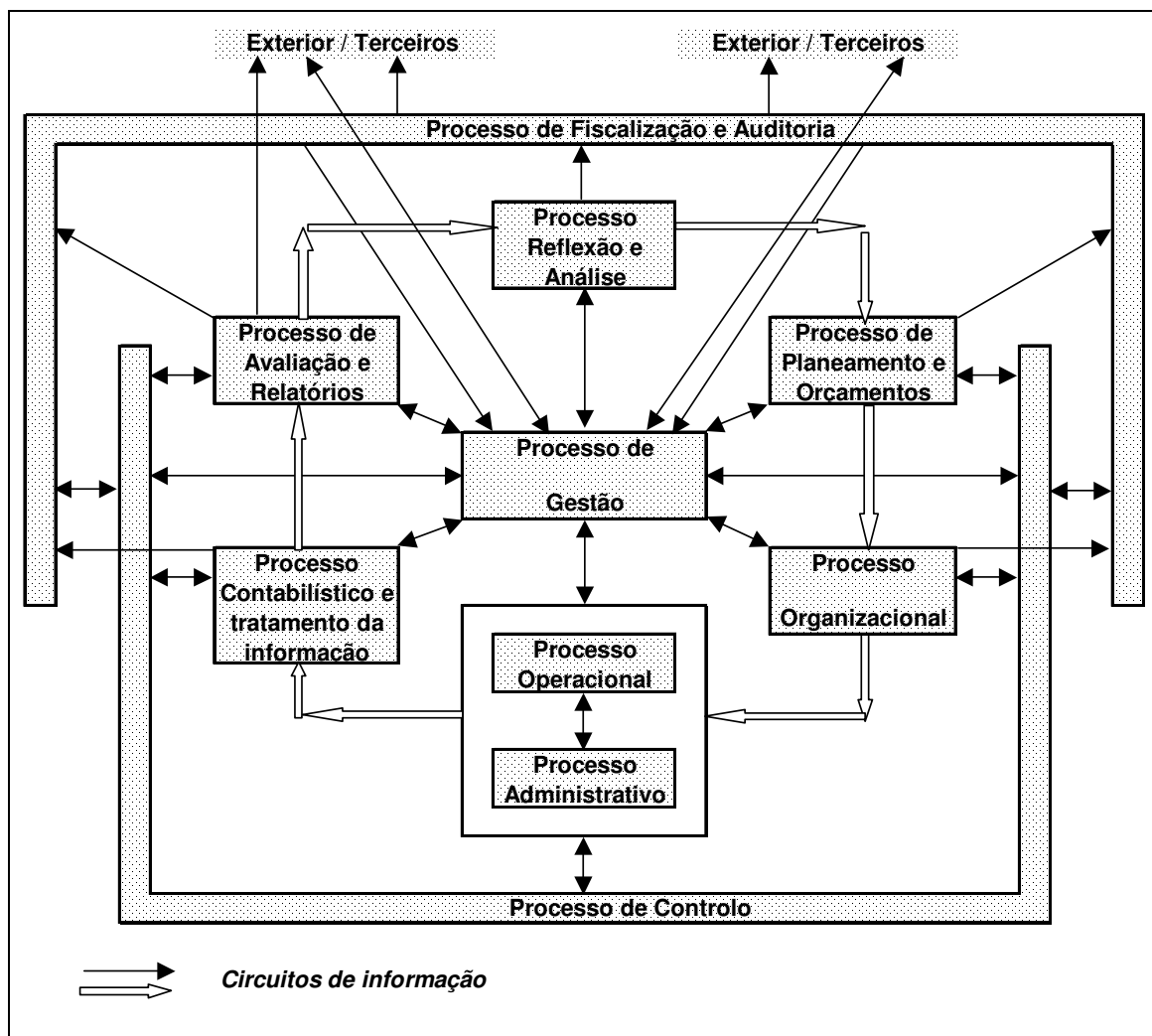


Ilustração 12 – Processos e Circuitos de Informação (para a Gestão) numa organização. Fonte: autor.

Este sistema de processos funciona como que em espiral em torno do processo de gestão. A evolução de um processo conduz à evolução dos outros, as decisões e informação que são consequência de um processo conduzem à necessidade de avanço dos processos seguintes.

Em qualquer organização estes processos ocorrem regularmente e muitas vezes em simultâneo. Eles podem acontecer de modo mais ou menos formal. Com o crescimento das organizações estes processos tendem a ser mais formais e a evidenciarem-se mais (porque a sua necessidade também se faz notar mais).

Ao nível da maioria das pequenas unidades orgânicas do CNE – nomeadamente os Agrupamentos e os pequenos projectos - alguns destes processos dão-se de modo mais

informal, muitas vezes quase não se notam, porque se processam em simultâneo, porque são realizados pelas mesmas pessoas, porque não são tão expressos, por não são tão pensados ou tão organizados e porque às vezes estão implícitos uns nos outros.

4.3.5 A interligação entre os diferentes níveis de gestão no CNE

Como já foi referido o CNE têm diferentes níveis organizacionais e entre eles gozam de uma forte autonomia de gestão.

Para cada nível territorial a acção desenvolve-se paralelamente a dois níveis de actividade. Por um lado uma acção mais ou menos rotineira, ligada à estrutura e à gestão geral da Associação. Por outro uma acção que se desenvolve na base de projectos, que têm um princípio, um meio e um fim, ligados principalmente à realização das actividades escutistas mas também à consecução de algum objectivo específico.

Estes projectos são como que obras, empreendimentos de uma empresa de construção civil, em que há toda uma estrutura que se monta em função de cada projecto específico, há recursos globais que lhe são afectados mas também recursos que são angariados em especial para cada obra. Por outro lado há uma estrutura geral da empresa que funciona continuamente, apoiando, fazendo a angariação e a ligação entre as diferentes obras.

No caso do CNE estas obras, estes projectos, são maioritariamente de carácter pedagógico, com cariz escutista – um acampamento, um grande jogo, um “raid”, um encontro regional, um curso de formação, etc. -, todas elas com “imaginários”, locais, estruturas diferentes, que os fazem significativamente diferentes uns dos outros. Mas podem também ser a construção ou remodelação de uma sede, a elaboração de um manual, a revisão dos conteúdos de um curso, uma campanha de imagem, a participação e discussão de um projecto de Lei numa área afecta ao escutismo, etc., mais ligados com a satisfação de uma determinada necessidade ou objectivo específico.

No CNE, os grandes projectos, principalmente ao nível nacional e regional, além de envolverem uma estrutura organizacional própria, embora geralmente dependentes do executivo respectivo, têm tradicionalmente uma forte autonomia de gestão, angariam e

consomem recursos próprios e têm uma durabilidade – da preparação até à execução – por vezes superior a um ano.

Assim o sistema de informação para a gestão no CNE global, tem que ter sub-rotinas de apoio que se repetem ao nível da estrutura geral e também dos projectos específicos. Ao fim e ao cabo, porque o “ciclo da gestão” é o mesmo, funcionando em paralelo consoante a “autonomia de gestão”, o sistema de informação para a gestão acaba por se repetir ao nível da estrutura geral e ao nível da estrutura de cada projecto.

Os conceitos de projecto são portanto significativos para a definição de um sistema de informação para a gestão no CNE.

Um “projecto”, conforme Roldão (2000: p. 5), é uma organização designada para o cumprimento de um objectivo, criada com esse objectivo e dissolvida após a sua conclusão. E caracteriza-se por:

- ser temporária,
- ter um início e um fim bem definidos,
- obedecer normalmente a um plano.

O ciclo dinâmico da Gestão de Projectos pode sintetizar-se conforme a Ilustração 13. O ciclo de vida e as fases de um projecto podem apresentar-se conforme a Ilustração 14.

Um projecto vai ao longo da sua vida e das suas diferentes fases sofrendo reajustamentos. À medida que o projecto avança, a capacidade de o influenciar globalmente vai diminuindo. O ciclo dinâmico da Gestão de Projectos vai-se repetindo sucessivamente ao longo das fases do Ciclo de Vida do Projecto, processando-se reajustamentos permanentes de uma forma interactiva - Ilustração 15.

O Ciclo da Gestão repete-se assim, sucessivamente ao longo da vida de qualquer projecto – “uma organização designada para o cumprimento de um objectivo”. O mesmo acontece na vida geral de qualquer organização. Há como que um movimento em espiral que evoluciona o projecto ou a organização no sentido dos seus objectivos.

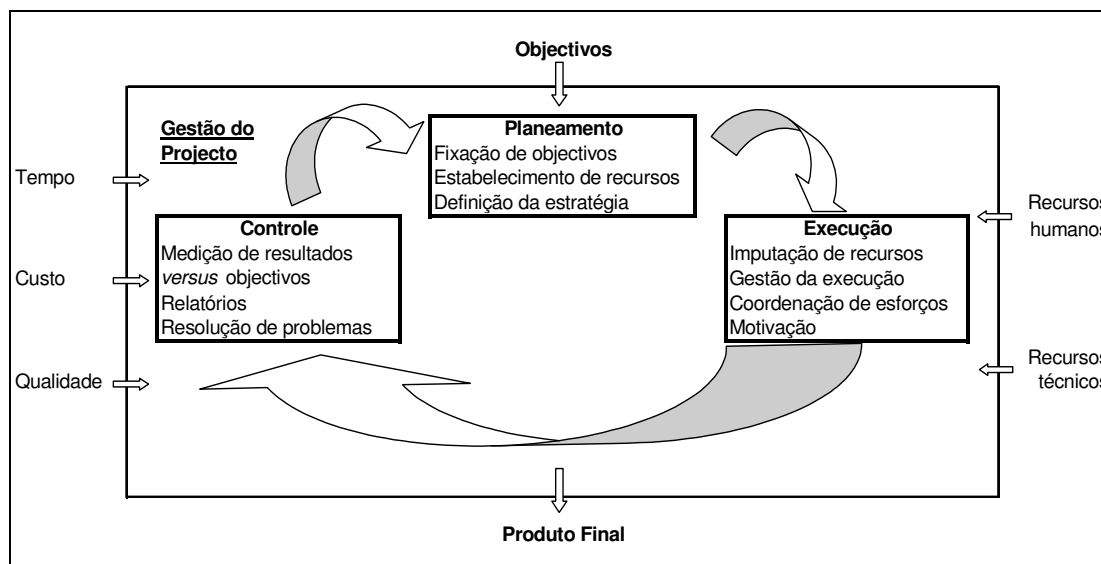


Ilustração 13 - O ciclo dinâmico da Gestão de Projectos – aplicável aos projectos no CNE; fonte: Roldão (2000: p. 6).

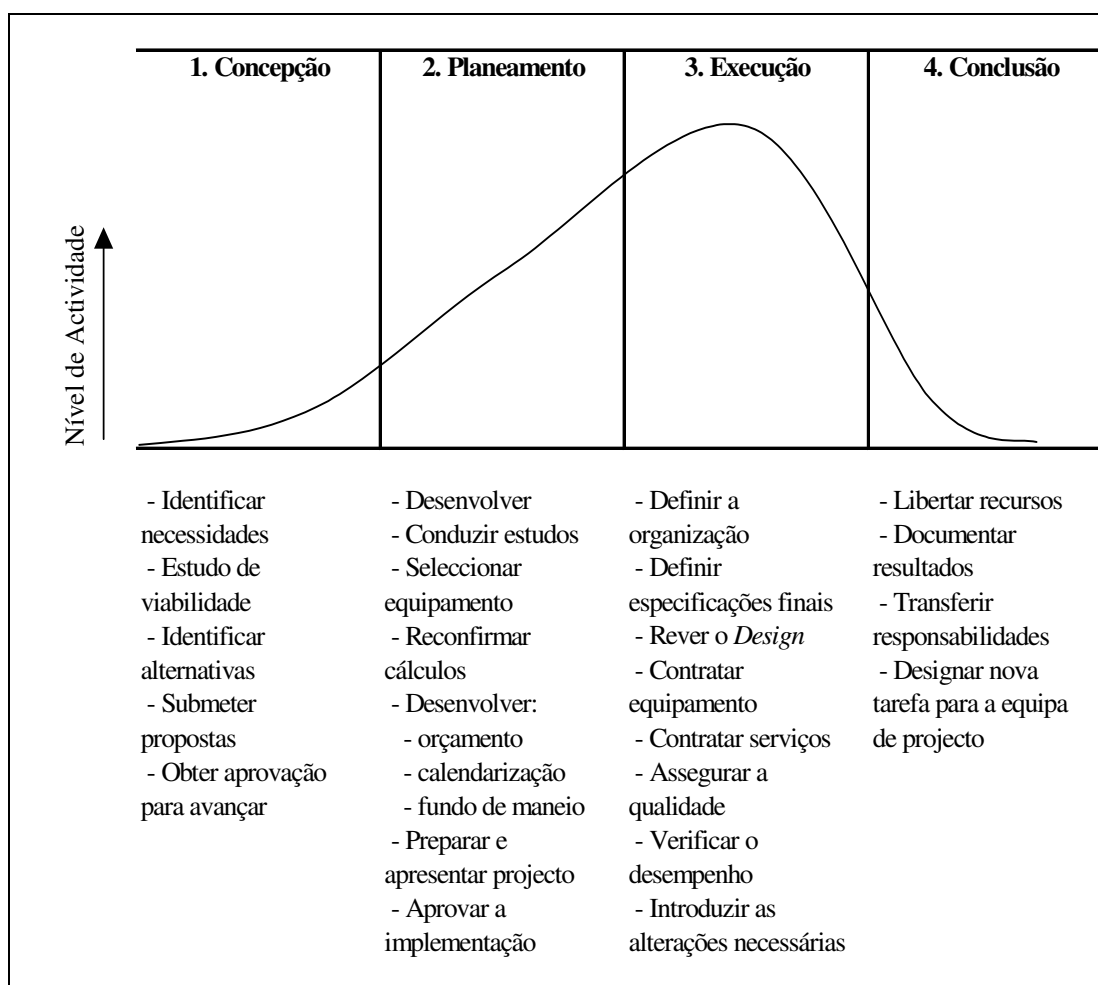


Ilustração 14 - Ciclo de Vida e diferentes fases do Projecto – aplicável aos projectos no CNE. Fonte: Roldão (2000: p. 7).

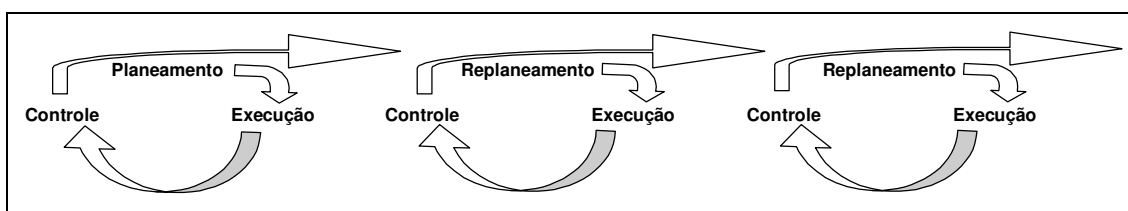


Ilustração 15 - Reajustamentos ao longo do Ciclo de Vida do Projecto – aplicável aos projectos no CNE.

Fonte: Roldão (2000: p. 8)

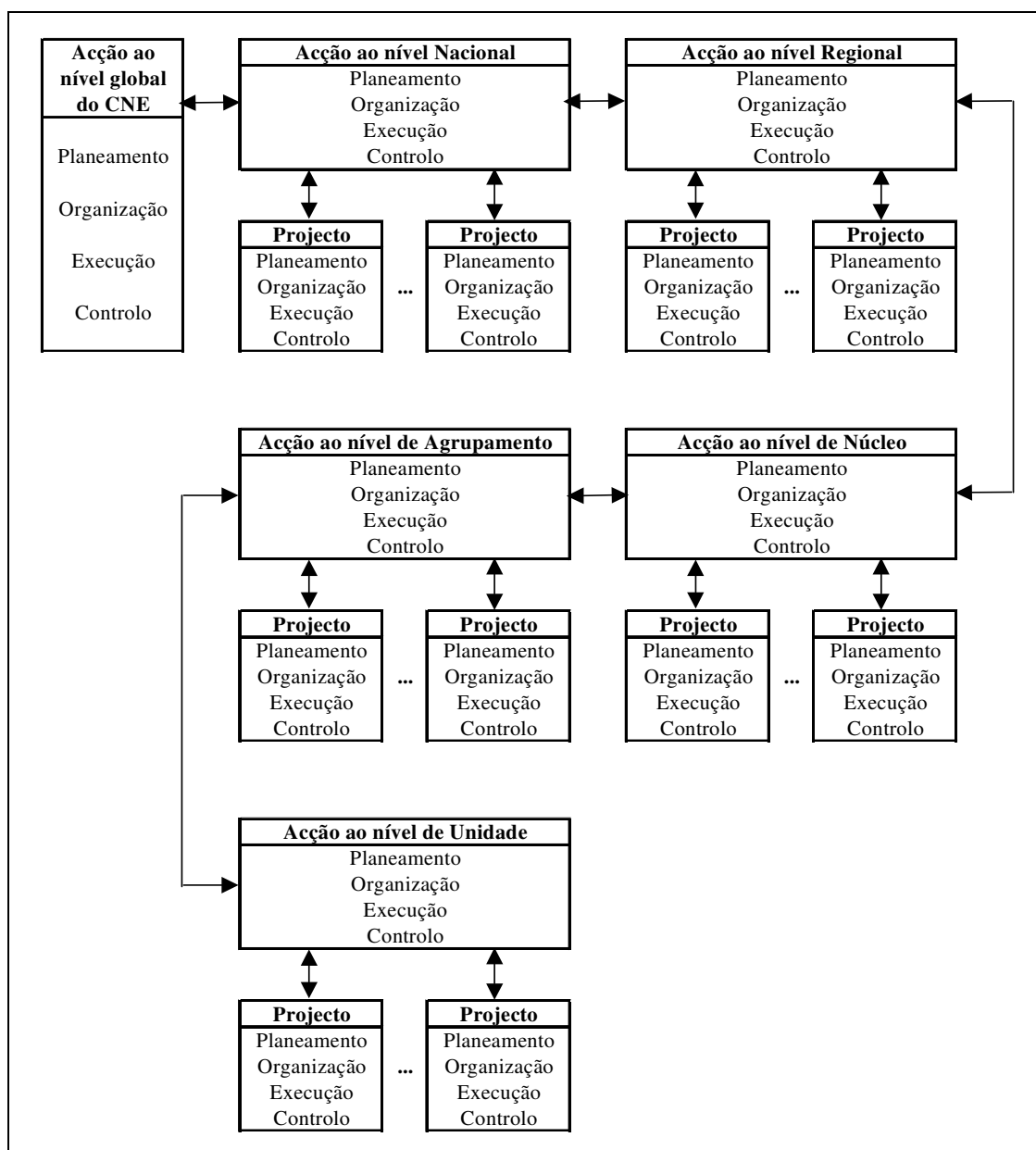


Ilustração 16 - A interligação e repetição do "ciclo da gestão" no CNE. Fonte: elaboração do autor.

O sistema de informação para a gestão do CNE deve portanto comportar: informação global e informação por níveis territoriais; informação global por níveis e informação por projectos. Conforme a ilustração Ilustração 16.

4.3.6 Um sistema da estratégia à acção

Como é sabido existem três níveis de decisão numa organização – estratégico, tático e operacional – e que se consubstanciam em iguais três níveis de planeamento.

Em termos estratégicos decide-se e planeia-se “onde” a organização quer estar no futuro; em termos táticos decide-se e planeia-se “como” lá chegar; em termos operacionais decide-se e planeia-se a “execução”.

Estes três níveis de decisão necessitam e produzem informação de gestão. Esta informação está intimamente relacionada com o controlo de gestão – estratégico, tático e operacional - que se exige existir, para a implementação das decisões, para a definição de padrões – níveis de qualidade e quantidade -, para a avaliação do desempenho, para a eventual tomada de decisões correctivas e para a revisão dos planos¹⁴⁷.

O controlo estratégico visa o objectivo da continuidade da organização como um todo, o controlo tático visa o objectivo da manutenção pela organização de uma posição competitiva e o controlo operacional visa o objectivo a competência distintiva da organização¹⁴⁸.

As organizações confrontam-se muitas vezes com uma série de barreiras à implementação das suas estratégias¹⁴⁹, que as impedem de chegar a concretizar as “boas intenções” que definiram. Ou seja muitas vezes fica-se nas “boas intenções” e a pressão do “dia a dia” faz com que “na prática” fique tudo, ou quase, na mesma.

¹⁴⁷ Cf. Teixeira (1998: p. 186).

¹⁴⁸ Cf. Almeida (2000: p. 293).

¹⁴⁹ Cf. Kaplan (1996: p. 21) e Niven (2003: p. 11).

Assim o sistema de informação e controlo de gestão no CNE, deve procurar fazer a ponte entre a estratégia e a acção, deve ser um importante contributo para que a estratégia se consume na acção.

Ele deve ser uma ferramenta facilitadora da comunicação e do alinhamento, do topo à base da organização, na implementação da estratégia, ligando a estratégia com as decisões táticas e com as decisões operacionais.

No CNE a responsabilidade pelo planeamento e pela decisão nas suas diferentes amplitudes – estratégica, tática e operacional – compete nos seus diferentes níveis territoriais, aos órgãos e estruturas apresentadas na Tabela 13.

<i>Nível Territorial →</i> <i>Nível de Decisão ↓</i>	Local	Núcleo	Região	Nacional
Estratégico	Conselho de Agrupamento	Conselho de Núcleo	Conselho Regional	Conselho Nacional
Tático	Direcção do Agrupamento	Junta de Núcleo	Junta Regional	Junta Central
Operacional	- Equipas de Animação - Conselhos de Guias - Departamentos - Equipas de Projecto	- Divisões - Departamentos - Equipas de Projecto	- Divisões - Departamentos - Equipas de Projecto	- Divisões - Departamentos - Equipas de Projecto

Tabela 13 - Níveis de decisão no CNE - órgãos responsáveis. Fonte: elaboração do autor com base no Regulamento Geral do CNE.

Na próxima secção, com base nas linhas mestras que apontámos para o sistema de informação para a gestão no CNE, iremos propor uma rede de informação e controlo de gestão para o CNE, referindo-nos aos principais documentos e circuitos da informação, tendo em conta o que já existe e avançando com algumas inovações.

4.4. Rede de informação e controlo de gestão no CNE

4.4.1 Introdução

A rede de informação e controlo de gestão é um conjunto de documentos síntese, emitidos no seio da organização, que servem os principais responsáveis e interessados na gestão da mesma.

Estes documentos devem resumir, através de indicadores e de pequenas sínteses, o rumo da organização, quer numa perspectiva histórica, quer na de previsão e de clarificação do caminho a seguir. Eles servem para informar, avaliar, decidir sobre a evolução da organização; em particular sobre os recursos, os processos e os resultados.

No caso do CNE, porque tem quatro níveis territoriais, resultando num total de mais de um milhar de unidades orgânicas, todas elas com autonomia de gestão, faz bastante sentido a ideia de uma rede ou malha de informação e controlo de gestão.

Os principais documentos devem ser divulgados pelo menos, junto dos órgãos dos níveis territoriais superior e inferiores, e no seio dos órgãos do nível respectivo. Estes podem ser importantes elementos de apoio à comunicação interna, à análise e tratamento da informação, e em última instância à decisão. Além disso são também um manancial para a comunicação e informação com o exterior da Associação.

4.4.2 A rede propriamente dita

Como documentos principais preconizam-se os apresentados na tabela seguinte.

Nos títulos a seguir a este são resumidamente caracterizados os principais documentos agora enunciados.

Nível Territorial	Principais documentos ¹⁵⁰	Divulgação ¹⁵¹
Local	Plano Estratégico (para 9 anos, revisto trienalmente)	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> Ao nível do Agrupamento Junta de Núcleo ou Junta Regional <u>Externa</u> <ul style="list-style-type: none"> Para as entidades que em cada caso pareça relevante, como: <ul style="list-style-type: none"> Câmara Municipal Junta de Freguesia Paróquia
	Plano Tático (trienal, revisto anualmente)	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> Ao nível do Agrupamento
	Plano e Orçamento (anual)	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> Ao nível do Agrupamento Junta de Núcleo ou Junta Regional <u>Externa</u> <ul style="list-style-type: none"> Câmara Municipal Junta de Freguesia Paróquia Outras entidades de onde foram recebidos apoios ou parceiras na acção do Agrupamento. Comissão de pais (previamente à apresentação ao outras entidades)
	Quadro de Gestão (mensal)	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> Ao nível da Direcção do Agrupamento
	Censo (anual)	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> Ao nível do Agrupamento Junta de Núcleo ou Junta Regional
	Relatório e Contas (anual)	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> Ao nível do Agrupamento Junta de Núcleo ou Junta Regional <u>Externa</u> <ul style="list-style-type: none"> Câmara Municipal Junta de Freguesia Paróquia Outras entidades de onde foram recebidos apoios ou parceiras na acção do Agrupamento. Comissão de pais (previamente à apresentação ao outras entidades)

¹⁵⁰ A elaborar periodicamente e da responsabilidade do respectivo órgão executivo.

¹⁵¹ Para o interior da Associação e para o exterior da mesma.

Núcleo (se existente)	Plano Estratégico (para 9 anos, revisto trienalmente)	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> • Ao nível dos órgãos do Núcleo • Agrupamentos do Núcleo • Junta Regional <u>Externa</u> <ul style="list-style-type: none"> • Para as entidades que em cada caso pareça relevante, como: <ul style="list-style-type: none"> • Diocese • Câmaras Municipais envolvidas • Paróquias envolvidas • Governo Civil • Instituto da Juventude
	Plano Tático (trienal, revisto anualmente)	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> • Ao nível dos órgãos do Núcleo • Agrupamentos do Núcleo • Junta Regional <u>Externa</u> <ul style="list-style-type: none"> • Para as entidades que em cada caso pareça relevante.
	Plano e Orçamento (anual)	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> • Ao nível dos órgãos do Núcleo • Agrupamentos do Núcleo • Junta Regional <u>Externa</u> <ul style="list-style-type: none"> • Para as entidades que em cada caso pareça relevante, como: <ul style="list-style-type: none"> • Diocese • Câmaras Municipais envolvidas • Paróquias envolvidas • Governo Civil • Instituto da Juventude • Outras entidades de onde normalmente são recebidos apoios ou parceiras na acção ao nível do Núcleo.
	Quadro de Gestão (mensal)	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> • Ao nível da Junta de Núcleo. • Ao Conselho Fiscal e Jurisdicional do Núcleo.
	Censo (anual)	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> • Ao nível dos órgãos do Núcleo. • Agrupamentos do Núcleo • Junta Regional

	Relatório e Contas (anual) - <i>incluindo o parecer do Conselho Fiscal e Jurisdicional Regional.</i>	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> • Ao nível dos órgãos do Núcleo • Agrupamentos do Núcleo • Junta Regional <u>Externa</u> <ul style="list-style-type: none"> • Para as entidades que em cada caso pareça relevante, como: <ul style="list-style-type: none"> • Diocese • Câmaras Municipais envolvidas • Paróquias envolvidas • Governo Civil • Instituto da Juventude • Outras entidades de onde normalmente são recebidos apoios ou parceiras na acção ao nível do Núcleo.
	Relatório e Contas Consolidado do Núcleo (anual)	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> • Ao nível dos órgãos do Núcleo • Agrupamentos do Núcleo • Junta Regional • Junta Central <u>Externa</u> <ul style="list-style-type: none"> • Para as entidades que em cada caso pareça relevante, como: <ul style="list-style-type: none"> • Diocese • Câmaras Municipais envolvidas • Paróquias envolvidas • Governo Civil • Instituto da Juventude
Regional	Plano Estratégico (para 9 anos, revisto trienalmente)	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> • Ao nível dos órgãos Regionais • Agrupamentos e Juntas de Núcleo (se existentes) • Junta Central <u>Externa</u> <ul style="list-style-type: none"> • Para as entidades que em cada caso pareça relevante, como: <ul style="list-style-type: none"> • Diocese • Câmaras Municipais envolvidas • Paróquias envolvidas • Governo Civil • Instituto da Juventude

	Plano Tático (trienal, revisto anualmente)	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> • Ao nível dos órgãos Regionais • Agrupamentos e Juntas de Núcleo (se existentes) • Junta Central <u>Externa</u> <ul style="list-style-type: none"> • Para as entidades que em cada caso pareça relevante.
	Plano & Orçamento (anual)	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> • Ao nível dos órgãos Regionais • Agrupamentos e Juntas de Núcleo (se existentes) • Junta Central <u>Externa</u> <ul style="list-style-type: none"> • Para as entidades que em cada caso pareça relevante, como: <ul style="list-style-type: none"> • Diocese • Câmaras Municipais envolvidas • Paróquias envolvidas • Governo Civil • Instituto da Juventude • Outras entidades de onde normalmente são recebidos apoios ou parceiras na acção ao nível regional.
	Quadro de Gestão (mensal)	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> • Ao nível da Junta Regional. • Ao Conselho Fiscal e Jurisdicional Regional.
	Censo (anual)	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> • Ao nível dos órgãos Regionais • Agrupamentos ou Juntas de Núcleo (se existentes) • Junta Central

	Relatório e Contas (anual) - <i>incluindo o parecer do Conselho Fiscal e Jurisdicional Regional.</i>	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> • Ao nível dos órgãos Regionais • Agrupamentos e Juntas de Núcleo (se existentes) • Junta Central <u>Externa</u> <ul style="list-style-type: none"> • Para as entidades que em cada caso pareça relevante, como: <ul style="list-style-type: none"> • Diocese • Câmaras Municipais envolvidas • Paróquias envolvidas • Governo Civil • Instituto da Juventude • Outras entidades de onde normalmente são recebidos apoios ou parceiras na acção ao nível regional.
	Relatório e Contas Consolidado da Região (anual)	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> • Ao nível dos órgãos Regionais • Agrupamentos e Juntas de Núcleo (se existentes) • Junta Central <u>Externa</u> <ul style="list-style-type: none"> • Para as entidades que em cada caso pareça relevante, como: <ul style="list-style-type: none"> • Diocese • Câmaras Municipais envolvidas • Paróquias envolvidas • Governo Civil • Instituto da Juventude
Nacional	Plano Estratégico (para 9 anos, revisto trienalmente)	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> • Ao nível dos órgãos Nacionais • Juntas Regionais, de Núcleo e Agrupamentos <u>Externa</u> <ul style="list-style-type: none"> • Para as entidades que em cada caso pareça relevante, como: <ul style="list-style-type: none"> • Conferência Episcopal • Entidade governamental da tutela • Instituto da Juventude

	Plano Tático (trienal, revisto anualmente)	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> • Ao nível dos órgãos Nacionais • Juntas Regionais e de Núcleo <u>Externa</u> <ul style="list-style-type: none"> • Para as entidades que em cada caso pareça relevante.
	Plano e Orçamento (anual)	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> • Ao nível dos órgãos Nacionais • Juntas Regionais e de Núcleo <u>Externa</u> <ul style="list-style-type: none"> • Para as entidades que em cada caso pareça relevante, como: <ul style="list-style-type: none"> • Conferência Episcopal • Entidade governamental da tutela • Instituto da Juventude • Outras entidades de onde normalmente são recebidos apoios ou parceiras na acção ao nível nacional.
	Quadro de Gestão (mensal)	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> • Ao nível da Junta Central. • Ao Conselho Fiscal e Jurisdicional Nacional.
	Censo (anual)	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> • Ao nível dos órgãos Nacionais • Juntas Regionais, de Núcleo e Agrupamentos
	Relatório e Contas (anual) - incluindo o parecer do Conselho Fiscal e Jurisdicional Nacional.	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> • Ao nível dos órgãos Nacionais • Juntas Regionais e de Núcleo <u>Externa</u> <ul style="list-style-type: none"> • Para as entidades que em cada caso pareça relevante, como: <ul style="list-style-type: none"> • Conferência Episcopal • Entidade governamental da tutela • Instituto da Juventude • Outras entidades de onde normalmente são recebidos apoios ou parceiras na acção ao nível nacional.

	Relatório e Contas Consolidado Nacional (anual)	<p><u>Interna</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Ao nível dos órgãos Nacionais • Juntas Regionais e de Núcleo <p><u>Externa</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Para as entidades que em cada caso pareça relevante, como: <ul style="list-style-type: none"> • Conferência Episcopal • Entidade governamental da tutela • Instituto da Juventude
--	---	---

Tabela 14 - Principais documentos da rede de informação e controlo de gestão do CNE. Fonte: autor.

Para as estruturas da associação com forte autonomia dentro de um mesmo nível territorial¹⁵² deverá existir um sistema de informação próprio (naturalmente, integrado no sistema de informação para a gestão da associação).

Por exemplo, para os Depósitos de Material e Fardamento (DMF) sugere-se conjunto de documentos enunciados na Tabela 15.

Nível Territorial	Principais documentos ¹⁵³	Divulgação ¹⁵⁴
DMF de Núcleo, Regional ou Nacional	Plano Tático (trienal, revisto anualmente)	<p><u>Interna</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Conselho de Gestão¹⁵⁵ respectivo • Órgãos do respectivo nível territorial • Órgãos executivos do nível territorial inferior • Órgão executivo do nível territorial superior (se for aplicável) • Conselho de Gestão dos DMF do nível territorial inferior (se for aplicável) • Conselho de Gestão do DMF do nível territorial superior (se for aplicável)

¹⁵² Por exemplo:

- As Casas, Centros e Parques Escutistas – as estruturas especialmente destinadas para o alojamento e o acolhimento dos escuteiros e das suas actividades.
- Os Depósitos de Material e Fardamento (DMF) – as lojas de venda de uniforme e equipamentos aos escuteiros.

¹⁵³ A elaborar periodicamente e da responsabilidade do respectivo órgão executivo.

¹⁵⁴ Para o interior da Associação e para o exterior da mesma.

¹⁵⁵ Equipa responsável pela gestão de cada DMF.

	Plano e Orçamento (anual)	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> • Conselho de Gestão respectivo • Órgãos do respectivo nível territorial • Órgãos executivos do nível territorial inferior • Órgão executivo do nível territorial superior (se for aplicável) • Conselho de Gestão dos DMF do nível territorial inferior (se for aplicável) • Conselho de Gestão do DMF do nível territorial superior (se for aplicável)
	Quadro de Gestão (mensal)	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> • Conselho de Gestão respectivo • Órgão executivo do nível territorial respectivo • Conselho Fiscal e Jurisdicional do nível territorial respectivo
	Relatório e Contas (anual) - incluindo o parecer do Conselho Fiscal e Jurisdicional do respectivo nível territorial.	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> • Conselho de Gestão respectivo • Órgãos do respectivo nível territorial • Órgãos executivos do nível territorial inferior • Órgão executivo do nível territorial superior (se for aplicável) • Conselho de Gestão dos DMF do nível territorial inferior (se for aplicável) • Conselho de Gestão do DMF do nível territorial superior (se for aplicável) <u>Externa</u> <ul style="list-style-type: none"> • Para as entidades que em cada caso pareça relevante.

	Relatório e Contas Consolidado dos DMF (anual)	<p><u>Interna</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Conselho de Gestão do DMF do respectivo nível territorial • Órgãos do respectivo nível territorial • Órgãos executivos do nível territorial inferior • Órgão executivo do nível territorial superior (se for aplicável) • Conselho de Gestão dos DMF de nível territorial inferior (se for aplicável) • Conselho de Gestão do DMF do nível territorial superior (se for aplicável) <p><u>Externa</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Para as entidades que em cada caso pareça relevante.
--	--	--

Tabela 15 - Principais documentos de informação e controlo de gestão para os DMF. Fonte: autor.

Também as grandes actividades ou projectos, como os Acampamentos Nacionais, os Acampamentos Regionais, o acolhimento de eventos internacionais e as diversas acções de formação específicas, a que se dão autonomia e estruturas próprias, deverão ter o seu sistema de informação para a gestão, que por sua vez deve estar integrado no sistema global de informação para a gestão na associação.

De uma forma genérica sugerem-se como principais documentos os enunciados na Tabela 16.

Para o interior do Agrupamento poder-se-ia também apresentar uma tabela equivalente às apresentadas acima. Por de algum modo se tornar repetitiva no contexto do presente trabalho, deixamos para ocasião posterior esta apresentação.

De igual modo, deixamos para posterior trabalho a apresentação de circuitos, procedimentos e documentos úteis ao controlo interno de cada unidade orgânica do CNE.

Nível Territorial	Principais documentos ¹⁵⁶	Divulgação ¹⁵⁷
Local, Núcleo, Regional ou Nacional	Plano e Orçamento (do projecto)	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> • Chefia¹⁵⁸ do projecto • Órgãos do respectivo nível territorial • Órgãos executivos do nível territorial inferior (se for aplicável) • Órgão executivo do nível territorial superior (se for aplicável) <u>Externa</u> <ul style="list-style-type: none"> • Para as entidades que em cada caso pareça relevante, como: <ul style="list-style-type: none"> • Patrocinadores • Órgãos governamentais que apoiam • Principais parceiros
	Quadro de Gestão (mensal)	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> • Chefia do projecto • Órgão executivo do nível territorial respectivo • Conselho Fiscal e Jurisdicional do nível territorial respectivo (se for aplicável)
	Relatório e Contas (do projecto) - <i>incluindo o parecer do Conselho Fiscal e Jurisdicional do respectivo nível territorial.</i>	<u>Interna</u> <ul style="list-style-type: none"> • Chefia do projecto • Órgãos do respectivo nível territorial • Órgãos executivos do nível territorial inferior (se for aplicável) • Órgão executivo do nível territorial superior (se for aplicável) <u>Externa</u> <ul style="list-style-type: none"> • Para as entidades que em cada caso pareça relevante, como: <ul style="list-style-type: none"> • Patrocinadores • Órgãos governamentais que apoiam • Principais parceiros

Tabela 16 - Principais documentos de informação e controlo de gestão para os grandes projectos. Fonte: autor.

¹⁵⁶ A elaborar periodicamente e da responsabilidade do respectivo órgão executivo.

¹⁵⁷ Para o interior da Associação e para o exterior da mesma.

¹⁵⁸ A equipa executiva responsável pela direcção do evento ou projecto.

Cada um dos documentos enunciados, ditos principais, merece uma breve caracterização, quanto ao que é, para que serve e como pode funcionar. É o que se fará nas sub-secções seguintes.

4.4.3 Plano Estratégico – breve caracterização

O Plano Estratégico¹⁵⁹ é um documento que sintetiza e integra os principais objectivos, políticas e sequências de acções num todo coerente. Ele procura enquadrar o rumo a seguir e definir o onde a organização quer chegar, ou estar, no longo prazo.

A elaboração do Plano Estratégico deve ter como antecedentes a definição da “Missão” e da “Visão” da organização. No caso do CNE todo este processo está por concretizar, embora ele seja recomendado pela Organização Mundial do Movimento Escutista (OMME), que por sua vez tem passos dados nesta matéria¹⁶⁰.

A definição da “Missão” e da “Visão” da OMME estão redigidas (em inglês) deste modo:

THE MISSION OF SCOUTING

The mission of Scouting is to contribute to the education of young people, through a value system based on the Scout Promise and Law, to help build a better world where people are self-fulfilled as individuals and play a constructive role in society. This is achieved by:

- *involving them throughout their formative years in a non-formal educational process*
- *using a specific method that makes each individual the principal agent of his or her development as a self-reliant, supportive, responsible and committed person*
- *assisting them to establish a value system based upon spiritual, social and personal principles as expressed in the Promise and Law.*

¹⁵⁹ Sobre Estratégia os principais autores que seguimos foram: Teixeira (1998), Freire (1998), Chiavenato, (1987), Jordan (2003) e Anthony (1999).

¹⁶⁰ A definição da “Missão” e da “Visão” da OMME podem ver-se em <http://www.scout.org> (disponível em 07/08/2005).

The Six Challenges

1. *Relevance: meeting the needs and aspirations of young people.*
2. *Complementary nature: focussing on the distinctive contribution Scouting can make to the education of young people, particularly through the Scout Method.*
3. *Membership: reaching out to more young people.*
4. *Adults: attracting and retaining the adults we need.*
5. *Relationships and partnerships: working with others to better serve young people.*
6. *Unity: pursuing a common purpose at all levels.*

The Three Strategic Areas

Young People: encompassing the challenges on *Relevance, Complementary nature and Membership* in order to bring better Scouting to more young people, especially adolescents.

Adults: encompassing the challenge on *Adults: attracting and retaining the adults we need*, with an emphasis on the concept of volunteering.

Structures and Systems: encompassing the challenge on *Relationships and partnerships* - which recognises the need to work with others to serve young people - and the challenge on *Unity: pursuing a common purpose at all levels*. Work in this strategic area should lead to an increase in the overall effectiveness of the Movement.

THE VISION

The Vision for Scouting is:

As a global Movement, making a real contribution to creating a better world.

We see Scouting entering its second century as an ***influential, value-based educational*** Movement focussed on achieving its mission, involving young people working together to develop their full potential, supported by adults who are willing and able to carry out their educational role.

We see Scouting world-wide as ***attracting and retaining more and more young people*** (especially adolescents) of both genders and coming from broader segments of society.

We see Scouting as ***attractive to adults, women and men***, in all cultures - a Movement through which they can make a significant contribution to society by working with young people.

We see Scouting as a ***dynamic, innovative Movement*** with adequate resources, simple structures and democratic decision making processes where organisation, management and communication are effective at all levels.

Para o CNE propõe-se que os planos estratégicos cubram períodos de nove anos e que sejam revistos trienalmente, encaixando-se numa sucessão de planos deslizantes. Ou seja, que de três em três anos se aprove um novo plano estratégico para os nove anos seguintes.

O facto do CNE, em termos de gestão, funcionar numa base de ciclos trienais, ligados ao período dos mandatos, de três anos, dos seus órgãos executivos eleitos, dá razão à escolha do período de nove anos, múltiplo de três, para a vigência do plano estratégico.

Este período permite que haja coincidência, entre as alternâncias dos mandatos, as revisões do plano estratégico e a elaboração do Plano Tático (trienal; e que à frente se caracteriza). O Plano Tático, que se sugere esteja ligado aos mandatos dos executivos, reflectirá a proposta destes para a execução do Plano Estratégico nos três anos seguintes.

Os planos estratégicos deverão encerrar uma perspectiva de instituição no que concerne ao respectivo nível territorial, à parte dos órgãos e dos respectivos mandatos. Devem apresentar uma visão macro, acima dos órgãos, a qual deverá ser tida como referência nos sucessivos mandatos dos diferentes órgãos e na elaboração dos planos estratégicos dos níveis territoriais inferiores. Por isto faz sentido que ele seja elaborado sob a coordenação do órgão máximo (o órgão deliberativo) de cada nível territorial.

A qualquer nível territorial da Associação, na elaboração ou revisão do Plano Estratégico, deve atender-se aos planos dos níveis superiores e ainda os das instituições internacionais do escutismo onde o CNE se integra - Ilustração 17.

No caso do CNE, principalmente no que respeita ao nível nacional - que engloba a Associação como um todo - o planeamento estratégico acabará por influenciar e provocar alterações em aspectos como:

- Políticas, procedimentos e regulamentos,
- Estrutura organizacional,
- Planos estratégicos dos níveis inferiores,

- Planos táticos,
- Acções de referência,
- Investimentos e desinvestimentos,
- Acordos e parcerias,
- Sistema de informação e controlo de gestão.

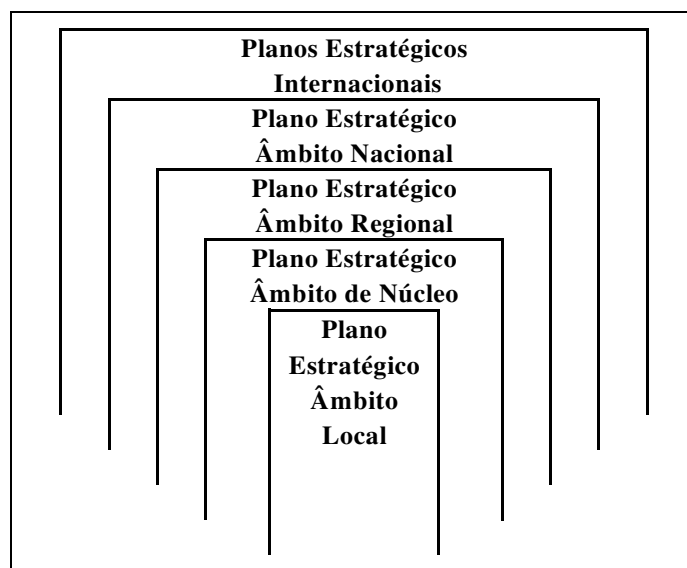


Ilustração 17 – Interligação dos Planos Estratégicos entre os diversos níveis territoriais do CNE e com as estruturas internacionais do Escutismo. Fonte: autor.

4.4.4 Plano Tático – breve caracterização

O Plano Tático é a concretização e pormenorização do Plano Estratégico para o médio prazo. Neste plano é dada uma ênfase maior às acções a realizar, ou seja, ao como fazer para atingir os objectivos delineados para o longo prazo.

Atendendo a algum uso no CNE poderíamos ter optado por designar o *Plano Tático* por *Plano Trienal*, não o fazemos e damos aqui preferência ao primeiro com o intuito de manter uma maior relação com a generalidade dos manuais de Gestão¹⁶¹.

¹⁶¹ Cf. Teixeira (1998), Chiavenato (1987). O conceito de tática, e também o de estratégia, não é pacífico entre todos os autores; veja-se por exemplo Sá (1996: p. 27).

No CNE a implementação do Plano Estratégico estará em grande parte a cargo dos órgãos executivos aos vários níveis territoriais. Ora, as equipas de pessoas empossadas nestes órgãos são escolhidas através de eleições, por mandatos de três anos, para as quais são apresentadas candidaturas, geralmente acompanhadas de um Projecto ou Programa Eleitoral para o triénio.

Assim, faz sentido que sejam as equipas dos titulares dos órgãos executivos as responsáveis pela apresentação do Plano Tático (ou Plano Trienal) para aprovação pelo respectivo órgão deliberativo. Por um lado porque este Plano Tático acabará por ser em muito a transposição aperfeiçoada do seu Projecto de candidatura. Por outro porque estas equipas executivas estão vocacionadas para isso mesmo, para a execução, ou dito de outra forma para a acção, para o como implementar a estratégia. O Plano Tático pode em grande parte ser visto como um *plano de acção* para três anos do respectivo órgão executivo.

O Plano Tático deve concretizar aspectos como:

- a integração com o Plano Estratégico respectivo,
- a actualização da análise à organização e ao seu meio envolvente,
- as prioridades estratégicas para o mandato,
- os objectivos para o período (dissecando os objectivos estratégicos)
 - e as respectivas etapas,
- as principais políticas e procedimentos a seguir,
- as alterações a efectuar na estrutura organizacional,
- as principais acções a realizar
 - e as respectivas etapas,
- a necessidade, angariação e distribuição dos recursos,
- a avaliação e controlo da respectiva execução.

No CNE o Plano Tático deve passar por quatro fases:

- 1) Enunciação, pelos titulares do órgão executivo, das linhas gerais do Plano Tático, em função do respectivo Programa Eleitoral.

- 2) Em função das “linhas gerais”, elaboração pelas diferentes divisões, departamentos, sectores, etc., constituintes da nova estrutura organizacional, de propostas, principalmente relativas a:
 - Objectivos específicos a atingir
 - Acções a realizar
 - Políticas e procedimentos
 - Necessidade, angariação e distribuição dos recursos
 - Adequação da estrutura organizacional e descrição de funções
 - Atribuição de poderes e responsabilidades
 - Mecanismos de avaliação, informação e controlo.
- 3) Tendo em conta as “propostas” apresentadas, deve passar-se à harmonização, negociação e integração de aspectos ainda não cobertos. Para depois se elaborar o documento síntese a apresentar à aprovação do órgão deliberativo. Nesta fase deve haver um vai e vem de comunicação entre os titulares do órgão executivo e os restantes responsáveis das equipas ou departamentos sob a sua tutela.
- 4) Aprovação do Plano Tático pelo órgão deliberativo do nível territorial em causa.

Por causa da independência que existe entre o ciclo de um mandato e o seguinte, não se propõe que da revisão anual dos Planos Tácticos resulte uma sucessão de planos deslizantes. Sim que dentro de cada bloco de três anos, seja anualmente realizada uma avaliação ao Plano Tático - aquando da elaboração do Plano & Orçamento anual - e se parecer relevante se actualize o documento.

Desta avaliação anual, haja ou não actualização do Plano Tático trienal, deve resultar sempre um documento, que pelo menos faça o ponto de situação sobre a realização desse plano. Este documento deve ser apresentado ao respectivo órgão deliberativo em conjunto com o Plano e Orçamento ou com o Relatório e Contas anual.

Embora não seja uma necessidade absoluta, na elaboração e na revisão de cada Plano Tático, recomenda-se que se tenham em conta os planos tácticos dos níveis territoriais superiores. A consideração destes permitirá a conciliação de esforços, a geração de sinergias e que se evitem divergências na acção.

Também a consideração pelos níveis territoriais superiores dos Planos Táticos em curso aos níveis inferiores se pode revelar uma prática útil. Os Planos Táticos do níveis inferiores, contribuirão para que se tenha a ideia dos objectivos e acções planeadas a esses níveis. Permitindo igualmente a conciliação de esforços, a geração de sinergias e que se evitem divergências na acção.

No entanto, saliente-se que cada Plano Tático, atendendo à “autonomia de gestão” dos diferentes níveis do CNE, tem a sua independência e deve portanto, principalmente responder ao cumprimento da missão específica do respectivo órgão executivo.

Os principais resultados esperados do Plano Tático são:

- Manutenção de uma posição competitiva, face às finalidades da organização.
- Internamente – comunicação e facilidade de coordenação.
- Externamente – utilização como documento de referência, quer na apresentação do organização, quer na negociação de apoios ou parcerias.
- Da respectiva preparação e avaliação - contribuições para a revisão do Plano Estratégico.

4.4.5 Plano e Orçamento – breve caracterização

O Plano e Orçamento é um documento de referência do planeamento operacional no CNE. Este documento, tendo em conta o Plano Estratégico, serve para o desdobramento do Plano Tático ao nível das acções, dando especial enfoque aos aspectos de programação¹⁶² e orçamentais¹⁶³.

O encargo da elaboração do Plano e Orçamento é do órgão executivo correspondente ao nível territorial em causa. O documento deve abarcar a acção sob a responsabilidade deste órgão. Na elaboração do Plano e Orçamento é recomendável o envolvimento dos

¹⁶² A relação das acções no tempo.

¹⁶³ A previsão das receitas e despesas.

responsáveis pelos departamentos, projectos, etc. subordinados. O orçamento deve também prever a dotação orçamental para os restantes órgãos existentes ao mesmo nível - Conselho Fiscal e Jurisdicional, Mesa dos Conselhos, Comissão Eleitoral (se existentes).

O processo da sua elaboração e aprovação deve passar por quatro fases:

- 1) Apresentação pelos titulares do órgão executivo das linhas gerais do Plano & Orçamento, incluindo entre outras:
 - Instruções práticas para a sua execução;
 - Identificação dos principais objectivos e prioridades para o período;
 - Interligações com o Plano Tático e com as realizações do ano anterior;
 - Previsão global dos recursos a possuir e identificação das respectivas fontes;
 - Repartição geral dos recursos.
- 2) Elaboração pelas diferentes divisões, departamentos, sectores e projectos, em função das “linhas gerais”, de propostas relativas às acções a realizar, considerando principalmente:
 - Objectivos específicos a atingir (com encaixe nos objectivos táticos e estratégicos)
 - Linhas gerais dos programas, incluindo etapas e calendário
 - Necessidades de ajuste da estrutura organizacional
 - Necessidades de recursos (humanos, materiais, financeiros, técnicos)
 - Angariação de recursos por meios próprios
 - Consumo dos recursos gerais
 - Mecanismos de acompanhamento e controlo.
- 3) Harmonização, negociação e correcção de falhas das “propostas” apresentadas; seguindo-se a elaboração do documento síntese a apresentar para à aprovação. Esta fase é feita através de um vai e vem de comunicação entre os titulares do órgão executivo e os restantes responsáveis das equipas ou departamentos sob a sua tutela.

4) Aprovação do Plano e Orçamento pelo órgão deliberativo do nível territorial em causa.

Um Plano e Orçamento anual relativo à acção de um determinado órgão executivo do CNE, pode ter que considerar e intercalar dentro de si os planos e orçamentos de um ou mais projectos sob a sua direcção e que abranjam um período que vai além desse ano. Esta é uma situação comum, principalmente para projectos relativos a acções de maior dimensão, cuja preparação, execução e avaliação podem facilmente ultrapassar os marcos do início e do final de um ano - Ilustração 18.

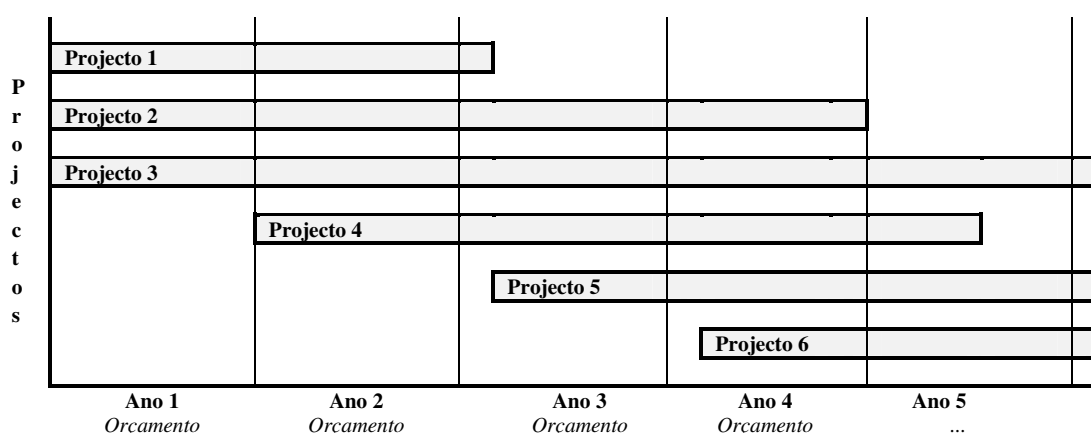


Ilustração 18 - Relação entre Projectos de longo prazo e Orçamentos Anuais. Fonte: Elaboração do autor com base na figura 22-1 de Horngren (1997: p. 780).

A par e no contexto do Quadro de Gestão - que se caracteriza na sub-secção seguinte - devem existir indicadores que nos ajudem a medir e avaliar a execução do planeado. Pelo menos uma vez por mês o órgão executivo deve debruçar-se sobre a evolução da realização do Plano e Orçamento e em consequência tomar decisões correctivas. Também as diferentes equipas subordinadas, responsáveis pelas diversas acções, devem regularmente auto-avaliar o seu desempenho e, não menos importante, ir dando conta do trabalho desenvolvido.

Sobre as diversas acções, as de rotina e as de projecto, devem estar previstos mecanismos de acompanhamento e controlo que permitam, o seguimento da execução e a introdução, se necessário, de soluções correctivas. Este seguimento passará por mecanismos como: reuniões regulares, troca de mensagens electrónicas sobre o

assunto¹⁶⁴, apresentação de pequenos relatórios e apresentação de documentos relativos do trabalho realizado.

Os objectivos operacionais expressos no Plano e Orçamento, além de deverem ter correspondência com os objectivos táticos e estratégicos, devem ser mensuráveis e estar ligados a um ou mais indicadores constantes do Quadro de Gestão.

O Plano & Orçamento é um plano geral, do qual resultam outros planos de pormenor, como os programas das acções a realizar.

A avaliação final do Plano e Orçamento deve ser feita aquando da elaboração do Relatório e Contas por comparação entre o planeado e o realizado.

4.4.6 Quadro de Gestão – breve caracterização

Na situação actual do CNE parece-nos importante a introdução de um documento, a que chamamos “Quadro de Gestão”, que ajude os órgãos de gestão da Associação, aos seus vários níveis, a fazer um acompanhamento da actividade desenvolvida, procurando verificar a sua consonância com a estratégia, o alinhamento global da organização e aferir a marcha dos factores-chave para o sucesso do CNE.

Este é um documento na linha do *balanced scorecard* (BSC), cuja a adaptação para o CNE desenvolvemos mais à frente (p. 161). O Quadro de Gestão tanto pode vir a ser a expressão do BSC na sua plenitude teórica, como também ser implementado para fazer caminho ou em vez daquele. A proposta que para já fazemos vai mais na linha dos *tableaux de bord* com um cariz mais operacional¹⁶⁵.

Com a experiência da aplicação deste documento, com o desenvolvimento do planeamento estratégico no CNE e com um estudo interno sobre a aplicação do BSC, este poderá transformar-se no BSC do CNE.

¹⁶⁴ Face ao carácter de voluntariado e à distância geográfica a que os diferentes intervenientes por vezes se encontram, este meio de acompanhamento revela-se bastante útil e eficaz.

¹⁶⁵ O *tableau de bord* tem um cariz mais operacional enquanto que o *balanced scorecard* é um produto da estratégia.

O Quadro de Gestão será pois um documento operacional, de síntese da informação relevante para a gestão da organização, em consonância com os objectivos estratégicos da mesma. Ele deverá ser um importante instrumento de controlo e de apoio à tomada de decisão, contribuindo para a oportunidade das decisões e para que estas façam sentido com a estratégia.

O documento deve ter actualização periódica (sugere-se mensal), deve ser composto por um conjunto de indicadores, definidos no contexto do órgão executivo a que serve, numa visão global sobre a organização e que por si permitam aferir a marcha dos factores-chave para o êxito da mesma.

O Quadro de Gestão só é válido se for utilizado, se ao nível do órgão executivo respectivo ele for tido como útil e com regularidade for analisado o seu conteúdo. Esta análise pode ser feita de um modo mais formal, uma vez por mês, no contexto da reunião ordinária do executivo. Também os departamentos, sectores e projectos subordinados, no que especificamente lhes diga respeito, devem regularmente nas suas reuniões fazer a análise do documento.

Para a construção de um Quadro de Gestão no CNE devem dar-se os seguintes passos:

- 1) Identificar os factores chave para o êxito, em função da estratégia e das respectivas prioridades;
- 2) Definir objectivos que quantifiquem os factores chave;
- 3) Identificar os processos e as actividades chave, especialmente relacionadas com os objectivos definidos;
- 4) Seleccionar indicadores que facilitem o controlo dos processos e das actividades chave;
- 5) Identificar as fontes e os utilizadores da informação necessária;
- 6) Escolher os meios para a recolha, tratamento e divulgação da informação, nomeadamente no âmbito das *tecnologias de informação e comunicação*;
- 7) Estabelecer o processo de informação em aspectos como:
 - Origens e destinos,
 - Processamento dos dados,
 - Suporte de divulgação (papel, electrónico, etc.),

- Formatos de apresentação (numérica, gráfica, etc.),
- Periodicidade (diária, semanal, quinzenal, mensal, etc.),
- Recursos envolvidos.

8) Definir metas – níveis a atingir – para os indicadores. Definir responsabilidades e responsáveis. Enumerar iniciativas – acções chave – que concretizem os objectivos.

Todo o processo de elaboração do Quadro de Gestão deve contar com a participação dos responsáveis envolvidos com o mesmo, nomeadamente com o intuito de:

- Contar com a sua experiência;
- Motivar, responsabilizar e unificar na acção;
- Comunicar a estratégia e coordenar a acção entre todos;
- Granjear benefícios de eficácia, eficiência e economia para processo de execução;
- Facilitar a avaliação e a auto-avaliação do desempenho.

No CNE o desenho de qualquer Quadro de Gestão deve coincidir, em princípio, com o início do mandato para órgão executivo em causa. Ele deve ter uma forte conexão com o Plano Tático (trienal) e servir toda a duração do mandato – três anos. Com a continuidade da utilização deste instrumento, será natural que no seu desenho se tenha em conta o Quadro de Gestão utilizado anteriormente. Ao longo do mandato e com a evolução do mesmo, é razoável e recomendável que o Quadro de Gestão seja revisto, nomeadamente com a entrada e saída de indicadores.

Para os projectos ou sectores de maior dimensão, com uma estrutura organizacional própria, que gozam de significativa independência e autonomia, que movimentam um considerável volume de recursos, faz sentido e é recomendável que tenham o seu Quadro de Gestão. Aliás, como anteriormente referido, faz sentido que estes tenham a sua própria rede de informação e controlo de gestão.

4.4.7 Censo – breve caracterização

O Censo é um documento de preenchimento obrigatório no CNE¹⁶⁶. Ele integra além do recenseamento geral da associação, a recolha de um conjunto de informação útil à gestão desta e simultaneamente serve alguns procedimentos administrativo e financeiros previstos nos regulamentos do CNE.

Este documento é preenchido ao nível de todas as unidades orgânicas do CNE, no entanto a informação recebida do nível local é a que tem maior importância, pois é a este nível que se situam a quase totalidade dos associados do CNE e consequentemente a base da sua acção e sustentação.

O documento recolhe informação de cada unidade orgânica, em relação ao ano anterior ou à posição em 1 de Janeiro, como a seguinte:

- Recenseamento do efectivo - das secções¹⁶⁷ e dirigentes - indicando a quantidade de associados do sexo masculino e feminino, o número de aspirantes e noviços.
- O valor da quotização a liquidar.
- As assinaturas da revista oficial – a Flor de Lis.
- Dados relevantes para o “seguro escutista”.
- A identificação do Quadro de Dirigentes.
- O inventário dos bens imóveis e móveis sujeitos a registo e ainda dos outros de duração previsível superior a um ano.
- Um resumo valorizado dos bens patrimoniais: imóveis, móveis, disponibilidades, devedores e credores.
- O resumo do movimento financeiro do ano, relativo aos recebimentos e pagamentos.
- Pedidos de “Cartão de Identificação Nacional” como escuteiro, indicando-se o Número de Identificação Nacional (NIN) atribuído.

¹⁶⁶ Cf. artigo 65º do Regulamento Geral do CNE.

¹⁶⁷ 1ª Secção – Lobitos; 2ª Secção – Exploradores; 3ª Secção – Pioneiros; 4ª Secção – Caminheiros.

- Estatística da área de Animação Pedagógica, relativas a: n.º de reuniões, actividades, Progresso Pessoal dos associados e integração de escuteiros com deficiências.
- Listagem dos dirigentes e caminheiros com direito a voto, que servirá de base para a elaboração dos Cadernos Eleitorais internos.
- Quadro de Formadores no activo (preenchido somente ao nível de Núcleo, Regional ou Nacional).
- Acções de formação concretizadas, indicando a carga horária e os conteúdos programáticos (preenchido somente ao nível de Núcleo, Regional ou Nacional).

O Censo parece ser uma importante fonte de informação útil à gestão e aos demais interessados no CNE. Após o respectivo tratamento, nomeadamente a sua agregação, os dados resultantes permitem ter-se uma visão macro sobre o todo da associação e ainda dos seus diversos segmentos. Esta é uma informação preciosa para diversas utilidades, nomeadamente para o já referido Quadro de Gestão, para os Relatório e Contas e Relatório e Contas Consolidado.

Com a informação do Censo será útil a produção de um documento anual, que exponha o resultado da respectiva agregação e análise estatística. Esta informação poderia ser integrada no “Relatório e Contas Consolidado” (que caracterizamos à frente – p. 154).

Um investimento que nos parece vantajoso, seria a utilização desde a base - o Agrupamento - das *tecnologias de informação e comunicação* no processo de recolha e tratamento dos dados do censo¹⁶⁸.

A informação que é transcrita para o impresso do Censo, existe ou pode facilmente existir em suporte informático ao nível da unidade orgânica de origem (na generalidade dos casos os Agrupamentos). Assim, poderia montar-se um *sistema de informação* que permitisse:

- A recolha dos dados base nos Agrupamentos;

¹⁶⁸ Já após termos concluído esta parte do nosso trabalho, obtivemos a informação de que se iniciou um estudo no CNE com vista a avançar-se com um processo deste género.

- O tratamento dos dados em função dos interesses genéricos dos Agrupamentos;
- A possibilidade de parametrização, para quem ao nível do Agrupamento desejasse um tratamento dos dados além do genérico;
- A actualização regular, dependente de regras pré-estabelecidas, de uma base de dados nacional do “Censo”, localizada algures num *servidor*;
- A consulta e tratamento da base de dados nacional por utilizadores credenciados;
- A utilização desses dados, na medida do seu interesse e autorização, pelos níveis de Núcleo e Regionais.

Se houver uma actualização regular dos dados do “Censo” numa base de dados nacional, a informação disponível poderá ser útil e rentabilizada a diversos níveis. Uma das possibilidades é a sua utilização no âmbito do Quadro de Gestão. O acompanhamento da evolução de determinados indicadores, resultantes de dados do Censo, poderá ser determinante em termos de gestão e para o alcançar de alguns objectivos estratégicos.

Outra das potencialidades da existência de um *sistema* deste género, é a de com maior facilidade se conseguir a agregação da informação e a apresentação de posições consolidadas - aos níveis de Núcleo, Regional e Nacional – relativas à situação patrimonial e ao movimento financeiro das diversas unidades orgânicas. Note-se que esta informação já actualmente é recolhida em papel.

Os dados recolhidos pelo Censo, na linha do que foi dito para o Quadro de Gestão, deverão estar em consonância com os objectivos estratégicos da Associação e ir evoluindo em função dos objectivos tácticos aprovados. Estes dados serão uma importante fonte para o controlo e divulgação de informação sobre o CNE.

A informação do Censo, em papel ou electrónica, deve ser fiável, pelo que deve existir um processo de controlo e auditoria que garanta a qualidade e credibilidade da informação do Censo.

4.4.8 Relatório e Contas (anual) – breve caracterização

O Relatório e Contas no CNE, tal como para o comum das organizações ou entidades, é o relatório da gestão e a apresentação das contas relativas a um exercício anual.

Pelo Regulamento Geral do CNE o Relatório e Contas é de apresentação interna obrigatória¹⁶⁹. O órgão executivo de cada unidade orgânica deve entregar o Relatório & Contas ao seu Conselho Fiscal e Jurisdicional (caso exista), à respectiva Mesa dos Conselhos e ainda ao órgão executivo do nível superior. O documento deve ser sujeito à aprovação do órgão deliberativo do nível respectivo.

Este relatório é o principal documento de referência, ao nível de cada unidade orgânica, na avaliação da gestão e na divulgação da actividade realizada. Pelo que o Relatório e Contas deve estar disponível e ser distribuído aos diversos interessados internos e externos¹⁷⁰.

Para as organizações sem fins lucrativos como o CNE, a dimensão do lucro é um indicador de somenos importância, pelo que os seus relatórios anuais devem dar ênfase a outros indicadores, mais consentâneos com as suas finalidades e que facilitem um adequado juízo sobre as acções realizadas.

Numa organização em que os planos e orçamentos têm uma significativa importância, como autorização da acção dos respectivos órgãos executivos, os relatórios e contas deverão dar especial ênfase à comparação entre o planeado e o realizado. Também a comparação com o ano anterior, a apresentação do plano e orçamento para o ano seguinte, serão excelentes meios para o julgamento da acção realizada e da por realizar.

Num contexto de mandatos de três anos, com a existência de um plano trienal – o Plano Tático – proposto por cada órgão executivo, faz sentido que a evolução da execução desse plano vá sendo avaliada nos relatórios de gestão.

¹⁶⁹ Cf. art.º 70º do Regulamento Geral do CNE.

¹⁷⁰ Os referidos na *Tabela 14*.

O Relatório e Contas deve apresentar o confronto entre a actividade realizada e os objectivos previamente definidos, na linha do Plano Tático e da estratégia definida. Uma metodologia a seguir poderá ser a de avaliar a realização dos grandes objectivos estratégicos, dissecando-os até às acções realizadas. Outra ainda, poderá ser a de, embora apresentando as acções realizadas pelas grandes áreas da estrutura organizacional, fazer referência, acção a acção, aos grandes objectivos que com elas se pretendiam atingir.

Numa organização como o CNE, uma única entidade jurídica mas com autonomia de gestão aos seus diferentes níveis territoriais, faz sentido que se efectue a consolidação de contas, como forma de permitir uma visão de conjunto e que melhor se possa ajuizar sobre a Associação no seu todo (e também em relação às partes). Para o efeito exige-se que haja normalização na apresentação de contas aos vários níveis. A este respeito abordaremos na sub-secção seguinte o *Relatório e Contas Consolidado*.

Para que do Relatório e Contas se possam retirar conclusões idóneas a informação nele contida deve ser credível. Assim surge como benéfico que sobre este haja um ou mais pareceres qualificados e independentes.

No CNE, tal como para a generalidade das pessoas colectivas, existe o *conselho fiscal*¹⁷¹. Nos estatutos do CNE este é designado por Conselho Fiscal e Jurisdicional e está previsto que exista para os níveis nacional e regional¹⁷². A cada um destes compete acompanhar e fiscalizar a administração e gestão financeira do correspondente órgão executivo, bem como dar parecer sobre o Relatório e Contas.

A complementar o acompanhamento e a opinião emitida pelo Conselho Fiscal e Jurisdicional, poderia haver um parecer externo, qualificado e independente, que ajudasse a ajuizar sobre a razoabilidade da informação (especialmente a financeira) contida no Relatório e Contas. Contudo esta opção deverá ser ponderada tomando em consideração a respectiva relação “custo-benefício”¹⁷³.

¹⁷¹ Obrigatório para as associações que não tenham por fim o lucro económico dos associados pelo art.º 162º do Código Civil.

¹⁷² Cf. artigos 27º e 35º dos Estatutos do CNE e artigos 39º e 44º do Regulamento Geral do CNE.

¹⁷³ Cf. p. 216.

4.4.9 Relatório e Contas Consolidado (anual) – breve caracterização

O Relatório e Contas Consolidado é um documento que apresenta e analisa a agregação das demonstrações financeiras e demais indicadores no âmbito do Núcleo, da Região e Nacional.

Este documento, que de momento não existe nem está previsto no CNE, pode ser um importante contributo para se ter uma visão de conjunto da Associação. Ele contribuirá para a percepção, análise e tomada de decisões, face ao todo ou ainda face a situações anómalas.

Embora o CNE não seja um “grupo” ou sequer uma federação, ele sendo uma única entidade jurídica, prevê nos seus Estatutos a autonomia de cada nível em termos de finanças e administração¹⁷⁴. Cada nível tem obrigatoriedade de elaborar e aprovar o seu Relatório e Contas. A existência de uma Relatório e Contas Consolidado parece ser um útil complemento para se dar uma *imagem verdadeira e apropriada* da situação financeira e dos resultados das actividades aos diferentes níveis do CNE.

A elaboração do Relatório e Contas Consolidado deve ser uma responsabilidade do órgão executivo do nível respectivo e poderá ser apresentado em conjunto com o Relatório e Contas anual. Uma vez que fundamentalmente se trata de uma operação de agregação de “relatórios e contas” das diferentes unidades orgânicas, cada uma com “autonomia de gestão”, parece não se justificar a sujeição à aprovação do Relatório e Contas Consolidado.

Para que seja possível a consolidação das contas e de outros indicadores no CNE é necessário que se passe por um conjunto de operações de pré-consolidação similares às que se seguem nas demais organizações em situações do género.

O processo de consolidação no CNE, conforme já sugerido atrás, pode decorrer com o processo do Censo já existente. Além dos Relatórios e Contas que as diferentes

¹⁷⁴ Cf. artigo 14º dos Estatutos do CNE.

unidades orgânicas devem reportar para o nível superior, tal como já actualmente acontece no Censo anual, deve haver um modelo simples de apresentação da informação financeira e da informação não financeira relevante que sirva a desejada agregação.

Uma vez que não há qualquer tipo de *participação financeira* entre as diferentes unidades orgânicas do CNE, muitas das questões que se levantam na consolidação de contas são eliminadas pela raiz. No processo de consolidação de contas¹⁷⁵ poder-se-á seguir o *método da consolidação integral*, que fundamentalmente e adaptando-o ao caso terá as seguintes operações:

- Acumulação das contas do balanço e da demonstração de resultados pela totalidade.
- Eliminação dos saldos das contas referentes aos movimentos contabilísticos efectuados entre as unidades orgânicas a consolidar.
- Anulação de todas as operações realizadas entre as unidades orgânicas a consolidar, bem como, dos resultados contidos nos activos que permaneçam dentro do grupo de unidades orgânicas a consolidar (Núcleo, Região, Nacional).

Uma das questões críticas a cuidar na elaboração do modelo e do manual de consolidação é a possibilidade, que à frente afloramos (p. 214), de simultaneamente haverem unidades orgânicas a efectuarem o seu registo contabilístico na *base de caixa* e outras na *base de acréscimo*.

Nas secções seguintes aprofundamos a aplicabilidade ao CNE de algumas metodologias úteis à recolha e tratamento da informação necessária para os documentos até aqui apontados como principais para a rede de informação e controlo de gestão do CNE. Estudamos entre outras a aplicação ao CNE do Custeio Baseado nas Actividades (CBA), do *Balanced Scorecard* (BSC) e da Contabilidade de Fundos.

¹⁷⁵ Sobre a Consolidação de Contas, entre outros, veja-se: Lopes, Rosa (1997); Silva, Teixeira da (2000); Silva, Gonçalves e Pereira, Esteves (1999); Borges, António et al. (2003).

4.5. Aplicação ao CNE do Custeio Baseado nas Actividades

O Custeio Baseado nas Actividades (CBA)¹⁷⁶, como já foi referido no capítulo em que fizemos alguma revisão de literatura (p. 71), é uma metodologia de apuramento dos custos por objecto de custo (produto, serviço, programa, cliente, utente, ou outro). Esta serve-se das actividades realizadas, nos processos de transformação dos recursos (*inputs*) em produtos finais (*outputs*), para definir as unidades de medida de afectação dos custos indirectos, inerentes aos recursos consumidos, aos objectos de custo sobre os quais se quer apurar o resultado ou somente os custos - Ilustração 19.

Esta metodologia de custeio é apresentada como a mais adequada para proporcionar, além do apuramento dos custos, a identificação das causas de eventuais anomalias ou desajustamentos nos processos e actividades da organização.

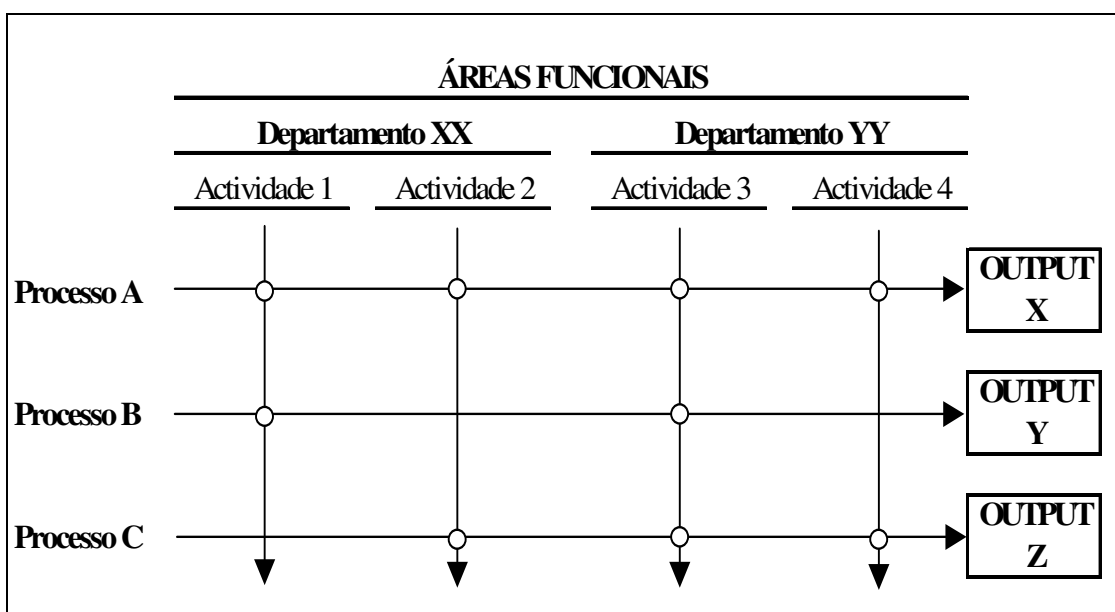


Ilustração 19 - Relação entre actividades e processos no CBA. Fonte: figura 4.2 do doc. n.º 18 da AECA (1998: p. 54).

O CBA será ou não uma ferramenta válida no CNE? Esta é a questão à qual vamos procurar responder nos próximos parágrafos.

¹⁷⁶ Em inglês: “Activity Based Costing” (ABC)

A característica principal do CBA é a de se basear nas actividades, quer para acumular nelas os custos indirectos, quer para a partir dos consumos de que foram alvo pelos diferentes objectos de custo chegar à repartição desses custos indirectos entre estes.

A definição e identificação do que é uma “actividade” no contexto do CBA é importante para se concluir sobre a adaptabilidade ou não da metodologia ao CNE. Ou seja, é necessário verificar se as características das actividades pressupostas no CBA se dão genericamente no CNE.

No documento n.º 18 da AECA (1998: p. 29) – *El Sistema de Costes basado en las Actividades* - define-se “actividade” do seguinte modo¹⁷⁷:

Un conjunto de actuaciones o de tareas que tienen por objeto la obtención de un output – producto o servicio -, mediante el consumo de una serie de factores o inputs, que son consecuencia tanto de la concepción de las tareas como de la frecuencia con que éstas deben ser acometidas.

A seguir diz-se que os elementos a ter em conta na identificação das actividades, que servem de suporte ao sistema de custeio são:

- As tarefas serem realizadas por uma pessoa ou por uma equipa perfeitamente identificáveis.
- Suporem ou darem lugar a um saber fazer específico.
- Manterem um carácter de homogeneidade, no ponto de vista do comportamento dos custos e das medidas de execução.
- Terem por objecto a obtenção de um output.
- Serem realizadas para satisfazer as exigências de um cliente externo ou interno.

Mais à frente o documento (p. 31) refere-se aos atributos ou elementos essenciais que caracterizam uma actividade, e destaca os seguintes:

¹⁷⁷ A tradução pode ser: *Um conjunto de actuações ou de tarefas que têm por objecto a obtenção de um output – produto ou serviço -, mediante o consumo de uma série de factores ou inputs, que são consequência tanto da concepção das tarefas como da frequência com que estas devem ser realizadas.*

- A actividade é repetitiva, no que respeita às tarefas que desenvolve.
- Consome um conjunto de recursos que constituem o custo da sua execução, exigindo a sua realização um determinado tempo.
- Tem por objecto a obtenção de um output (produto ou serviço).
- Está condicionada a variáveis como: tempos limitados, exigências de qualidade, frequência, etc.

O CNE tem por finalidade a prestação de um serviço à sociedade, aos pais e aos jovens em particular, procurando contribuir para a formação de cidadãos capazes de tomarem uma posição construtiva na sociedade¹⁷⁸. Para o efeito socorre-se de um conjunto de recursos (humanos, materiais, financeiros, técnicos), que consome em actividades ao longo de processos - inerentes à metodologia, tradição e orgânica escutista -, com o objectivo de proporcionar diversos serviços ou produtos - *outputs* - que servem a finalidade acima expressa.

A dinâmica do escutismo, ou seja o conjunto dos processos conducentes à satisfação da sua finalidade, assenta por um lado numa estrutura orgânica fixa e semi-fixa – conforme prevista nos seus regulamentos –, por outro e muito no já referido “Método do Projecto”¹⁷⁹ - Ilustração 20.

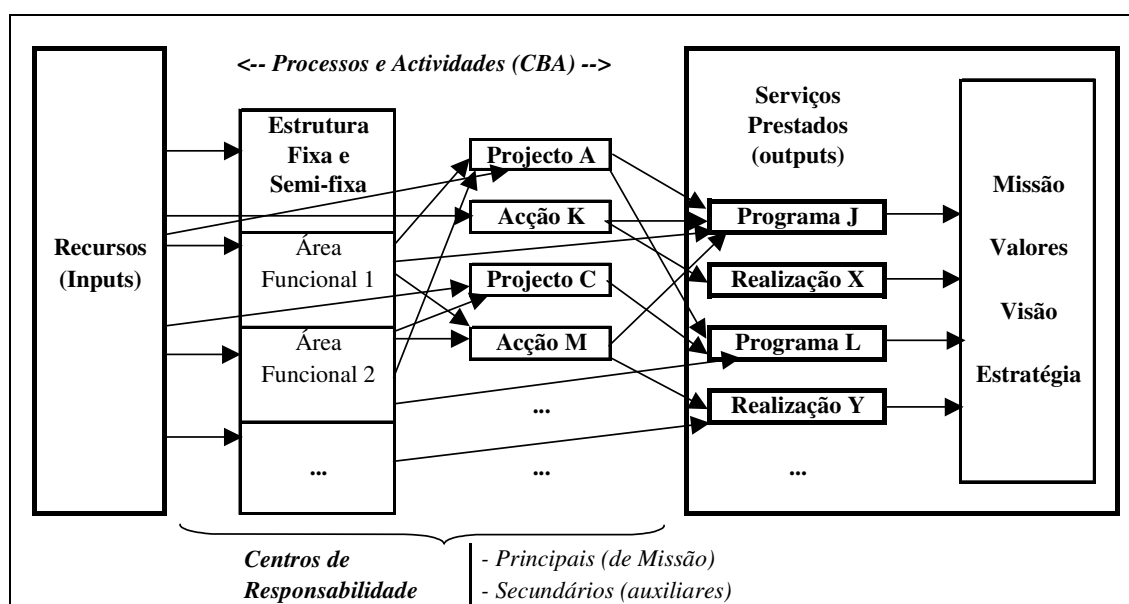


Ilustração 20 - Processos e Actividades no CNE. Fonte: elaboração do autor.

¹⁷⁸ Cf. art.º 3º dos Estatutos e art.º 2º do Regulamento Geral do CNE.

¹⁷⁹ Cf. o título “A interligação entre os diferentes níveis de gestão no CNE” (p. 120) e a Ilustração 16.

A dinâmica de projecto, intrínseca ao Método do Projecto, acarreta consigo a característica de que muitas das actividades realizadas, de projecto para projecto, não são homogéneas entre si¹⁸⁰. Ou seja, de projecto para projecto, os seus objectivos e finalidades específicas variam, as pessoas e as equipas de trabalho podem mudar, as actividades desenvolvidas e os recursos consumidos serão com grande probabilidade de natureza diferente.

Porque grande parte da acção da estrutura orgânica acaba por estar relacionada com os diversos projectos em curso, isto faz com que haja um diminuto consumo das actividades que podemos chamar de rotina e tenham preponderância as actividades desenvolvidas dentro da dinâmica dos projectos.

Um outro dado que nos parece interessante trazer à análise é o facto do CNE ser uma organização sem fins lucrativos e baseada no voluntariado dos seus membros¹⁸¹. No CNE, como nas demais organizações baseadas no voluntariado, muito do que se faz, aparece feito sem custos financeiros para a Associação pois muitos dos recursos são doados - trabalho voluntário, empréstimo de equipamentos, cedência de espaços, apoio técnico, etc.

Também porque a finalidade da organização não é o lucro, porque visa outro tipo de resultados, porque, em consequência disto, o valor do serviço prestado não é facilmente mensurável em termos financeiros, acaba por não ser significativo o apuramento de resultados económicos. O que financeiramente interessa a este tipo de organizações é mais o controle do equilíbrio entre as receitas e as despesas, e o controle entre a o orçamento e as realizações.

Pelo que acima se disse, concluímos que o CBA não é a metodologia de custeio mais adequada para o CNE enquanto organização sem fins lucrativos, baseada no voluntariado e utilizando em larga escala a dinâmica de projecto. Para esta conclusão contribuem as seguintes razões:

¹⁸⁰ Cf. com a definição e características de um “projecto” na p. 121.

¹⁸¹ Cf. art. 1º do Estatutos e art. 1º do Regulamento Geral do CNE.

- as actividades do CNE, numa perspectiva de CBA, não reúnem as características exigidas por este.
- a análise dos custos, proveitos e resultados, para a qual o CBA está vocacionado, são um processo complementar de avaliação em organizações como o CNE; a análise daqueles contribui para a avaliação da economia, em parte da eficiência mas muito dificilmente para a avaliação da eficácia do desempenho da gestão.
- A análise dos resultados dos serviços prestados (*outputs*), numa organização como o CNE, dificilmente consegue ser feita exclusivamente numa perspectiva financeira. Mesmo colocando-se esta hipótese de trabalho, numa relação “custo-efeito” não seria razoável o esforço despendido para o conseguir.

Contudo, apesar do que se concluiu, à que patentear o seguinte:

- Embora o CBA não seja adequado para o CNE, a filosofia do GBA¹⁸² já lhe pode interessar. A especial atenção às actividades que contribuem para os serviços prestados será concerteza uma mais valia importante para a economia, eficiência e eficácia da organização.
- A utilização do CBA (e do GBA) pode interessar no CNE ao nível de algumas das suas estruturas de apoio com características de “lucrativas”, como são o caso dos Depósitos de Material e Fardamento (DMF) e das Casas, Centros e Parques escutistas.
- Em algumas estruturas orgânicas de apoio, em que existe o cunho da profissionalização e da rotina de algumas das actividades realizadas, com acontece em alguns Serviços Regionais e nos Serviços Centrais, pode interessar que em exclusivo para estas se avaliem custos e se utilize o CBA (e em consequência, o GBA).

A questão de algum modo afluída, da menor valia dos *indicadores financeiros* em organizações como o CNE, face à que têm nas organizações empresariais (com fins lucrativos), faz com que ganhe relevância a utilização de *indicadores não financeiros* e o enquadramento com matérias como o *Balanced Scorecard* que abordamos a seguir.

¹⁸² GBA – Gestão Baseada nas Actividades; em inglês: *Activity Based Management* (ABM).

4.6. Aplicação ao CNE do *Balanced Scorecard*

4.6.1 Introdução

O BSC segundo o modelo lançado por Kaplan e Norton (1992), que desde cedo referiram a sua adaptabilidade às organizações sem fins lucrativos (OSFL), sobre o qual foi apresentado por Niven (2003) um trabalho mais profundo de adaptação às referidas OSFL, parece ter aplicação numa organização como o CNE.

Como já referimos¹⁸³ o BSC é uma ferramenta para ajudar a organização a traduzir a sua estratégia em acção, através do desenvolvimento de objectivos e de indicadores de desempenho.

4.6.2 Traduzir a estratégia em objectivos

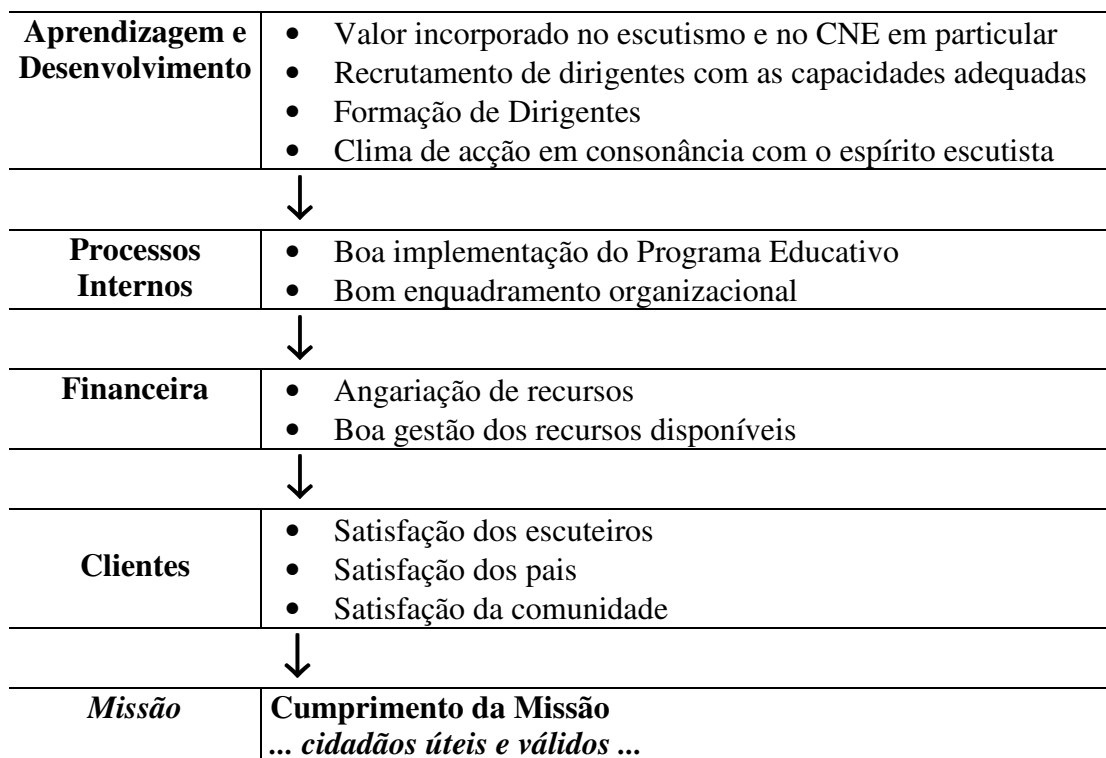
A tradução da estratégia em objectivos é um primeiro passo a dar para a concretização de um BSC. Os objectivos estratégicos a definir fazem a ponte entre as grandes prioridades estratégicas e os indicadores, com os quais se pretende medir e avaliar a realização da estratégia. Eles são como que marcos que ajudam a guiar a organização para a execução estratégica.

Nesta linha Niven (2003: p. 169), seguindo Kaplan e Norton, sugere que cada organização construa um *mapa estratégico*, onde se evidencie a relação causa-efeito entre os diferentes objectivos estratégicos, numa interligação que torna estes objectivos mais explícitos e testáveis.

Para o CNE e como exemplo, realizámos o exercício da elaboração de um *mapa estratégico*. Para o efeito, consultámos documentação sobre a Associação e sobre o escutismo em geral, onde obtivemos a ideia das grandes finalidades, prioridades e rumo a seguir pelo CNE. Naturalmente, serviu também o nosso conhecimento e experiência no seio da Associação. A proposta - exercício e exemplo – de *mapa estratégico* a que chegámos é o apresentado na Ilustração 21.

¹⁸³ Cf. p. 75.

Este *mapa estratégico*, tendo em consideração as quatro perspectivas tradicionais do BSC, evidencia a relação causa-efeito existente e faz, para o caso do CNE, a ligação entre elas. De um modo resumido a causalidade no CNE pode apresentar-se do seguinte modo:



A utilização desta ferramenta - o *mapa estratégico* – substitui ou é, de alguma forma, o resultado da análise dos *factores críticos de sucesso* ou *factores chave* da organização. Perspectiva que nos parece interessante trazer aqui pois pode ajudar na definição dos objectivos estratégicos.

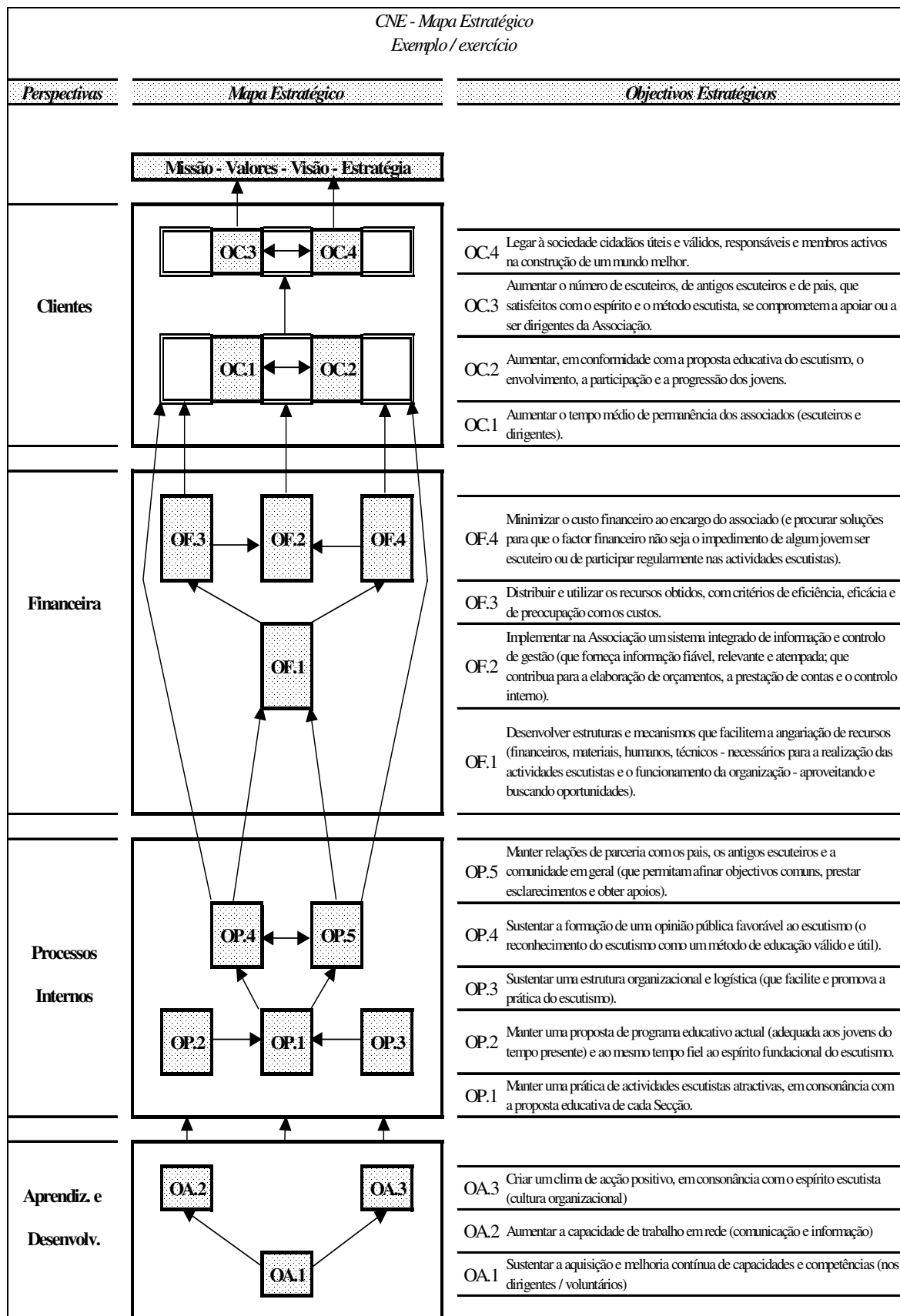


Ilustração 21- Exemplo de Mapa Estratégico para o CNE. Fonte: Autor, com apoio de documentação diversa do CNE.

Para alguns autores como a AECA¹⁸⁴ a ligação entre a estratégia e os indicadores de gestão, ou o processo de formulação de indicadores, passa pela consideração dos *factores críticos de sucesso* ou, como lhe denominam, dos *factores chave*. A sequência de passos que apontam, em esquema é a da Ilustração 22.



Ilustração 22 - Processo de formulação de indicadores segundo a AECA. Fonte: doc. n.º 16 da AECA (2000: p. 33); doc. n.º 17 da AECA (2002: p. 23); doc. n.º 24 da AECA (2001: p. 76).

Também como exercício e exemplo, efectuámos para o CNE um levantamento dos *factores chave* ou *factores críticos de sucesso*. Para o efeito consultámos documentação diversa sobre o CNE e do escutismo em geral. Com base nesta, tendo em conta alguns trabalhos no âmbito da formulação estratégica, noutras associações escutistas estrangeiras e para o contexto mundial¹⁸⁵, apontámos 7 áreas estratégicas para o CNE:

- Valores
- Programa Educativo
- Recursos Adultos
- Gestão e Organização
- Infra-estruturas, Equipamentos e Recursos Financeiros
- Imagem e Relações com o Exterior
- Crescimento e Desenvolvimento

A partir destas, tomando em consideração as 4 perspectivas do BSC, identificámos para o CNE em geral o quadro de *factores chave* que apresentamos na Tabela 17.

¹⁸⁴ AECA - Asociación Española de Contabilidad Y Administración de Empresas.

¹⁸⁵ Cf. <http://www.scout.org/strat/indexen.shtml> (disponível em 07/06/2005).

Factores Chave - CNE (geral)

Finalidade do CNE	Formação integral de jovens, segundo o método criado por Baden-Powell – Método Escutista –, contribuindo para o seu desenvolvimento, ajudando-os a realizarem-se plenamente no que respeita às suas possibilidades físicas, intelectuais, sociais e espirituais, como pessoas, cristãos e cidadãos responsáveis.
--------------------------	---

Áreas Estratégicas	Valores	Programa Educativo	Recursos Adultos	Gestão e Organização	Infra-estruturas, Equipamentos e Recursos Financeiros	Imagem e Relações com o Exterior	Crescimento e Desenvolvimento
---------------------------	----------------	---------------------------	-------------------------	-----------------------------	--	---	--------------------------------------

Perspectiva do cliente (associado, pais)	Espaço de aprendizagem, formação, desenvolvimento, aprofundamento de valores.	Boas actividades em conformidade com o Método (com qualidade, atractivas).	Aptidão dos Dirigentes.	Organização e processos internos, simples e ágeis.	Espaços, condições logísticas e de segurança, para a realização das actividades.	Opinião pública, dos líderes de opinião e dos antigos escuteiros que aprove o escutismo.	Facilidade de acesso ao Movimento – proximidade da residência.
	Espaço de amizade, convívio, camaradagem (solidariedade).				Existência de equipamentos, incluindo o uniforme, manuais e outro material de apoio à actividade escutista.		
					Reduzido custo financeiro ao encargo do associado.		

- Para atingir a nossa Visão, como devemos satisfazer os nossos Clientes?

Perspectiva Financeira	Importância social do serviço prestado.	Cumprimento da Missão.	Prestígio, aptidão e competência dos dirigentes e outras pessoas envolvidas.	Eficácia, eficiência e economia da gestão.	Utilização eficaz, com eficiência e economia, das infra-estruturas, equipamentos e recursos financeiros existentes.	Imagem e impacto das actividades e projectos realizados.	Implantação nacional e boa comunicação interna (funcionamento da rede).
				Capacidade organizativa e de prestação de contas.		Prestígio de outros parceiros envolvidos.	

- Se tivermos sucesso, como nos apresentaremos perante os nossos financiadores / investidores?

Perspectiva dos Processos Internos	Produção e comunicação adequada de documentos sobre os valores preconizados no escutismo e sobre a sua monitorização.	Aplicação do Método.	Recrutamento e Formação de dirigentes.	Organização administrativa/financeira (incluindo os respectivos circuitos de informação).	Angariação e gestão de espaços para a prática do escutismo (sedes, parques escutistas).	Relações Públicas – Relações Institucionais, relação com a Comunicação Social e tratamento da Imagem.	Comunicação interna (incluindo a comunicação pela via electrónica). Apoio à formação de novos Agrupamentos.
		Preparação e organização de actividades de referência.	Planeamento e Organização da Formação de dirigentes.		Venda/cedência de equipamentos, uniformes e manuais (rede de lojas escutistas).		
					Angariação de fundos.		

- Para satisfazer os nossos clientes/associados e os nossos financiadores/investidores quais os processos em que devemos ser melhores?

Perspectiva da Aprendizagem e Desenvolvimento	Ligação às raízes fundacionais da Associação e do Movimento Escutista.	Prática pedagógica (experimentação / vivência) em conformidade com o Método Escutista.	Conteúdos e qualidade da formação de dirigentes.	Planeamento e melhoria contínua na gestão associativa.	Produção e difusão de manuais de outro material pedagógico, sobre o escutismo e afins (em papel e electronicamente).	Participação e envolvimento em estudos e grupos de trabalho com outros parceiros.	Acompanhamento da evolução da sociedade e do escutismo noutros países – divulgação de conhecimentos e experiências.
	Conteúdos e temáticas de acções especiais de formação para escuteiros (cursos, fóruns, palestras).	Participação em actividades de referência e em actividades internacionais.	Avaliação das acções realizadas.	Utilização dos conhecimentos e experiências de dirigentes especialistas na área de gestão.	Reuniões, encontros, visita a infra-estruturas, sedes e lojas de congéneres estrangeiras.		Uso dos meios de comunicação electrónicos.

- Para atingir a nossa Visão, como devemos sustentar a nossa capacidade de melhoria e de criação de valor?

Tabela 17 - Exemplo de “factores chave” no CNE. Fonte: autor.

A identificação dos *factores críticos de sucesso* ou *factores chave* pode ser um importante trabalho intermédio, que contribui para a clarificação e definição dos objectivos estratégicos e consequentemente dos correspondentes indicadores de medida.

4.6.3 Caracterização para o CNE das perspectivas tradicionais do BSC

As quatro perspectivas tradicionais do BSC – clientes, financeira, processos internos, aprendizagem e desenvolvimento – poder-se-ão caracterizar no CNE da seguinte forma:

Clientes:

Quem são os clientes do CNE?

Tal como já referimos¹⁸⁶ e refere Niven (2003: p. 157) os clientes nas OSFL podem pertencer a diferentes grupos. Através da análise dos beneficiários ou interessados no sucesso da organização¹⁸⁷, encontramos diferentes pessoas ou grupos que de algum modo se poderão caracterizar como seus clientes, que estão dispostos a “comprar” e a “pagar” (não forçosamente de um modo financeiro) o serviço prestado pela organização.

No caso do CNE, identificamos três tipos de clientes, pontualmente diferenciados nos seus interesses sobre a organização:

- Os **escuteiros** – rapazes e raparigas – interessados nas actividades, na fraternidade e também na formação recebida.
- Os **pais** dos escuteiros – principalmente interessados na formação recebida pelos filhos, no que concerne a valores e ao desenvolvimento de competências.
- A **comunidade em geral** – representada pelo Estado e por outras instituições - pelo benefício em termos de “bem comum” que recebe do serviço prestado.

¹⁸⁶Cf. p. 75.

¹⁸⁷ Os “stakeholders” na linguagem anglo-saxónica.

Também os **dirigentes** do CNE, enquanto associados voluntários, que tiram benefícios e são interessados na Associação, poder-se-ão também considerar como clientes da mesma. Contudo porque “estão para servir” e não “para se servir”¹⁸⁸, tal classificação é discutível, necessitaria de um maior aprofundamento e optamos por deixar em aberto a questão.

Financeira:

- Quais são os recursos necessários?
- Quem são os financiadores / investidores do CNE?
- Quais são as principais interesses a satisfazer na perspectiva financeira?

Numa organização como o CNE, imbuída de um espírito de altruísmo e filantropia, caracterizada pelo voluntariado dos seus membros, muitos dos recursos necessários aparecem por uma via que não a da aquisição financeira. Muitos dos recursos utilizados não chegam mesmo a ser contabilizados.

Os recursos necessários no CNE têm a haver com a realização das actividades escutistas e o suporte da respectiva estrutura organizacional. Estes podem subdividir-se em quatro tipos: humanos, financeiros, materiais e técnicos.

Os principais financiadores e investidores no CNE são os seus associados (pela via dos pais), a que se seguem o Estado (numa percentagem diminuta), alguns beneméritos e patrocinadores pontuais.

No CNE e na perspectiva financeira, as principais atenções (interesses) não vão para o lucro, vão sim para a economia, eficácia e eficiência na gestão dos recursos.

Processos Internos:

Quais os processos internos chave no CNE?

¹⁸⁸ Cf. art.º 26º do Regulamento Geral do CNE.

Para identificarmos os actuais e principais processos internos no CNE seguimos a seguinte metodologia:

- 1) Para cada nível da estrutura territorial do CNE identificámos, com base na documentação disponível sobre o CNE e na experiência na Associação do autor, quais os processos chave a esse nível.
- 2) Com base nesta identificação mais próxima das operações, fazendo uma leitura transversal a todos os níveis, por agrupamento da informação obtivemos uma síntese dos processos chave do CNE em geral.
- 3) Depois, para que se melhor se possa entender o conteúdo de cada processo, identificámos as que denominámos *actividades chave dos processos chave*.

O resultado deste trabalho é apresentado nas Tabela 18, Tabela 19 e Tabela 20 seguintes.

Processos Chave no CNE

Nível	Processos Chave
Unidade	<ul style="list-style-type: none">• Actividades Escutistas<ul style="list-style-type: none">○ Sistema de Patrulhas e Conselhos○ Método do Projecto○ Sistema de Progresso Pessoal○ Mística e Simbologia○ Presença de Adultos○ Cargos e tarefas○ Transmissão de valores○ Objectivos pedagógicos○ Típicas por Secções;...• Registos administrativo/financeiros<ul style="list-style-type: none">○ Presenças○ Progresso Pessoal○ Sumários Actividades○ Actas○ Quotização;...• Gestão do espaço e equipamentos da Unidade• Representação da Unidade (incluindo a relação com os pais)
Agrupamento	<ul style="list-style-type: none">• Recrutamento, formação, aconselhamento e avaliação de dirigentes• Relação com os pais

	<ul style="list-style-type: none"> • Relação com a comunidade • Grandes actividades e cerimónias • Registos administrativo/financeiros • Correspondência (em papel e electrónica) • Angariação de fundos <ul style="list-style-type: none"> ○ Campanhas ○ Cobrança da quotização; ... • Gestão de espaços e equipamentos (património) • Venda/cedência de uniforme e equipamentos • Representação do Agrupamento (interna e externamente)
Regional / Núcleo	<ul style="list-style-type: none"> • Formação, aconselhamento e avaliação de dirigentes • Actividades de Referência / Grandes Actividades • Apoio e acompanhamento pedagógico aos Agrupamentos (controlo de qualidade e procura da melhoria contínua) • Registos administrativo/financeiros • Comunicação interna (incluindo o tratamento da correspondência) • Venda/cedência de uniforme e equipamentos • Representação da Região (interna e externamente à Associação) • Angariação de fundos <ul style="list-style-type: none"> ○ Subsídios; Patrocínios; ○ Quotização;...
Nacional	<ul style="list-style-type: none"> • Planeamento, organização e controlo do Sistema de Formação • Formação de formadores • Produção e divulgação de textos e manuais de apoio ao recrutamento, formação, aconselhamento e avaliação de dirigentes • Avaliação, estudo, renovação, divulgação, apoio na aplicação das metodologias educativas e nos conteúdos pedagógicos. • Actividades de Referência / Grandes Actividades • Representação e parecerias <ul style="list-style-type: none"> ○ Interna ○ Externa ○ Internacional • Organização e coordenação de contingentes a actividades e Conferências Internacionais escutistas. • Promoção e imagem • Apoio à mobilidade nacional • Apoio à mobilidade internacional • Apoio à aquisição e gestão de infra-estruturas e equipamentos úteis à acção escutista (património). <ul style="list-style-type: none"> ○ Rede de casas, centros e parques escutistas ○ Sedes próprias ○ Viaturas ○ ... • Uniformes e equipamentos <ul style="list-style-type: none"> ○ Definição do uniforme

	<ul style="list-style-type: none"> ○ Central de compras ○ Rede de lojas escutistas ○ Lojas virtuais ○ ... ● Acção editorial <ul style="list-style-type: none"> ○ Versões em papel e electrónicas ○ Revista oficial e respectiva versão on-line ○ Manuais ● Comunicação interna <ul style="list-style-type: none"> ○ Organização e manutenção da rede ao nível nacional (incluindo a utilização das tecnologias de informação e comunicação electrónicas) ○ Divulgação de documentos e correspondência ○ Tratamento e arquivo ● Registos administrativo/financeiros ● Recolha, tratamento e divulgação dos dados dos censos ● Angariação de fundos <ul style="list-style-type: none"> ○ Cobrança da quotização ○ Promoção de campanhas ○ Apoios do Estado ○ Parcerias com empresas e outras organizações ○ ...
--	--

Tabela 18 - Processos Chave no CNE - identificação por níveis territoriais. Fonte: autor.

Processos Chave no CNE (geral)

Transversais a todos os níveis – síntese

<ul style="list-style-type: none"> ● Actividades e aplicação do Método Escutista ● Recrutamento, formação, aconselhamento e avaliação de dirigentes ● Registos administrativo/financeiros ● Aquisição e gestão de infra-estruturas (sedes, parques escutistas, centros de formação,...) ● Aquisição, distribuição e venda de uniformes e de outros artigos úteis ao escutismo (equipamentos, livros, audiovisuais,...) ● Representação e parcerias (relações institucionais, com a comunidade e envolvimento/participação - interna, externa e internacional; e incluindo a relação com os pais) ● Promoção e imagem ● Acção editorial (em papel e electrónica) ● Organização e gestão da comunicação interna (em papel e electrónica; formal e informal; conselhos e reuniões;...) ● Angariação de fundos (subsídios, patrocínios, doações, quotizações, vendas, inscrições em actividades, campanhas – papel velho, calendário escutista,...)

Tabela 19 - Factores Chave no CNE – síntese geral. Fonte: autor.

Actividades Chave dos Processos Chave no CNE (geral)

Transversais a todos os níveis – síntese

- **Actividades e aplicação do Método Escutista**
 - Conselho de Guias
 - Reunião de Equipa/Patrulha
 - Reunião da Equipa de Animação
 - Actividades de Campo (acampamentos, raids, bivaques,...)
 - Jogo
 - Actividades de Referência / Grandes Actividades (de Núcleo, Regionais, Nacionais, Internacionais)
 - ...
- **Recrutamento, formação, aconselhamento e avaliação de dirigentes**
 - Reunião de Direcção do Agrupamento
 - Reunião da Equipa de Formação de Núcleo ou Regional
 - Planeamento de cada curso
 - Elaboração dos manuais para cada curso (do formando e do formador)
 - Acompanhamento personalizado de cada formando durante os cursos
 - Conversas de aconselhamento e de avaliação entre cada dirigente e o Chefe de Agrupamento
 - Avaliação de dirigentes
 - Avaliação da formação
 - Formação de formadores
 - Participação em acções de formação internacionais (no âmbito escutista)
 - ...
- **Registos administrativo/financeiros**
 - Inscrição de cada escuteiro e dirigente
 - Filiação de cada escuteiro e dirigente (atribuição de nº de filiado)
 - Novos registos e actualizações em cada ficha individual
 - Filiação de Agrupamentos e Unidades (atribuição de nº)
 - Elaboração de Ordens de Serviço
 - Elaboração de actas de reuniões e de sumários de actividades
 - Emissão de recibo ou guia de receita por cada recebimento e posterior registo contabilístico.
 - Recolha dos documentos comprovativos de cada pagamento e posterior registo contabilístico.
 - Registo público dos bens sujeitos a tal acto
 - Liquidação de taxas, impostos e demais obrigações para com terceiros
 - Elaboração do Relatório e Contas anual e de relatórios de actividades específicas.
 - Recolha, tratamento e divulgação dos dados dos censos.
 - ...
- **Aquisição e gestão de infra-estruturas** (sedes, parques escutistas, centros de formação,...)
 - Negociação de facilidades e de apoios, atendendo aos fins não lucrativos da Associação, para a obtenção de infra-estruturas.

- Elaboração do projecto e obtenção das necessárias aprovações e licenças.
- Acompanhamento e liderança das obras e montagens necessárias.
- Decoração escutista e com a participação dos escuteiros.
- Manutenção e limpeza.
- Promoção de actividades e de facilidades para os utentes, atendendo às finalidades das infra-estruturas.
- Divulgação e promoção das condições e facilidades de utilização, junto do público-alvo.
- Acompanhamento, pelos responsáveis, da utilização das infra-estruturas.
- Integração em redes nacionais e internacionais.
- Participação em encontros e acções de formação de responsáveis por infra-estruturas idênticas. Visita a outras infra-estruturas com as mesmas finalidades.
- ...
- **Aquisição, distribuição e venda de uniformes e de outros artigos úteis ao escutismo**
 - Definição das peças do uniforme e dos respectivos parâmetros técnicos.
 - Negociação e assinatura de contratos de fornecimento.
 - Abertura de Depósitos de Material e Fardamento (DMF) – lojas escutistas – em rede ao longo do país, de modo a servir os associados e os respectivos pais.
 - Divulgação das lojas – localizações, horários – e dos respectivos artigos – nomes, especificações técnicas, referências, preços.
 - Gestão de existências
 - Atendimento ao público
 - Satisfação de encomendas (efectuadas por via postal, fax, Internet,...)
 - Participação em encontros e acções de formação de responsáveis de lojas escutistas – em Portugal e no estrangeiro. Visita dos responsáveis a outras lojas escutistas.
 - Registos administrativos e financeiros
 - Cobranças e pagamentos
 - ...
- **Representação e parcerias** (relações institucionais, com a comunidade e envolvimento/participação - interna, externa e internacional; e incluindo a relação com os pais)
 - Atribuição da representação da Associação por níveis territoriais e por funções – interna e externamente.
 - Participação em conselhos e reuniões – as previstas nos estatutos do CNE e outras.
 - Reuniões e atendimento aos pais
 - Reuniões com os representantes do Estado (Governo, Poder Local,...)
 - Reuniões com outras organizações
 - Participação em plataformas e parcerias com outras organizações.
 - Participação em cerimónias e noutras acções institucionais a convite de terceiros.
 - Participação nas conferências e reuniões internacionais do Escutismo

- Assinatura de contratos e de protocolos
- ...
- **Promoção e imagem**
 - Elaboração, distribuição, formação e aplicação no terreno de um “manual de comunicação do CNE” (incluindo a identificação visual).
 - Elaboração e distribuição interna de material de apresentação institucional (folhetos, vídeos, CD, DVD, exposições tipo,...).
 - Actualização e melhoria contínua das páginas Internet do CNE.
 - Relação regular com a comunicação social nacional e regional. Manutenção de um Gabinete de Imprensa.
 - Participação em programas (televisão, rádio,...) e eventos (feiras, conferências,...) com temáticas relacionadas com o escutismo.
 - Recolha e divulgação de depoimentos de figuras públicas que foram ou são escuteiros.
 - Promoção e divulgação externa de eventos e acções escutistas de especial relevância.
 - Recolha de fotos e imagens para posterior utilização.
 - ...
- **Ação editorial** (em papel e electrónica)
 - Redacção, publicação e distribuição regular da revista Flor de Lis. Redacção e manutenção da “Flor de Lis on-line”. Gestão de assinantes da revista.
 - Manutenção de uma rede de jornais e revistas escutistas (inclusive de formato electrónico).
 - Obtenção e negociação de contratos de publicidade e outros apoios à acção editorial.
 - Produção e distribuição de manuais e outros livros, em conformidade com as necessidades e orientações das diferentes áreas organizacionais (nomeadamente referentes ao Programa Educativo e aos Recursos Adultos). Publicação na Internet (formato electrónico) sempre que possível e adequado.
 - Produção e distribuição de material pedagógico em vídeo, CD, DVD e outros suportes audiovisuais.
 - Tradução e distribuição dos principais documentos emitidos pelas instâncias internacionais do escutismo.
 - ...
- **Organização e gestão da comunicação interna** (em papel e electrónica; formal e informal; conselhos e reuniões;...)
 - Manutenção da interligação em rede de páginas Internet escutistas.
 - Utilização do correio electrónico como meio de comunicação interna e de envio de documentos (entre as diferentes unidades orgânicas e entre as pessoas).
 - Tratamento e arquivo organizado da correspondência e documentos recebidos e expedidos (pelas vias postal, de fax e da Internet).
 - Desenho e adaptação de programas informáticos comuns a toda a Associação, permitindo a fácil transferência de dados e informações entre os diferentes níveis territoriais (censos, informação de gestão,

<p>processamentos administrativos, gestão de encomendas e consulta de existências das lojas escutistas, etc.).</p> <ul style="list-style-type: none">○ Gestão dos meios tecnológicos necessários.○ Planeamento e divulgação antecipada das ordens de trabalho e dos documentos em discussão nas diferentes reuniões e conselhos.○ Elaboração e divulgação pelos participantes de documentos de síntese, das decisões e conclusões, das diferentes reuniões e conselhos.○ Negociação de acordos de fornecimento de equipamentos ou serviços, com condições vantajosas aplicáveis a toda a Associação e associados, que facilitam a utilização de plataformas comuns entre as diferentes unidades orgânicas e os diferentes associados (equipamentos informáticos, programas informáticos, rede de telemóveis, etc.).○ ... <ul style="list-style-type: none">● Angariação de fundos (subsídios, patrocínios, doações, quotizações, vendas, inscrições em actividades, campanhas – papel velho, calendário escutista,...)<ul style="list-style-type: none">○ Planeamento e organização das acções de angariação de fundos○ Promoção de campanhas (tradicionalistas e novas)○ Relação regular com os apoiantes tradicionais (Estado, empresas, fundações, doadores,...); apresentação de projectos a realizar, convite ao acompanhamento dos mesmos, apresentação de Relatórios e Contas.○ Realização de parcerias e acordos com empresas e outras organizações.○ Utilização, em muitos casos, de intermediários na relação (pelo menos inicial) com os potenciais apoiantes.○ Actuação em conformidade com as normas morais e sociais normalmente aceite no meio onde se solicita o apoio e ainda em conformidade com a ética escutista.○ ...

Tabela 20 - Actividades Chave dos Processos Chave no CNE - síntese geral. Fonte: autor.

Os processos internos, na perspectiva do BSC, são aqueles que dão corpo à *cadeia de valor* da organização, aqueles que partindo da identificação de uma necessidade do cliente permitem chegar à satisfação dessa necessidade.

Conforme refere Niven (2003: p. 175), ao desenhar-se um *mapa estratégico* para uma organização, ele vai levar a que se considerem objectivos estratégicos nunca antes tidos em conta. Donde novos objectivos podem requerer novos processos, novas competências dos recursos humanos e até a necessidade de novos recursos materiais.

Pelo que também para o CNE, em função do mapa estratégico que se venha a desenhar, os processos internos mais relevantes podem e deverão alterar-se.

Nas organizações empresariais, segundo Kaplan e Norton (1996: p. 27), a *cadeia de valor* desenvolve-se ao longo de dois grandes grupos de processos:

- Numa primeira fase desta cadeia, tendo-se identificado a necessidade do cliente que se pretende satisfazer, existe ou deve existir um grupo dos processos relacionados com a inovação e a preparação para o mercado. Englobam processos relacionados com o desenho e o desenvolvimento do produto.
- Numa segunda fase aparecem os processos relacionados com as operações - com o dia a dia -, com a cadeia de fornecimento e que permitem proporcionar a satisfação ao cliente. Nesta fase englobam-se a produção, a comercialização e o serviço após-venda.

Na mesma linha adaptámos para o CNE o esquema apresentado por Kaplan e Norton - Ilustração 23.

Se o CNE adoptar filosofias de gestão relacionadas com os conceitos do BSC, da *gestão baseada nas actividades*, de *cadeia de valor*, muito possivelmente, em função da estratégia que venha a definir, alguns dos seus processos internos nucleares (ou chave) virão a alterar-se, alguns aumentarão a sua prevalência e outros perdê-la-ão.

Segundo Niven (2003: p. 197), a perspectiva dos clientes e da satisfação das suas necessidades deve comandar na eleição dos processos internos chave. Pelo que a organização se deve questionar sobre quais os processos em que deve ser excelente, de modo a conseguir realizar os objectivos que tem para os seus clientes.

Aprendizagem e Desenvolvimento:

- Quais os suportes de que o CNE se deve dotar de modo a sustentar o crescimento e melhoria a longo prazo?
- Quais as necessidades em termos de *capital intelectual* no CNE?

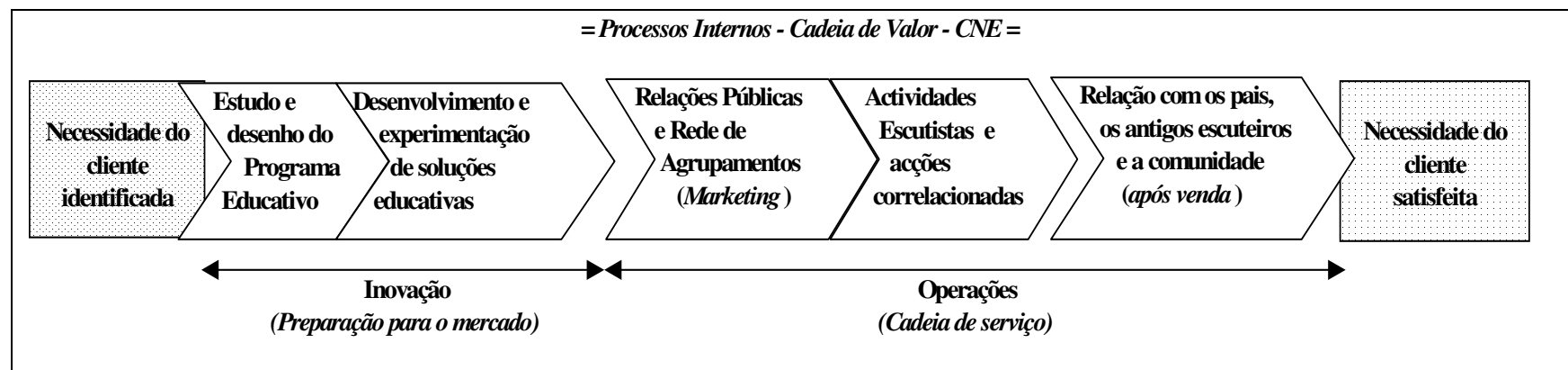


Ilustração 23 - Processos Internos - Cadeia de Valor no CNE. Fonte: autor, baseado na figura 2.1 em Kaplan (1996: p. 27).

A aprendizagem e desenvolvimento são os fundamentos, as bases, para que os processos internos corram bem, o financiamento se garanta e os clientes sejam bem servidos.

Segundo Kaplan (1996: p. 28) a perspectiva da aprendizagem e desenvolvimento deriva de três fontes: as pessoas, os sistemas, os procedimentos organizacionais. Ainda Kaplan (1996: p. 127) aponta três categorias principais para esta perspectiva: capacidades das pessoas, capacidades dos sistemas de informação e motivação das pessoas.

Por sua vez Niven (2003: p. 198), tendo em consideração as OSFL, diz que a avaliação desta perspectiva deve compreender três áreas: capital humano, capital de informação e o clima de acção positiva.

No CNE os suportes que identificamos para que haja crescimento e melhoria sustentada a longo prazo são:

- Recrutamento, formação, aconselhamento e avaliação de dirigentes;
- Acção editorial (em papel e electrónica);
- Realização e participação em actividades de referência;
- Contactos internacionais (experiência);
- Utilização das tecnologias de informação e comunicação (em rede);
- Responsabilização e delegação de autoridade;
- Fraternidade e amizade entre escuteiros, dirigentes e antigos escuteiros;
- Fidelidade aos valores, método e espírito fundacional do escutismo;
- Autonomia e simultaneamente integração da gestão associativa;
- Planeamento integrado entre os diferentes níveis territoriais;
- Partilha de experiências e de informação.

A perspectiva da *Aprendizagem e Desenvolvimento* está particularmente relacionada com a gestão do *capital intelectual* da organização e com a gestão dos activos intangíveis no contexto da *gestão do conhecimento*¹⁸⁹.

¹⁸⁹ Cf. Cardoso, Leonor (2003).

Quais as necessidades em termos de *capital intelectual* – normalmente sub-dividido em entre as categorias de *capital humano*, *capital estrutural* e *capital cliente*¹⁹⁰ - no CNE?

As necessidades em termos de *capital humano* no CNE poder-se-ão identificar na seguinte sequência de proposições:

1. O elemento fulcral do *capital humano* no CNE são os seus dirigentes, que são na sua quase totalidade voluntários.
2. As razões e motivações para se ser dirigente – voluntário - do CNE andam à volta das seguintes:
 - Espírito de voluntariado - sentido de serviço ao próximo e disponibilidade.
 - Gosto pelos jovens.
 - Sentido de responsabilidade social - envolvimento e compromisso com a comunidade.
 - Sentido da importância dos valores e da sua transmissão - relacionados com a sociedade onde o CNE se insere, de matriz cristã.
 - Gosto pela acção e pelas actividades de ar livre.
 - Adesão ao método escutista: educação pela acção (através do jogo); sistema de patrulhas e conselhos; presença estimulante do adulto; código de valores como referência – Promessa, Lei e Princípios do Escuteiro; o ar livre como meio privilegiado para as actividades escutistas.

¹⁹⁰ Seguindo Cardoso (2003: p. 111) pode-se dizer que:

- Capital humano – é composto pelos aspectos ligados às pessoas, às capacidades das mesmas, nomeadamente a capacidade de satisfazer as expectativas dos clientes.
- Capital estrutural – é a parcela relativa aos recursos que suportam o desenvolvimento da actividade da organização – sistemas de informação, *intranet*, procedimentos, processos, metodologias, marcas, etc..
- Capital cliente – é relativo às relações estabelecidas com os clientes propriamente ditos, mas também com todos os *stakeholders* da organização. Está relacionado com a fidelização, retenção, satisfação e valor oferecido ao cliente.

3. A organização tem um conjunto de necessidades e de finalidades, às quais corresponde um perfil básico de dirigente¹⁹¹, que importa adequar às expectativas e voluntariedade dos dirigentes. Para o efeito há que:

- Melhorar o desempenho, buscando a eficácia individual e a eficácia em equipa. Desenvolver capacidades, desenvolver comportamentos e atitudes, propiciar os conhecimentos necessários, propiciar o desenvolvimento pessoal.
- Dar corpo ao processo de *recrutamento, formação, aconselhamento e avaliação de dirigentes*. Identificando as qualificações necessárias (para cargos e funções), os objectivos de formação e de desempenho. Planeando, executando e avaliando as acções correspondentes.
- Facilitar o acesso, a interacção e a contribuição de cada dirigente para o *capital de informação* útil à acção associativa.
- Propiciar e desenvolver um clima de acção positiva, que motive os dirigentes, visando a Missão e Valores da associação.

As necessidades em termos de *capital estrutural* no CNE, poder-se-ão identificar a partir da consideração de aspectos tangíveis ou de artefactos diversos, da panóplia de recursos organizacionais que podem ser explicitados ou documentados¹⁹², que incorporam ou contém conhecimento, tais como:

- Tecnologias de informação e comunicação;
- Sistemas de informação e controlo de gestão;
- Procedimentos de comunicação interna;
- Identidade - imagem e *design*;
- Redes de infra-estruturas de apoio;
- Estrutura orgânica implantada;
- Acção editorial – em papel e electrónica;
- Metodologia educativa (*método escutista*);
- Cultura organizacional formal e informal;

¹⁹¹ Cf. com documento sobre “política de recursos adultos” do CNE, disponível em 06/06/2005 em <http://www.cne-escutismo.pt/documentacao/regulamentos/politicarecursosadultos.htm> .

¹⁹² Cf. Cardoso, Leonor (2003: p. 118).

- Sistema de equipas e de conselhos;
- Código de valores – Promessa, Princípios e Lei do Escuteiro;
- Planos diversos;
- ...

As necessidades em termos de *capital cliente* no CNE, poder-se-ão identificar a partir de aspectos significativos na relação com os clientes da organização – que identificámos como os escuteiros, os pais e a comunidade em geral – e sobre os quais se gerou ou pode gerar valor, tais como:

- Reputação organizacional;
- Mais valia reconhecida ao método escutista;
- Satisfação (expressa) dos antigos escuteiros;
- Satisfação dos pais;
- Reconhecimento institucional e relações institucionais;
- Opinião pública favorável;
- Abertura de novos Agrupamentos;
- Antigos ou actuais escuteiros de prestígio publico;
- ...

4.6.4 Estabelecer indicadores e as respectivas metas

Os indicadores são para os gestores um instrumento de avaliação do desempenho da organização. Eles, conforme refere Niven (2003: p. 186), podem contribuir para inspirar e motivar os empregados - ou os voluntários de uma OSFL -, para dar direcção à organização, para facilitar o alinhamento entre topo e a base – ou seja, do nível estratégico ao nível operacional.

O que medir e como classificar os indicadores a estabelecer para o CNE?

Para uma organização como o CNE parece-nos, face ao exposto anteriormente (pp. 81 e seguintes) e em termos de BSC, interessar a formulação de três tipos de indicadores:

- Relativos aos Recursos,
- Relativos às Actividades (ou processos),
- Relativos aos Resultados.

Complementarmente terão interesse indicadores relativos ao contexto externo, em termos estratégicos estes podem revelar-se interessantes como *benchmarks*.

Tendo em consideração a sequência apresentada na Ilustração 22 para a formulação de indicadores, reconhecendo vantagem na prévia identificação dos processos, incluindo os respectivos *inputs* e *outputs*, para a formulação de indicadores. Tendo ainda em conta o trabalho de campo realizado (entrevistas), documentação diversa sobre o CNE e a experiência do autor, inventariámos a título de exemplo e como exercício, para cada *processo chave* já identificado um conjunto de indicadores, para a avaliação do desempenho organizacional e que podem ser utilizados ao nível do BSC. Deste trabalho resultou o quadro apresentado na Tabela 17.

Os *processos e actividades chave* são aqueles ao longo dos quais se dá a *cadeia de valor* da organização, que transformam os *inputs* em *outputs*, que dos recursos obtém os resultados, de cuja a melhor ou pior realização dependem os *objectivos estratégicos* e com os quais implicam os *factores chave*.

Para cada unidade orgânica do CNE, para a qual se venham a definir indicadores segundo o processo de BSC, é recomendável que se seleccione um conjunto de indicadores - à volta de vinte -, conforme recomenda Niven (2003: p. 206), que sejam relevantes para: seguir e avaliar a implementação - com sucesso - da estratégia; alinhar e dirigir a organização em conformidade a estratégia; auxiliar a tomada de decisão, especialmente no que concerne à afectação dos recursos.

Assim, tomando em consideração o “mapa estratégico” anteriormente apontado e usando o mesmo modelo (p. 163), construímos a título de exemplo, um “mapa de indicadores” para o CNE - Ilustração 24.

Exemplos de Indicadores – CNE (geral)

tendo em conta os Processos Chave

Transversais a todos os níveis – síntese

Processos Chave	Indicadores Chave (para dado período de tempo ou referente ao final desse período)
Aplicação do Método Escutista – Actividades Escutistas	<u>Relativos aos Recursos</u> <ul style="list-style-type: none"> • N.º de associados • Evolução do efectivo por Regiões e por secções • N.º médio de dirigentes por Unidade • Valor do equipamento e material para actividades escutistas • Espaço de sede (m²) por Unidade • Valor de venda de manuais escutistas por escuteiro
	<u>Relativos às Actividades</u> <ul style="list-style-type: none"> • N.º médio de horas mensais de reunião por escuteiro • Percentagem de participação nas reuniões • N.º médio de horas mensais de actividade por escuteiro • Percentagem de participação nas actividades • Distribuição percentual das horas de actividade por tipos de actividade • N.º de participantes em actividades internacionais face ao n.º de escuteiros • Custo médio ao encargo do associado (quotizações + seguro + actividades + uniforme)
	<u>Relativos aos Resultados</u> <ul style="list-style-type: none"> • Distribuição e evolução dos escuteiros por Etapas de Progresso • Tempo médio de permanência no escutismo por escuteiro • N.º médio, por Unidade, de Projectos com Avaliação e Relatório Final • Avaliação global das actividades escutistas feita pelos escuteiros (inquérito) • Avaliação global das actividades escutistas feita pelos pais (inquérito) • Avaliação global das actividades escutistas feita pelas Equipas de Animação (inquérito) • Satisfação e influência do escutismo na vida dos antigos escuteiros (resultado de inquérito) • N.º de pais e escuteiros candidatos a dirigentes face ao total de candidatos a dirigentes
	<u>Relativos ao Contexto Externo</u> <ul style="list-style-type: none"> • Percentagem de escuteiros face ao n.º de jovens na mesma faixa etária, por zona geográfica • N.º de Agrupamentos face ao n.º de freguesias (ou de paróquias) • Tendência de evolução da população nas faixas etárias em que o CNE actua • N.º de antigos escuteiros

<p>Recrutamento, formação, aconselhamento e avaliação de dirigentes</p>	<p><u>Relativos aos Recursos</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Evolução do n.º de dirigentes, total e por função • N.º médio de dirigentes por Formador, por zona geográfica • Evolução do n.º de formadores por zona geográfica • Valor do investimento em equipamento para a Formação • Espaço próprio para formação (em m² e capacidade de n.º de formandos) • Valor de vendas de manuais para dirigentes • N.º de artigos publicados e destinados à formação de dirigentes • Distribuição do n.º de dirigentes por nível de habilitação académica <p><u>Relativos às Actividades</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • N.º de horas de formação por dirigente • N.º de horas de formação, por formando e por tipo de curso • N.º de órgãos executivos com “plano de formação” • N.º de formandos previsto face ao n.º de presentes • N.º dirigentes existentes face ao n.º necessário de dirigentes • N.º de processos de “aconselhamento e avaliação de desempenho” face ao n.º de dirigentes • N.º de participantes em acções de formação externas • Valor das despesas com a Formação de Dirigentes • Distribuição por tipo de origem, dos valores de cobertura das despesas da Formação de Dirigentes <p><u>Relativos aos Resultados</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Evolução da percentagem de dirigentes por função com a formação específica correspondente • Tempo médio de permanência de um dirigente (enquanto tal) no escutismo • Tempo médio de permanência por cargo • Avaliação dos dirigentes feita pelos escuteiros (inquérito) • Avaliação dos dirigentes feita pelos pais (inquérito) • Avaliação da Formação de Dirigentes feita pelos formandos (inquérito) • Avaliação global da Formação de Dirigentes feita pelos formadores (inquérito) • Avaliação global da acção associativa feita pelos dirigentes (inquérito) <p><u>Relativos ao Contexto Externo</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • N.º de horas de formação por dirigente em associações homólogas no estrangeiro • Tempo médio de permanência de um dirigente (enquanto tal) no escutismo em associações homólogas estrangeiras
--	---

<p>Registos administrativo/financeiros</p>	<p><u>Relativos aos Recursos</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • N.º de dirigentes com funções administrativas e financeiras face ao n.º de Agrupamentos • N.º de dirigentes qualificados com o GAF¹⁹³ face ao n.º de dirigentes com funções administrativas e financeiras • N.º de dirigentes com formação académica ou experiência profissional relevante para o desempenho de funções administrativo / financeiras • Valor do investimento em equipamento Administrativo e Financeiro <p><u>Relativos às Actividades</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • N.º de circulares emitidas (em papel e electrónicas) • N.º ofícios emitidos (em papel e electrónicos) • N.º de registos de correspondência recebida (incluindo por fax e por correio electrónico) • N.º de associados com o processo de filiação actualizado face ao n.º de associados recenseados • N.º de processos de inscrição em actividades • N.º de “Ordens de Serviço” emitidas • N.º de lançamentos contabilísticos • Valor total de recebimentos • Valor total de pagamentos • N.º de Guias de Receita emitidas • N.º de Cheques emitidos <p><u>Relativos aos Resultados</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Tempo médio de resposta à correspondência recebida face ao respectivo objectivo • Tempo médio do processo de filiação (até à entrega do cartão de filiado) • Avaliação dos conselheiros sobre a clareza, fiabilidade e relevância da informação contida nos Relatórios & Contas (resultado de inquérito) <p><u>Relativos ao Contexto Externo</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • N.º de dirigentes com funções administrativas e financeiras face ao n.º de Agrupamentos, relativo a associações escutistas estrangeiras de referência • Valor médio do investimento em equipamento Administrativo e Financeiro por Agrupamento, relativo a associações escutistas estrangeiras de referência
<p>Aquisição e gestão de infra-estruturas</p>	<p><u>Relativos aos Recursos</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • N.º de infra-estruturas, por tipo e modo de propriedade • Valor contabilístico de Edifícios e Outras Construções e de Equipamento Básico referente a instalações próprias • Valor de despesas com alugueres (incluindo <i>leasings</i>) de instalações e de equipamentos básicos • N.º de sedes próprias face ao n.º de unidades orgânicas (Agrupamentos e Juntas)

¹⁹³ GAF – curso de Gestão Administrativa e Financeira ministrado no CNE.

	<ul style="list-style-type: none"> • N.º de pessoas afectas (em mais de 50% da sua dedicação ao escutismo) à gestão e operacionalidade de infra-estruturas • Valor de despesas com o pessoal afecto à gestão de infra-estruturas <p><u>Relativos às Actividades</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • N.º de utentes • N.º de dias de utilização • N.º de utentes médio por dia de utilização • Valor do Imobilizado por utente • N.º de programas específicos da infra-estrutura, destinados a actividades e facilidades para os utentes, por fonte de financiamento • N.º de participações dos responsáveis operacionais em acções de formação específicas • N.º de visitas de <i>página web</i> própria <p><u>Relativos aos Resultados</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Resultado de Exploração, relativo à gestão da infra-estrutura • Resultado de Exploração, relativo à gestão de infra-estrutura e face ao investimento na mesma (rentabilidade do activo) • Avaliação dos utentes (inquérito) no que respeita a: condições logísticas, mística escutista, segurança, higiene, actividades, facilidades oferecidas e informação disponível <p><u>Relativos ao Contexto Externo</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Resultado de Exploração face às Receitas de Exploração de infra-estruturas idênticas (nacionais e estrangeiras) • N.º de dias de utilização de infra-estruturas idênticas (nacionais e estrangeiras) • N.º de utentes médio por dia de utilização de infra-estruturas idênticas (nacionais e estrangeiras) • Valor do Imobilizado por utente de infra-estruturas idênticas (nacionais e estrangeiras)
Aquisição, distribuição e venda de uniformes e outros artigos úteis no escutismo	<p><u>Relativos aos Recursos</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • N.º de pessoas afectas (em mais de 50% da sua dedicação ao escutismo) à gestão e operacionalidade dos DMF¹⁹⁴ face ao n.º de escuteiros servidos • Área em m² ocupada pelos DMF • Valor do Imobilizado Líquido afecto aos DMF • Valor das despesas com alugueres (incluindo <i>leasings</i>) relativo aos DMF <p><u>Relativos às Actividades</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Volume de vendas / cedências internas • Volume de vendas por escuteiro da área abrangida • Volume de compras / cedências internas

¹⁹⁴ DMF – Depósito de material e Fardamento – loja escutista e respectivo armazém segundo a designação no CNE.

	<ul style="list-style-type: none"> • Volume de compras ao exterior do CNE • Prazo médio de existências • Prazo médio de recebimentos • Prazo médio de pagamentos • Prazo médio de satisfação de encomendas • N.º de participações dos responsáveis operacionais em acções de formação específicas • N.º de visitas de <i>página web</i> própria <p><u>Relativos aos Resultados</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Resultado de Exploração • Rentabilidade da Exploração • Rentabilidade do Investimento <p><u>Relativos ao Contexto Externo</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Rentabilidade da Exploração para lojas idênticas (nacionais ou estrangeiras) • Rentabilidade do Investimento para lojas idênticas (nacionais ou estrangeiras) • Prazo médio de satisfação de encomendas para lojas idênticas (nacionais ou estrangeiras) • Volume de vendas por escuteiro da área abrangida para lojas idênticas (nacionais ou estrangeiras) • N.º de lojas, na área abrangida, de venda de artigos relacionados com actividades de exterior
Representação e parcerias	<p><u>Relativos aos Recursos</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • N.º de dirigentes com funções de representação, por tipo de cargo • Qualificação média do dirigente com funções de representação, por tipo de cargo <p><u>Relativos às Actividades</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • N.º de acções de representação e protocolares por período de ocorrência na semana • N.º de contratos, acordos e protocolos, ratificados e em vigor, por tipo de assunto relativo • N.º de participações em grupos de trabalho ou afins em representação do CNE • N.º de participações de dirigentes em reuniões ou encontros internacionais do escutismo, em representação do CNE • N.º médio por escuteiro das horas presença nas reuniões de país <p><u>Relativos aos Resultados</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • N.º de participantes, beneficiários efectivos do CNE, por acordo, protocolo ou parceria • Resultado financeiro actual face ao previsto, por acordo, protocolo ou parceria • Grau de Satisfação dos participantes / beneficiários do CNE (resultado de inquérito), por acordo, protocolo ou parceria • Grau de satisfação dos parceiros, por acordos, protocolos ou equivalente (resultado de inquérito)

	<p><u>Relativos ao Contexto Externo</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • N.º de escuteiros face ao n.º de jovens, por faixas etárias • N.º de organizações com afinidades ao CNE, por finalidades tipo
Promoção e imagem	<p><u>Relativos aos Recursos</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • N.º de Juntas Regionais e de Núcleo com departamento de Promoção e Imagem (ou equivalente) face ao n.º de Juntas Regionais e de Núcleo • N.º de Agrupamentos com responsável pela Promoção e Imagem (ou equivalente) face ao n.º de Agrupamentos • N.º de contactos actualizados de antigos escuteiros • N.º de páginas <i>web</i> actualizadas e em conformidade com a normalização preconizada • N.º de unidades orgânicas com dados estatísticos, banco de notícias, registos históricos e banco de imagens actualizados <p><u>Relativos às Actividades</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Valor das despesas com Promoção e Imagem • N.º de acções e campanhas de Promoção e Imagem realizadas, face às previstas • N.º de pessoas envolvidas em acções de formação na área da Promoção e Imagem • N.º de comunicados de imprensa emitidos • N.º de conferências de imprensa promovidas • N.º médio de jornalistas presentes por conferência de imprensa • N.º médio de jornalistas presentes por actividade de referência divulgada • N.º de presenças institucionais em feiras • N.º de presenças institucionais em congressos, conferências e seminários externos • N.º de folhetos institucionais distribuídos • N.º de cassetes de vídeo, de CD ou de DVD, institucionais, distribuídos • N.º de visitas por página <i>web</i> • N.º de visitas à “sala de imprensa” de página <i>web</i> <p><u>Relativos aos Resultados</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • N.º de inserções positivas relativas ao escutismo nos meios de comunicação social • N.º de inserções relativas ao escutismo na imprensa escrita • N.º de notícias relativas ao escutismo na rádio • N.º de notícias relativas ao escutismo na televisão • N.º de participações em programas de rádio • N.º de participações em programas de televisão • Avaliação (resultado de inquérito) da opinião pública sobre o escutismo • Avaliação (resultado de inquérito) da opinião pública sobre os dirigentes no escutismo

	<p><u>Relativos ao Contexto Externo</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Tiragem dos jornais nacionais e regionais (principais por zona geográfica) • Audiências da rádio e televisão, por horários e canais • N.º médio de visitas diárias à página <i>web</i> dos principais meios de comunicação social (nacionais e regionais)
Acção editorial	<p><u>Relativos aos Recursos</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Valor dos custos fixos com pessoal, equipamentos e outros relativos à acção editorial • N.º de pessoas afectas (em mais de 50% da sua dedicação ao escutismo) à actividade editorial do CNE • N.º de periódicos escutistas <p><u>Relativos às Actividades</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • N.º de edições previstas face ao n.º de edições realizadas • N.º de exemplares editados face ao n.º de exemplares vendidos • N.º de encomendas face ao n.º de exemplares em armazém, por produto • Resultado de exploração por edição efectuada • N.º de edições disponíveis <i>on-line</i> face às previstas • N.º de artigos e livros (ou equivalente) publicados com novos conteúdos úteis ao escutismo • Distribuição do consumo (vendas) das edições realizadas por tipo de conteúdos • N.º de participações dos responsáveis operacionais em acções de formação específicas • Valor relativo à publicidade angariada e inserida nas edições realizadas, por produto <p><u>Relativos aos Resultados</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • N.º de assinantes, por periódico • N.º de exemplares vendidos, por produto • Grau de supressão de necessidades (resultado de inquérito) • Grau de satisfação do público-alvo (resultado de inquérito) <p><u>Relativos ao Contexto Externo</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • N.º de edições, por tipo de meio empregue e por tipo de conteúdo, relativo a associações escutistas estrangeiras de referência • N.º de exemplares vendidos, por tipo de produto, relativo a associações escutistas estrangeiras de referência
Organização e gestão da comunicação interna	<p><u>Relativos aos Recursos</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Valor contabilístico em equipamento informático, administrativo e de comunicação, relativo ou necessário à comunicação interna • Área em m2 relativa a espaços de trabalho, reunião e arquivo frequentemente utilizados na comunicação interna • Espaço em <i>servidor</i> dedicado à comunicação interna; desejado, existente e utilizado • N.º de pessoas afectas (em mais de 50% da sua dedicação ao escutismo) à área da comunicação interna no CNE

	<p><u>Relativos às Actividades</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • N.º de reuniões, estatutárias e outras típicas • N.º médio de horas de reunião, relativo às estatutárias e a outras típicas • N.º de circulares emitidas (internas) • N.º de circulares recebidas (internas) • N.º ofícios emitidos (internos) • N.º ofícios recebidos (internos) • N.º ofícios respondidos (dos recebidos internos) • N.º de mensagens electrónicas recebidas (relativas à comunicação interna) • N.º de mensagens electrónicas respondidas (das recebidas e relativas à comunicação interna) • N.º de mensagens electrónicas emitidas (relativas à comunicação interna) • Grau de utilização da comunicação electrónica no âmbito da comunicação interna • N.º médio de horas semanais gasta em comunicação interna pelas pessoas envolvidas ao nível de cada unidade orgânica tipo, distribuídas pelos principais canais utilizados • Valor dos custos relativos à comunicação interna • N.º de participações dos responsáveis operacionais em acções de formação específicas <p><u>Relativos aos Resultados</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Grau de qualidade e de eficácia das reuniões (resultado de inquérito) • Tempo médio de resposta ao correio postal recebido (que implique resposta) • Tempo médio de resposta ao correio electrónico recebido (que implique resposta) • N.º médio de respostas às circulares emitidas (ou equivalente), que impliquem resposta e face ao universo de divulgação • N.º médio de inscrições por reunião ou actividade tipo, para as que tal impliquem e face ao respectivo universo • Avaliação da eficácia e qualidade da comunicação interna (resultado de inquérito) <p><u>Relativos ao Contexto Externo</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Valor contabilístico em equipamento informático, administrativo e de comunicação, necessário à comunicação interna, por escuteiro e relativo a associações escutistas estrangeiras de referência
Angariação de fundos	<p><u>Relativos aos Recursos</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Valor estimado angariação de fundos por potencial fonte de financiamento • N.º de pessoas afectas (em mais de 50% da sua dedicação ao escutismo) à angariação e gestão de fundos no CNE

	<p><u>Relativos às Actividades</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Valor orçamentado face ao angariado, por fonte de financiamento • Valor de custos de estrutura (custos fixos) face ao valor de receitas fixas (internas) • Valor de custos com actividades e acções (custos variáveis) face ao valor de receitas variáveis ou incertas (externas) • Valor do apoio do Estado ao CNE por escuteiro • N.º de participações dos responsáveis operacionais em acções de formação específicas <p><u>Relativos aos Resultados</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Valor de fundos obtidos face ao estimado, por potencial fonte de financiamento • Distribuição da receita conseguida face à despesa realizada • Receita conseguida face à despesa prevista • Resultado do exercício <p><u>Relativos ao Contexto Externo</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Distribuição percentual das fontes de financiamento de associações escutistas estrangeiras de referência • Valor do apoio do Estado ao associativismo face ao valor do apoio do Estado ao CNE • Valor do apoio total de determinado organismo face ao seu apoio ao CNE
--	--

Tabela 21 - Exemplos de indicadores para o CNE. Fonte: autor.

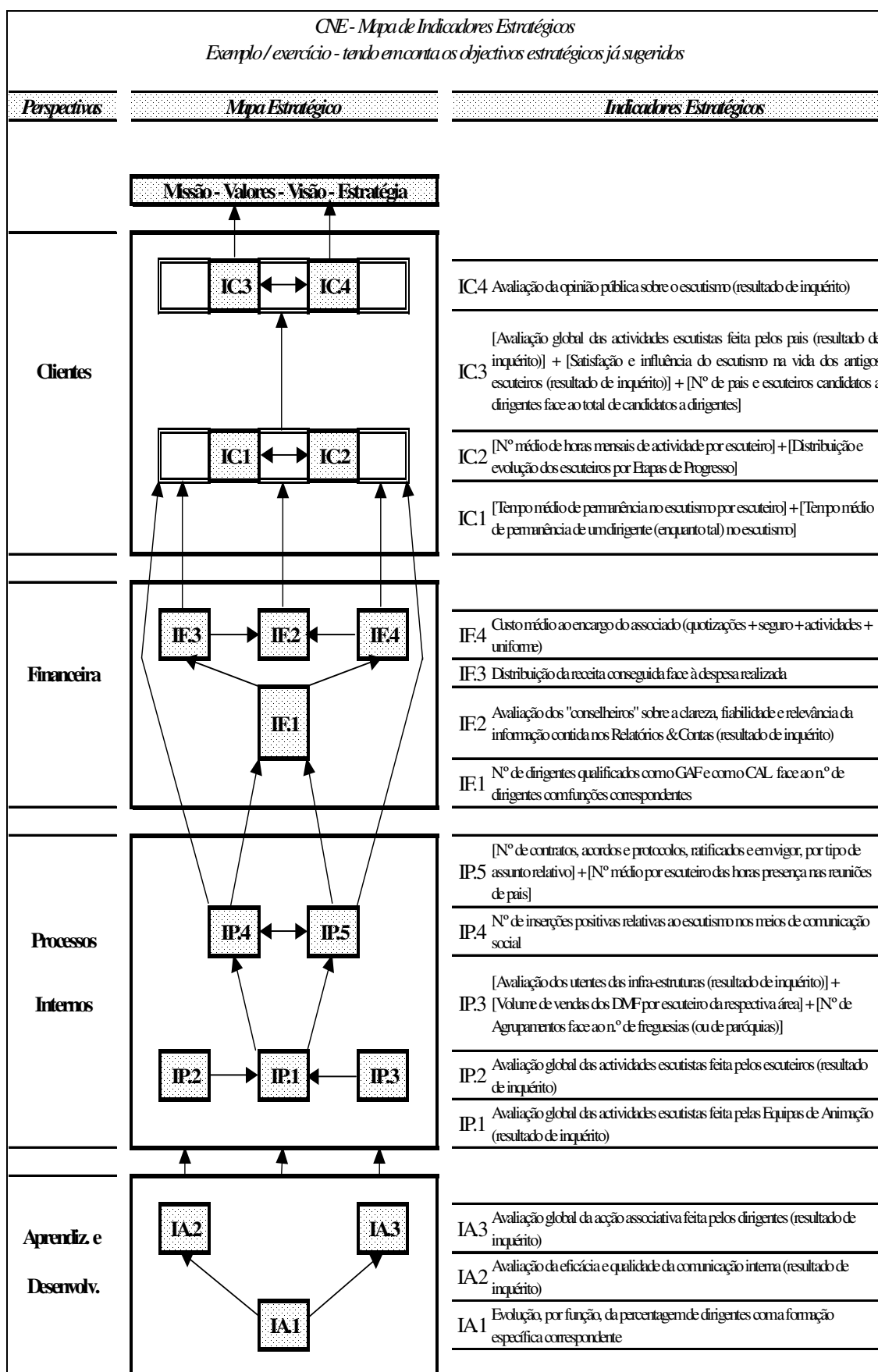


Ilustração 24 - Mapa de indicadores estratégicos para o CNE. Fonte: autor, com apoio em documentação diversa do CNE.

Para cada indicador é útil a elaboração de uma “ficha de indicador”. Esta facilita a percepção e comunicação sobre o indicador. Normalmente inclui informação sobre: como funciona - incluindo a fórmula de cálculo -, quais as suas finalidades, quais as prioridades estratégicas a que está ligado, quais as metas que lhe estão estabelecidas, quais as fontes de obtenção dos dados, quem são os responsáveis envolvidos.

A título de exemplo apresenta-se um “ficha de indicador” na Tabela 22.

Nome:	Evolução, por função, da percentagem de dirigentes com a formação específica correspondente
Finalidade:	Informar sobre a evolução ao longo dos últimos anos da percentagem de dirigentes que realizaram com aproveitamento a formação prevista para o cargo ou função que desempenham no CNE
Objectivo Estratégico relacionado:	Sustentar a aquisição e melhoria contínua de capacidades e competências (nos dirigentes / voluntários)
Prioridade Estratégica relacionada:	“Voluntários no Escutismo” ¹⁹⁵
Meta a alcançar:	Para todo o tipo de funções, alcançar no final de 2006 um nível de 70% dos dirigentes com a formação correspondente.
Forma de medição:	Informação dos Agrupamentos através do Censo Anual, com indicação para cada dirigente, do cargo respectivo e da formação obtida. Tratamento dos dados nos Serviços Centrais. Comparação com os anos anteriores. Utilização de gráficos.
Periodicidade:	Anual
Fonte de obtenção da informação:	Censo Anual
Iniciativas / acções a empreender:	Realizar ao nível de Núcleo, Regional e Inter-Regional a formação de dirigentes correspondente e em função das necessidades detectadas. Elaborar e distribuir por curso os manuais do formador e do formando.
Responsável pela obtenção e comunicação dos dados:	Chefe de Agrupamento
Responsável pelo tratamento e divulgação do resultado:	Junta Central
Níveis territoriais do CNE com utilização do indicador:	Todos

Tabela 22 - Exemplo de “ficha de indicador” a utilizar no CNE. Fonte: adaptação a partir de: Niven (2003: 211); doc. 17 da AECA (2002: 51); doc. 24 da AECA (2001: 87).

As metas são os resultados desejados para cada indicador de desempenho¹⁹⁶. Estas permitem a comparação dos resultados obtidos com as metas pré-determinadas. Elas são potentes ferramentas de comunicação que informam toda a organização sobre o nível de desempenho necessário para se atingir o sucesso.

¹⁹⁵ Utilizando uma das prioridades estratégicas aprovadas para o escutismo mundial.

Cf. <http://www.scout.org/strat/indexen.shtml> (disponível em 11/06/2005).

¹⁹⁶ Cf. Niven (2003: p. 215).

4.6.5 Planear e operacionalizar iniciativas

As iniciativas são os programas, as actividades, os projectos, as acções sobre as quais se irá operacionalizar a estratégia¹⁹⁷. Elas devem estar em linha com os objectivos estratégicos, os indicadores e as metas apontadas. As iniciativas devem contribuir para a criação de valor e não para um mero sugar de recursos humanos e financeiros. Estas implicam ainda a distribuição de responsabilidades, ou seja a adequação da estrutura organizacional aos programas, actividades, projectos e acções concretas.

No caso do CNE, com o processo de BSC a funcionar, a associação deve planear e operacionalizar as suas iniciativas tendo em conta os objectivos estratégicos e as metas que foram definidas, com o intuito de rumar para o sucesso que pretende, em conformidade com as suas estratégia e missão.

As iniciativas devem concentrar-se, andarem à volta do que é essencial, face ao rumo definido, deixando o que é acessório ou pontualmente interessante. Se assim não se proceder poder-se-á estar a consumir recursos em iniciativas de somenos importância em detrimento da sua utilização no rumo que interessa. No entanto, também o exagero oposto deve ser cuidado, a concentração em exclusivo “no que é estratégico”, sem uma avaliação e ponderação constantes sobre “o que se faz” e “o que se deixa de fazer”, pode conduzir a que, por exemplo, se deixe de fazer algo que não se considerou “estratégico” mas que “apesar de tudo” é importante.

Em termos de planeamento é bom que se integre cada iniciativa no contexto do BSC e da Estratégia. Para que se saiba a que metas, a que indicadores, a que objectivos estratégicos, a que prioridade estratégica, cada iniciativa corresponde e procura dar resposta. A Ilustração 25 apresenta um esquema e exemplo desta ideia.

¹⁹⁷ Cf. Niven (2003: p. 219).

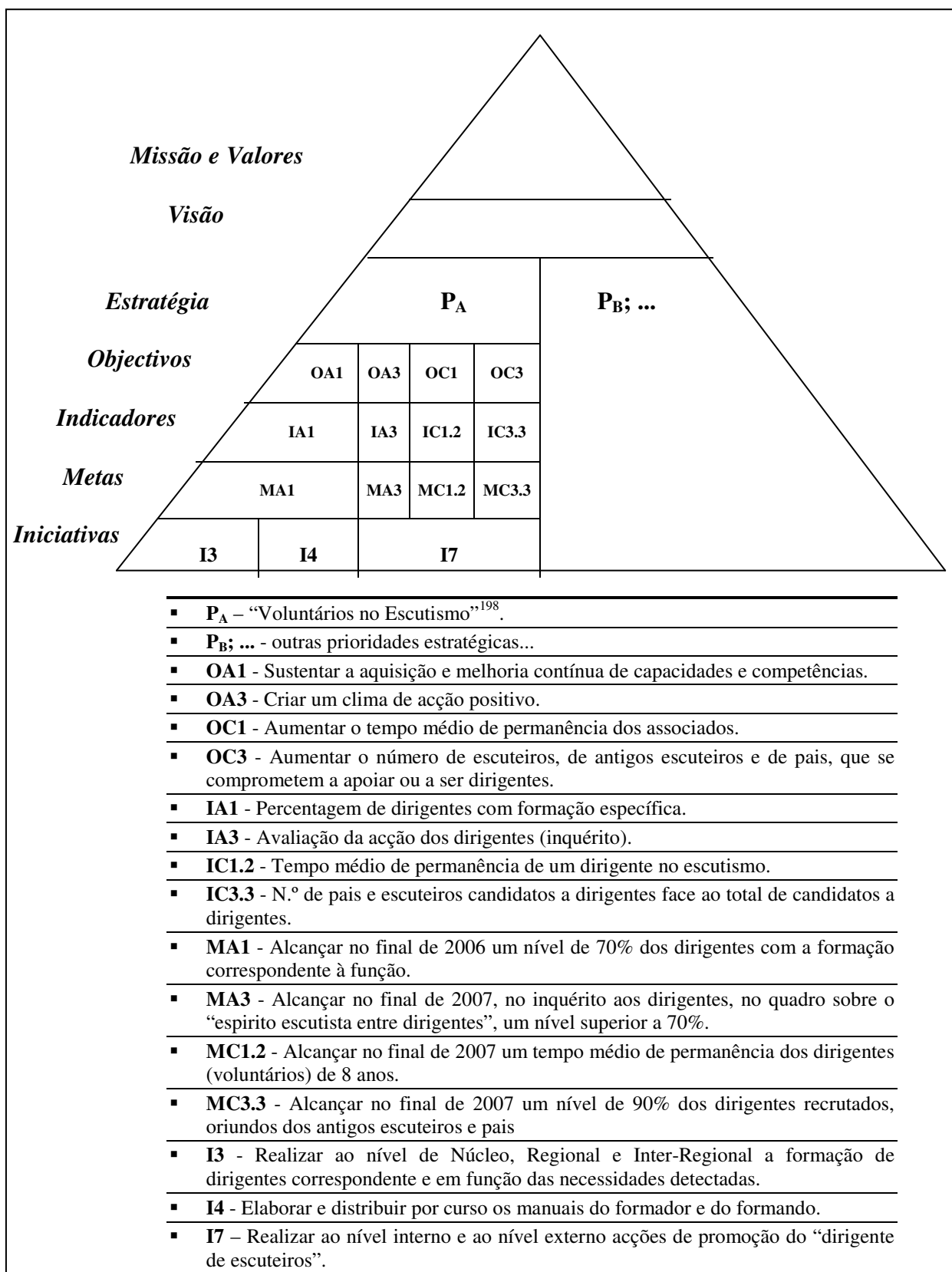


Ilustração 25 - Exemplo de integração do BSC para o CNE. Fonte: Adaptação do autor a partir de esquema de Rohm (2003: p. 23).

¹⁹⁸ Idem nota de rodapé n.º 195.

4.6.6 O BSC no CNE – um processo em cascata

Como tem sido referido o CNE tem vários níveis territoriais, que gozam de relativa autonomia de gestão, que inclusive, segundo os estatutos e regulamentos do CNE, devem apresentar planos e relatórios de actividade próprios. Assim sendo, um modelo de BSC para o CNE deve prever não um único BSC mas uma sequência de BSC entre os diferentes níveis, como que uma cascata de BSC, que tenham em conta a “autonomia de gestão” mas também a “quota-parte” de integração que deve existir entre os diferentes unidades orgânicas.

Entre os diferentes níveis da associação deve circular informação e conhecimento, que deve fluir tanto do topo para a base como da base para o topo, como se mostra com a Ilustração 26.

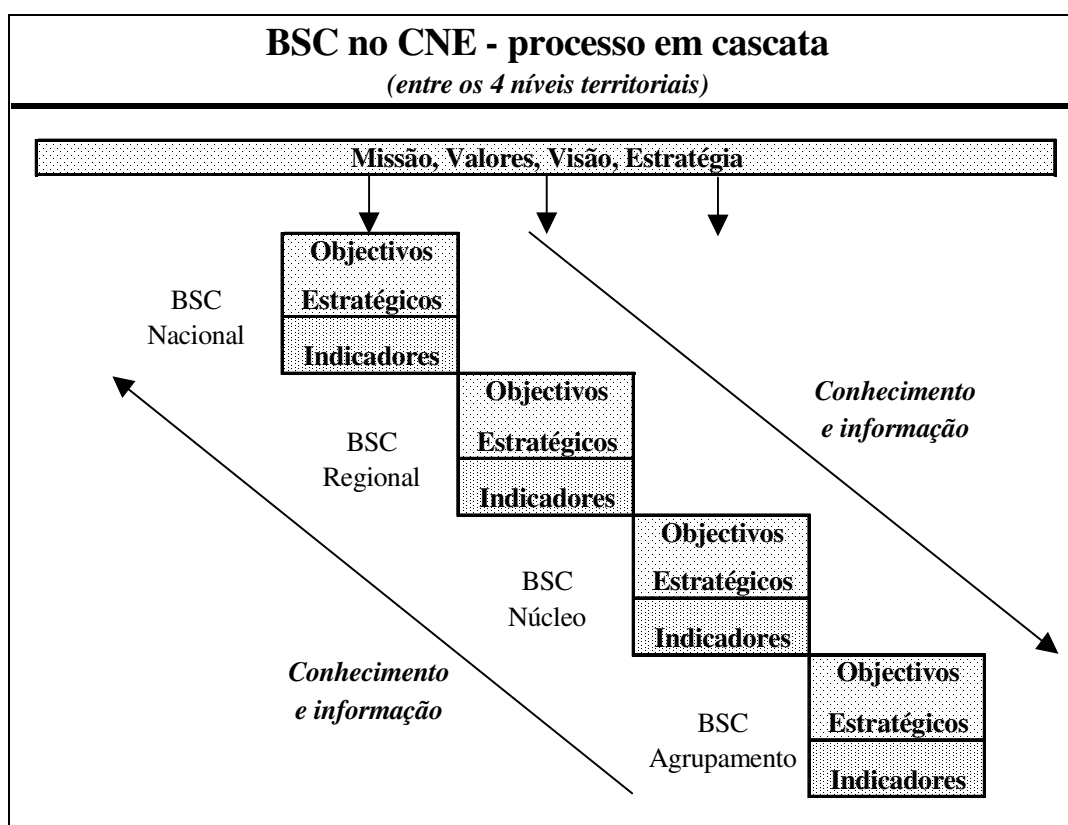


Ilustração 26 - BSC no CNE - processo em cascata - integração entre os diferentes níveis territoriais.
Fonte: adaptação do autor a partir de ilustração de Niven (2003: p. 229).

De igual modo, porque dentro de cada nível territorial existem diversos graus na estrutura organizacional, estes na medida em que tenham peso que o justifique, devem ter o seu BSC próprio. Por exemplo para cada Secretaria¹⁹⁹, Departamento, Projecto que tenham planos e acções sob a sua responsabilidade. Estes BSC também devem estar integrados em cascata, com uma forte interligação ao nível dos objectivos estratégicos - conforme mostra a Ilustração 29 -, provocando um regular vaivém de conhecimento e informações - conforme os esquemas das Ilustração 27 e Ilustração 28.

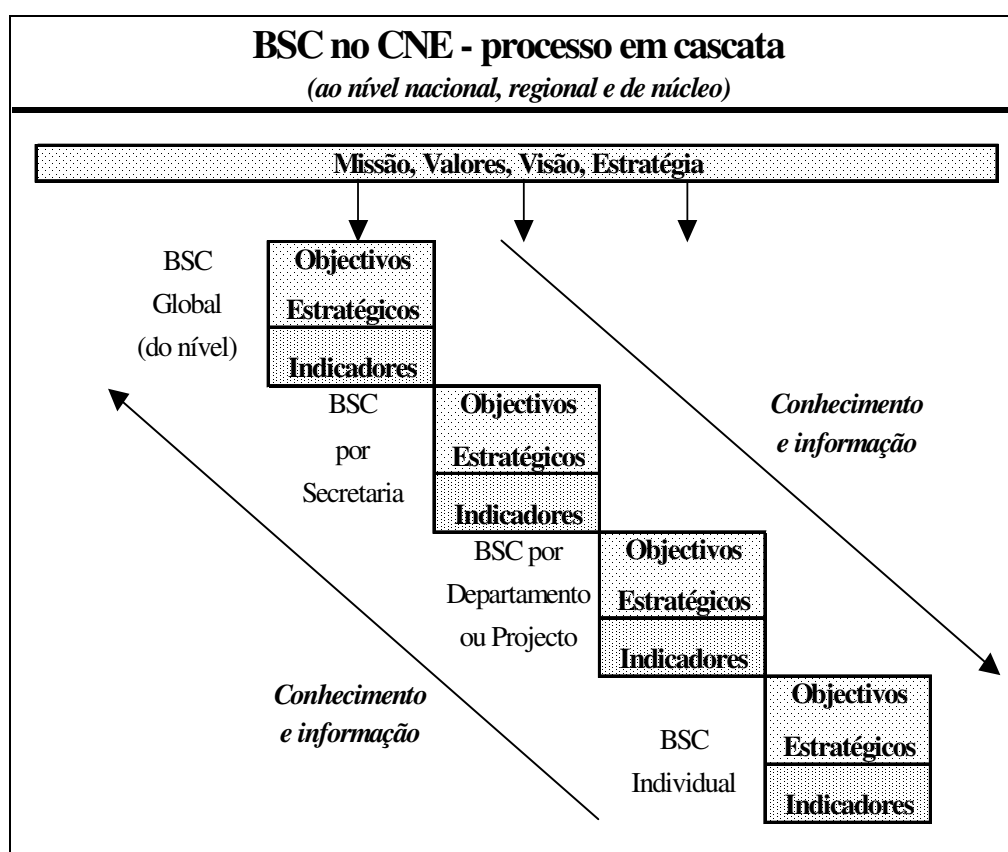


Ilustração 27 - BSC no CNE - processo em cascata - integração ao nível nacional, regional e de núcleo.
Fonte: adaptação do autor a partir de ilustração de Niven (2003: p. 229).

¹⁹⁹ Ao nível nacional, regional e de núcleo, em termos hierárquicos, a primeira divisão organizacional é normalmente designada de “secretaria” ou “divisão”. Por exemplo: Secretaria Nacional para os Recursos Adultos, Divisão Nacional para o Programa Educativo, Secretaria Regional para a Gestão, etc.

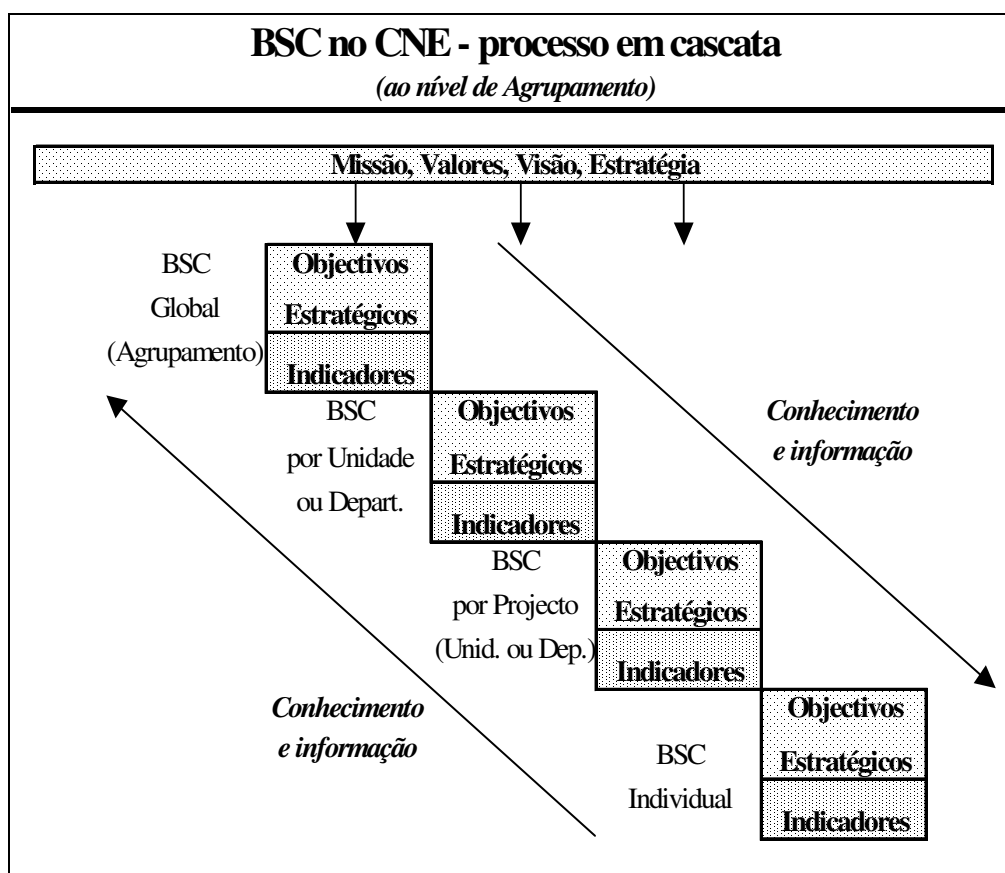


Ilustração 28 - BSC no CNE - processo em cascata - integração ao nível de Agrupamento . Fonte: adaptação do autor a partir de ilustração de Niven (2003: p. 229).

Na formulação dos BSC aos diversos níveis hierárquicos da organização, os níveis inferiores, como sugere Niven (2003: p. 233), devem colocar a si próprios a questão de como poderão contribuir para a realização dos objectivos formulados no BSC global ou de topo. Cada nível deve concentrar-se nos objectivos e indicadores do BSC de topo, sobre os quais, face à sua missão na organização, pode exercer influência e dar o seu contributo para o sucesso.

Deste modo os objectivos estratégicos dos diferentes níveis serão iguais entre si ou nos níveis inferiores, serão especificações dos objectivos formulados para a organização como um todo. As Ilustração 30 e Ilustração 31 exemplificam esta ideia. De nível para nível, entre os respectivos BSC o que varia são os indicadores, as metas e eventualmente as iniciativas. Quanto a estas últimas um nível inferior pode ter iniciativas próprias ou integrar-se, com quota-parte de responsabilidade, em iniciativas dos níveis superiores.

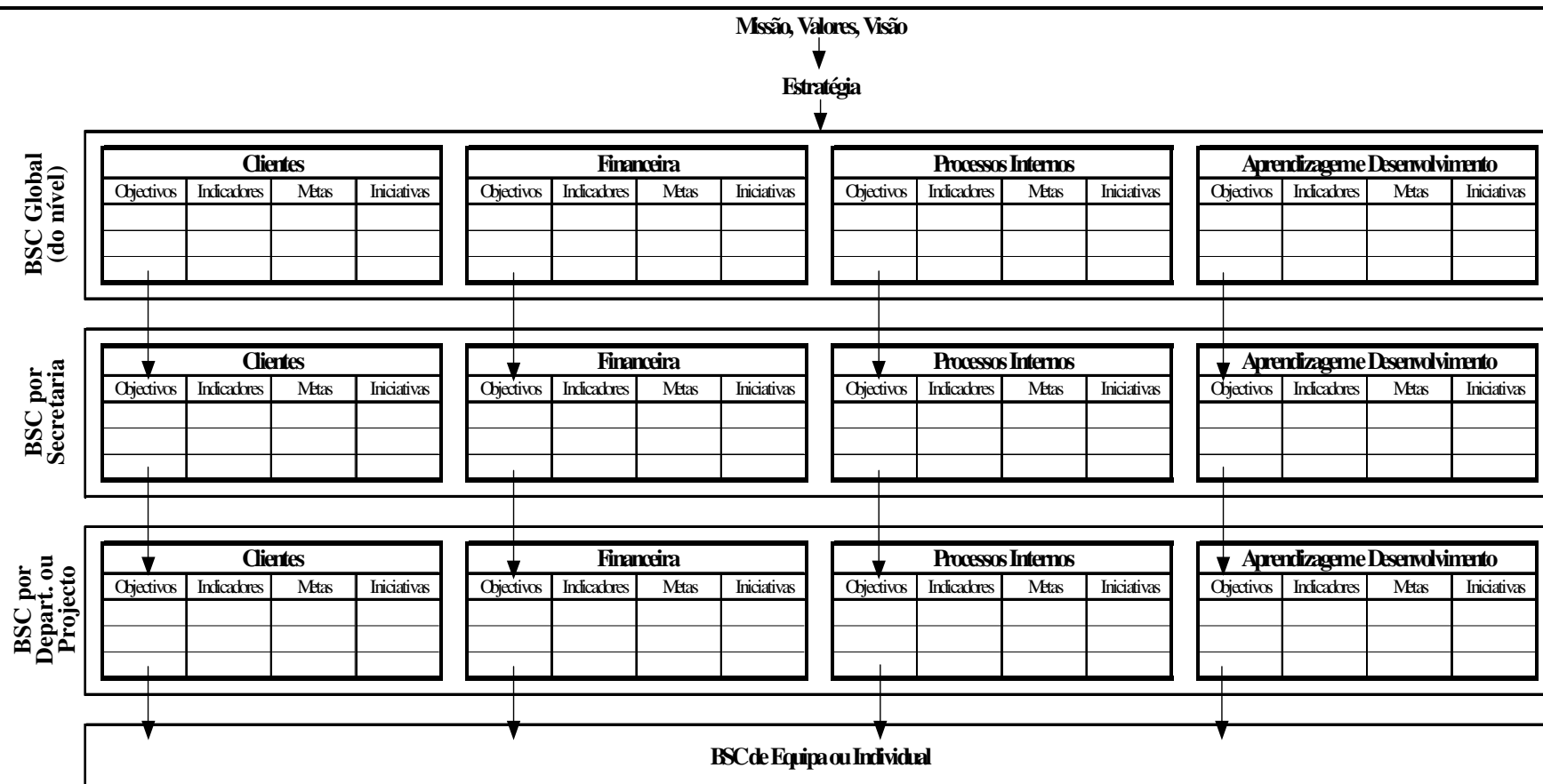


Ilustração 29 - BSC no CNE - processo em cascata - correspondência entre objectivos. Fonte: elaboração do autor com base em ilustração de Niven (2003: p. 234).

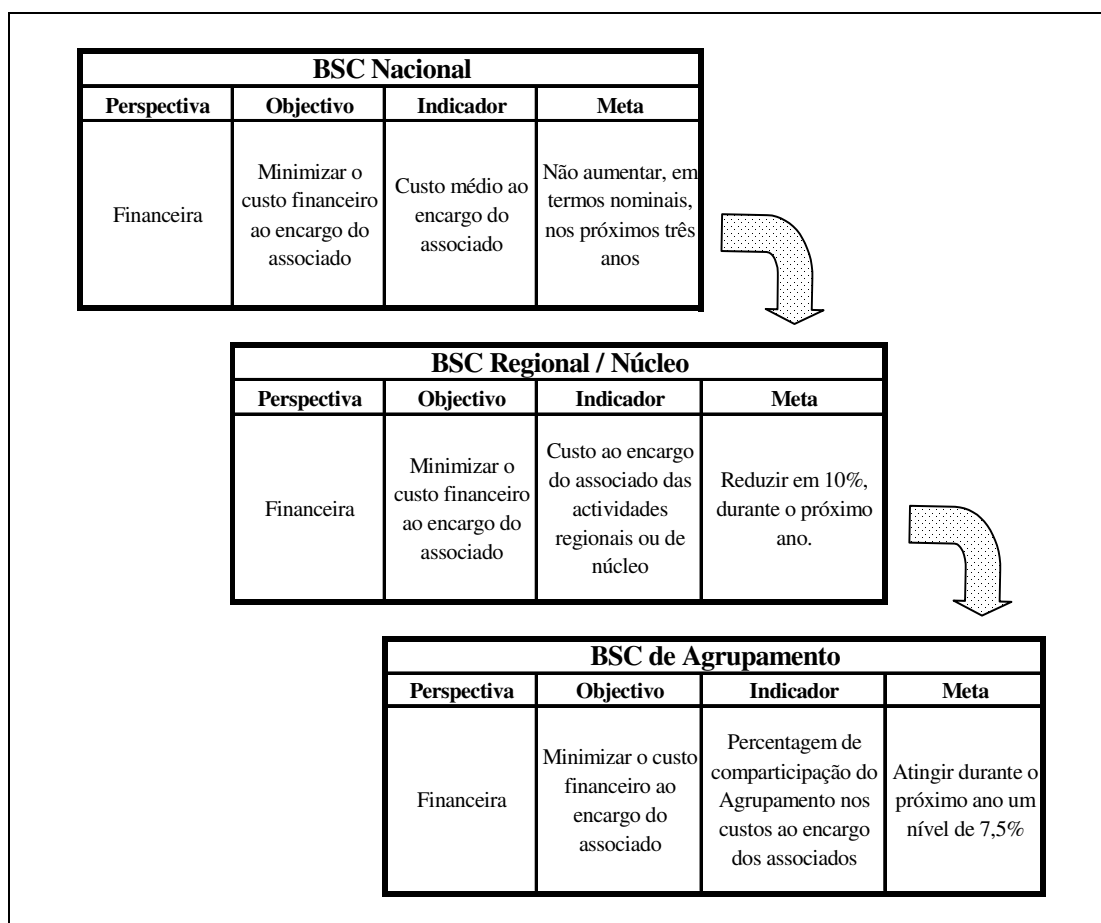


Ilustração 30 - Exemplo de uma cadeia de BSC entre os níveis territoriais do CNE. Fonte: elaboração do autor com base em exemplo de Niven (2003: p. 235).

O sucesso do BSC numa organização como o CNE passa pela implementação deste “processo em cascata”. Sem ele os benefícios inerentes à utilização do BSC serão sentidos aqui ou acolá mas dificilmente terão impacto no todo da associação. Contudo para que este sucesso tenha possibilidade de acontecer há que garantir a integração ou alinhamento da cadeia de BSC, principalmente quanto aos objectivos, para que os diversos BSC não sejam mais a expressão de interesses ou visões particulares e menos a tradução da estratégia global. Ao nível organizacional deverá existir uma equipa que controle e garanta este alinhamento.

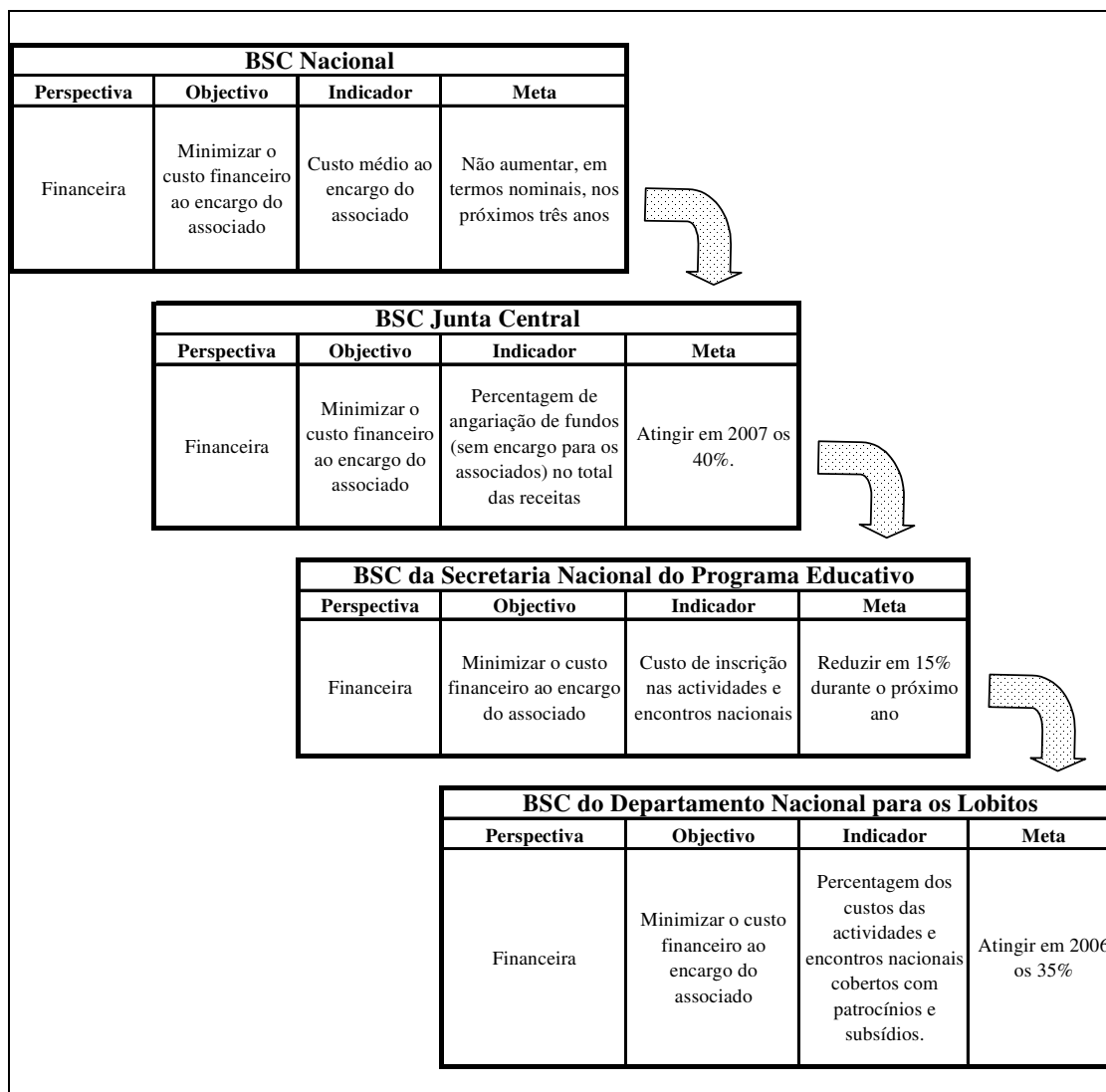


Ilustração 31 - Exemplo de uma cadeia de BSC ao nível nacional do CNE. Fonte: elaboração do autor com base em exemplo de Niven (2003: p. 235).

4.6.7 Ligação entre a distribuição dos recursos (o orçamento) e o BSC

Em qualquer organização o processo do BSC pode conduzir o processo orçamental. A quantificação e valorização das iniciativas é a base para a elaboração dos orçamentos operacional e de investimentos (ou de capital). O BSC é uma poderosa plataforma para a interligação entre os orçamentos, os indicadores de desempenho e a estratégia.

Os indicadores e as metas são excelentes auxiliares na elaboração do orçamento.

No CNE porque há autonomia de gestão entre os diferentes níveis territoriais, cada nível tem o seu orçamento próprio e não faz muito sentido, na medida em que não é relevante em termos de gestão, a respectiva consolidação orçamental. Já no que se refere a cada nível territorial, faz sentido a consolidação orçamental, ou melhor a elaboração de um orçamento conjunto. Assim, todo o processo em cascata de BSC deve gerar e dar corpo ao processo orçamental.

4.6.8 Recolha e tratamento da informação

Para a implementação do BSC no CNE colocam-se algumas questões práticas como:

- Onde e como recolher a informação necessária?
- Quem recolhe, quem trata e a quem se dirige, a informação necessária e a produzida pelo processo de BSC?

As respostas concretas terão que ser dadas em face dos indicadores concretos. No entanto apontamos algumas pistas:

- O CNE terá que montar um processo de recolha e tratamento da informação necessária. Para cada indicador deve definir, quais os dados necessários, como são recolhidos, qual a periodicidade, quem é o responsável pela recolha, quem é o responsável pelo tratamento, como são tratados e a quem deve ser enviado o respectivo resultado.
- As áreas administrativa e financeira da associação, têm aqui um papel preponderante mas também as outras áreas deverão estar integradas no processo, pois muitos dos dados passam ou tem origem no seu trabalho.
- O sistema de contabilidade deve alargar-se, comportando um sistema de informação e controlo de gestão que, entre outras tarefas, recolha, trate, agrupe, sintetize e apresente a informação necessária ao processo de BSC.

- O actual processo do Censo, o respectivo tratamento electrónico e on-line, é aqui um instrumento precioso. Este deve ser adaptado por forma a poder servir as necessidades do BSC.
- A avançar com a opção do BSC o CNE deve criar condições para o tratamento electrónico (automático) da informação, preparando ou recorrendo a *software* que facilite este trabalho.

4.6.9 Apresentar e avaliar os resultados

A apresentação e avaliação dos resultados do BSC são fundamentais para que o respectivo processo tenha sucesso. Sem esta fase que fecha o ciclo do processo do BSC apresentado na Ilustração 4, todo o trabalho anterior seria um pouco efémero e teria pouco valor.

A análise regular dos resultados, com sentido crítico, facilitará o avaliar da situação, que numa dinâmica de continuidade deve provocar a revisão e melhoria continua da organização. Conforme a Ilustração 3 a análise dos resultados deve ter consequências, mais tarde ou mais cedo, na estratégia da organização. A revisão e redefinição da estratégia será mais fácil e eficaz com os contributos da avaliação dos resultados do BSC.

A obtenção e apresentação dos resultados deve resultar dum sistema flexível, que possibilite e motive a interacção entre os utilizadores. A utilização dos meios de comunicação electrónicos é bastante recomendável.

O próprio BSC no seu todo, porque se quer uma ferramenta dinâmica, requer mudanças, deve ser revisto e actualizado regularmente. Da análise dos resultados, da experiência de utilização do modelo de BSC, das evoluções do meio envolvente, impor-se-ão necessidades de alteração ao modelo anteriormente definido.

A altura da revisão anual do planeamento é bom momento para a actualização do BSC. Ao nível dos objectivos estratégicos haverá ajustes, entradas e saídas a fazer. Em consequência havê-los-ão também ao nível dos indicadores, das metas e das iniciativas.

4.7. Contabilidade e Orçamentos do CNE

4.7.1 Introdução

Os processos orçamental e de contabilidade são dois dos processos cruciais no sistema de informação e controlo de gestão no CNE.

Ao longo dos títulos seguintes vamos aprofundar um pouco mais alguns dos conceitos e metodologias já afloradas, nos âmbitos contabilístico e orçamental, e explorar a sua aplicabilidade ao CNE.

No início vamos procurar identificar e caracterizar resumidamente quem são os utilizadores da informação contabilística do CNE.

Depois avançamos com análises e recomendações para o âmbito do CNE sobre:

- A aplicabilidade da Contabilidade de Fundos e de algumas das problemáticas conexas.
- O processo orçamental e o respectivo controlo.
- A importância da qualidade da informação, do controlo interno e da auditoria.
- A estrutura de controlo interno.

4.7.2 Os utilizadores da contabilidade e orçamentos do CNE

Antes de mais interessa identificar quem são os utentes da contabilidade e orçamentos no CNE, qual a informação que desejam e que finalidades serve essa informação.

Tendo em consideração os inquéritos e o estudo que fizemos sobre a Associação, classificamo-los em oito tipos:

Os associados e principalmente os associados dirigentes

Desejam informações em termos orçamentais ou históricos, afim de poderem influir e avaliar o desempenho da gestão, sobre:

- Receitas e despesas - de projectos, actividades, acções, de um período de mandato, de determinada estrutura organizacional;
- A angariação e a afectação dos recursos necessários.

Os financiadores, investidores ou doadores do CNE

Desejam informações, prospectivas e retrospectivas, sobre os valores que colocam à disposição, investem ou doam à Associação, nomeadamente:

- Se os mesmos serão ou foram aplicados nos fins acordados;
- Quais os desempenhos e resultados (não financeiros e financeiros) da respectiva aplicação.
- Em muitos casos esta informação é essencial para a tomada de decisões ao longo de um determinado acordo ou parceria.

Os responsáveis dos órgãos de gestão a qualquer nível do CNE

Desejam informações:

- Para decidir, planear, controlar e avaliar;
- Sobre o desempenho;
- Sobre a posição financeira da respectiva estrutura organizacional.

Os credores (fornecedores, mutuantes, outros credores)

Desejam essencialmente informações sobre a capacidade da organização em lhes pagar - a curto ou a longo prazo, conforme a temporalidade dos valores que tenham a receber - e para o efeito interessam-lhe informações sobre o CNE como:

- A sua capacidade de angariação de fundos;
- O grau de geração de receitas próprias - com origem na organização, como: quotizações, produtos comercializados, actividades com superavit;
- O grau de dependência de apoios de terceiros e o valor do património;
- O grau de liquidez do activo;
- Os apoios normais e os eventuais que lhe estão por detrás;
- O histórico de dinamismo e de “honestidade” dos responsáveis.

O Governo e diversas entidades públicas

Desejam informações, enquanto responsáveis pelo “bem comum” na sociedade, sobre:

- Projectos e actividades em prol do “bem comum”;
- Os recursos e as necessidades existentes;
- Eventuais falhas ou abusos que ponham em causa esse “bem comum”.

A comunidade em geral - o público em geral, os pais, os antigos escuteiros e as instituições parceiras ou interessadas na actividade do CNE

Desejam informações, no geral ou em particular, naquilo que são os seus interesses comuns com o CNE, sobre:

- A actividade da Associação;
- Os recursos disponíveis e a sua afectação;
- Eventuais falhas ou abusos.

Os empregados do CNE (e os seus representantes)

Desejam informações, tal como os empregados de outras organizações, sobre:

- A garantia do seu emprego;
- Da continuidade e possíveis evoluções do mesmo;
- Da capacidade, actual e futura, em receberem as condições acordadas e as legais (remuneração, reforma, ...).

Os organismos internacionais e as outras associações, nacionais ou estrangeiras, do escutismo

Desejam informações sobre:

- A capacidade do CNE em pagar as correspondentes quotizações e actividades internacionais em que participe;
- A estabilidade e continuidade futura da Associação na prática do escutismo.

4.7.3 A utilização da “contabilidade de fundos” no CNE

Para o tratamento contabilístico o CNE tem previsto que²⁰⁰:

- Todos os Agrupamentos, as Juntas Regionais e Juntas de Núcleo que tenham receitas anuais inferiores a 50.000 Euros e não optarem pela contabilidade nos termos do Plano Oficial de Contabilidade (POC), devem registar os recebimentos e pagamentos num “livro de caixa” previsto para o efeito.
- As Juntas Regionais e Juntas de Núcleo que tenham receitas anuais superiores a 50.000 Euros devem organizar a sua contabilidade nos termos do POC, tal como o podem fazer, se optarem por isso, as que tenham receitas inferiores.

²⁰⁰ Cf. Resolução da Junta Central de 26 de Dezembro de 2001, enviada em circular em Janeiro de 2002.

- A Junta Central tem a sua contabilidade organizada nos termos do POC.

Ou seja, as estruturas com menor movimento financeiro estão organizadas numa “base de caixa”, as estruturas dos níveis superiores, com maior movimento financeiro, estão organizadas numa “base de acréscimo” e seguindo a normalização prevista no POC.

Tendo em conta que:

Para as organizações sem fins lucrativos, como refere o documento 23 da colecção “Princípios Contables” da AECA (2003: p. 12), a finalidade mais importante a que deve atender a sua contabilidade, não é a de quantificar o resultado económico obtido, pois este é alheio à sua finalidade, é sim a de reflectir:

- O financiamento conseguido no período económico;
- A aplicação que se fez com o mesmo e a sua conformidade com as finalidades programadas;
- Que a organização se encontra em condições de responder a todos os compromissos que haja assumido, quer de carácter económico como de carácter social.

Como refere Granof (1998: p. 4), nas organizações sem fins lucrativos o orçamento acaba por ser mais importante do que as demonstrações financeiras retrospectivas. Pois com o orçamento tomam-se as grandes decisões de afectação dos recursos, depois com o avançar das realizações ganha relevância o controlo da despesa face ao orçamentado e as demonstrações financeiras retrospectivas acabam por ter o papel de informar do desempenho face ao orçamentado.

Os recursos atribuídos a uma OSFL podem encontrar-se “restringidos”, no sentido de que só poderão ser aplicados em finalidades, projectos ou actividades específicas. Ora estas limitações, tanto externas – ditadas pelos financiadores, investidores ou doadores – como internas – ditadas por algum objectivo ou regra – implicam obrigações importantes em termos de “prestação de contas”²⁰¹.

²⁰¹ Cf. Bernardes (2003: p. 143)

O CNE, como já foi referido, goza de autonomia de gestão entre as suas diferentes unidades orgânicas e os diferentes níveis territoriais²⁰², pelo que autonomamente cada uma apresenta o “plano e orçamento” e o “relatório e contas”²⁰³.

Pelo que, tendo em conta o que se disse nos parágrafos anteriores, parece adequar-se à situação do CNE a utilização por este da denominada e já atrás referida²⁰⁴ “contabilidade de fundos”.

Esta pode apresentar-se de uma forma resumida conforme o faz Bernardes (2003: p. 142) citando Vatter (1978):

“A fund, in the context of accounting for government and eleemosynary institutions, is a unit of operations or a center of interest; and in a completely nonpersonal sense, the fund is the accounting entity. In these areas of accounting, funds of various kinds are established to separate those elements of administrative organization, particular activities or special purposes that may be important and the double-entry mechanism of book-keeping is applied to each unit separately”

Continua Bernardes (2003: p. 143) precisando:

“Isto é, as contas de cada “Fundo” hão-de reconhecer tanto os activos como os passivos que lhe estão afectos e ser-lhe aplicados os conceitos de custo, de proveito e de resultado, o que viabiliza o balanceamento total das operações cobertas pelo “Fundo”. A segregação contabilística dos “Fundos” não exige a separação dos sistemas de contabilidade por cada uma das unidades individuais; de facto pode ser mantida a centralização da contabilidade de uma mesma entidade relativamente aos seus “Fundos”; mas mesmo nesse caso o sistema há-de permitir o relato das operações como se cada fundo tivesse uma contabilidade autónoma.

²⁰² Cf. art.º 14º dos Estatutos do CNE e art.º 18º do Regulamento Geral do CNE, ambos disponíveis em 29/06/05 em <http://www.cne-escutismo.pt/documentacao/regulamentos/index.htm>.

²⁰³ Cf. artigos 69º e 70º do Regulamento Geral do CNE.

²⁰⁴ Cf. p. 61.

“O grande interesse dos “Fundos” tem a ver com a possibilidade dos recursos atribuídos a uma entidade sem fins lucrativos poderem estar “restringidos”...”

Mais à frente:

“... os “Fundos” contabilísticos são criados com o objectivo de controlar recursos restringidos e específicos e de demonstrar a conformidade com as exigências legais e regulamentares.

“Significa isto que pode ser obtido um conjunto completo de demonstrações financeiras para cada fundo de uma organização não lucrativa e para a organização no seu conjunto...”²⁰⁵.

Ainda Bernardes (2003: p. 144):

“... de um modo geral os Activos Fixos não são “segregados” e são relatados por fora dos “fundos” de cada uma das entidades contabilísticas; do mesmo modo as dívidas de longo prazo que não respeitem a um fundo específico mas à entidade como um todo são também relatadas como um “fundo” particular.”

Porque o CNE é uma única entidade, um único “número de contribuinte”, uma única “pessoa colectiva”, faz sentido e pode-lhe ser exigido que, apesar da “autonomia de gestão”, preste contas no seu conjunto. O que implica a necessidade de consolidação de contas.

A determinação dos “fundos” no CNE pode ser feita utilizando dois critérios:

1. Autonomia de gestão e financeira
2. Restrições

O primeiro critério – autonomia de gestão e financeira – implica a especificação de fundos por:

²⁰⁵ Para ilustrar esta explicação Bernardes (2003: p. 144) apresenta um gráfico conforme o que apresentamos na p. 64 seguindo Arroyo (1990: p. 155).

- Unidades orgânicas correspondentes aos quatro níveis da organização do CNE²⁰⁶:
 - nível nacional;
 - nível regional;
 - nível de núcleo;
 - nível local (Agrupamento, incluindo as Unidades).
- Grandes projectos, com orgânica, autonomia de gestão e financeira próprias; como por exemplo:
 - Acampamentos Nacionais;
 - Acampamentos Regionais;
 - Eventos internacionais;
 - Fóruns e Seminários;
 - Cursos de Formação.

Se dentro de cada nível territorial acima referido, se tiver decidido a autonomização das respectivas “contas” pelas diferentes estruturas organizacionais que a compõem, então poder-se-á constituir um “fundo” para cada uma das partes segregadas. Por exemplo para um Agrupamento:

- Agrupamento (partes comuns)
- 1ª Secção – Alcateia
- 2ª Secção – Grupo dos Exploradores
- 3ª Secção – Grupo dos Pioneiros
- 4ª Secção – Clã

E para o nível regional (por exemplo):

- Serviços Regionais
- Departamento A
- Departamento C
- Órgão X
- Órgão Z
- ...

²⁰⁶ Cf. art. 13º do Estatutos do CNE e art.º 17º do Regulamento Geral do CNE.

O segundo critério – restrições – atende às restrições impostas por terceiros ou assumidas internamente. Ele aparece após satisfeito o primeiro critério, ou seja, ao nível de cada unidade orgânica financeiramente autónoma. Para cada nível podem constituir-se três tipos de fundos²⁰⁷:

- **Fundos gerais** (ou correntes) – sem restrições;
- **Fundos atribuídos** – dotações restritas por opção interna;
- **Fundos restritos** – por imposição externa.

Os “fundos atribuídos” e os “fundos restritos” podem designar-se pelo nome do “financiador” ou do “projecto” a que correspondem, por forma a que sejam mais facilmente identificáveis com os fins a que se destinam. Por exemplo: Fundo IPJ²⁰⁸, Fundo ACANAC²⁰⁹.

Conforme já foi referido os Activos Fixos e as Dívidas a Médio e Longo Prazo funcionam separadamente destes fundos ou como um “fundo” próprio.

Para o todo do CNE, optando-se pela “contabilidade de fundos”, a consolidação deve resultar do processo de agregação de todos os fundos, evoluindo do nível local para o nível nacional, conforme o esquemas que a seguir se apresentam.

Ao nível do Agrupamento - Ilustração 32²¹⁰ – e aos níveis de Núcleo, Regional e Nacional - Ilustração 33 - far-se-á a agregação dos respectivos fundos. Depois far-se-á a agregação, sequencialmente para os Núcleos (se existentes), Regiões e finalmente para o todo nacional – Ilustração 34 e Ilustração 35.

²⁰⁷ A classificação dos fundos varia de autor para autor e naturalmente de organização para organização que utiliza a “contabilidade de fundos”. Sobre esta variabilidade veja-se o que dissemos a partir da p. 66, e ainda: Arroyo (1990: p. 174), Granof (1998: p. 34), Wilson (1999: p. 669) e as “contas” de algumas associações escutistas estrangeiras que seguem esta abordagem (disponíveis em 29/06/05):

- Scout Association (UK) – <http://www.scoutbase.org.uk/library/hqdocs/annrpt/index.htm>
- Scouts Canada - <http://www.scouts.ca/media/documents/SCAR03.pdf>
- Girl Scouts of the USA – http://www.girlscouts.org/who_we_are/facts/pdf/2003annual_report.pdf.

²⁰⁸ IPJ – Instituto Português da Juventude.

²⁰⁹ ACANAC – abreviatura de Acampamento Nacional.

²¹⁰ Tendo em conta que os pequenos grupos, de crianças e jovens, em que se organiza o escutismo – bandos, patrulhas e equipas – também têm o seu “património” e “contas” autónomas.

Agrupamento - Contabilidade de Fundos

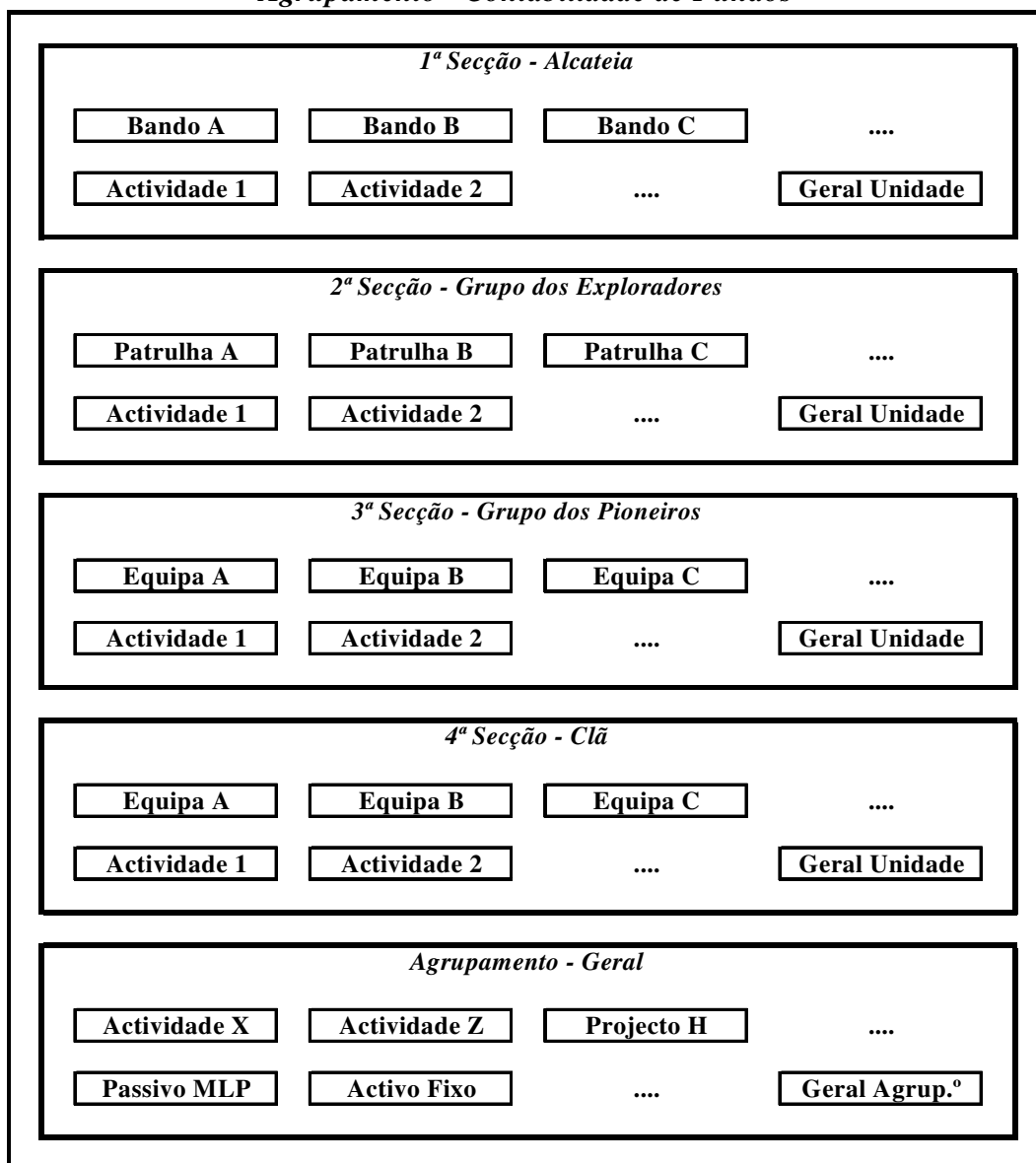


Ilustração 32 - Contabilidade de Fundos ao nível do Agrupamento. Fonte: autor.

Nível Regional (ou de Núcleo ou Nacional) - Contabilidade de Fundos

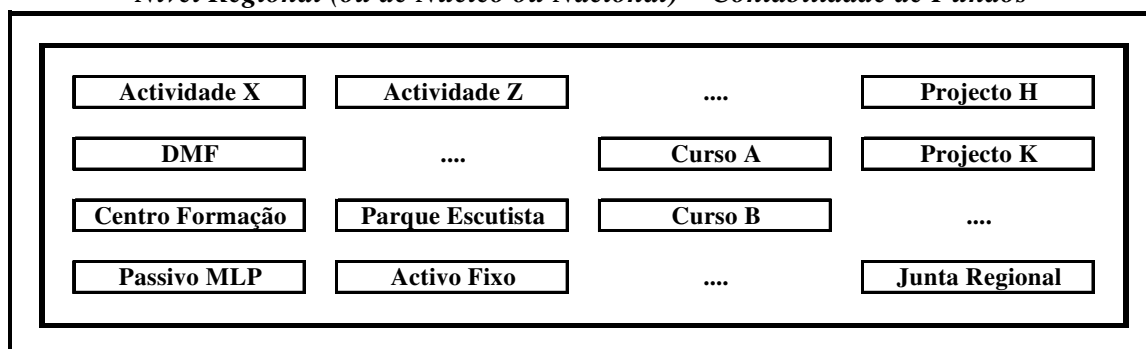


Ilustração 33 - Contabilidade de Fundos ao nível Regional (ou de Núcleo ou Nacional). Fonte: autor.

Contabilidade de Fundos no CNE - agregação numa Região

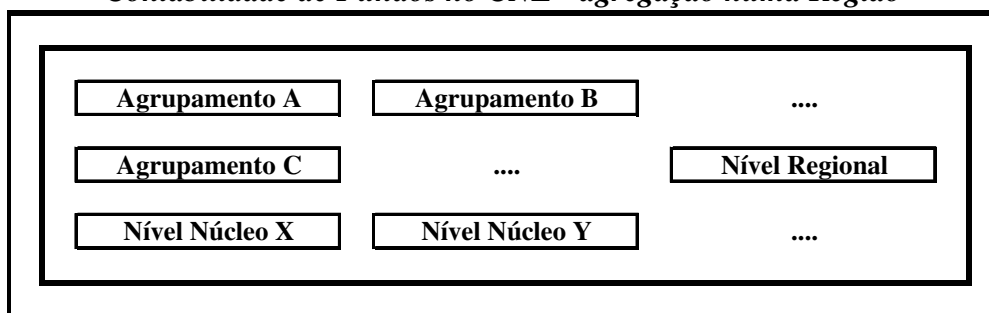


Ilustração 34 - Contabilidade de Fundos - agregação numa Região. Fonte: autor.

Contabilidade de Fundos no CNE - agregação nacional

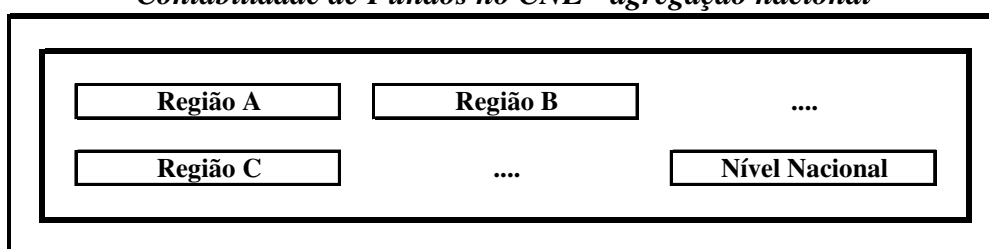


Ilustração 35 - Contabilidade de Fundos - agregação para o todo nacional. Fonte: autor

Para que este processo de consolidação resulte, exige-se toda uma série de operações prévias, que passam pela normalização e preparação de todos os níveis para a consolidação²¹¹.

Tendo em conta o, em princípio, menor volume de movimentos financeiros dos Agrupamentos e de algumas Juntas de Núcleo e Juntas Regionais; tendo também em conta tratar-se de uma associação de voluntários em que nem sempre existe alguém com formação contabilística para tratar das “contas”.

Atendendo ainda ao facto de objectivamente o lucro ser uma fraca medida do desempenho organizacional, de nesta matéria o maior interesse estar no controle de receitas, despesas e do saldo de tesouraria.

²¹¹ Cf. pp. 154 e seguintes.

Parece justificar-se que o regime de contabilização varie para os diversos níveis do CNE, em conformidade com o que neste momento se encontra estipulado para o CNE e já referido acima (p.206).

As estruturas de “menor movimento” financeiro podem seguir a “base de caixa”, utilizando por exemplo a denominada “folha de caixa americana” – com a separação por colunas dos principais tipos de receitas e despesas –, relevando em anexo, aquando da “apresentação de contas” e em relação a data respectiva, os elementos relativos a:

- Recursos;
- Responsabilidades;
- Compromissos;
- Contingências;
- Informações sobre o futuro previsível.

Uma vez que, utilizando a Contabilidade de Fundos, os Activos Fixos e os Passivos de Médio e Longo Prazo são considerados à parte, pode-se conseguir informação para a consolidação entre todas as estruturas – as que seguem a “base de caixa” e as que seguem a “base de acréscimo”.

A propósito da diferente exigibilidade de prestação de contas em função do volume de movimento financeiro, note-se que é este o procedimento seguido pela *Charity Commission* do Reino Unido²¹², conforme referimos na p. 57, e é consequentemente o adoptado pela congénere do CNE no Reino Unido – *The Scout Association*²¹³.

A contabilidade de fundos, para as organizações sem fins lucrativos, acaba por se tornar mais operacional em termos de gestão, pois permite uma individualização das contas face à autonomia de gestão subjacente. Ela permite a concentração nas origens, aplicações e saldo de cada fundo, mais do que no valor ou no resultado económico da organização (ou de parte dela), que pouco interesse tem face a uma série de valores

²¹² Cf. <http://www.charity-commission.gov.uk/publications/cc61.asp> (disponível em 01/07/2005).

²¹³ Cf. o “*POR – Policy, Organization and Rules*” da *Scout Association*, disponível a 01/07/2005 em <http://www.scoutbase.org.uk/library/hqdocs/por/2005/index.htm> e a *Guidance on Accounting and Auditing Requirements*, disponível a 01/07/2005 em: <http://www.scoutbase.org.uk/library/hqdocs/facts/pdfs/lt115001.pdf>

intangíveis que uma organização como o CNE tem capitalizados e que dificilmente se conseguem valorizar monetariamente.

Note-se ainda que no CNE, em termos gerais, o processo orçamental é efectuado numa base de “centros de responsabilidade”, em que cada “centro” corresponde a uma divisão, departamento, projecto, com uma missão ou finalidade específica, que procuram contribuir para os objectivos estratégicos da organização, que para isso são-lhe afectados e procuram angariar recursos. Este processo orçamental (e de planeamento) interliga-se com o processo de controlo que continua a usar como base os “centros de responsabilidade”.

Ora há portanto aqui uma aproximação com contabilidade de fundos, conforme em nota de rodapé refere Bernardes (2003: p. 143), tal como os “centros de responsabilidade” reflectem e “prestam serviço” à descentralização de uma organização, também o sistema de contabilidade de fundos permite o relato das operações como se cada fundo tivesse uma contabilidade autónoma.

4.7.4 Sobre os orçamentos e o respectivo controle

Segundo afirma Granof (1998: p. 87), os orçamentos são para as OSFL (pelo menos para as de maior dimensão) o mesmo que o Sol é para o sistema solar. Tentar perceber a contabilidade das OSFL sem reconhecer a centralidade do orçamento é o mesmo que tentar perceber as estações do ano sem ter em conta o Sol.

Se para uma pequena unidade orgânica, por exemplo um Agrupamento, o orçamento pode não ser significativo, uma vez que muitos dos objectivos se conseguirão atingir sem uma grande dependência dos recursos financeiros. Se nestas a contabilidade - ou registo de “caixa e bancos” - serve essencialmente para o controle das diminutas receitas, despesas e saldo de tesouraria.

Já nas unidades orgânicas com maior dimensão, por exemplo os níveis regionais e o nível nacional, mais dependentes para a sua acção dos recursos financeiros, o orçamento

e a inerente decisão de afectação dos recursos, acabam por ser fulcrais para que se dê uma ordenada implementação dos objectivos estratégicos.

A elaboração de orçamentos no CNE tem passado, de um modo mais ou menos próximo, pelo conceito de “centro de responsabilidade”, em que atendendo-se à autonomia e descentralização que caracteriza o CNE, se têm tomado como referência as divisões, os departamentos, os projectos de cada nível da organização, para se individualizar sob estes o orçamento das iniciativas que caem na sua alçada.

A utilização de orçamentos flexíveis, permitirá o ajustamento da afectação dos recursos em função da evolução da realidade.

O controlo orçamental por “centros de responsabilidade” permite uma mais fácil identificação dos responsáveis pelos desvios e a respectiva avaliação de desempenho. Para uma correcta avaliação de desempenho há que ter em conta a diferenciação entre “custos controláveis” e “custos não controláveis” pelos responsáveis de cada “centro”.

Se o CNE adoptar o *Balanced Scorecard* (BSC)²¹⁴, será a quantificação e valorização das iniciativas a base para a elaboração do orçamento. Neste caso o orçamento pode ser compilado por “centros de responsabilidade” e dentro destas subdividido por iniciativas. Em termos de apresentação final, os orçamentos das iniciativas podem também ser agrupados pelos objectivos e pelas prioridades estratégicas a que servem.

4.7.5 Sobre a qualidade da informação

A informação produzida em termos de contabilidade e orçamentos no CNE, será tanto mais útil aos seus destinatários quanto mais qualidade tenha. Esta qualidade, como refere o POC, passa pela relevância, fiabilidade e comparabilidade da informação.

Na medida em que haja um bom controlo interno, que reforce a possibilidade de que os objectivos e metas estabelecidos serão atingidos, que proporcione um grau de confiança

²¹⁴ Cf. p. 200.

razoável sobre²¹⁵: a eficácia e eficiência dos recursos, a fiabilidade da informação financeira, o cumprimento das leis e normas estabelecidas. Assim a acção e a informação produzida terão mais qualidade.

O CNE tem previsto nos seus Estatutos e Regulamento Geral²¹⁶ que aos níveis regional e nacional haja um órgão fiscalizador – o Conselho Fiscal e Jurisdicional. Este órgão, a cada nível, tem entre outras competências as de: acompanhar e fiscalizar a administração e gestão financeira do nível respectivo; a de dar parecer sobre o Relatório e Contas à respectiva “assembleia geral”.

Se o “conselho fiscal” efectuar um bom “trabalho de campo”, nomeadamente acompanhando os processos contabilístico e orçamental, a informação produzida, sob a responsabilidade do órgão executivo, ganha credibilidade e consequentemente qualidade para os seus utilizadores.

Numa organização sem fins lucrativos, que geralmente lida com dinheiro de várias origens, em que não existe um proprietário ou núcleo de proprietários, a boa e credível prestação de contas é fundamental para que esta continue a receber contribuições e apoios.

A informação financeira do CNE deve permitir perceber e os respectivos organismos de controlo – internos e externos - garantirem se:

- os contributos financeiros recebidos foram empregues nos fins para que se destinavam e para os quais haviam sido acordados;
- de um modo geral os recursos foram usados em consonância com os objectivos estratégicos e a Missão da organização;
- a gestão conseguiu (ou não) economia, eficiência e eficácia na utilização dos recursos;
- houve uma adequada angariação de recursos face às necessidades e finalidades da organização.

²¹⁵ Cf. o conhecido “relatório COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission” – na nossa bibliografia referenciado como Coopers & Lybrand (1997).

²¹⁶ Disponíveis a 02/07/2005 em <http://www.cne-escutismo.pt/documentacao/regulamentos/index.htm>.

Sobre o controle interno a *Charity Commission (for England and Wales)* recomenda no seu documento “*CC8 - Internal Financial Controls For Charities*”²¹⁷ uma série de procedimentos, que no geral são adoptados pela congénere do CNE – *The Scout Association* – no seu “*POR- Policy, Organization and Rules*”²¹⁸.

Estas normas e procedimentos - de prática comum em termos de controlo interno - podem ser adaptadas e adoptadas pelo CNE. Em termos genéricos estamos-nos a referir a procedimentos como:

- Exigências da contabilidade,
- Áreas de responsabilidade,
- Linhas de autoridade,
- Linhas de reporte,
- Segregação de funções,
- Qualificação do pessoal e consultores,
- Controlo orçamental,
- Controlos relativos aos recebimentos,
- Controlos relativos aos pagamentos,
- Controlos relativos aos activos.

Também a exemplo do que se faz no Reino Unido²¹⁹, o CNE poderia adoptar exigências de certificação das suas “contas” por Técnicos Oficiais de Contas (TOC) e por Revisores Oficiais de Contas (ROC) independentes e qualificados.

Por exemplo para o nível de Agrupamento, em que as “contas” não têm que ser preparadas por um TOC estas poderiam ser certificadas por um TOC independente²²⁰, que acompanharia a sua elaboração final e emitiria um parecer sobre as mesmas.

²¹⁷ Disponível a 02/07/2005 em <http://www.charity-commission.gov.uk/publications/cc8.asp>.

²¹⁸ Disponível a 02/07/2005 em <http://www.scoutbase.org.uk/library/hqdocs/por/2005/index.htm>.

²¹⁹ Cf. <http://www.charity-commission.gov.uk/publications/cc61.asp> (disponível em 02/07/2005).

²²⁰ Ao nível local – Agrupamento – será mais fácil (e mais barato) conseguir um TOC do que um ROC para emitir um parecer e fazer o acompanhamento final das contas.

Já ao nível nacional as “contas finais”, pelo seu maior grau de responsabilidade, deveriam receber o parecer de um ROC.

No entanto a decisão por este género de exigibilidade deve ser ponderada quanto a dois aspectos:

- A sua relação custo-benefício. Ou seja a ponderação entre o custo financeiro em que com esta opção se pode incorrer e o benefício qualitativo que a mesma pode produzir a médio e longo prazo.
- A preparação dos TOC e dos ROC para um trabalho deste género e no âmbito de uma organização sem fins lucrativos.

4.7.6 Sobre a estrutura de controlo interno

Conforme já foi referido abundantemente ao longo deste trabalho parece adequado para o CNE, em termos contabilísticos e de controlo interno, a sua estruturação por “centros de responsabilidade”.

Estes “centros de responsabilidade”, conforme sugere Anthony (1999: p. 15), podem-se repartir entre “principais” – os directamente relacionados com a Missão – e “secundários” – os que prestam serviço aos principais.

As “iniciativas” podem ter contribuições de diferentes “centros de responsabilidade”. Além dos custos e proveitos imputáveis às iniciativas existem sempre “gastos gerais” (e proveitos) não imputáveis a estas e que se podem considerar no seu conjunto.

Para cada “fundo” os custos e proveitos podem-se repartir conforme o esquema da Ilustração 36.

Centros Responsabilidade →	<i>Principais (de Missão)</i>				<i>Secundários (prestam serviço aos “principais”)</i>		
	A	B	C	...	D	E	...
Gastos Gerais	X	X	X	...	X	X	...
Iniciativa 1		X	X				
Iniciativa 2	X		
Iniciativa 3		X	X		X		
Iniciativa 4	X	X				X	
...							

Ilustração 36 - Repartição dos custos e proveitos de um "fundo" por "centros de responsabilidade" e por "iniciativas". Fonte: autor.

4.8. Conclusões

Ao longo deste capítulo analisámos a informação recolhida no “trabalho de campo” efectuado, conjugando-a com a “revisão de literatura” feita e avançámos com algumas recomendações para o CNE no contexto da temática em estudo.

Iniciámos o capítulo apresentando uma síntese das entrevistas realizadas a dirigentes do CNE, que serviram para complementar o conhecimento e experiência do autor sobre a Associação, e para fazer o ponto de situação no que toca ao tratamento da informação contabilística e de gestão no CNE.

Com base no “trabalho de campo” identificámos as seguintes características do CNE que influenciam o seu sistema de informação para a gestão:

- A autonomia de finanças e administração que cada nível territorial possui.
- A voluntariedade dos seus membros e nomeadamente daqueles que nas bases se dispõem a tratar a informação contabilística e de gestão.
- As quebras de continuidade ao nível dos seus órgãos de gestão em função dos respectivos mandatos eleitorais.

- O funcionamento da acção do CNE muito na base de projectos, com um princípio, meio e fim, e com alguma autonomia de gestão face a uma estrutura fixa ou semi-fixa.
- A diminuta utilização da informação financeira e contabilística por interessados externos.
- A existência de diferentes dimensões, ao nível da actividade interna e do movimento financeiro, entre as diferentes unidades orgânicas do CNE – principalmente entre o nível de Agrupamento e os níveis de Núcleo, Regional e Nacional.

A partir do “ponto de situação” do CNE avançámos com soluções e recomendações.

Em primeiro lugar procurámos definir as linhas mestras do sistema de informação para a gestão no CNE. Em termos gerais vimos que o mesmo devia ser:

- Integrado,
- Flexível,
- Consolidável,
- Entendível por “não contabilistas”,
- De continuidade,
- Útil e dinâmico,
- Interligado com a estratégia.

A Ilustração 12 (p. 119) dá-nos a ideia dos principais processos e circuitos de informação que compõem o sistema de informação para a gestão no CNE (e que são extrapoláveis para as organizações em geral). Como principais processos identificámos:

- Processo de reflexão e análise,
- Processo de planeamento e orçamentos,
- Processo organizacional,
- Processo operacional,
- Processo administrativo,
- Processo contabilístico e de tratamento da informação,

- Processo de avaliação e relatórios,
- Processo de controlo,
- Processo de fiscalização e auditoria.

No caso do CNE estes processos, tal como o “ciclo da gestão”, repetem-se e com alguma independência a diferentes níveis de gestão na estrutura organizacional do CNE:

- Na gestão global de cada uma das unidades orgânicas correspondentes aos diferentes níveis territoriais – local, de núcleo, regional e nacional.
- Na gestão dos projectos que cada unidade orgânica implementa e aos quais é geralmente conferida uma ampla autonomia de gestão.

Ou seja, face à autonomia de gestão que caracteriza o CNE, o sistema de informação para a gestão, nas suas linhas gerais, repete-se a diferentes níveis da estrutura organizacional, gerando como que sub-sistemas que no global se quer que encaixem num sistema integrado de informação para a gestão do CNE.

O sistema de informação para a gestão deve ainda fazer a ponte entre os diferentes níveis de decisão – estratégico, tático e operacional – que se dão aos níveis nacional, regional, de núcleo e local da Associação²²¹. Ele deve servir de ferramenta para:

- Traduzir a estratégia em acção.
- Comunicar a estratégia a todos os níveis da organização.
- Alinhar do topo à base da organização a implementação da estratégia, ligando-a com as decisões táticas e com as decisões operacionais.

Afim de dar corpo ao sistema de informação para a gestão definido em termos gerais, avançamos depois com uma proposta de rede de informação e controlo de gestão para o CNE.

²²¹ Cf. Tabela 13 (p. 125).

Para cada um dos diferentes níveis territoriais propôs-se um conjunto de documentos que sintetizam a principal informação necessária para os interessados na organização. Os principais documentos propostos e depois brevemente caracterizados foram:

- Plano estratégico,
- Plano tático,
- Plano e orçamento,
- Quadro de gestão,
- Censo,
- Relatório e contas (anual),
- Relatório e contas consolidado (anual).

Porque o apuramento dos custos por “objecto de custo” e a utilização de indicadores – financeiros e não financeiros – de algum modo terão que integrar o sistema de informação para a gestão no CNE, fomos especialmente estudar a aplicação a esta associação das metodologias do Custeio Baseado nas Actividades (CBA) e do *Balanced Scorecard* (BSC).

Destes estudos concluímos que:

Quanto ao CBA

De um modo geral o CBA não é uma metodologia com relevante interesse para o CNE. Porque:

- Por um lado face à pouca homogeneidade das actividades (no conceito CBA) no CNE, resultante fundamentalmente da utilização de uma metodologia de projecto na implementação da pedagogia escutista. E porque é esta – a homogeneidade das actividades – uma das características essenciais da metodologia CBA.
- Por outro, sendo o CNE uma ONGSFL, muitos dos seus recursos são conseguidos sem contrapartida monetária e ainda, os resultados dos seus

serviços prestados (*outputs*) dificilmente conseguem ser avaliados exclusivamente pela perspectiva financeira. Pelo que a informação resultante do CBA só em parte beneficiaria o CNE e a relação custo-benefício da sua implementação afigura-se não compensadora.

Quanto ao BSC

O BSC é uma boa metodologia para aplicar no CNE. As suas características encaixam-se com as necessidades de informação e controlo de gestão no CNE.

Contudo esta metodologia, conforme está delineada pelos seus autores, faz sentido em ligação com a estratégia da organização. Ora o processo de formulação estratégica no CNE está por fazer, pelo que há aqui um caminho prévio por percorrer.

Na aplicação ao CNE do BSC é crucial o que denominámos de “processo em cascata”. Cada unidade organizacional no CNE pode ter o seu BSC, contudo estes, principalmente quanto aos objectivos estratégicos, devem estar minimamente interligados. Cada unidade organizacional deve dar e receber, conhecimento e informação, às unidades organizacionais com que se liga.

No final do capítulo, porque os processos orçamental e contabilístico são fundamentais no âmbito do sistema de informação para a gestão no CNE, aprofundámos um pouco mais o respectivo estudo. Daí tirámos as seguintes conclusões:

A “contabilidade de fundos” pode ser uma ferramenta útil e a implementar no CNE. Face à sua “autonomia de gestão” e às “restrições” que ocorrem ou podem ocorrer sobre as suas “contas”, a constituição de “fundos” formando uma “entidade múltipla” parece ser uma solução expedita e simplificadora da contabilidade do CNE.

A “normalização” e a “formação” ao nível interno do CNE, no âmbito contabilístico, serão factores críticos de sucesso nesta matéria.

Em função da dimensão e do movimento financeiro de cada unidade orgânica do CNE, num contexto de “normalização”, o nível de exigibilidade deve variar, nomeadamente no que respeita a:

- Elaboração das “contas” em “regime de caixa” ou em “regime de acréscimo”.
- Certificação das contas por entidades externas.

O orçamento, para as unidades orgânicas de maior dimensão e em termos financeiros, acaba por ser o documento chave na respectiva gestão operacional. Exemplos disso são o relevo que se dá ao “controlo orçamental” e à própria “apresentação de contas” em comparação com o “orçamento”.

O apuramento dos custos por “centros de responsabilidade” e simultaneamente por “iniciativas”, revela-se nesta matéria como a melhor solução para o CNE. Esta metodologia serve bem o “controlo orçamental”, a “avaliação de desempenho” e conjuga-se com outras que são também “soluções” para o CNE, como o BSC e a “contabilidade de fundos”.

5. Conclusões

5.1. Resumo da argumentação

No início deste estudo definimos como problema a resolver, fruto do aumento de dimensão de muitas das ONGSFL, a questão da necessidade da sua maior estruturação, da sistematização de processos, nomeadamente os que facilitem a obtenção de informação que suporte a decisão, interna ou externa, sobre o evoluir da organização.

Em Portugal o trabalho académico desenvolvido com vista a dar uma resposta específica a este tipo de questão e de organizações não é abundante. A generalidade destas organizações têm adoptado os paradigmas desenvolvidos para as organizações com fins lucrativos. Contudo muitos destes paradigmas estão preparados tendo como principal referência o indicador “lucro”, denominador comum nestas organizações mas que é um factor de menor relevância, até por definição, nas organizações sem fins lucrativos.

No estrangeiro, principalmente nos países anglo-saxónicos, há já um corpo de conhecimento e de prática neste âmbito. Pelo que se pode recorrer a essa experiência e tentar adaptá-la ao contexto nacional.

Porque neste tipo de organizações é notória a diferenciação entre elas, optámos por nos focalizar num caso concreto – o Corpo Nacional de Escutas -, estudar o problema num contexto real e a partir dele deixar em aberto a sua adaptação para outras ONGSFL.

Assim propusemo-nos contribuir para a concepção de um sistema de informação de contabilidade para o CNE que tivesse em conta as suas especificidades e as necessidades dos seus utilizadores.

Para o que procurámos responder às seguintes questões:

- Quem são os diversos utilizadores da informação contabilística e quais os seus interesses com a mesma?

- Quais são as razões e as necessidades que justificam um sistema de informação e controlo de gestão específico para o CNE?
- Qual é o sistema de informação e controlo de gestão que melhor serve o CNE?
- Qual o modelo de contabilidade mais adequado para o CNE?
- Quais são os principais indicadores para a avaliação de desempenho no CNE?
- Como interligar a estratégia com a acção no CNE?

O estudo de caso realizado possibilitou-nos, além do aprofundamento da temática em causa, chegar aos resultados que apresentamos a seguir e que podem ser extrapoláveis para outras ONGSFL.

5.2. Resultados a que se chegou

Com o presente trabalho conseguimos os seguintes resultados:

- A identificação e caracterização das ONGSFL, tomando especialmente em consideração o contexto português.
- A identificação das principais vias para a contabilidade nestas organizações, as apontadas pela literatura e as seguidas em alguns países, nos âmbitos da Contabilidade Financeira e da Contabilidade de Gestão.
- A apresentação de soluções para um caso concreto – o CNE – tendo em conta a sua especificidade e as recomendações da literatura em metodologias como:
 - Contabilidade de Fundos,
 - *Balanced Scorecard*,
 - Custeio por Centros de Responsabilidade,
 - Custeio Baseado nas Actividades.

5.3. Contributos para o CNE

Com o estudo do “caso CNE” deixamos para esta associação ou para quem a queira estudar os seguintes contributos:

- Síntese das entrevistas a 40 dirigentes do CNE, representativos dos órgãos de gestão dos seus diferentes níveis organizacionais, sobre o sistema de informação para a gestão nesta associação, onde é efectuado o ponto de situação do CNE nesta matéria e levantadas necessidades destes dirigentes como utilizadores da informação contabilística²²².
- Identificação e caracterização dos utilizadores da informação contabilística²²³.
- Caracterização do sistema de informação para a gestão no CNE, que nas suas linhas mestras deve:
 - Integrar os tradicionais processos e circuitos de informação para a gestão de uma organização²²⁴.
 - Respeitar a autonomia e simultaneamente interligar os seus diferentes níveis de gestão; quer entre os diferentes níveis territoriais – local, de núcleo, regional e nacional - como entre a gestão global de cada unidade orgânica e os projectos que estas implementam, aos quais é geralmente conferida uma ampla autonomia de gestão²²⁵.
 - Propiciar a ligação entre a estratégia e a acção, servindo de ponte entre os diferentes níveis de decisão – estratégico, tático e operacional – que se dão aos níveis nacional, regional, de núcleo e local da Associação²²⁶.
- Sugestão de uma rede de informação e controlo de gestão para o CNE, onde para os diversos níveis e estruturas da Associação são apontados os principais documentos a produzir e a circular. Esta rede será o principal resultado do

²²² Cf. pp. 102 e seguintes.

²²³ Cf. pp. 203 e seguintes.

²²⁴ Cf. Ilustração 12 (p. 119).

²²⁵ Cf. pp. 120 e seguintes. Cf. também a Ilustração 16 (p. 123).

²²⁶ Cf. Tabela 13 (p. 125).

sistema de informação para a gestão do CNE e cada documento uma importante ferramenta de comunicação²²⁷.

- Estudo da aplicação do *Balanced Scorecard* (BSC) ao CNE, ressaltando-se o seguinte:
 - Exemplo de Mapa Estratégico (p. 163);
 - Identificação dos “clientes” do CNE (p. 166);
 - Identificação de Factores Chave no CNE (p. 170);
 - Identificação de Processos Chave no CNE (p. 170);
 - Identificação da Cadeia de Valor do CNE (p. 176);
 - Identificação dos suportes para que haja crescimento e melhoria sustentada a longo prazo no CNE (p. 177);
 - Identificação de necessidades em termos de *capital intelectual – capital humano, capital estrutural e capital cliente* - no CNE (p. 178);
 - Exemplos de indicadores para o CNE (p.190);
 - Exemplo de Mapa de Indicadores Estratégicos (p.191);
 - Integração do BSC entre os diferentes níveis de gestão do CNE – processo em cascata (p.195).
- Estudo da aplicação do Custeio Baseado nas Actividades (CBA) ao CNE, concluindo-se sobre o não interesse de uma aplicação global desta metodologia ao CNE mas do interesse de uma aplicação parcial a algumas das estruturas orgânicas da Associação²²⁸.
- Sugestões para a utilização da Contabilidade de Fundos no CNE²²⁹.
- Sugestões para a utilização do custeio por Centros de Responsabilidade e simultaneamente por “iniciativas”²³⁰.

²²⁷ Cf. pp. 126 e seguintes.

²²⁸ Cf. pp. 156 e seguintes.

²²⁹ Cf. pp. 206 e seguintes.

²³⁰ Cf. p. 219.

- Sugestões diversas para a melhoria da qualidade da informação produzida pelo “sistema”, nomeadamente através da existência de normas e procedimentos internos – contabilísticos e de controlo – e ainda de um bom processo de fiscalização e auditoria (certificação) independente²³¹.

As soluções e recomendações a que chegámos têm implicações para o CNE, nomeadamente as necessidades de:

- Formulação e planeamento estratégico
- Revisão e adequação do seu actual sistema de informação para a gestão a metodologias como:
 - Contabilidade de fundos
 - *Balanced Scorecard*
 - Custeio por “centros de responsabilidade” e “iniciativas”.
- Recursos de apoio, nomeadamente ao nível das tecnologias de informação e comunicação.
- Consolidação e interligação de dados entre os diferentes níveis da estrutura organizacional.

5.4. Extrapolação para as ONGSFL em geral

O estudo que fizemos para o CNE é adaptável para outras ONGSFL, nomeadamente nas seguintes partes:

- A caracterização e contabilidade nas ONGSFL.
- O sistema de informação para a gestão.
- A rede de informação e controlo de gestão.
- O Custeio Baseado nas Actividades (CBA). Na generalidade das outras ONGSFL esta metodologia adapta-se melhor que no CNE.
- O *Balanced Scorecard*.

²³¹ Cf. pp. 216 e seguintes.

- A Contabilidade de Fundos. Para algumas ONGSFL com estruturas mais fixas do que o CNE, esta metodologia pode revelar-se menos interessante.
- A Estrutura de controlo interno por “centros de responsabilidade” e por “iniciativas” (ou “programas”).

5.5. Auto-avaliação do trabalho realizado

O trabalho que acabamos de realizar, por ser exploratório, foi definido de uma forma ampla e abrangente. Ou seja entrou-se num campo conceptual vasto, o que teve vantagens e desvantagens.

Por um lado permitiu de um modo abrangente perspectivar diversos trilhos e pistas, no contexto da informação para a gestão nas ONGSFL e especialmente no CNE.

Por outro lado tornou-se num trabalho muito vasto, onde sempre nos ficou a sensação de que se poderia aprofundar um pouco mais. O que faz com que fique trabalho para futuras investigações mais focalizadas.

Um estudo mais focalizado teria sido mais simples e teria permitido aprofundar mais um eventual sub-tema do presente.

5.6. Futuras vias de investigação

Uma vez que o nosso trabalho é de cariz exploratório, como já referimos, tudo ou quase tudo o que tratámos pode ser mais aprofundado.

Contudo destacamos quatro temas que nos parece merecerem maior aprofundamento:

- O processo de controlo interno nas ONGSFL
- O processo de avaliação e relatórios nas ONGSFL
- O processo de fiscalização e auditoria nas ONGSFL

- O enquadramento da contabilidade das ONGSFL com a normalização contabilística nacional e internacional.

Em relação ao último tema refira-se que quase nada existe feito por parte dos organismos com responsabilidade de normalização e harmonização contabilística. Os países que encontrámos com algum trabalho feito neste campo são: EUA, Reino Unido e Espanha.

Anexos

Anexo A – CAE (para as ONGSFL)

Classificação das Actividades Económicas (parte)²³²

Fonte: http://www.ine.pt/prodserv/nomenclaturas/cae_rev2-1.asp

(disponível em 20/07/2005)

CAE						Actividade
M	-	-	-	-	-	EDUCAÇÃO
M	MM	-	-	-	-	EDUCAÇÃO
M	MM	80	-	-	-	EDUCAÇÃO
M	MM	80	801	-	-	EDUCAÇÃO PRÉ-ESCOLAR E ENSINO BÁSICO (1º CICLO)
M	MM	80	801	8010	-	EDUCAÇÃO PRÉ-ESCOLAR E ENSINO BÁSICO (1º CICLO)
M	MM	80	801	8010	80101	Educação pré-escolar
M	MM	80	801	8010	80102	Ensino básico (1º Ciclo)
M	MM	80	802	-	-	ENSINO BÁSICO (2º E 3º CICLOS) E SECUNDÁRIO
M	MM	80	802	8021	-	Ensino básico (2º e 3º ciclos) e secundário geral
M	MM	80	802	8021	80211	Ensino básico (2º e 3º ciclos)
M	MM	80	802	8021	80212	Ensino secundário geral
M	MM	80	802	8022	-	Ensino secundário técnico e profissional
M	MM	80	802	8022	80220	Ensino secundário técnico e profissional
M	MM	80	803	-	-	ENSINO SUPERIOR
M	MM	80	803	8030	-	ENSINO SUPERIOR
M	MM	80	803	8030	80300	ENSINO SUPERIOR
M	MM	80	804	-	-	ENSINO PARA ADULTOS E OUTRAS ACTIVIDADES EDUCATIVAS
M	MM	80	804	8041	-	Escolas de condução e pilotagem
M	MM	80	804	8041	80410	Escolas de condução e pilotagem
M	MM	80	804	8042	-	Ensino para adultos e outras actividades educativas, n.e.
M	MM	80	804	8042	80421	Formação profissional
M	MM	80	804	8042	80422	Outras actividades educativas, n.e.
N	-	-	-	-	-	SAÚDE E ACÇÃO SOCIAL
N	NN	-	-	-	-	SAÚDE E ACÇÃO SOCIAL
N	NN	85	-	-	-	SAÚDE E ACÇÃO SOCIAL
N	NN	85	851	-	-	ACTIVIDADES DE SAÚDE HUMANA
N	NN	85	851	8511	-	Actividades dos estabelecimentos de saúde com internamento
N	NN	85	851	8511	85110	Actividades dos estabelecimentos de saúde com internamento
N	NN	85	851	8512	-	Actividades de prática clínica em ambulatório
N	NN	85	851	8512	85120	Actividades de prática clínica em ambulatório
N	NN	85	851	8513	-	Actividades de medicina dentária e odontologia
N	NN	85	851	8513	85130	Actividades de medicina dentária e odontologia
N	NN	85	851	8514	-	Outras actividades de saúde humana
N	NN	85	851	8514	85141	Laboratórios de análises clínicas
N	NN	85	851	8514	85142	Actividades de ambulâncias
N	NN	85	851	8514	85143	Actividades de enfermagem
N	NN	85	851	8514	85144	Centros de recolha e bancos de órgãos
N	NN	85	851	8514	85145	Outras actividades de saúde humana, n.e.

²³² Referida na página 38.

N	NN	85	852	-	-	ACTIVIDADES VETERINÁRIAS
N	NN	85	852	8520	-	ACTIVIDADES VETERINÁRIAS
N	NN	85	852	8520	85200	ACTIVIDADES VETERINÁRIAS
N	NN	85	853	-	-	ACTIVIDADES DE ACÇÃO SOCIAL
N	NN	85	853	8531	-	Acção social com alojamento
N	NN	85	853	8531	85311	Acção social para a infância e juventude, com alojamento
N	NN	85	853	8531	85312	Acção social para pessoas com deficiência, com alojamento
N	NN	85	853	8531	85313	Acção social para pessoas idosas, com alojamento
N	NN	85	853	8531	85314	Acção social com alojamento, n.e.
N	NN	85	853	8532	-	Acção social sem alojamento
N	NN	85	853	8532	85321	Acção social para a infância e juventude, sem alojamento
N	NN	85	853	8532	85322	Acção social para pessoas com deficiência, sem alojamento
N	NN	85	853	8532	85323	Acção social para pessoas idosas, sem alojamento
N	NN	85	853	8532	85324	Acção social sem alojamento, n.e.
O	-	-	-	-	-	OUTRAS ACTIVIDADES DE SERVIÇOS COLECTIVOS, SOCIAIS E PESSOAIS
O	OO	-	-	-	-	OUTRAS ACTIVIDADES DE SERVIÇOS COLECTIVOS, SOCIAIS E PESSOAIS
O	OO	90	-	-	-	SANEAMENTO, LIMPEZA PÚBLICA E ACTIVIDADES SIMILARES
O	OO	90	900	-	-	SANEAMENTO, LIMPEZA PÚBLICA E ACTIVIDADES SIMILARES
O	OO	90	900	9001	-	Recolha e tratamento de águas residuais
O	OO	90	900	9001	90010	Recolha e tratamento de águas residuais
O	OO	90	900	9002	-	Recolha e tratamento de outros resíduos
O	OO	90	900	9002	90020	Recolha e tratamento de outros resíduos
O	OO	90	900	9003	-	Limpeza pública, despoluição e actividades similares
O	OO	90	900	9003	90030	Limpeza pública, despoluição e actividades similares
O	OO	91	-	-	-	ACTIVIDADES ASSOCIATIVAS DIVERSAS, N.E.
O	OO	91	911	-	-	ACTIVIDADES DE ORGANIZAÇÕES ECONÓMICAS, PATRONAIS E PROFISSIONAIS
O	OO	91	911	9111	-	Organizações económicas e patronais
O	OO	91	911	9111	91110	Organizações económicas e patronais
O	OO	91	911	9112	-	Organizações profissionais
O	OO	91	911	9112	91120	Organizações profissionais
O	OO	91	912	-	-	ACTIVIDADES DE ORGANIZAÇÕES SINDICAIS
O	OO	91	912	9120	-	ACTIVIDADES DE ORGANIZAÇÕES SINDICAIS
O	OO	91	912	9120	91200	ACTIVIDADES DE ORGANIZAÇÕES SINDICAIS
O	OO	91	913	-	-	OUTRAS ACTIVIDADES ASSOCIATIVAS
O	OO	91	913	9131	-	Organizações religiosas
O	OO	91	913	9131	91310	Organizações religiosas
O	OO	91	913	9132	-	Organizações políticas
O	OO	91	913	9132	91320	Organizações políticas
O	OO	91	913	9133	-	Actividades associativas, n.e.
O	OO	91	913	9133	91331	Associações culturais e recreativas
O	OO	91	913	9133	91332	Associações de defesa do ambiente
O	OO	91	913	9133	91333	Outras actividades associativas, n.e.
O	OO	92	-	-	-	ACTIVIDADES RECREATIVAS, CULTURAIS E DESPORTIVAS
O	OO	92	921	-	-	ACTIVIDADES CINEMATOGRAFICAS E DE VÍDEO
O	OO	92	921	9211	-	Produção de filmes e de vídeos e actividades técnicas de pós-produção
O	OO	92	921	9211	92111	Produção de filmes e de vídeos
O	OO	92	921	9211	92112	Actividades técnicas de pós-produção
O	OO	92	921	9212	-	Distribuição de filmes e de vídeos
O	OO	92	921	9212	92120	Distribuição de filmes e de vídeos
O	OO	92	921	9213	-	Projectação de filmes e de vídeos
O	OO	92	921	9213	92130	Projectação de filmes e de vídeos

O	OO	92	922	-	-	ACTIVIDADES DE RÁDIO E DE TELEVISÃO
O	OO	92	922	9220	-	ACTIVIDADES DE RÁDIO E DE TELEVISÃO
O	OO	92	922	9220	92200	ACTIVIDADES DE RÁDIO E DE TELEVISÃO
O	OO	92	923	-	-	OUTRAS ACTIVIDADES ARTÍSTICAS E DE ESPECTÁCULO
O	OO	92	923	9231	-	Actividades de teatro, música e outras actividades artísticas e literárias
O	OO	92	923	9231	92311	Actividades de teatro e musicais
O	OO	92	923	9231	92312	Outras actividades artísticas e literárias
O	OO	92	923	9232	-	Gestão de salas de espectáculo e actividades conexas
O	OO	92	923	9232	92320	Gestão de salas de espectáculo e actividades conexas
O	OO	92	923	9233	-	Parques de diversão
O	OO	92	923	9233	92330	Parques de diversão
O	OO	92	923	9234	-	Outras actividades de espectáculo, n.e.
O	OO	92	923	9234	92341	Actividades tauromáquicas
O	OO	92	923	9234	92342	Outras actividades de diversão e espectáculo diversas, n.e.
O	OO	92	924	-	-	ACTIVIDADES DE AGÊNCIAS DE NOTÍCIAS
O	OO	92	924	9240	-	ACTIVIDADES DE AGÊNCIAS DE NOTÍCIAS
O	OO	92	924	9240	92400	ACTIVIDADES DE AGÊNCIAS DE NOTÍCIAS
O	OO	92	925	-	-	ACTIVIDADES DAS BIBLIOTECAS, ARQUIVOS, MUSEUS E OUTRAS ACTIVIDADES CULTURAIS
O	OO	92	925	9251	-	Actividades das bibliotecas e arquivos
O	OO	92	925	9251	92510	Actividades das bibliotecas e arquivos
O	OO	92	925	9252	-	Actividades dos museus e conservação de locais e de monumentos históricos
O	OO	92	925	9252	92520	Actividades dos museus e conservação de locais e de monumentos históricos
O	OO	92	925	9253	-	Actividades dos jardins botânicos, zoológicos e das reservas naturais
O	OO	92	925	9253	92530	Actividades dos jardins botânicos, zoológicos e das reservas naturais
O	OO	92	926	-	-	ACTIVIDADES DESPORTIVAS
O	OO	92	926	9261	-	Gestão de instalações desportivas
O	OO	92	926	9261	92610	Gestão de instalações desportivas
O	OO	92	926	9262	-	Outras actividades desportivas
O	OO	92	926	9262	92620	Outras actividades desportivas
O	OO	92	927	-	-	OUTRAS ACTIVIDADES RECREATIVAS
O	OO	92	927	9271	-	Lotarias e outros jogos de aposta
O	OO	92	927	9271	92710	Lotarias e outros jogos de aposta
O	OO	92	927	9272	-	Outras actividades recreativas, n.e.
O	OO	92	927	9272	92720	Outras actividades recreativas, n.e.
O	OO	93	930	-	-	OUTRAS ACTIVIDADES DE SERVIÇOS
O	OO	93	930	9301	-	Lavagem e limpeza a seco de têxteis e peles
O	OO	93	930	9301	93010	Lavagem e limpeza a seco de têxteis e peles
O	OO	93	930	9302	-	Actividades de salões de cabeleireiro e institutos de beleza
O	OO	93	930	9302	93021	Salões de cabeleireiro
O	OO	93	930	9302	93022	Institutos de beleza
O	OO	93	930	9303	-	Actividades funerárias e conexas
O	OO	93	930	9303	93030	Actividades funerárias e conexas
O	OO	93	930	9304	-	Manutenção física
O	OO	93	930	9304	93041	Termalismo
O	OO	93	930	9304	93042	Manutenção física, n.e.
O	OO	93	930	9305	-	Outras actividades de serviços, n.e.
O	OO	93	930	9305	93050	Outras actividades de serviços, n.e.

Anexo B - Inquérito

Inquérito – Carta de Envio (exemplo)

Luís António Antunes Francisco
R. Abc, n.º 99
2300-XXX Tomar

Ao
Corpo Nacional de Escutas
Junta Regional de Santarém
A/c: Chefe Regional

Assunto: **Inquérito para Dissertação de Mestrado**

Caros Amigos,

Serve a presente carta para vos enviar e solicitar o preenchimento do inquérito que segue em anexo. Este questionário / inquérito tem em vista a recolha de dados para a elaboração de um estudo de caso sobre o Corpo Nacional de Escutas (CNE), o qual se pretende que sirva de base à Dissertação a apresentar no âmbito do Mestrado em Contabilidade e Auditoria que me encontro a frequentar.

A colaboração que vos solicito tem duas vertentes:

- O preenchimento do inquérito e a disponibilidade do Chefe Regional (ou na sua impossibilidade, a de outro membro da Junta Regional) para uma entrevista a combinar para data próxima.
- A selecção, contacto e indicação de dois ou três dirigentes, entre Chefes de Núcleo (se aplicável) e Chefes de Agrupamento, que sejam representativos face ao âmbito do estudo em causa, daquilo que de melhor se faz na Região; que igualmente se disponibilizem para preencher o inquérito e posteriormente realizar a entrevista.

Dentro de quinze dias tomarei a liberdade e a iniciativa de contactar o Chefe Regional afim de marcarmos a data e hora da entrevista a realizar (que prevejo ter a duração entre uma hora e hora e meia). Sendo possível juntar na mesma data todos os envolvidos da Região tal dar-me-ia vantagens, pelo diminuir do número de deslocações e por se poderem ganhar mais-valias de uma discussão conjunta.

No caso de surgirem dúvidas podem contactar-me através do telemóvel xxx xxx xxx.

Agradeço desde já toda a vossa atenção e colaboração, que será prestimosa e crucial para a realização do presente trabalho.

Recebam uma canhota do,

Luís Francisco

Inquérito

Introdução

O presente inquérito pretende ser um dos elementos de recolha de dados na preparação da dissertação a apresentar no âmbito da frequência do Mestrado em Contabilidade e Auditoria organizado pela Universidade Aberta. Propõe-se fazer um estudo de caso focalizado no Corpo Nacional de Escutas (CNE) e sob o título: “O Sistema de Informação de Contabilidade em Organizações Não Governamentais Sem Fins Lucrativos: o caso do Corpo Nacional de Escutas”.

As finalidades deste inquérito são duas:

- efectuar o levantamento da situação existente,
- recolher ideias e perspectivas sobre o futuro do tema no contexto do Corpo Nacional de Escutas.

O questionário que se segue tem em vista servir como guião para uma reunião/entrevista a realizar, em que através de um debate franco e aberto se procurarão atingir as finalidades acima descritas.

Parece-nos haver vantagens se este questionário for preenchido antecipadamente, facto que agradecemos; permitirá uma prévia síntese de dados, o amadurecimento de ideias e com certeza que ganharemos depois tempo e eficácia. Contudo se tal não for possível ou se houverem questões menos perceptíveis, completaremos então este durante a reunião a realizar.

Este inquérito foi preparado tendo em vista que seja respondido pelos primeiros responsáveis do executivo de cada nível da Associação: os Chefes de Agrupamento, os Chefes de Núcleo, os Chefes Regionais, o Chefe Nacional. No entanto, se estes o entenderem poder-se-ão fazer acompanhar de mais algum elemento do seu executivo ou fazerem-se representar.

O inquérito é enviado para as Juntas Regionais, com o conhecimento do Chefe Nacional, solicitando o autor (também dirigente do CNE) e a título pessoal que estas, além de permitirem a entrevista com o respectivo titular, indiquem dois ou três elementos, entre Chefes de Agrupamento e Chefes de Núcleo (se for aplicável), que face às questões do presente inquérito, se disponibilizem a fornecer dados, informações e perspectivas que sejam representativas daquilo que de melhor se faz na Região.

Os dados recolhidos serão tratados de forma genérica e são para uso exclusivo na âmbito do referido estudo.

1ª parte - questões gerais

1.1 Qual a informação contabilística e de gestão, que recebe e que considera mais pertinente (mais útil)? Porquê?

1.2 Qual a informação contabilística e de gestão, que não recebe e que gostaria de receber? Porquê?

1.3 Qual a informação contabilística e de gestão, que recebe e que considera menos pertinente (menos útil)? Porquê?

1.4 Ao seu nível, que indicadores financeiros e não financeiros (estatísticos) seriam úteis ter em conta na gestão da Associação?

Exemplos:

- Gastos por escuteiro envolvido;
- Receitas por escuteiro envolvido;
- Número de horas de actividade;
- Percentagem de escuteiros por dirigente;
- ...

1.5 Quais os factores, que ao seu nível, se podem considerar como chave para o êxito da Associação e para o seu crescimento (qualitativo e quantitativo)? Porquê?

1.6 Quais são os utilizadores (internos e externos à associação) e qual o seu tipo de interesse na informação contabilística / financeira do CNE?

1.7 Quais são os principais contribuintes (doadores) com recursos para a Associação?

1.8 Quais são os principais tipos de gastos que, por cada nível, a Associação tem?

1.9 Qual o grau de confiança e a importância que é atribuída pelos utilizadores (internos e externos) à informação de gestão que recebem?

1.10 Qual o grau de envolvimento dos utilizadores na estruturação, utilização e avaliação do Sistema Contabilístico?

1.11 Qual o grau de facilidade com que os utilizadores acedem por eles próprios à informação contabilística e com que conseguem resposta às suas necessidades específicas?

1.12 Quais os métodos e os meios operacionais utilizados? Computadorizados - software, hardware? Manuais? Pessoal - próprio ou externo, qualificado ou não?

1.13 Tente calendarizar a evolução histórica (os principais marcos e dados) do processo de contabilidade e informação para a gestão ao seu nível?

1.14 Quais os passos que se dão normalmente conducentes à elaboração do Plano & Orçamento anual?

1.15 Como é normalmente feito o processo de avaliação do passado? E a detecção de necessidades?

2ª parte - questões sobre actividades

Tomando em conta uma actividade tipo que periodicamente se realize ou o modo como em geral se trabalham as grandes actividades no nível em causa (Região, Núcleo, Agrupamento)...

2.1 Caracterize com algum pormenor os passos que normalmente são dados durante a *escolha, preparação, realização e avaliação* de uma grande actividade, relativamente a:

- escolha e enriquecimento,

- definição de objectivos,

- distribuição de tarefas,

- atribuição de responsabilidades e poderes,

- angariação e atribuição de recursos (humanos, materiais, financeiros, técnicos),

- planeamento, execução e controlo financeiro,

- planeamento, execução e controlo administrativo,

- planeamento, execução e controlo logístico,

- plano de reuniões,

- comunicação interna,

- comunicação com o exterior,

- controlo e acompanhamento,

- critérios de segurança e prevenção,

- cumprimento de leis e normas,

- avaliação e relatórios (intermédios e final); métodos e indicadores utilizados.

- Tendo que avaliar o desempenho das pessoas envolvidas e a qualidade da actividade, quais os factores-chave que teria em conta (por área) e os métodos que utilizaria?

- Na sua opinião qual deveria ser a sequência de passos ideal na *escolha, preparação, realização e avaliação* de uma grande actividade?

- Que mapas e relatórios acha que deveriam sempre existir?

- Quer avançar com algumas ideias sobre o sistema de informação para a gestão que deverá existir em qualquer actividade...

3ª parte - questões sobre os órgãos executivos

Tomando em conta o modo geral como os departamentos trabalham e estão organizados no nível em causa (Região, Núcleo, Agrupamento)...

3.1 Quais os requisitos básicos para o criar de um departamento?

3.2 Qual o perfil que deve ter o seu responsável?

3.3 Como e com que rotina são definidos ou redefinidos objectivos?

3.4 Como é feita a “avaliação de desempenho”? Que indicadores são tidos em conta (mesmo que só implicitamente)?

Tomando um caso concreto (um departamento tipo ou modelo)...

3.5 Qual a sua missão e finalidades no contexto da Associação?

3.6 Qual a informação que recebe e a que emite?

3.7 Quais as responsabilidades e os poderes atribuídos ? (exemplos práticos).

3.8 Que controlos existem? Quem controla o quê? (exemplos práticos).

3.9 Quais os recursos (humanos, materiais, financeiros, técnicos) que lhe estão atribuídos? E com que critérios?

3.10 Como é feita a sua angariação? Quais as suas fontes?

3.11 Qual o nível de autonomia na sua gestão?

3.12 Qual o critério e a periodicidade na renovação ou aumento (ou diminuição) desses recursos?

3.13 Quais os cuidados especiais que existem com a sua qualificação (formação, revisão e manutenção, actualização, renovação, modernização)?

3.14 Quais os cuidados especiais que existem com a salvaguarda contra riscos (seguros; prevenção contra humidades, incêndios, corrosão, roubos, acidentes de trabalho, ...)?

3.15 Que controlos são exercidos com vista a detectar necessidades de qualificação e para evitar ou minimizar riscos?

4ª parte - questões sobre os órgãos fiscalizadores

4.1 Cite dois ou três exemplos da actuação concreta do Conselho Fiscal e Jurisdicional:

4.2 Refira-se a exemplos práticos que, na sua opinião, optimizariam o funcionamento e a utilidade deste órgão para a Associação:

Obrigado!

O seu contacto para a eventualidade de necessidade de algum esclarecimento posterior:

Bibliografia

Sobre o tema em estudo:

- **AECA** – Asociacion Española de Contabilidad y Administracion de Empresas (1989) *Principios de Organizacion y Sistemas (Doc. 3) – La Funcion de Control en las Organizaciones*, Madrid, España.
- **AECA** – Asociacion Española de Contabilidad y Administracion de Empresas (1990) *Principios de Contabilidad de Gestión (Doc. 2) – La Contabilidade de Gestión como Intrumento de Control*, Madrid, España.
- **AECA** – Asociacion Española de Contabilidad y Administracion de Empresas (2000) *Principios de Contabilidad de Gestión (Doc. 16) – Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas*, 2ª Edición, Madrid, España.
- **AECA** – Asociacion Española de Contabilidad y Administracion de Empresas (2002) *Principios de Contabilidad de Gestión (Doc. 17) – Indicadores de lá Gestión Empresarial*, 2ª Edición, Madrid, España.
- **AECA** – Asociacion Española de Contabilidad y Administracion de Empresas (2001) *Principios de Contabilidad de Gestión (Doc. 24) – La Contabilidad de Gestión en las Entidades sin Fines de Lucro*, 1ª Edición, Madrid, España.
- **AECA** – Asociacion Española de Contabilidad y Administracion de Empresas (1996) *Principios de Contabilidad de Gestión (Doc. 18) – El Sistema de Costes basado en las Actividades*, 1ª Edición, Madrid, España.
- **AECA** – Asociacion Española de Contabilidad y Administracion de Empresas (2003) *Principios Contables (Doc. 23) – Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos*, 1ª Edición, Madrid, España.
- **Almeida**, José Marques (2000) *Avaliação e Controle nas Organizações*, Revista de Contabilidade e Comércio, 226-Vol. LVII, pp. 285-305.
- **Anthony**, Robert N.; **Young**, David W. (1999) *Management Control in Nonprofit Organizations*, 11th edition, Irwin/McGraw-Hill, Boston, United States of America.
- **Arroyo**, Gil Sanchez (1990) *La contabilidad en las entidades sin finalidad lucrativa*, Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas – Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, España.

- **Belkaoui**, Ahmed Riahi (1992) *Accounting Theory*, third edition, The Dryden Press, London, England.
- **Bento**, José; **Machado**, José Fernandes (2003) *Plano Oficial de Contabilidade Explicado*, 26ª Edição, Porto Editora, Porto, Portugal.
- **Bernardes**, Arménio Ferreira (2003) *Contabilidade Pública e Autárquica (POCP e POCAL)*, CEFA- Centro de Estudos de Formação Autárquica, Coimbra, Portugal.
- **Booth**, Peter (1995) *Management Control in a Voluntary Organization: accounting and accountants in organizational context*, Garland Publishing, New York, , United States of America.
- **Borges**, António et al. (2003) *Elementos de Contabilidade Geral*, 21ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, Portugal.
- **Caiado**, António Pires (1994) *Contabilidade Analítica: um instrumento para gestão*, 3ª edição, Rei dos Livros, Lisboa, Portugal.
- **Caiado**, António Pires (1999) *Modelo de Classificação Racional das Operações Empresariais*, Vislis Editores, Lisboa, Portugal.
- **Caiado**, António Pires e **Pinto**, Ana Calado (1999) *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*, Vislis Editores, Lisboa, Portugal.
- **Cardoso**, Leonor (2003) *cap.III – capital intelectual: tornando tangível o intangível*; dissertação de doutoramento em Psicologia – *Gerir Conhecimento e Gerar Competitividade*. Consultado em 06/06/2005 em Ariadne Editora: <http://www.ariadne-editora.com/>.
- **Carvalho**, João M. S. (2005) *Organizações Não Lucrativas*, Edições Sílabo, Lisboa, Portugal.
- **Charity Commission** (1999) *Accounting for the Smaller Charity. This is for those preparing accounts on the receipts and payments basis* - Ref. CC54, Charity Commission Publications, London, England.
- **Charity Commission** (1999) *Accruals Accounting for the Smaller Charity* - Ref. CC55, Charity Commission Publications, London, England.
- **Charity Commission** (1999) *Charity Accounts: Charities under the £10,000 Threshold* - Ref. CC52, Charity Commission Publications, London, England.
- **Charity Commission** (2000) *Accounting and Reporting by Charities - Statement of Recommended Practice (the Charities SORP)*, Charity Commission Publications, London, England.

- **Charity Commission** (2001) *Charities SORP 2000: What has changed* - Ref. CC62, Charity Commission Publications, London, England.
- **Charity Commission** (2001) *Receipts and Payments Accounts Pack* - Ref. CC64, Charity Commission Publications, London, England.
- **Charity Commission** (2002) *Charities and Charity Commission* - Ref. CC2, Charity Commission Publications, London, England.
- **Charity Commission** (2002) *Charity Accounts: The framework* - Ref. CC61, Charity Commission Publications, London, England.
- **Charity Commission** (2002) *Independent Examination of Charity Accounts: Directions and Guidance Notes* - Ref. CC63, Charity Commission Publications, London, England.
- **Charity Commission** (2004) *Accruals Accounts Pack* - Ref. CC65, Charity Commission Publications, London, England.
- **Chiavenato**, Idalberto (1987) *Administração de Empresas, Uma Abordagem Contingencial*, Editora McGrawHill, S. Paulo, Brasil.
- **Coopers & Lybrand** (1997) *Los nuevos conceptos de control interno (informe COSO)*, Ediciones Díaz de Santos, Madrid, España.
- **Drucker**, Peter (1990) *As Organizações Sem Fins Lucrativos*, Difusão Cultural, , Lisboa, Portugal.
- **Drury**, Colin (1996) *Management and Cost Accounting*, 4th edition, Thomson Business Press, London, England.
- **Duarte**, Isabel et al. (2002) *POCISSSS – Explicado, Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social*, Editora Rei dos Livros, Lisboa, Portugal.
- **FASB**, Financial Accounting Standards Board (1987) *FAS 93: Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations*, EUA
- **FASB**, Financial Accounting Standards Board (1988) *FAS 99: Deferral of the Effective Date of Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations - an emendment of FASB Statement n° 93*, EUA
- **FASB**, Financial Accounting Standards Board (1993) *FAS 116: Accounting for Contributions Received and Contributions Made*, EUA
- **FASB**, Financial Accounting Standards Board (1993) *FAS 117: Financial Statements of Not-for-Profit Organizations*, EUA

- **FASB**, Financial Accounting Standards Board (1995) *FAS 124: Accounting for Certain Investments Held by Not-for-Profit Organizations*, EUA
- **FASB**, Financial Accounting Standards Board (1999) *FAS 136: Transfers of Assets involving a Not-for-Profit Organization That Raises or Holds Contributions for Others*, EUA
- **Freire**, Adriano (1987) *Estratégia, Sucesso em Portugal*, Editorial Verbo, Lisboa, Portugal.
- **Granof**, Michael H. (1998) *Government and Not-For-Profit Accounting: concepts and practices*, John Wiley & Sons, New York, United States of America.
- **Greenfield**, James M. (1996) *Fund-Raising Cost Effectiveness: A self-assessment workbook*, John Wiley & Sons, New York, United States of America.
- **Gross**, Malvern J.; **Larkin**, Richard F.; **Bruttomesso**, Roger S.; **McNally**, John J. (1995) *Financial and Accounting Guide for Not-For-Profit Organizations*, John Wiley & Sons, New York, United States of America.
- **Hendriksen**, Eldon, **Breda**, Michael (1992) *Accounting Theory*, fifth edition, Irwin, Boston, United States of America.
- **Herzlinger**, Regina and **Krasker**, William (1986) *Measuring the Economic Performance of For-Profit and Nonprofit Organizations*, in Chan, James L. (editor), *Research in Governmental and Nonprofit accounting*, pp. 151-172, volume 2, JAI Press, London, England.
- **Horngren**, Charles, **Foster**, George, **Datar**, Srikant (1997) *Cost Accounting: a managerial emphasis*, 9th edition, Prentice Hall, New Jersey, United States of America.
- **ICAC** – Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (1998) *Entidades sin fines lucrativos: normas de adaptación del Plan General de Contabilidad y normas de información presupuestaria de estas entidades*, Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas – Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, España.
- **ICAEW**, Institute of Chartered Accountants in England and Wales (2000) *Technical Releases, TECH 11/00 - Accounting by Charities: the proposed changes to recommended practice*
- **ICAEW**, Institute of Chartered Accountants in England and Wales (2000) *Technical Releases, TECH 14/00 - Accounting by Charities*

- **Inácio**, Afonso Pereira (1981) *O Controlo de Gestão como Dinâmica da Produtividade*, Edição Limitada (texto preliminar), Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, Portugal.
- **Innes**, John; **Mitchell**, Falconer (2002) *Custeio Baseado em Actividades, Um Guia Prático*, Monitor, Lisboa, Portugal.
- **Jordan**, Hugues, **Neves**, João Carvalho, **Rodrigues**, José Azevedo (2003) *O Controlo de Gestão: ao serviço da estratégia e dos gestores*, 5ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, Portugal.
- **Kaplan**, Robert S. (2001) *Strategic Performance Measurement in Non-profit Organizations*, Nonprofit Management & Leadership, 11, (3), pp. 353-370.
- **Kaplan**, Robert; **Norton**, David (1996) *The Balanced Scorecard: translating strategy into action*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, EUA.
- **Kotler**, Philip; **Andreasen** Alan (1996) *Strategic Marketing for Nonprofit Organizations*, fifth edition, Prentice Hall, New Jersey, United States of America.
- **Luís**, José Gomes (1999) *Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais*, Vislis Editores, Lisboa, Portugal.
- **Machado**, José R. Braz (1998) *Contabilidade Financeira: da perspectiva da determinação dos resultados*, Protocontas, Lisboa, Portugal.
- **Martins**, Maria Alexandra; **Rodrigues**, Lúcia Lima (2004) *O Custeio Baseado em Actividades (ABC), implementação em PME*, Publisher Team, Lisboa, Portugal.
- **Mautz**, Robert K. (1994) *Financial Reporting for Nonprofit Organizations: a fresh look*, Garland Publishing, New York, United States of America.
- **McFarlan**, F. Warren (1999), Working on Nonprofit Boards: Don't Assume the Shoe Fits, *Harvard Business Review*, 198, pp.64-80.
- **McLeish**, Barry (1995) *Successful Marketing Strategies for Nonprofit Organizations*, John Wiley & Sons, New York, United States of America.
- **Niven**, Paul (2003) *Balanced Scorecard, step-by-step, for government and not-for-profit agencies*, John Wiley & Sons, Inc, Hoboken New Jersey, USA.
- **Pereira**, Carlos Caiano; **Franco**, Victor Seabra (1992) *Contabilidade Analítica*, 5ª edição, edição dos autores, Lisboa, Portugal.
- *Plano Oficial de Contabilidade*, Decreto-Lei nº 410/89 de 21 de Novembro.
- **Rascão**, José (2001) *Sistemas de Informação para as Organizações, a Informação Chave para a Tomada de Decisão*, Edições Sílabo, Lisboa, Portugal.

- **Rohm**, Howard (2003) *Improving Public Sector Results with a Balanced Scorecard: Nine Steps to Success*. Consultado em 07/06/05 em Balance Scorecard Institute: <http://www.balancedscorecard.org/resources/default.html>
- **Rosa**, Lopes (1997), *Aspectos Contabilísticos e Fiscais da Consolidação de Contas*, Editora Rei dos Livros, Lisboa, Portugal.
- **Sá**, Jorge Vasconcelos e (1997) *Os Senhores da Guerra*, Bertrand Editora, Venda Nova, Portugal.
- **Silva**, Amílcar Teixeira da (1998) *Consolidação de Contas, Análise Genérica da Consolidação e Específica do Método Integral*, Areal Editores, Porto, Portugal.
- **Silva**, Gonçalves da; **Pereira**, Esteves (1999) *Contabilidade das Sociedades*, 2ª Edição, Plátano Editora, Lisboa, Portugal.
- **Smith**, Bucklin & Associates (1994) *The Complete Guide to Nonprofit Management*, Edited by Robert H. Wilbur, Susan Kulda Finn and Carolyn M. Freeland, John Wiley & Sons, New York, United States of America.
- **Sousa**, Maria Gabriela; **Rodrigues**, Lúcia Lima (2002) *O Balanced Scorecard, um instrumento de gestão estratégica para o século XXI*, Editora Rei dos Livros, Lisboa, Portugal.
- **Teixeira**, Sebastião (1998) *Gestão das Organizações*, Editora McGraw-Hill de Portugal, Alfragide, Portugal.
- **Vatter**, William J. (1978) *The Fund Theory of Accounting and its Implications for Financial Reports*, The University of Chicago Press, Chicago, EUA.
- **Vinten**, Gerald (1996) *Not-for-profit management in International Encyclopedia of Business and Management*, Edited by Malcolm Warner, pp. 3684-3707, Routledge, London, England.
- **Wilson**, Earl, **Hay**, Leon, **Kattelus**, Susan (1999) *Accounting for Governmental and Nonprofit Entities*, 11th edition, Irwin McGraw-Hill, Boston, United States of America.

Sobre o Escutismo e afins:

- **Baden-Powell** (1976) *Auxiliar do Chefe Escuta*, Edições Flor de Lis, Lisboa, Portugal.
- **Baden-Powell**, *Escutismo para Rapazes*, Edição do Corpo Nacional de Escutas, Lisboa, Portugal.
- **Bernard**, Dominique e outros (1993) *Baden-Powell Hoje*, edição do Corpo Nacional de Escutas, Lisboa, Portugal.
- *Comunidade do Escutismo Lusófono* (1997), Edição do Corpo Nacional de Escutas, Lisboa, Portugal, p. 25.
- **Courtney**, Julia (1990) *Robert Baden-Powell*, colecção Pessoas que ajudaram o Mundo, editora Replicação, Lisboa, Portugal.
- *Estatutos do CNE* (1992), publicados no Diário da República, III série, de 9 de Julho de 1992.
- *Metodologias Educativas para a 1ª, 2ª, 3ª e 4ª Secção*(quatro publicações distintas), Edições do Corpo Nacional de Escutas (1992), Lisboa, Portugal.
- *Patrulhas e Conselhos – Um Manual para Chefes de Exploradores* edição da Região de Coimbra do Corpo Nacional de Escutas (1995), Coimbra, Portugal.
- *Plano de Acção Local – o planeamento estratégico ao nível do agrupamento*, edição do Corpo Nacional de Escutas – Escutismo Católico Português (1995), Lisboa, Portugal.
- *Plano de Acção Regional – o planeamento estratégico ao nível da região e do núcleo*, edição do Corpo Nacional de Escutas – Escutismo Católico Português (1997), Lisboa, Portugal.
- *Regulamento Geral do CNE* (1997), publicado na revista *Flor de Lis* de Setembro de 1997.
- *Textos Oficiais do CNE*, edição do Corpo Nacional de Escutas (1998), Lisboa, Portugal.
- **Thurman**, John (1995) *O Conselho de Guias*, edição do Corpo Nacional de Escutas, Lisboa, Portugal.

Sobre metodologia de investigação:

- **Barañano**, Ana María (2004) *Métodos e Técnicas de Investigação em Gestão, Manual de apoio à realização de trabalhos de investigação*; Edições Sílabo, Lisboa, Portugal.
- **Carmo**, Hermano e **Ferreira**, Manuela Malheiro (1998) *Metodologia da Investigação: Guia para auto aprendizagem*, Universidade Aberta, Lisboa, Portugal.
- **Easterby-Smith**, Mark, **Thorpe**, Richard, **Lowe**, Andy (1991) *Management Research: an introduction*, SAGE Publications, London, England.
- **Jankowicz**, A.D. (1995) *Business Research Projects*, second edition, Thomson Business Press, London, England.
- **Pereira**, Alexandre; **Poupa**, Carlos (2003) *Como escrever uma Tese, monografia ou livro científico usando o Word*, Edições Sílabo, Lisboa, Portugal.
- **Philips**, Estelle e **Pugh**, D. S. (1994) *Como preparar um Mestrado ou Doutoramento : um manual prático para estudantes e seus orientadores*, Lyon Multimédia Edições, Mem-Martins, Portugal.