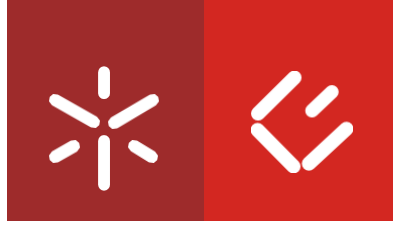


Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Ana Catarina Pereira Esteves

Práticas de Contabilidade e Controlo de Gestão em Organizações Híbridas



Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Ana Catarina Pereira Esteves

Práticas de Contabilidade e Controlo de Gestão em Organizações Híbridas

Relatório de estágio
Mestrado em Contabilidade

Trabalho efetuado sob a orientação da
Professora Doutora Delfina Gomes

janeiro de 2022

DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.

Licença concedida aos utilizadores deste trabalho



Atribuição

CC BY

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

Agradecimentos

Este relatório de estágio é o culminar de um caminho longo, marcado pela dedicação e trabalho. Só foi possível percorrê-lo com sucesso devido ao apoio das pessoas que me rodeiam, por isso, não poderia deixar de expressar a minha gratidão a todos aqueles que diretamente ou indiretamente me apoiaram ao longo deste caminho.

Em primeiro lugar gostaria de agradecer à minha orientadora, Professora Doutora Delfina Gomes, por ter aceite o desafio de orientar este relatório, assim como, pela disponibilidade, pelos constantes incentivos numa altura em que o mundo estava parado, pela confiança e por todas as sugestões dadas.

Um agradecimento especial à minha supervisora do estágio curricular, Dr.^a Amélia Sofia Costa, bem como a todos os colaboradores do Departamento Contabilístico e Financeiro, tanto da Divisão de Aprovisionamento e Gestão de Stocks como da Divisão de Contabilidade e Tesouraria pela total disponibilidade, abertura, companheirismo e pelos ensinamentos adquiridos. Foram uma parte muito importante para o sucesso deste trabalho e estarei eternamente grata por tudo que vivi nos SASUM. Um agradecimento especial ao Administrador dos Serviços de Ação Social da Universidade do Minho, Prof. António Paisana, por permitir a realização do meu estágio curricular e não colocar entraves à realização do mesmo.

Agradeço também aos meus pais pelo apoio constante ao longo desta jornada de 5 anos e por não me deixarem desistir dos meus sonhos. Ao meu irmão que sempre foi um dos mais importantes pilares na minha vida, pelos conselhos, ajuda, apoio incondicional e disponibilidade permanente. Ao resto da minha família pelo apoio e por ficarem felizes com as minhas vitórias.

Não posso deixar de agradecer aos amigos que levava comigo antes de começar o meu percurso académico por nunca abandonarem o barco sabendo lidar com a minha ausência durante este tempo. Agradecer também aos amigos que fiz durante este percurso académico e que estiveram sempre do meu lado. Por fim, mas não menos importante, não posso deixar de agradecer ao meu companheiro destes 5 anos de percurso académico, Daniel Sousa, por toda a disponibilidade, ajuda, motivação e por seres o maior apoio deste caminho e além disso pelo ótimo amigo que és.

DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho académico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

Práticas de Contabilidade e Controlo de Gestão em Organizações Híbridas

Resumo

Atualmente, o desenvolvimento económico e social e os avanços teóricos sugerem que as organizações estão em constante transformação (Johanson e Vakkuri, 2018). A distinção profundamente enraizada entre atividades públicas e esforços empresariais são um incómodo para as simplificações heurísticas (estratégicas práticas para tomar decisões rápidas e com pouco esforço). Neste sentido as organizações híbridas representam uma ameaça para a imagem de como as sociedades são construídas (Johanson e Vakkuri, 2018). A contabilidade é ela própria um sistema híbrido, pois foi formada e reformada no âmbito de outras práticas e disciplinas, o que no caso da contabilidade de gestão incluiu a economia (Miller, 1998). Existe uma necessidade de compreensão mais abrangente das atividades das organizações híbridas, não como se fossem resíduos públicos e privados, mas como tendo um espaço institucional próprio (Skelche e Smith, 2015).

As empresas sociais são descritas como ambientes ideais para explorar as principais características e desafios das organizações híbridas (Battilana e Lee, 2014). Com este estudo de caso efetuado nos Serviços de Ação Social da Universidade do Minho (SASUM) pretende-se compreender como as várias lógicas funcionam entre si e como a contabilidade responde às dificuldades que se apresentam às organizações híbridas. Os SASUM podem ser considerados uma organização híbrida, por um lado têm uma lógica social, pois prestam aos estudantes, entre outros, serviços nos domínios do alojamento, alimentação, bolsas de estudo, apoio médico e psicológico e apoio às atividades desportivas e culturais, e por outro lado possuem autonomia administrativa e financeira, possuindo assim objetivos do setor privado (o lucro). Para este estudo de caso, os dados foram recolhidos através da observação direta, recolha documental e também através de entrevistas semiestruturadas realizadas aos colaboradores do Departamento Contabilístico e Financeiro dos SASUM.

De acordo com os dados recolhidos, através de observação e de entrevista, pode-se concluir que apesar dos SASUM serem uma fundação pública de direito privado, estes não utilizam mecanismos do setor privado e estão muito ligados ao setor público. Segundo Sabeti (2011), as empresas sociais correm o risco de perder de vista a missão social nos seus esforços para gerar receitas, um risco referido como um desvio de missão. No caso concreto dos SASUM podemos observar que este desvio de missão não aconteceu, continuando a missão social a ser mais valorizada que os esforços para gerar receitas. Devido ao controlo do Estado, os SASUM não conseguiram manter, na prática, a sua natureza híbrida, mantendo assim uma forma essencialmente pública/social, bem como todas as práticas da contabilidade pública.

Palavras-chave: Contabilidade; Empresas Sociais; Organizações Híbridas; Privado; Público; SASUM

Accounting and Management Control Practices in Hybrid Organizations

Abstract

Currently economic and social development and theoretical advances suggest that organizations are in constant transformation (Johanson and Vakkuri, 2018). The deep-rooted distinction between public activities and business efforts are a nuisance for simplification heuristics (practical strategies for making quick decisions with little effort). Therefore, hybrid organizations pose a threat to the image of how societies are constructed (Johanson and Vakkuri, 2018). Accounting is itself a hybrid as it was formed and reformed on the margins of other practices and disciplines, which in the case of management accounting included economics (Miller, 1998). There is a need for a more comprehensive understanding of the activities of hybrid organizations, not as if they were public and private waste, but as having their own institutional space (Skelche and Smith, 2015).

Social enterprises are described as ideal environments to explore the key characteristics and challenges of hybrid organizations (Battilana and Lee, 2014). This case study carried out at the *Serviços de Acção Social da Universidade do Minho* (SASUM) aims to understand how the various logics work together and how accounting responds to the difficulties faced by hybrid organizations. Since SASUM can be considered a hybrid organization, as on the one hand it has a social logic (by providing students with services in the areas of accommodation, food, scholarships, medical and psychological support and support for sporting and cultural activities, among others). On the other hand it also has administrative and financial autonomy, thus having private sector objectives (profit). For this case study data was collected through direct observation, document collection and also through semi-structured interviews carried out with employees of the Accounting and Financial Department of SASUM.

According to the data collected through observation and interview it can be concluded that although SASUM is a public foundation under private law, it does not use private sector mechanisms and is very linked to the public sector. According to Sabeti (2011), social enterprises run the risk of losing sight of the social mission in their efforts to generate revenue, a risk referred to as a mission deviation. In the specific case of SASUM we can observe that this mission deviation did not happen, with the social mission continuing to be valued more than the efforts to generate revenue. Due to the dominance of the state SASUM did not manage to keep, in practice, its hybrid nature thus maintaining essentially a public/social form as well as all public accounting practices.

Keywords: Accounting; Hybrid Organizations; Private; Public; SASUM; Social Enterprises;

Índice

Índice	vii
Tabelas.....	viii
Lista de Gráficos.....	viii
Lista de Figuras.....	viii
Capítulo 1- Introdução.....	1
1.1 Relevância e justificação do estudo	1
1.2 Objetivo e perguntas de partida.....	4
1.3 Metodologia de investigação	5
1.4 Estrutura do relatório de estágio	6
Capítulo 2 - Revisão de Literatura.....	7
2.1 Organizações privadas, públicas e sem fins lucrativos	7
2.2 Organizações Híbridas	7
2.2.1 Evolução das Organizações Híbridas	7
2.2.2 Definição de Organizações Híbridas	10
2.2.4 Dificuldades que sofrem as Organizações Híbridas	17
2.3 Empresas Sociais como Organizações Híbridas.....	20
2.4 Contabilidade, accountability e Governação nas organizações Híbridas	23
2.4.1 Como reage a Contabilidade à complexidade das Organizações Híbridas?	23
2.4.2 Administração/ governação em Organizações híbridas	25
2.5 Medição de desempenho em organizações híbridas (caso das universidades)	28
2.6 Em resumo	31
Capítulo 3-Metodologia.....	32
3.1 Metodologia e método de investigação	32
3.2 Métodos de recolha de dados	34
3.2.1 Análise documental.....	34
3.2.2 Observação	36
3.2.3 Entrevistas	37
3.3. Em resumo:	43
Capítulo 4- Estudo empírico.....	44
4.1 Enquadramento Contabilístico e Organizacional.	44
4.1.1 Evolução da Contabilidade Pública até ao Sistema Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP)	44
4.1.2 Descrição e Classificação da Instituição Universidade do Minho	46

4.1.3 Regime Jurídico dos Serviços de Ação Social da Universidade do Minho	51
4.2 Caso dos SASUM.....	52
4.3 Perceções dos colaboradores dos SASUM	55
4.3.1 Como os colaboradores caracterizam dos SASUM?	55
4.3.2 Perceções sobre o processo de mudança dos SASUM	57
4.3.3 Perceções do regime contabilístico e procedimentos	58
Capítulo 5- Relatório de estágio na Entidade SASUM	61
5.1 Apresentação dos Serviços de Ação Social da Universidade do Minho.....	61
5.2 Atividades desenvolvidas no Estágio	62
Capítulo 6- Conclusão	85
Referências bibliográficas:	89
Apêndice I- Guião de Entrevistas	100
Apêndice II: Autorização.....	101

Listas de abreviatura:

ABC- Sistema Activity Based Costing
ADSE- Assistência na Doença aos Servidores Cíveis do Estado
AT- Autoridade Tributária
CCP- Código dos Contratos Públicos
CEE- Comunidade Económica Europeia
CGA- Caixa Geral de Aposentações
CNC- Comissão de Normalização Contabilística
DCF- Departamento Contabilístico e Financeiro dos SASUM
DF- Demonstrações Financeiras
DGO- Direção Geral do Orçamento
DGPGF -Direção Geral de Planeamento e Gestão Financeira
ERP- Enterprise Resource Planning
ERP- Entidades públicas reclassificadas
IES- Informação Empresarial simplificada
IPSAS- International Public Sector Accounting Standards Board
IVA- Imposto sobre o valor acrescentado
LEO- Lei do Enquadramento Orçamental
NCP- Norma de Contabilidade Pública
NIF- Número de Identificação Fiscal
NPG- New Public Governance
NPM- New Public Management
OCC- Ordem Contabilistas Certificados
OE- Orçamento de Estado
PMP- Prazo Médio de Pagamentos
POC- Plano Oficial de Contas Públicas
PPP's- Parcerias Público Privadas
RAFE- Regime de Administração e Financeira do Estado
RIEEP- Regulamento de Inscrição, Estágio e Exame Profissional
RJIES- Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior
S3CP- Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas
SAFT- Standard Audit File for Tax Purposes
SASUM- Serviços de Acção Social da Universidade do Minho
SIGO- Sistema Integrado de Gestão Orçamental
SNC-AP- Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas
SS- Segurança Social
UNILEO- Unidade de Implementação da Lei do Enquadramento Orçamental
VFA- Despesas Fornecedor

Tabelas

Tabela 1- Sumário de definições de organizações híbridas.....	12
Tabela 2- Quatro pilares organização híbrida.....	20
Tabela 3- Ambiguidade de medição de desempenho em universidades híbridas.....	30
Tabela 4- Estrutura do guião de entrevista.....	38
Tabela 5- Calendário Contabilístico.....	53
Tabela 6- Lista diários contabilísticos SASUM.....	63

Lista de Gráficos

Gráfico 1- Anos de experiência e Idade na Organização.....	42
Gráfico 2- Formação colaboradores do DCF.....	42
Gráfico 3- Regime de contratação.....	43
Gráfico 4- Adjetivos referidos pelos entrevistados.....	56
Gráfico 5- Organograma Serviços Ação Social.....	61

Lista de Figuras

Figura 1- Modelo relacional para organizações híbridas.....	15
Figura 2- O que leva à colisão híbrida?.....	19
Figura 3- Fatura do Fornecedor com carimbo de entrada e assinatura.....	66
Figura 4- Lançamento Contabilístico do Cabimento.....	66
Figura 5- Lançamento Contabilístico do Compromisso.....	67
Figura 6- Fatura interna em concordância com a fatura do fornecedor.....	67
Figura 7- Pedido de aprovação de pagamento.....	68
Figura 8- Pagamento a fornecedores.....	68
Figura 9- Classificação de uma compra de matéria-prima.....	69
Figura 10- Registo Contabilístico da compra de matéria-prima.....	70
Figura 11- Lançamento do Apuramento do IVA.....	72
Figura 12- Declaração pagamento IVA.....	73
Figura 13- Lançamento processamento de salários.....	74
Figura 14- Entrega de Remunerações para a SS.....	74
Figura 15- Demonstração de Resultados por Naturezas.....	75
Figura 16- Preparação e Verificação do Balanço ano 2020.....	76
Figura 17- Preenchimento quadro anexo às DF's relativamente aos ativos tangíveis.....	77
Figura 18- Preenchimento quadro anexo às DF's relativamente aos ativos intangíveis.....	77
Figura 19- Quadro anexo às DF's relativamente ao valor Caixa e Depósitos à ordem.....	77
Figura 20- Preenchimento quadro anexo às DF's relativamente aos rendimentos.....	77
Figura 21- Demonstração do Desempenho Orçamental.....	79
Figura 22- Controlo Orçamental da Despesa e da Receita.....	82
Figura 23- Cálculo Equilíbrio.....	82
Figura 24- Indicadores.....	83

Capítulo 1- Introdução

1.1 Relevância e justificação do estudo

Atualmente o desenvolvimento económico e social e os avanços teóricos sugerem que as próprias organizações estão em constante transformação. Organização refere-se não apenas a uma única entidade regulada por um único gestor ou estrutura de autoridade única dentro da hierarquia da empresa privada ou pública, mas refere-se também a padrões de interação entre pares e alianças multipartidárias em várias organizações que representam vários públicos, formas de organização privadas e mistas (Johanson e Vakkuri, 2018).

A distinção profundamente enraizada entre atividades públicas e esforços empresariais são um incómodo para as simplificações heurísticas (estratégicas práticas para tomar decisões rápidas e com pouco esforço), neste sentido as organizações híbridas representam uma ameaça para a imagem de como as sociedades são construídas (Johanson e Vakkuri, 2018). A contabilidade é ela própria um híbrido pois foi formado e reformado à margem de outras práticas e disciplinas, o que no caso da contabilidade de gestão incluiu a economia (Miller, 1998)

De acordo com a teoria da contingência sociológica, as organizações para terem um desempenho ótimo precisam de se adaptar constantemente às exigências de mudança no seu ambiente, combinado ou constituído por características estruturais e culturais em novas configurações organizacionais (Morgan, 1992; Quinn et al., 1988).

A teoria de contingência foi mais elaborada por Mintzberg (1981) numa tipologia de configurações organizacionais. Mintzberg (1981) assume combinações consistentes de características organizacionais para corresponder a combinações consistentes de exigências e incentivos internos e externos, vistos como fatores atrativos. As diferentes características das organizações enquadram-se em configurações. Quando estas características são desajustadas, ao serem colocadas em conjunto, a organização não funciona de forma eficaz, porque a organização "não atinge uma harmonia natural" (Mintzberg, 1981: 103).

A simples estrutura das organizações é caracterizada pela supervisão direta e centralizada do pessoal por um chefe, muitas vezes o proprietário. Estas organizações têm uma estrutura orgânica de pequena escala, recursos limitados para as tarefas gerais, tais como o desenvolvimento profissional. Para além disso, respondem à procura de serviços flexíveis centrados no cliente, num mercado local. Embora a obtenção de lucro seja um objetivo, não há um forte impulso para a expansão comercial. A burocracia profissional enfatiza a formação contínua de profissionais para manter elevados padrões de

qualidade de desempenho. As organizações são caracterizadas por uma estrutura administrativa hierarquizada, gestão de linhas, padronização de procedimentos em toda a organização, e responde a um ambiente estável que exige serviços complexos de alta qualidade. Corresponde ao impulso para fornecer serviços complexos, flexíveis e centrados no cliente, num mercado competitivo (regional, nacional ou mesmo global), dividindo-se em divisões semi-independentes com uma forte gestão intermédia, enquanto o impulso para aumentar os lucros e dividendos para os acionistas domina a tomada de decisões. Por sua vez, as organizações missionárias respondem a uma atração para contribuir para a mudança social. Este tipo de organização é construído em torno de uma missão baseada no *corevalue*¹, que é partilhada entre a equipa de pessoal (Mintzberg et al., 2005).

Em linha com a teoria geral de contingência, Mintzberg (1983) pressupõe que as organizações são mais eficazes quando existe um ajuste entre o seu tipo de configuração e os principais fatores de atração no ambiente da organização (Mintzberg, 1983; Mintzberg et al., 2005; Quinn et al., 1988).

Para resolver problemas em diversas áreas como educação, habitação, saúde, desigualdade social e poluição do meio ambiente, que estão a afetar sociedades em todo o mundo, estão a surgir vários tipos de iniciativas que utilizam soluções de mercado (Barki et al., 2015; Battilana e Lee, 2014; Battilana et al., 2012; Haigh, Walker, Bacq, e Kickul, 2015; Porter e Kramer, 2011; Stephan et al., 2016). Até há pouco tempo atrás, existia o pressuposto de que as empresas apenas se preocupavam em procurar resultados económicos e as organizações não-governamentais (ONGs)/setor público somente procuravam objetivos sociais, porém essa divisão de finalidades entre empresas e organizações do setor público está a tornar-se mais difusa (Battilana e Lee, 2014; Battilana et al., 2012).

Nas últimas décadas, tem existido um movimento de hibridização organizacional, no qual as empresas estão a criar iniciativas de impacto social associadas às suas estratégias de negócios, não se limitando apenas a realizar iniciativas com objetivos sociais por meio de filantropia ou responsabilidade social, que são atividades periféricas aos seus negócios (Battilana e Lee, 2014; Battilana et al., 2012). Já nas entidades do setor público e organizações não governamentais também se estão a desenvolver iniciativas associadas à sua missão social e que também procuram gerar resultados económicos (Battilana et al., 2012).

Num ambiente marcado pela hibridez do sistema, tal como nas empresas privatizadas e comercializadas, às quais têm sido atribuídas importantes tarefas públicas, podem coexistir vários fatores de atração possivelmente divergentes, que podem levar à emergência de organizações híbridas, nas

¹ *Corevalue*: Valores defendidos e que formam a base sobre a qual se realiza o trabalho e como é conduzido. Valores fundamentais são os elementos básicos de como realizam o trabalho. (Mintzberg et al., 2005)

quais se combinam características de tipos diferentes.

Segundo Mintzberg (1981), o hibridismo organizacional pode afetar negativamente o desempenho das organizações (por exemplo, levar a uma qualidade inferior) quando a configuração das características da organização não suporta uma ação coerente a todos os níveis com a organização. Alternativamente, o hibridismo do sistema também pode iniciar a inovação e levar a novos tipos de organizações eficazes, quando o hibridismo da organização reflete uma adaptação ótima ao hibridismo do sistema. Isto pode ocorrer especialmente quando o sistema híbrido está bem coordenado a um nível global por prioridades claras que dão direção às adaptações das organizações (Provan e Kenis, 2008). Tanto as organizações privatizadas com fins lucrativos como as organizações (antigas públicas) sem fins lucrativos têm de servir duas tarefas públicas principais: prestar cuidados e serviços de qualidade e, por outro lado, tem de prestar contas e apresentar o lucro nas suas atividades (Brandsen, Van de Donk, e Kenis, 2006).

As organizações híbridas constituem uma mistura de características de empresas puras (privadas e públicas originais). Tal como descrito por Johanson e Vakurri (2018), podem ser comparadas a um “*labradoodle*” que é um cão com cruzamento entre *retriever* e um *poodle*, é um cão extremamente giro, porém pode sofrer de doenças genéticas e problemas comportamentais e carece de reconhecimento institucional, assim como as organizações híbridas. Assim é por vezes difícil separar as organizações e atividades públicas dos esforços privados sendo por vezes mal compreendidas, estudadas e reguladas ao acaso (Johanson e Vakkuri, 2018).

Existe uma necessidade de compreensão mais abrangente das atividades das organizações híbridas, não como se fossem resíduos públicos e privados, mas como tendo um espaço institucional próprio (Skelche e Smith, 2015). As organizações híbridas têm sido estudadas há algum tempo pelos estudiosos das organizações. A presença simultânea de lógicas institucionais concorrentes, como a lógica do setor público e setor privado, resultam de gerir as exigências divergentes que cada lógica (pública ou privada) tem colocado. Resulta em questões interessantes sobre a existência e o funcionamento destas formas organizacionais pois combinam as duas lógicas concorrentes (Busco, Giovannoni e Riccaboni, 2017). Por este motivo torna-se interessante estudar as especificidades destas organizações híbridas, as definições dadas por diversos autores, caracterizar as diferentes organizações híbridas que existem, bem como a contabilidade reage às diferentes lógicas institucionais (públicas e privadas) presentes nestas organizações.

As empresas sociais² são descritas como ambientes ideais para explorar as principais características e desafios das organizações híbridas (Battilana e Lee, 2014). Isto deve-se ao facto de que combinam constantemente a lógica do bem-estar social e da lógica comercial. Numa altura em que as questões sobre a reforma do sistema económico permanecem agudas, as empresas sociais convidam tanto ao otimismo como à cautela. As empresas sociais parecem oferecer uma forma promissora de criar valor tanto económico como social. No entanto, é preciso ter uma melhor compreensão das condições em que podem manter com êxito a sua natureza híbrida ao longo do tempo e atingir níveis elevados de desempenho social e financeiro, bem como das condições em que é pouco provável que tenham êxito.

De acordo com as estimativas produzidas por Morgan (2010) e pelo Monitor Institute (Freireich e Fulton, 2009), o mercado nascente do investimento com impacto social ultrapassará os 500 mil milhões de dólares na década atual. Este crescimento previsto é promissor para as empresas sociais que irão receber estes investimentos, mas para realizarem o seu potencial, as empresas sociais terão de estabelecer processos e sistemas organizacionais que lhes permitam sustentar-se sem comprometerem as suas missões. Fazê-lo é particularmente desafiante, uma vez que o ecossistema ainda está organizado para apoiar formas organizacionais mais tradicionais, como negócios, por um lado, e caridade, por outro. Neste contexto, a governação organizacional assumirá um papel vital na navegação das tensões entre o bem-estar social e os mercados.

O desenvolvimento da investigação sobre organização híbrida não só proporcionará uma melhor compreensão das condições sob as quais as empresas sociais podem manter o seu hibridismo, mas, ao fazê-lo, também contribuirá mais amplamente para a investigação em estudos de organização. Ao discutir os riscos de as organizações perderem de vista os seus objetivos e valores na busca da eficiência, Selznick (1957: 135) advertiu há mais de cinquenta anos que o "culto da eficiência na teoria e prática administrativa" era "uma forma moderna de sobrecarregar os meios e negligenciar os fins".

1.2 Objetivo e perguntas de partida

O objetivo é realizar um estudo de caso nos Serviços de Acção Social da Universidade do Minho (SASUM), que se podem considerar como sendo uma organização híbrida, pois por um lado têm uma lógica social (" prestam aos estudantes serviços nos domínios do Alojamento, Alimentação, Bolsas de Estudo, Apoio Médico e Psicológico e Apoio às Actividades Desportivas e Culturais, bem como outros

²Empresas sociais: Empresas que combinam constantemente a lógica empresarial(lucro) como social (público), são consideradas por muitos autores como organizações híbridas por excelência.

serviços”) bem como também possuem Autonomia Administrativa e Financeira possuindo assim objetivos do setor privado (o lucro). Com este estudo pretende-se compreender como as várias lógicas funcionam entre si e como a contabilidade responde às dificuldades que se apresentam às organizações híbridas, nomeadamente como as diferentes lógicas afetam a contabilidade nos SASUM. Este trabalho tem também como objetivo descrever as atividades desenvolvidas no âmbito do estágio curricular realizado em conformidade com o preceituado pelo artigo 9º do Regulamento de Inscrição, Estágio e Exame Profissionais (RIEEP) da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC).

Dada a complexidade das organizações híbridas e partindo das definições, tipo e dificuldades que estas enfrentam torna-se interessante neste estudo perceber como a contabilidade é influenciada por estas características. Assim sendo, o tema a explorar com este trabalho é *“Práticas de Contabilidade e Controlo de Gestão em Organizações Híbridas”* tendo como objetivo *“Estudar as práticas de contabilidade e controlo de gestão em Organizações Híbridas, com o estudo do caso do Serviços de Acção Social da Universidade do Minho (SASUM)”*. A questão de partida deste estudo é *“De que forma as práticas de contabilidade e controlo de gestão são influenciadas pelas especificidades de uma Organização Híbrida?”*.

1.3 Metodologia de investigação

O paradigma adotado é interpretativo com recurso a um estudo de caso qualitativo, tem como principais características o facto de a fonte direta de dados ser o ambiente natural, constituindo o investigador como instrumento principal. Os dados são recolhidos de forma descritiva, existe importância dada aos processos em detrimento dos resultados ou produtos, análise dos dados de forma indutiva e a importância dada ao significado/ apreensão de sentidos. Sendo assim, este estudo utilizará a análise de documentos, observação obtida no estágio, bem como o complemento das entrevistas sobre o tema. Segundo Coutinho (2011) o estudo de caso é um dos referenciais metodológicos com maiores potencialidades para o estudo da diversidade de problemáticas que se colocam a um cientista social. Consiste na observação detalhada de um determinado contexto ou indivíduo, de uma única fonte de documentos ou de um acontecimento específico (Bogdan e Biklen 1994 p.85). Sendo as organizações híbridas um assunto com diversidade de problemáticas e uma complexidade muito elevada na sua compreensão, o estudo de caso será uma mais valia para este estudo. As entrevistas vão permitir a análise do sentido que os atores dão às suas práticas e aos acontecimentos com os quais se veem confrontados: os sistemas de valores, as suas referências normativas, as suas interpretações, bem como as leituras que fazem das próprias experiências (Quivy e Campenhoudt, 1998). As entrevistas complementam as observações, uma vez que permitem obter informação que não foi possível obter pela

observação. Assim, têm como principal objetivo explicar o ponto de vista dos colaboradores, como interpretam, como pensam ou explicam o seu comportamento no contexto natural em estudo (Coutinho, 2011p.291).

1.4 Estrutura do relatório de estágio

O relatório de estágio está dividido em 6 capítulos, sendo que o primeiro consiste na introdução, o segundo é dedicado à revisão de literatura, o terceiro à metodologia de investigação, o quarto ao estudo empírico, o quinto às atividades realizadas no estágio e o último capítulo corresponde à conclusão.

O primeiro capítulo, que corresponde à introdução encontra-se dividido em secções. Em primeiro lugar é apresentada a justificação do tema e enquadramento do mesmo, em seguida é apresentado o objetivo deste estudo bem como a questão de partida. É ainda apresentada neste capítulo a metodologia que será utilizada no relatório, bem como a estrutura do relatório de estágio.

O segundo capítulo é dedicado à revisão de literatura, onde são abordados os temas em estudo, neste caso as organizações híbridas, a evolução das organizações híbridas, empresas sociais como organizações híbridas e como a contabilidade é influenciada pelas suas características.

O terceiro capítulo faz referência à metodologia usada nesta investigação. Neste capítulo será apresentado o método de investigação a ser utilizado no estudo empírico, tais como o método de recolha de dados, guião de entrevistas e caracterização dos entrevistados.

O quarto capítulo é dedicado ao estudo empírico que corresponde à apresentação dos resultados do estudo de caso realizado.

No quinto capítulo são descritas as atividades realizadas no estágio de acordo com o artigo 9º do RIEEP, tais como a classificação e lançamento contabilísticos, controlo interno entre outros.

O último capítulo deste relatório de estágio corresponde à conclusão. São apresentadas as principais conclusões retiradas do estudo, é dada resposta à questão de partida, expostas as limitações encontradas ao longo do estágio e as contribuições. São também dadas pistas para investigação futura.

Capítulo 2 - Revisão de Literatura

Este capítulo comporta cinco secções, nas quais são apresentadas uma breve revisão de literatura relacionada com organizações híbridas. Assim, na primeira secção aborda-se a evolução das organizações híbridas, as diferentes definições de organizações híbridas, as suas diferentes formas, e as dificuldades. Na segunda secção analisa-se o caso específico das empresas sociais como organizações híbridas. A terceira secção aborda como a contabilidade, *accountability* e governação funcionam nesta organização. A seguinte secção expõe como é realizada a medição de desempenho nestas organizações, nomeadamente o caso das universidades. Finaliza este capítulo com um resumo do mesmo.

2.1 Organizações privadas, públicas e sem fins lucrativos

Bills (2010) apresentou modelos organizacionais para as categorias de organizações privadas, públicas e sem fins lucrativos. Assim, as organizações do setor privado são guiadas pelo mercado para maximizar o retorno financeiro, detidas pelos acionistas, governada de acordo com o tamanho da propriedade das ações e geram receita a partir de vendas e prestação de serviços. As organizações do setor público são caracterizadas como guiadas pelos princípios do benefício público e da escolha coletiva, detidas pelos cidadãos e pelo Estado, e dotadas de recursos através da tributação. Por fim, as organizações sem fins lucrativos perseguem objetivos sociais e ambientais, são propriedade dos membros, governadas por eleição privada de representantes, com uma combinação de empregados e voluntários e geram receitas a partir de quotas, doações e legados.

As formas organizacionais que não estão alinhadas com as características categóricas idealizadas são rotuladas de híbridas.

2.2 Organizações Híbridas

2.2.1 Evolução das Organizações Híbridas

O desenvolvimento do setor público tem sido influenciado pelas ideias do *New Public Management* (NPM), que surgiu durante a década de 80. O NPM abrange um vasto leque de diferentes reformas, desde soluções organizacionais a técnicas de controlo de gestão e contabilidade (Boston et al., 1996; Hood, 1995; Lapsley, 2008; Moll e Humphrey, 2007). Os tipos de reformas implementadas diferem de país para país, mas para todos eles é comum que se inspirem na forma como a produção de serviços é organizada e gerida no sector privado (Boston et al., 1996).

O NPM tem como objetivo incentivar o envolvimento do setor privado na gestão e prestação de

serviços e infraestruturas que anteriormente eram exclusividade do setor público (Shaoul, Stafford, Stapleton, 2009). Existe uma integração de conceitos de gestão do setor privado e mecanismos de mercado no setor público, o NPM sustenta essas mudanças para o setor público. Com a introdução de formas de organização e técnicas de gestão, anteriormente só encontradas no setor privado, verificou-se a “mercantilização” do setor público e as fronteiras entre os setores esbatem-se (Bozeman, 2002; Torres e Pina, 2002; Antonsen e Jorgensen, 1997).

Segundo Caperchione, Demirag e Grossi (2017), o “*New Public Management-style*” trouxe como consequência a alteração da composição do setor público. Internacionalmente esta reforma do setor público e o aparecimento de organizações híbridas trouxe a necessidade de produzir e auditar o relato financeiro, bem como novas formas de exercer a contabilidade. Estas mudanças de governação e a complexidade das organizações híbridas ficaram conhecidas como o “*New Public Governance*”, estas mudanças foram induzidas na década de 1980-1990 (Caperchione et al., 2017, p. 3).

O NPM está ligado a organizações individuais que utilizam conceitos compreensivos de relato financeiro e contabilidade analítica. Por sua vez, a *New Public Governance* tem um foco organizacional com interesse particular na “*Whole of Government Accounting*”, tais como questões de consolidação, de *accountability* e da relação custo benefício na governação das entidades híbridas. A *New Public Governance* difere do NPM nos valores do setor público e por partir da perspectiva de redes de organização (Heald e Georgiou, 2011; Chow, Humphrey e Moll, 2007; Robb e Newberry, 2007).

Neste contexto surgiu um novo tipo de organizações, as chamadas organizações híbridas, que utilizam recursos que anteriormente estavam separados por entidades públicas e privadas (Shaoul et al., 2009). Estas novas organizações são governadas através de redes baseadas na independência, negociação e confiança entre os vários intervenientes públicos e privados (Bevir, 2004).

A ideia subjacente ao NPM e às reformas implementadas na sequência deste movimento, é encontrar novas e mais eficazes formas de organizar e prestar serviços públicos (Brown et al., 2003; Pollitt, 2000; Pallott, 1999). A pressão no sentido de ser financeiramente viável e socialmente responsável empurrou tanto empresas com fins lucrativos como organizações sem fins lucrativos para uma zona híbrida, aquilo a que alguns chamam mesmo de movimento de hibridação, em que tanto a criação de valor social como a criação de valor financeiro estão situadas como parte do negócio principal (Hai e Daft, 2016).

Porém, é difícil ver híbridos e hibridismo meramente como invenções da época da Nova Gestão Pública (muito menos com o NPM). Como Badian (1983) argumentou concisamente, até os antigos romanos tinham formas híbridas de governação. No entanto, a impureza da governação híbrida levantou

preocupações sobre como domar as características monstruosas destes híbridos. Um argumento evidente é o oferecido por Jacobs (1992), que sugeriu que, embora governos e mercados tenham deficiências, ambos são necessários para a sociedade. A ameaça real vem com a introdução de híbridos monstruosos que combinam governo hierárquico com práticas comerciais fluidas, que tanto corrompem a atividade governamental quanto distorcem a busca saudável de lucros.

As organizações híbridas têm a vantagem de serem autônomas e frequentemente isentas das leis e regulamentos normalmente aplicáveis às organizações do sector público, o que lhes confere a máxima flexibilidade em termos de métodos de prestação de serviços, que não podem ser alcançados nos organismos públicos (Koppell, 2003). As organizações híbridas não só têm benefícios, como também são frequentemente criticadas por não serem suficientemente transparentes e por terem dificuldades em garantir a responsabilidade (Koppell, 2003). A combinação de características organizacionais de dois sectores diferentes numa organização está longe de ser simples e é feita por académicos de diferentes áreas consideradas como geradoras de ambiguidade (Child, 2005; Koppell, 2003; Kickert, 2001; Borys e Jemison, 1989). Segundo Pfeffer e Salancik (1978), as organizações fazem parte de um sistema e, como tal, são influenciadas e dependentes de outros atores dentro desse sistema. As organizações híbridas que combinam características e objetivos dos sectores público e privado estão, com base nesta linha de raciocínio, sujeitas a exigências de ambos os sectores. Devido às diferenças entre os sectores (Nutt e Backoff, 1993), as exigências das organizações híbridas são contraditórias, gerando ambiguidade (Kickert, 2001). Os interesses mistos que as organizações híbridas englobam significam que estas organizações também têm mais partes interessadas - os interesses que têm de considerar (Jansson, 2005).

Laurett et al. (2018) e Santos (2018) analisaram que para além do termo organização híbrida, a literatura científica sobre organizações tem utilizado os termos híbrido, hibridismo e hibridização de forma variada. O híbrido trata dos modelos de gestão e examina os efeitos da disseminação global de certos discursos e práticas de gestão, bem como a formação de híbridos nos países que recebem tais discursos e práticas. O segundo grupo de referências, hibridismo, trata especificamente dos modelos de governação e examina como certos modelos se disseminam, sofrem a influência da realidade local e, assim, formam híbridos.

2.2.2 Definição de Organizações Híbridas

O conceito de organizações híbridas não é claramente definido no âmbito acadêmico. De facto, trata-se de um termo utilizado com diferentes significados e interpretações, o que dificulta o seu entendimento e as suas fronteiras em relação a outras áreas de pesquisa (Laurett et al., 2018). Na literatura, a definição geral dada é que as organizações híbridas são organizações criadas para responder às necessidades públicas e produzir serviços de carácter público, enquanto se assemelham a empresas privadas na forma como são organizadas e geridas (Kickert, 2001; Koppell, 2003).

Segundo Miller, Kurunmaki e O'Leary (2008) as organizações híbridas são novos fenómenos produzidos a partir de dois ou mais elementos, normalmente encontrados separadamente e têm atributos distintivos e relativamente estáveis. De acordo com Brandsen, Karré e Helderma (2009) o hibridismo pode ser definido como a combinação de características contraditórias dentro de uma única unidade. Segundo a teoria organizacional, as organizações híbridas seriam organismos que operam em mais do que um setor da sociedade e, portanto, combinam diferentes atividades, fluxos de receitas, diferentes valores e culturas e diferentes modos de governação.

O híbrido ocupa um espaço entre o público e o privado, o qual é povoado por organizações híbridas, compilações de organizações, indústrias e sistemas que procuram o avanço simultâneo de objetivos de políticas públicas e objetivos empresariais, com o uso de recursos públicos e privados. Com esta definição o híbrido abrange objetos de pesquisa como parcerias público privadas (PPP's), organizações sem fins lucrativos, empresas públicas, universidades, hospitais e sistemas de política de saúde (Johanson e Vakkuri, 2018). As organizações híbridas referem-se sobretudo a um tipo específico de formas e estruturas organizacionais que combinam, de uma forma ou de outra, as características de formas organizacionais puramente públicas e puramente privadas (Johanson e Vakkuri, 2018). Segundo Battilana e Dorado (2010; Battilana e Lee, 2014; Pache e Santos, 2013), as organizações híbridas são organizações que incorporam diferentes lógicas institucionais, sustentadas por práticas híbridas que são decretadas e orientadas por múltiplas lógicas.

De acordo com Kickert (2001), as organizações híbridas são todos os tipos de organizações que podem ser encontradas na faixa entre as agências governamentais e empresas comerciais. Assim, o conceito de organização híbrida não se aplica a um tipo específico de organização, mas descreve um fenómeno que surgiu na sequência do NPM. Battilana e Lee (2014) definem organização híbrida como atividades, estruturas, processos e significados pelos quais as organizações fazem sentido de combinar aspetos de múltiplas formas organizacionais.

Segundo Hai e Daft (2016), uma organização híbrida pode ser definida como uma organização que inclui sistemas de valores e comportamentos que representam dois setores diferentes da sociedade, a fim de abordar questões sociais complexas. Uma organização híbrida é uma organização financeiramente autossuficiente, como uma empresa, que ao mesmo tempo cria um impacto positivo sobre um problema social ou ambiental. As organizações híbridas fazem do impacto social positivo um objetivo mais forte do que as atividades filantrópicas tradicionais de uma corporação.

Fora deste domínio, o termo 'organização híbrida' surgiu na literatura científica nos campos da gestão pública e das organizações sem fins lucrativos, na década de 2000, relacionado com organizações que operam na interface entre o setor público e o setor privado, atendendo tanto as exigências públicas como a exigências comerciais. Segundo esta literatura, exemplos de organizações híbridas incluem universidades públicas, que prestam serviços de consultoria para empresas privadas entre outros serviços, e centros de pesquisa que desenvolvem estudos para laboratórios farmacêuticos (Lamb e Davidson, 2004).

O termo organização híbrida também é utilizado para designar organizações que combinam características de organizações sem fins lucrativos, tais como voluntariado, orientação para missão e foco na criação de valor social, com as características de empresas comerciais tais como o autointeresse, orientação para o mercado e foco na criação de valor económico (Anheier e Schröer, 2008; Hudnut, Bauer e Lorenz, 2006; Koppell, 2003). As empresas norte americanas *Fannie Mae* e *Freddie Mac* são exemplos de organizações híbridas desse tipo (The Economist, 2008).

Rodrigues (2016) definiu como as organizações que procuram combinar duas vertentes de objetivos, o valor económico e de valor social, ao ponto de poderem criar impacto a nível social mantendo a sustentabilidade financeira da organização. Dembek, Singh e Bhakoo (2016) definiram organizações híbridas como as políticas e práticas operacionais que aumentam a competitividade de uma empresa, enquanto simultaneamente melhoram as condições económicas e sociais nas comunidades onde essa empresa opera (Porter e Kramer, 2011).

Laurett et al. (2018) e Santos (2018) apresentaram diversas vertentes interpretativas acerca do significado de organizações híbridas, sistematizadas na Tabela 1, que se apresenta de seguida.

Tabela 1: Sumário de definições de organizações híbridas

Autores	Definição
Wood (2010)	O hibridismo pode ser visto com a combinação de organizações públicas, comerciais e sem fins lucrativos. Os modelos de gestão híbridos consistem na combinação de dois ou mais modelos de gestão.
Smith (2014)	No contexto da gestão, hibridismo refere-se às organizações que adotam duas ou mais características de diferentes setores como por exemplo, do setor privado, governamental e/ou social.
Smith (2010, 2014), Kickert (2001) e Skelcher (2005)	Ligam o hibridismo às parcerias, por meio da criação de redes de colaboração entre organizações privadas, públicas e sem fins lucrativos, como por exemplo, quando uma organização sem fins lucrativos recebe fundos do setor público.
Hustinx e De Waele (2015)	Consideram como organizações híbridas aquelas que unem a missão social a uma estrutura de negócio.
Battilana e Lee (2014)	Definiram como tipologia ideal de organização híbrida empresas sociais que combinam caridade com negócios.
Smith (2010), Doherty et al. (2014), Ebrahim et al. (2014), Skelcher e Smith (2015)	Associaram hibridismo a empreendedorismo social, uma vez que conjugam aspeto social e lucro no seu modelo de negócio.
Frenkel e Shenhav (2006) Skelcher e Smith (2015)	Consideraram uma organização híbrida quando diferentes modelos de gestão são combinados e utilizados por esta.
Doherty, Haugh e Lyon (2014)	Definiram organizações híbridas como estruturas e práticas que permitem a coexistência de valores e artefactos de duas ou mais categorias. As formas de organização híbrida formam-se a partir de dois paradigmas de setores diferentes lógicas e sistemas de valores.
Brandsen, Van de Donk e Putters (2005).	Definem organizações híbridas como arranjos heterogêneos, caracterizadas pela mistura de origens puras e incongruentes, tipos (ideais), culturas, racionalidades ou lógicas de ação.

Fonte: Laurett et al. (2018) e Santos (2018)

2.2.3 Diferentes formas de Organizações Híbridas

Como visto anteriormente as organizações híbridas podem assumir muitas formas, como por exemplo as PPP's (parcerias público privadas), as organizações sem fins lucrativos, as empresas públicas, as universidades, os hospitais e os sistemas de política de saúde. Mais especificamente, podem ser consideradas como abrangendo uma propriedade mista, frequentemente organizadas como empresas do estado que visam combinar os objetivos politicamente orientados dos estados nacionais modernos enquanto exploram as lógicas empresariais e operam nos mercados financeiros globais (Tynne, 2011). Ou seja, entidades que visam combinar o melhor do setor privado com o público em determinadas áreas, como por exemplo fornecimento de energia e infraestruturas, (Johanson e Vakkuri, 2018).

Também podem ser consideradas tendo em conta a incongruência de objetivos e lógicas institucionais correntes. Consistem em instituições que visam equilibrar a procura de obtenção de lucro com a lógica da eficácia social, procurando proporcionar valor financeiro aos seus acionistas, mas também impactos sociais na sociedade e nos cidadãos. Como exemplo destas, temos as empresas de saúde. As empresas sociais têm como objetivo “fazer o bem fazendo o bem” sendo que, o bem se refere tanto a objetivos sociais como ao objetivo do lucro (Ebrahim et al., 2014; Pache e Santos, 2013; Kreps e Monin, 2011; Reay e Hinings, 2009).

Na multiplicidade de acordos de financiamento são exemplo de organizações híbridas os grandes projetos como por exemplo a Estação Especial Internacional, pois são projetos que exigem tempo, recursos financeiros e intelectuais como também a colaboração entre público e privado que são necessários a realização destes projetos (Greve e Hodge, 2007).

Por fim, podem ser consideradas organizações híbridas abrangendo formas públicas e privadas de controlo financeiro e social, sendo difícil distinguir as formas de controlo públicos dos privados. Em vez disso, os modernos sistemas de controlo são definidos pela simultaneidade de diferentes dimensões de controlo. As empresas privadas são controladas por instituições públicas, enquanto os órgãos públicos podem ser controlados por empresas privadas que operam nos mercados de auditoria e do setor público (Vakkuri et al., 2006). Em vez de ter uma mentalidade pública versus privada, é provavelmente mais importante entender se o controlo é exercido por parte interna ou externa. Em ambientes híbridos as formas de controlo são geralmente mistas e são muito influenciadas por múltiplas pressões de controlo tanto das forças internas como externas (Johanson e Vakkuri, 2018).

Ebrahim, Battilana e Mair (2014) consideraram como híbridos diferenciados as organizações cujas atividades visam principalmente servir os objetivos sociais, são separadas das que visam servir os objetivos comerciais (o lucro das atividades comerciais servem para financiar as suas atividades sociais) e como híbridos integrados aqueles que realizam a sua missão integrando os beneficiários como os clientes (o lucro e o valor social são criados através do mesmo conjunto de atividades). A maioria das organizações de microfinanças são exemplos de híbridos integrados: prosseguem os seus objetivos sociais através da concessão de empréstimos aos seus beneficiários, que são também os seus clientes. As principais atividades em que se dedicam quando concedem empréstimos aos pobres permitem tanto prosseguir a sua missão social, como gerar receitas para sustentar as suas operações. Já com os híbridos diferenciados, as atividades sociais são separadas das comerciais. Os lucros gerados pelas atividades comerciais, tais como a venda de produtos e serviços, são utilizados para financiar atividades sociais que ajudam os beneficiários que não são os principais clientes dos bens ou serviços. Nestes híbridos diferenciados os clientes e beneficiários são assim grupos distintos. Como por exemplo, de um híbrido diferenciado pode mencionar-se a organização belga Escola Móvel, a qual fornece material educativo a crianças de rua de todo mundo (Battilana et al., 2012). Como estas não podem pagar pelos produtos oferecidos e serviços prestados, a Escola Móvel sustenta as suas operações através da oferta de programas de formação empresarial.

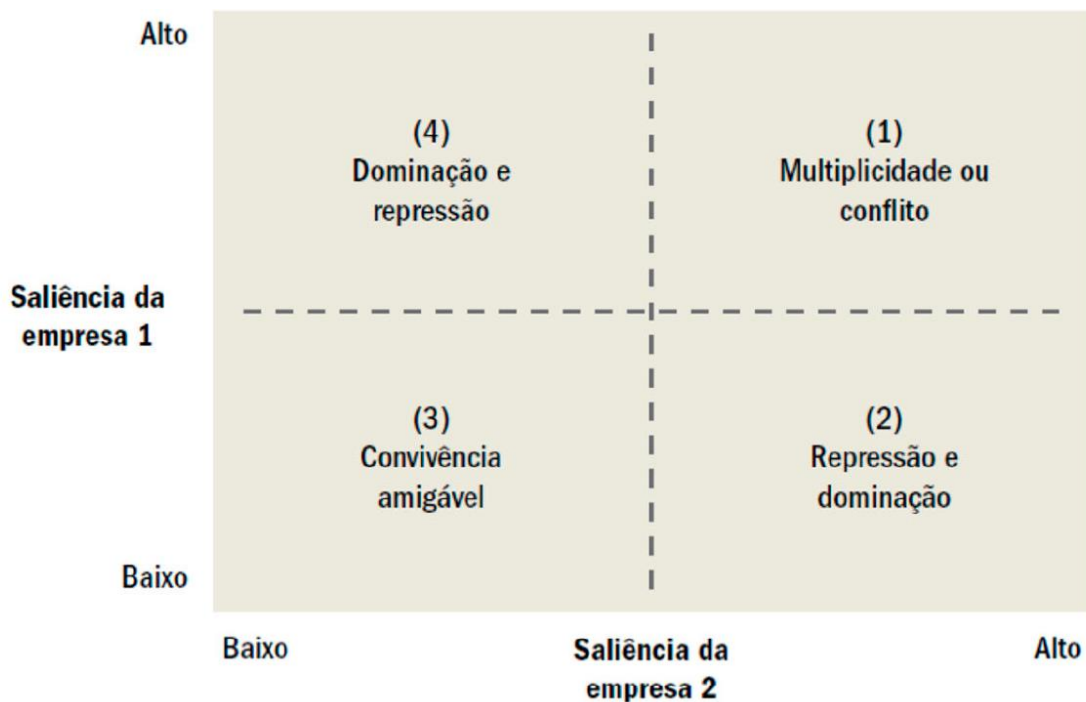
Para Hai e Daft (2016) existem organizações híbridas de diferentes tipos, tais como uma organização sem fins lucrativos que consistem em uma avaliação da *accountability* e da transparência no desempenho social e ambiental; do tipo sociedade de beneficência que são entidades com fins lucrativos que incluem objetivos sociais para além de objetivos de procura de lucro; a existência da base da pirâmide leva a um capitalismo consciente que consiste em modelos de negócios ao criar produtos ou serviços para as populações mais pobres, incluindo questões sociais e ambientais tanto a nível local como global; uma sociedade de responsabilidade limitada de baixo lucro consiste numa estrutura legal que permite o investimento em empresas socialmente responsáveis e com fins lucrativos; abordagem de valor partilhado consistem em práticas empresariais que aumentam a competitividade de uma empresa e ao mesmo tempo contribuem para um impacto económico e social positivo na comunidade; por fim, o último tipo de organização híbrida descrito por Hai e Draft (2016) é o empreendedorismo social que consiste numa fundação de um novo empreendimento empresarial com o objetivo de enfrentar um problema social específico.

Skelcher e Smith (2015 p440) separaram os tipos de hibridização organizacional em: Segmentada, com funções orientadas para lógicas diferentes e são divididas em compartimentos dentro

da organização; Segregada, com funções orientadas para lógicas diferentes que são divididas em compartimentos em organizações separadas, mas associadas; Assimilada, em que a lógica central adota algumas das práticas e símbolos de uma nova lógica; Misturada, pois mistura os elementos de lógicas novas e contextualmente específicas; e por fim o último tipo de hibridização organizacional; Bloqueada, em que a disfunção organizacional decorre da incapacidade de resolver tensões entre lógicas concorrentes.

Wood (2010) definiu organização híbrida como aquela em que duas organizações com características diferentes se fundem dando origem a uma organização híbrida. A figura 1 explicita este modelo, onde o eixo vertical apresenta o grau de saliência da empresa 1 e o eixo horizontal representa o grau de saliência da empresa 2 e, como resultado, quatro prováveis cenários.

Figura 1 – Modelo relacional para organizações híbridas



Fonte: Wood (2010, p.244).

No primeiro cenário temos a convivência amigável, correspondente à célula 3, situação na qual as duas empresas apresentam baixa saliência, ou seja, nenhuma delas é capaz de oferecer características fortes ou dominantes. Nesta condição, as características individuais poderão permanecer por algum tempo, mantendo a condição híbrida, até que alguma iniciativa altere o equilíbrio ou imponha novas características. Em condições próximas à representada pela célula 3, de fraca saliência, deduz-se que ocorre uma acomodação de parte a parte, caso não haja força externa para a mudança. Dessa forma, poderão conviver, por um período indeterminado de tempo, modelos, sistemas e culturas diferentes. Isso poderá implicar barreiras para gerar economias de escala, uma vez que sistemas e procedimentos estarão duplicados, e exigirá da alta gestão capacidade adicional de coordenação, especialmente nos processos de definição de agenda e de tomada de decisão (Wood, 2010, p.245).

Nas células 2 e 4 temos dominação e submissão, em que há uma condição diferente, na qual uma das empresas apresenta alta saliência, em detrimento da outra, que apresenta baixa saliência. Nesses dois casos, pode-se supor que haverá uma dinâmica que envolve dominação e submissão, ou seja, uma empresa procurará impor as suas características sobre a outra. Em condições próximas das descritas nas células 2 e 4, de combinação entre forte e fraca saliência, deduz-se que uma organização (de forte saliência) tenderá a impor as suas características sobre a outra organização (de baixa saliência). Tal contexto provavelmente será permeado por tensões e conflitos, entre a perspectiva dominante e a perspectiva não dominante, com consequências, tais como a deterioração do clima organizacional, o surgimento de resistências, aumento do cinismo organizacional, maior incidência de casos de incivilidade organizacional, e impactos negativos sobre a rotatividade da mão de obra e a produtividade (Wood, 2010, p.245).

A célula 1 diz respeito a multiplicidade ou conflito, a qual contém a condição híbrida por excelência, ou o contexto no qual a condição híbrida pode permanecer por mais tempo. Em tal contexto, ambas as organizações apresentam características com alta saliência. Em condições próximas das descritas na célula 1, de forte saliência, deduz-se que poderá haver situações de confronto, com grau variado de conflito, cada organização procura estabelecer a sua característica como dominante ou, ao menos, procura defender o seu território. Wood (2010) considerou que tal contexto soma os desafios dos dois anteriores, pois envolve tanto a tendência de permanência das características associadas às organizações presentes como tentativas permanentes de dominação por uma parte ou outra (Wood, 2010, p.245).

2.2.4 Dificuldades que sofrem as Organizações Híbridas

A aspiração é a de hibridização de competências, modos de trabalho e serviços (Miller et al., 2008). No entanto, uma implicação desta transformação é que agora muita despesa pública está fora do controlo direto do Estado. Esta transferência de despesas levanta questões sobre se o sistema de informação e divulgação da despesa pública pode prestar contas para fundos e serviços públicos (Skelcher, 2005). Esta situação verifica-se especialmente no contexto de organizações híbridas, em que existem alteração dos pressupostos e acordos relativos ao governo das sociedades e à prestação de contas (Hodge e Grove, 2017).

A dicotomia dos sectores públicos e privados é, em si mesma, uma distinção frágil, sustentada pelos sistemas de medição e cálculo existentes e pelos pressupostos teóricos sobre a sua natureza dos bens públicos e privados. As organizações híbridas surgem como resíduos conceptuais que não têm um lugar adequado nas categorias de medição existentes (Johanson e Vakkuri, 2018). Além desta dicotomia as organizações híbridas estão sujeitas a tensões externas e internas. As tensões externas compreendem a necessidade de ganhar legitimidade e recursos. A legitimidade é concedida a organizações que se enquadram nas expectativas institucionalizadas, e os recursos são frequentemente concedidos nesta base (Kraatz e Block, 2008). As organizações híbridas não se enquadram numa forma única, estabelecida, e assim enfrentam o desafio de estabelecer a sua legitimidade. Para além dos desafios que todos os novos tipos de organizações enfrentam na obtenção e aprovação de fornecedores de recursos (Freeman, Carroll, e Hannan, 1983; Haveman e Rao, 2006; Ruef e Scott, 1998; Stinchcombe, 1965). Estas organizações enfrentam outros desafios devido à sua violação dos limites das categorias sociais estabelecidas de empresas e instituições de caridade (Ruef e Patterson, 2009; Zuckerman, 1999). Um domínio em que estes desafios externos são particularmente evidentes é o processo através do qual as empresas sociais selecionam e adquirem incorporação legal oficial, um meio primário através do qual as autoridades reguladoras conferem legitimidade (Battilana e Lee, 2014). Os regimes de regulamentação empresarial oferecem opções de incorporação que estão alinhadas com as formas organizacionais prevalentes de negócios e caridade. As organizações com missões sociais que correspondem a objetivos públicos são tipicamente autorizadas a receber doações de caridade, livres de impostos (Anheier e Salamon, 1997). Contudo, este benefício está disponível apenas para organizações sem fins lucrativos que não distribuem lucros retidos, uma prática geralmente associada ao negócio (Simon, Dale, e Chisolm, 2006). Pelo contrário, as organizações constituídas como empresas têm a vantagem de poder angariar capital financeiro através da venda de ações, uma opção não disponível para as organizações sem fins lucrativos. Assim, os regimes regulamentares recompensam as organizações pela sua

correspondência a tipos ideais, mas não a produção conjunta de valor financeiro e social (Kennedy e Haigh, 2013).

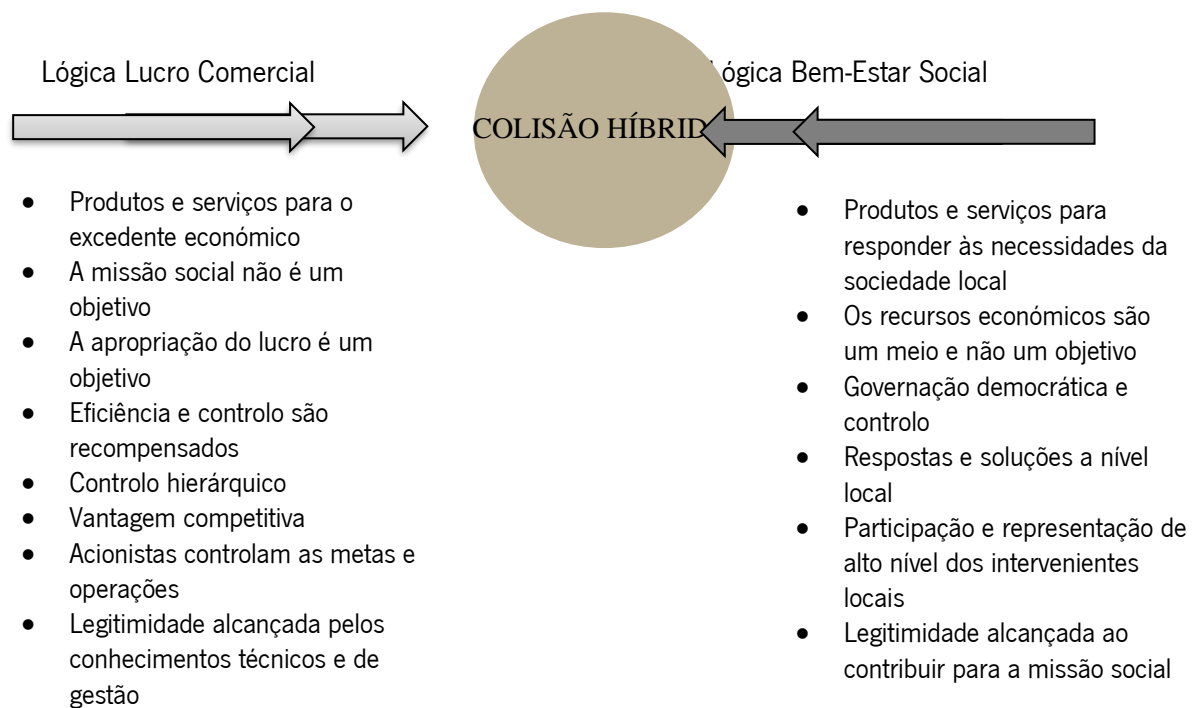
O hibridismo também complica a aquisição de recursos tangíveis, tais como capital financeiro, uma vez que não correspondem a categorias bem compreendidas, as empresas sociais que combinam caridade e negócios, no seu núcleo, são suscetíveis de serem menosprezadas por avaliadores externos (Hsu, Kocak, e Hannan, 2009; Zuckerman, 1999). Para além de descontarem a sua qualidade objetiva, os avaliadores podem também considerar estas empresas sociais como relativamente mais arriscadas, devido à incerteza do seu comportamento futuro. Tal incerteza resulta da consciência dos fornecedores de recursos, de que a organização híbrida enfrenta pressões contínuas para se conformar às exigências que podem entrar em conflito com os seus próprios interesses (Kraatz e Block, 2008). Por exemplo, para além da falta de legitimidade, um potencial financiador em busca de lucro pode encarar uma empresa social como um investimento arriscado, devido ao risco de, no futuro, tomar ações que deem prioridade à sua missão social em detrimento de objetivos comerciais. As empresas sociais podem ser vistas como ameaçadoras para o domínio das organizações incumbentes que adotam formas institucionalizadas. Podem, portanto, enfrentar uma retaliação estratégica por parte dos poderosos operadores estabelecidos; por exemplo, pelo menos uma associação industrial que representa o sector de caridade tradicional anunciou publicamente a sua oposição à legislação que daria legitimidade e benefícios às organizações híbridas que prosseguem objetivos empresariais e sociais (Sector Independente, 2013). Outros observaram que embora a comercialização de organizações sem fins lucrativos aumente a sua autossuficiência, isto pode nem sempre fazer avançar a sua missão (Guo, 2006). Referindo-se ao efeito da empresa social nos negócios, alguns argumentam que as atividades da empresa social ameaçam corromper a disciplina do mercado e, conseqüentemente, minar o crescimento económico (Husock, 2013). As organizações híbridas também enfrentam tensões internas que ameaçam a sua viabilidade. Tais tensões são evidentes na investigação sobre as identidades híbridas, que demonstrou que ter múltiplas identidades ao mesmo tempo pode revelar-se insustentável e conduzir a conflitos internos (Fiol et al., 2009; Pratt e Foreman, 2000).

Quando os membros individuais (funcionários) da organização têm identidades que se alinham desproporcionalmente com a forma social e empresarial, o aumento das exigências dos funcionários sociais ou dos funcionários privados pode ativar a ameaça de identidade e aumentar as diferenças latentes em conflito direto interpessoal (Glynn, 2000). A combinação de formas empresariais e sociais também se manifesta na atribuição de recursos limitados por parte da organização, entre atividades que satisfaçam objetivos comerciais e de bem-estar social (Moizer e Tracey, 2010). Esta competição por

recursos pode ativar profundos conflitos interpessoais que comprometem ainda mais o funcionamento organizacional (Fiol et al., 2009). Estas organizações podem correr o risco de serem incapazes de manter a sua natureza híbrida, uma vez que uma forma (seja social ou negócios) é suscetível de ganhar domínio sobre a outra ao longo do tempo (Scott e Meyer, 1991). Devido a estas tensões externas e internas as organizações híbridas estão propensas ao deslocamento de objetivos e a desvios para a forma mais bem-sucedida (seja pública/social ou privada/empresarial), comprometendo assim a sua natureza híbrida (Scott, 1967; Simons e Ingram, 1997, Hai e Daft (2016)).

Hai e Daft (2016) argumentam que lidar com as exigências de lógicas opostas na mesma organização e mantê-las equilibradas é um grande desafio nas organizações híbridas. Na Figura 2 temos um resumo dos pressupostos das lógicas opostas baseado em Hai e Daft (2016).

Figura 2: O que leva à colisão híbrida?



Fonte: adaptado de Hai e Draft (2016)

Battilana (2018) apresentou quatro pilares da organização híbrida e como estas se relacionam com a criação e manutenção de uma cultura organizacional híbrida que permite aos híbridos assumir as tensões que surgem neste esforço conjunto.

Tabela 2: Quatro pilares organização híbrida

Pilar	Prática	Exemplos
Definição de objetivos organizacionais	Estabelecer objetivos sociais e financeiros Acompanhamento de métricas de desempenho social e financeiro	Cooperativa alimentar natural (Ashforth e Reingen, 2014) Fornecedor de serviços de água (André, Cho e Laine, 2018)
Estruturação de atividades organizacionais	Integração de atividades sociais e económicas, diferenciação de atividades sociais e económicas e/ou combinação de integração e diferenciação de atividades sociais e económicas	Empresas sociais de integração laboral (Battilana et al., 2015) O negócio de externalização da tecnologia da informação (Smitg e Besharov, 2020)
Seleção de membros organizacionais	Recrutamento de indivíduos híbridos, indivíduos especialistas em domínios sociais ou económicos, e/ou indivíduos que são “ <i>blank slates</i> ”	Retalhista de alimentos naturais (Besharov, 2014) Financiador de microcrédito (Battilana e Dorado, 2010)
Socialização de membros organizacionais	Formação de membros em organização híbrida Recompensar membros para organização híbrida Possibilitar interações entre membros com perfis diferentes	Banco cooperativo (Bacq et al., 2018) Financiador de microcrédito (Battilana e Dorado, 2010)

Fonte: adaptado de Battilana (2018)

Tal como se apresenta na Tabela 2 os pilares são importantes na criação e manutenção de uma organização híbrida para que haja uma cultura organizacional pacífica onde exista integração entre as distintas atividades de forma eficaz e eficiente.

2.3 Empresas Sociais como Organizações Híbridas

Segundo Battilana et al. (2012), o caso extremo de hibridização é o das empresas sociais, que desde a sua fundação procuram um modelo de organização híbrida ideal, no qual os gestores não enfrentam uma escolha entre a missão social e o lucro, pois estes objetivos estariam integrados na mesma estratégia. Além disso, a integração da criação de valor social e valor económico permitiriam um ciclo virtuoso de lucro e reinvestimento na missão social que constrói soluções de grande escala para os problemas sociais.

As empresas sociais são responsáveis tanto por uma missão social como pela obtenção de lucros (ou excedentes). Em virtude da sua natureza híbrida são, portanto, obrigadas a alcançar tanto um desempenho social como financeiro (Ebrahim, Battilana e Mair, 2014). As organizações sem fins lucrativos (públicas) cujas atividades principais têm sido tradicionalmente baseadas na realização de uma missão social, estão cada vez mais a adotar práticas tipicamente associadas aos negócios (Frumkin 2002; Tuckmar 2006; Young e Salamon 2002). Assim ao perseguirem objetivos sociais e financeiros ao

mesmo tempo, as empresas sociais são organizações híbridas que conjugam lógica institucional dupla, social e económica (Battilana e Dorado,2010).

Desde pelo menos o ano de 1980, as organizações sem fins lucrativos têm gerado uma parte substancial das receitas através da venda de bens e serviços, principalmente no setor das artes, educação e cuidados de saúde (Child, 2010). Têm experimentado uma mudança crescente para a contratação de gestores profissionais e a adoção de práticas formalizadas, tais como o planeamento estratégico, auditoria financeira independente, avaliação quantitativa e medição de desempenho (Brest, 2012; Bromley e Meyer 2014; Hwang e Powell, 2009). Esta mudança gradual em todo setor é evidenciada pelo crescimento das chamadas “empresas sociais”, organizações cujo objetivo é alcançar uma missão social através de mecanismos de mercado (Mair e Marti, 2006; Kerlin, 2009; Santos, 2012).

As empresas sociais não são instituições de caridade típicas nem empresas típicas, pelo contrário, combinam aspetos de ambas. O seu principal objetivo é fornecer valor social aos beneficiários da sua missão social e a sua principal fonte de receita é comercial, confiando nos mercados em vez de só confiar em donativos ou subvenções para se sustentarem a si próprios e para dimensionarem as suas operações. Para estas organizações, as atividades comerciais são um meio para atingir fins sociais. Como tal, as empresas sociais são organizações híbridas que combinam aspetos tanto da caridade como de negócios no seu núcleo (Battilana e Lee, 2014; Besharov e Smith, 2014; Mair, Mauer e Lutz, 2014; Galaskiewicz e Barringer 2012).

Os empresários criaram empreendimentos na interseção entre o setor social (público) e o setor empresarial (Schneiberg, 2011; Schneiberg, King, e Smith, 2008; Cornforth, 2004; Paton, 2003;). Tanto as formas empresariais como social são essenciais nestas empresas, pelo que nenhuma delas pode ser rejeitada sem uma mudança fundamental do modelo. A sua sustentabilidade como organizações híbridas depende tanto do avanço da sua missão social como do seu desempenho comercial (Battilana e Lee, 2014).

Enquanto os investigadores contemporâneos se referem frequentemente às organizações híbridas como um fenómeno recente, exemplos destas estão dispersos por toda a investigação organizacional. Antes da recente popularidade, já as organizações combinavam elementos de ambos dentro dos seus núcleos. A investigação organizacional estudou organizações híbridas em sectores como a educação (Meyer e Rowan, 2006), os cuidados de saúde (Ruef e Scott, 1998; Kimberly e Evanisko, 1981), e as artes (DiMaggio, 1991). Contudo, as empresas sociais como organização híbrida espalharam-se por novas áreas, incluindo a intermediação financeira, retalho, produtos de consumo, vestuário, processamento alimentar e desenvolvimento de software (Hoffman et al., 2012; Billis, 2010; Boyd, 2009;

Dorado, 2006;).

As empresas sociais merecem atenção, tanto porque estão a crescer em múltiplos sectores económicos, e em muitas partes do mundo, como também constituem um cenário ideal para explorar a organização híbrida e, assim, avançar no campo dos estudos organizacionais. Uma vez que combinam as formas de caridade (setor público) e de negócios(privado) no seu núcleo, constituem um cenário em que é provável que observemos características organizacionais que germinam na sua combinação sustentada.

Ao examinar como estas organizações são capazes de criar e sustentar combinações de negócios e caridade, a investigação fornece assim uma lente para uma questão teórica mais geral de como as organizações fazem sentido e combinam múltiplas formas organizacionais. Segundo Battilana e Lee (2014), o grau em que as organizações híbridas combinam as formas públicas e privadas no seu núcleo, em oposição a manter uma delas na periferia, segue uma continuidade em vez de uma dicotomia.

Segundo Battilana e Dorado (2010) há três características que distinguem as empresas sociais de organizações filantrópicas puras e empresas capitalistas.

- A primeira característica é o seu hibridismo, que resulta da prossecução simultânea de objetivos sociais e financeiros, sendo a característica mais abrangente e distinta das empresas sociais, uma vez que tanto a criação de valor económico como social são fundamentais para elas (Peredo e McLean, 2006). O hibridismo é também a principal fonte de tensão, pois as lógicas sociais e financeiras entram frequentemente em conflito (Mersland, Nyarko e Sirisena, 2020). Segundo Sabeti (2011), as empresas sociais correm o risco de perder de vista a missão social nos seus esforços para gerar receitas, um risco referido como um desvio de missão. Embora o risco de desvio de missão não seja específico das empresas sociais, é especialmente agudo para elas por duas razões principais, em primeiro lugar, porque dependem das receitas geradas comercialmente para sustentar financeiramente as suas operações, estão inerentemente em risco de dar prioridade às atividades comerciais que permitem gerar receitas e assim sobreviver sobre as suas atividades sociais que lhes permitem realizar a sua missão. Em segundo lugar, a consequência da deriva da missão para as empresas sociais é grave, pois ameaça a sua própria razão de ser, se as empresas sociais perderem de vista a sua missão social, não conseguirão atingir os seus objetivos de entrega de valor social aos beneficiários. As empresas sociais enfrentam assim um desafio único de governação: como lidar com as contrapartidas entre as suas atividades comerciais, de modo a gerar receitas suficientes,

mas sem perder o seu objetivo social (Ebrahim, Battilana e Mair, 2014).

- A segunda característica, apontada por Battilana e Dorado (2010), é que as empresas sociais devem ser financeiramente autossustentáveis, o que implica que devem ser capazes de gerar receitas para cobrir os seus custos sem o apoio de doações (Mair e Marti, 2006; Townsend e Hart 2008). As empresas sociais fazem-no operando com modelos comerciais convencionais na entrega dos seus produtos e serviços de mercado. Devido à sua orientação de missão e ao baixo estatuto económico dos seus clientes (pessoas menos privilegiadas), as empresas sociais podem não cobrar preços competitivos pelos seus produtos e serviços, no entanto, os preços devem pelo menos manterem-se equilibrados. Isto explica porque é que alcançar a sustentabilidade financeira é complicada para a maioria das empresas sociais (Doherty et al., 2014).
- A última característica consiste em que as empresas sociais preenchem vazios institucionais que não são vigiados pelos governos e pelo mercado (Zahra et al., 2009). Assim, as empresas sociais fornecem produtos e serviços que não estão disponíveis nos setores convencionais devido a limitações de recursos enfrentados pelos governos e outros atores privados. Estes vazios são normalmente dispendiosos e não rentáveis de preencher, uma razão para a sua negligência por parte do mercado (Mersland, Nyarko e Sirisena 2020).

Teasdale (2010) argumenta que as empresas sociais recorrem a diferentes aspetos da sua identidade híbrida para atrair receitas comerciais, financiamento de subvenções, doações privadas e outras formas de filantropia. As empresas sociais empregam a sua dupla missão numa forma de gestão da impressão organizacional, através da qual procuram e alcançam legitimidade através da construção de diferentes narrativas de comunicação de marketing, para satisfazer as expectativas dos diferentes grupos de interessados (Teasdale 2010).

2.4 Contabilidade, accountability e Governação nas organizações Híbridas

2.4.1 Como reage a Contabilidade à complexidade das Organizações Híbridas?

As empresas utilizam tipicamente múltiplas medidas de desempenho financeiro, tais como contabilísticas (por exemplo, vendas, lucro, retorno do investimento) e medidas de mercado (por exemplo, valor de mercado, preço de ações, retorno do capital próprio) que em conjunto proporcionam uma visão global do desempenho (Meyer e Gupta, 1994). A contabilidade, *accountability* e a governação estão interligadas. A contabilidade implica um conjunto de técnicas baseadas em regras para apresentar

informações às partes interessadas. A *accountability* implica responsabilidade perante essas partes interessadas. A governação exige essa responsabilidade através de mecanismos de controlo e legitimação (Collier, 2004).

Dentro da literatura da contabilidade, os estudos institucionais têm destacado que, ao enfrentar a complexidade institucional, característica das organizações híbridas, é provável que essas múltiplas lógicas sejam capazes de moldar a variação das práticas da contabilidade (Lounsbury, 2008). Contrafatto e Burnes (2013) mostram que as múltiplas práticas contabilísticas (contabilidade de gestão, social e ambiental) podem se desdobrar ao longo do tempo para incorporar exigências diferentes e conflituosas (tais como exigências sociais, ambientais, económicas e financeiros). Contrafatto (2014) sugere que objetivos aparentemente irreconciliáveis (ambientais, sociais, económicos e financeiros) podem ser reconciliados através de um processo contínuo para fazer com que haja sentido comum na integração das lógicas públicas e privadas.

A contabilidade pode ser usada nestas organizações para gerir conflitos através de mecanismos de *decoupling*, comprometimento ou combinação. As práticas de contabilidade e controlo demonstram um grau de flexibilidade pois puderam ser adaptadas aos diferentes públicos aos quais foram apresentadas (Doganova e Eyquem-Renault, 2009). Segundo Miller e Power (2013) a contabilidade tem sido vista como portadora variável de lógicas institucionais potenciais, fornecendo os mecanismos para a sua realização e expressão a nível organizacional.

As organizações híbridas criam complexos problemas para a contabilidade e para o sistema de contabilidade. Um desses problemas é o de quem deve ser responsável pelo quê; como comparar o desempenho das entidades públicas e privadas no âmbito da prestação de serviços; como deve ser assegurada a transparência e a “publicidade” do desempenho da informação no contexto das empresas públicas. Os sistemas de contabilidade e *accountability* são reformulados e revistos pelo contexto em evolução das organizações, em que não só o privado invade o público, mas também o público invade o privado (Caperchione et al., 2017).

Num contexto híbrido, a distinção entre a *accountability* perante os acionistas numa empresa típica detentora de ações e a *accountability* perante os círculos eleitorais nos sistemas políticos não pode ser feita facilmente. Do ponto de vista da atividade híbrida, a ambiguidade da *accountability* abre possibilidades de escapar a responsabilidades obrigatórias e de explorar compromissos duplos para as esferas pública e privada (Johanson e Vakkuri, 2018). Embora tenha havido uma maior sensibilização para o papel de relatórios financeiros anuais no cumprimento de obrigações de prestação de contas (Ryan et al., 2002). Há pouca literatura contabilística que examine como a *accountability* pode ser, ou é

prestada por meio de relatos financeiros e divulgação em relação a organizações híbridas (Shaoul et al., 2009).

A *accountability* é externa ao contabilista, envolve interação e intercâmbio social e implica direitos de autoridade. Bovens (2005) afirmou que a *accountability* é pública e não interna; envolve explicação e justificação não propaganda; é especificamente dirigida a um público alvo e não uma explicação aleatória. No essencial, o processo de reforma do NPM alterou a natureza da contabilidade e da prestação de contas do setor público, houve um notável avanço na sensibilização para os custos e uma passagem da gestão das políticas para a gestão dos recursos, com ênfase sobre a responsabilidade individual e a *accountability pelos recursos* e não pela gestão coletiva (Gray e Jenkins, 1993).

As organizações híbridas estão no meio de influências externas, por um lado são forçadas a enfrentar as pressões competitivas do mercado, por outro lado, aos olhos do setor público têm de responder a exigências sociais que lhes são colocadas como empresas públicas (Gooneratne e Hoque, 2015).

As empresas públicas são obrigadas a criar números orçamentais como um dispositivo legitimador externo (DiMaggio e Powell, 1983), para satisfazer as expectativas da sociedade e retratar uma imagem pública positiva para os constituintes externos (Covaleski e Dirmith, 1988a, 1991). Como tal, estas entidades ficam sujeitas a influências governamentais, onde o governo pode prescrever a recolha e comunicação de informação, bem como a natureza desejada do envolvimento com a comunidade em geral (Hussain e Hoque, 2002). Isto obriga às sociedades híbridas a produzir números orçamentais, que ao longo do tempo se enraízam como práticas organizacionais. Ao longo dos anos, o controlo orçamental tem sido institucionalizado como uma prática organizacional. Para compreender como as várias instituições externas influenciam a estrutura e processos organizacionais das organizações híbridas, incluindo a contabilidade de gestão (Gooneratne e Hoque, 2015).

2.4.2 Administração/ governação em Organizações híbridas

Em termos de governação nas organizações híbridas é muito difícil conseguir comparar o seu desempenho organizacional pois os objetivos sociais são diferentes. A fim de aumentar a comparabilidade entre intervenções, tem existido esforços crescentes para quantificar o desempenho social utilizando métodos de análise de custo benefício, retorno social do investimento e cálculos da taxa de retorno económico (Brest e Harvey, 2008; Tuan 2008; Weinstein e Badburd, 2014). Estes métodos têm sido utilizados principalmente no contexto da avaliação de serviços sociais básicos e programas de formação profissional onde existe algum conhecimento estabelecido em torno da relação entre causa e

efeito. Os problemas de causalidade e comparabilidade tornam a avaliação do desempenho social não só mais difícil do que a avaliação do desempenho financeiro para os conselhos de administração e gestores, mas também exigem uma maior atenção de governação, uma vez que os resultados não podem ser facilmente interpretados. (Ebrahim, Battilana e Mair, 2014). É expectável que estes duplos objetivos de desempenho das empresas, ponham em risco as suas missões sociais devido à tentação de avaliar o desempenho em termos claros, com definições e referências bem estabelecidas (resultados financeiros), e não em termos ambíguos com poucas referências estabelecidas e maior potencial a ser contestado (resultados sociais) (Brakman Reiser, 2013, pp.710-711). Diz-se que uma empresa social é bem-sucedida se alcançar a proeza de criar valor social e ao mesmo tempo ser financeiramente autossustentável (Battilana e Dorado 2010).

Segundo Ebrahim, Battilana e Mair (2014) o desafio da governação em híbridos diferenciados reside na monitorização da contradição ou conflito entre as atividades comerciais (privadas) e sociais, enquanto que o desafio dos híbridos integrados consiste em assegurar uma clara ligação causal entre a atividade integrada e os resultados sociais. Embora todas as empresas híbridas enfrentem o problema de clarificar as relações causa-efeito entre as suas atividades e os resultados sociais, este risco é especialmente acentuado nos híbridos integrados, onde um bom desempenho financeiro pode mascarar um mau desempenho social.

Para além de supervisionar ambos os objetivos de desempenho, a governação organizacional também envolve a prestação de contas a múltiplos intervenientes principais. O problema reside em como alinhar os interesses dos vários intervenientes ou requerentes de prestação de contas, cujos interesses devem ser priorizados quando esses interesses entram em conflito. As empresas comerciais têm muitos interessados, entre eles fornecedores, distribuidores, retalhistas, clientes e investidores, e enfrentam frequentemente exigências de outros intervenientes externos, tais como governo, comunidades locais e ONGs (Austin e Ebrahim, 2010 e Teegeen e Doh 2003). As organizações podem estabelecer prioridades entre as partes interessadas com base no seu poder, legitimidade social e urgência das suas reivindicações, resultando um maior valor no alinhamento dos interesses (Dunfee, 2008; Mitchell et al., 1997; Neville, Bell e Whitwell, 2011; Freeman 1984).

Embora as empresas com fins lucrativos possam enfrentar múltiplas responsabilidades, os modelos de primazia dos acionistas baseados na teoria da agência principal (Dalton et al., 2007; Eisenhardt, 1989) assumem tipicamente que os interesses dos acionistas ou proprietários têm prioridade sobre os de outros, ou que os proprietários consideram os interesses de outras partes interessadas quando é relevante para o desempenho da empresa (por exemplo, Jensen e Meckling, 1976; Jones,

1995; Zingales, 1998). Os investigadores de organizações sem fins lucrativos, em contraste, apontam para uma tensão persistente entre as exigências de responsabilização dos poderosos interessados que controlam o acesso aos principais recursos - doadores, fundações e governos - e os beneficiários que normalmente têm pouca voz, embora as suas reivindicações constituam o objetivo da organização (Ben-Ner e Gui, 2003; Jordan e Van Tuijl, 2006; O'Dwyer e Unerman, 2008).

O desafio comum da governação reside na forma de estabelecer prioridades e alinhar interesses. Nesta perspetiva, o papel dos chefes e dos conselhos de administração em particular, é não só um dos principais agentes de supervisão, mas também um dos atores políticos estratégicos que procuram alinhar interesses em torno de um objetivo, e dar prioridade entre as exigências das partes interessadas quando tal alinhamento não pode ser alcançado. Esse propósito e os mecanismos disponíveis para o alinhamento, contudo, diferem consoante a organização seja uma empresa, uma instituição de caridade ou uma empresa social.

No caso de empresas sociais e instituições sem fins lucrativos, em muitos casos, os beneficiários não pagam (ou são fortemente subsidiados) pelos bens ou serviços oferecidos pela instituição de caridade. Em vez disso, são financiadores, tais como governos, fundações e doadores que pagam ou subsidiam esses serviços. Esta separação entre aqueles que pagam pelos serviços e aqueles que os recebem cria um potencial desalinhamento de interesses, um problema que é exacerbado em cenários de múltiplos financiadores com interesses divergentes. Mesmo as instituições de caridade e empresas sociais que têm fontes de receitas comerciais, tais como aquelas com operações de honorários por serviço, dependem de doadores terceiros que subsidiam os seus custos. Não é, portanto, raro que estas tenham vários financiadores, cada um deles com condições de utilização dos seus fundos, com requisitos personalizados de informação e avaliação de resultados (Ebrahim, 2003b; Edwards e Hulme, 1996; Hudock, 1999).

Segundo Hai e Daft (2016) as organizações híbridas têm características que proporcionam algumas vantagens competitivas, como os menores custos de marketing devido à consciência da missão e à adesão dos clientes, maior produtividade e maiores oportunidades de inovação, maior moral e retenção dos empregados e um forte recrutamento de talentos.

2.5 Medição de desempenho em organizações híbridas (caso das universidades)

A medição de desempenho tem propósitos importantes e justificáveis de transparência, prestação de contas e confiança (Lapsley, 1988; Mayston, 1993; Porter, 2008; Arnaboldi et al., 2015). As universidades híbridas são um bom exemplo onde a medição de desempenho envolve racionalidades potenciais significativas, reduzindo a ambiguidade de metas, aumentando a *accountability*, aumentando a legitimidade e transparência e tornando o sentido de ambientes complicados. Em ambientes institucionais, o hibridismo pode se referir a diferentes aspetos diferentes, como política e administração (Aberbach et al., 1981) mercados e hierarquias (Powell, 1990; Williamson, 1999) ou uma multiplicidade de *expertise* profissional (Noordegraaf, 2007). As práticas de medição de desempenho têm sido gradualmente integradas aos princípios clássicos da tomada de decisões e do orçamento, onde a eficiência sempre foi uma questão de preocupação. As universidades oferecem uma estrutura específica para arranjos híbridos. Não é fácil caracterizar universidades como puramente públicas ou privadas (Marginson, 2007). A incongruência de diferentes objetivos e lógicas institucionais das universidades influencia as discussões sobre se os bens de produção de conhecimento científico devem ser definidos como públicos ou privados (Marginson, 2007; Parker, 2011). A multiplicidade de fontes de financiamento de fundos públicos e privados está segundo alguns estudiosos, a transformar universidades em instituições empreendedoras (Etzkowitz et al., 1998 e Modell 2003).

Uma característica distinta das universidades que define o cenário de problemas de medição de desempenho é conhecida como a oligarquia acadêmica (Clark, 1983). A noção de Clark (1983) sobre o triângulo de coordenação implica o controlo do Estado, dos mercados e do autocontrolo pela profissão acadêmica. Estas forças podem ser tratadas como mutuamente exclusivas, o que significa que uma diminuição do controlo estatal leva a mais controlo pelos mercados ou pela oligarquia acadêmica. Pode envolver uma maior dependência de recursos de mercados (por exemplo, fontes externas de financiamento) e/ou formas mais determinadas localmente de coordenação e controlo. Nas universidades, as ambiguidades dos sistemas de medição de desempenho decorrem da hibrididade em si e da complexidade da valorização dos critérios de desempenho atribuídos pelas instituições de contabilidade externa (por exemplo, tribunal de contas) e pela oligarquia acadêmica.

A prestação de contas tem impacto significativo sobre a forma como os sistemas de medição de desempenho são projetados e utilizados, bem como sobre o tipo de problemas que as universidades encontram quando confrontadas com medições de desempenho (Mulgan, 2000; Schillemans, 2011). A mistura de diferentes missões, interesses e lógicas institucionais, bem como formas públicas e privadas

de finanças dentro da mesma estrutura administrativa, pode limitar a aplicabilidade dos princípios genéricos de prestação de contas a uma universidade híbrida. Problemas de prestação de contas abrem possibilidades de medição de desempenho para verificar as múltiplas responsabilidades dos atores, evitar compromissos duplos entre a esfera pública e privada e atribuir crédito ou culpa com base no desempenho das universidades híbridas (Crofts e Bisman, 2010). Presume-se que as medições de desempenho contribuam para uma noção única e coerente de responsabilidade central em contextos híbridos nos quais as organizações híbridas devem prestar contas a uma autoridade externa (Mulgan, 2000 e Ebrahim et al., 2014).

As regras tradicionais de medição funcionam melhor com medidas estáveis e ambientes institucionais (divididos em público e privado) bem como processos, saídas e resultados facilmente verificáveis, por isso, com ambientes difíceis de medir, as universidades devem equilibrar expectativas conflituosas e práticas de medição. Existem duas formas importantes de resolver o problema das regras de medição nas universidades. Em primeiro lugar, pode-se supor que as universidades podem ser medidas utilizando as características de tipos puros de ação institucional pública e privada, facilitando os mecanismos de difusão de regras entre público e privado. Nessa abordagem, as universidades podem ser medidas por meio dos tipos de demonstrações de contabilidade financeira utilizadas em empresas privadas, bem como por meio de métodos de contabilidade do orçamento governamental, neste caso, enfrentam o problema da transposição (Padgett e Powell, 2012). As regras de medição de desempenho não são simplesmente transferidas de uma área de atividade para outra; em vez disso, recebem novos significados e interpretações para se encaixar no novo contexto de medição. As regras de medição remodelam as formas pelas quais o desempenho é avaliado em diferentes contextos. Em segundo lugar, uma regra importante para medir o desempenho universitário é tratar as universidades como "organizações". A medição de desempenho segue uma noção baseada em entidades do sistema organizacional (Hopwood, 1996), que está alinhada com a teoria dos sistemas tradicionais e suas fronteiras claras entre medida e meio ambiente. De acordo com o sistema de regras, para medir o desempenho de uma universidade, é preciso distinguir as suas atividades do seu ambiente, ou seja, é preciso diferenciar fatores controláveis dos incontroláveis (Allen, 2012). Além disso, as regras de medição são projetadas para distinguir o desempenho da Universidade X do desempenho da universidade Z. É mais fácil demonstrar responsabilidades verticais e não horizontais, para as quais se supõe que o orçamento dos recursos governamentais siga os limites de distintas entidades de contabilidade (Hodges, 2012).

Vakkuri e Johanson (2020) sintetizaram em tabela as características do hibridismo presente nas universidades com os quatro princípios de medição e forneceram uma noção conceitualmente revisada de ambiguidades de medição do desempenho, tal como se apresenta na Tabela 3.

Tabela 3: Ambiguidade de medição de desempenho em universidades híbridas

Características dos princípios de hibrididade/medição	Abordagem de mercado	Abordagem estatal	Abordagem oligarquia acadêmica	Abordagens combinadas: ambiguidade na medição de desempenho universidades híbridas
Objeto de medição	Universidades como prestadoras de serviços.	Universidades como instituições que contribuem para os objetivos políticos e capital intelectual da sociedade.	Universidades como comunidade científica.	Problema de confinamento organizacional. O que é uma universidade? Que tipo de desempenho podemos esperar?
Quem mede?	Estudantes, parceiros e círculos eleitorais.	Atores de políticas de ciência e ensino superior.	Colegas, outras universidades e instituições acadêmicas.	Problemas de múltiplas prestações de contas.
Regras de medição de desempenho	Como atender às necessidades e expectativas dos círculos eleitorais.	Como o alcance das metas políticas.	Como nova pesquisa e ensino de alta qualidade.	Ambiguidade da simplificação. Como o sistema de regras é definido? Como é produzida a performance?
Legitimação das medidas de desempenho	Legitimação através da satisfação e escolha.	Legitimação através do alcance das metas políticas.	Legitimação através da reprodução de acúmulo de conhecimento científico.	Bifurcação de legitimidade. Quem deve estar convencido do desempenho u.?

Fonte: Baseado em Vakkuri e Johanson (2020).

2.6 Em resumo

Com a evolução das organizações existiu uma integração de conceitos de gestão no setor privado e mecanismos de mercado no setor público. Neste contexto, surgiram um novo tipo de organizações, as organizações híbridas, que utilizam recursos que anteriormente estavam separados por entidades públicas e privadas (Shaol et al, 2009). Vários foram os autores que tentaram chegar à definição de organização híbrida, trata-se de um termo com diferentes significados e interpretações (Laurett et al., 2008). Porém a definição geral e defendida por vários autores é que uma organização híbrida pode ser definida como a combinação de características contraditórias dentro de uma única unidade. Segundo a teoria organizacional, as organizações híbridas são organismos que operam em mais de um setor da sociedade e combinam diferentes atividades, fluxos de receitas, diferentes valores, culturas e diferentes modos de governação (Brandsen, Karré e Helderma, 2009). Como referido anteriormente as organizações podem assumir diferentes formas, como é o caso das parcerias público privadas, organizações sem fins lucrativos, empresas públicas, universidades, hospitais, empresas sociais sistemas de política de saúde entre outras (Johanson e Vakkuri 2018). Estas organizações estão sujeitas a várias dificuldades, pois em si a dicotomia entre o setor privado e público é uma distinção frágil, o que coloca estas organizações como resíduos conceptuais que não tem um lugar nas categorias de medição existentes. Estas dificuldades colocam entraves na aquisição de capitais, na legitimidade destas empresas, bem como a existência de tensões internas e externas. Segundo Battilana et al. (2012), o caso extremo de hibridização é o das empresas sociais, que desde a sua fundação procuram um modelo de organização híbrida ideal, no qual os gestores não enfrentariam uma escolha entre a missão social e o lucro, pois estes objetivos estariam integrados na mesma estratégia. As práticas de contabilidade e controlo demonstram um grau de flexibilidade, pois conseguiram adaptar-se aos diferentes públicos aos quais foram apresentadas (Doganova e Eyquem-Renault, 2009). A governação nestas organizações é complicada, pois é difícil comparar desempenho organizacional ao que acrescem os objetivos sociais diferentes e a prestação de contas a múltiplos intervenientes principais.

As organizações estão em constante transformação pois precisam de se adaptar constantemente às exigências em mudança o que torna as organizações híbridas extremamente interessantes para os investigadores.

Capítulo 3-Metodologia

Neste capítulo apresenta-se a metodologia adotada, esta metodologia depende sempre do fenómeno que se irá investigar (Viera et al. 2009). Neste caso, trata-se de um fenómeno complexo como o caso das organizações híbridas com o estudo de caso dos SASUM.

Este capítulo encontra-se dividido por secções. Numa primeira secção aborda-se a metodologia adotada, indicando o método de investigação utilizado, explicando especificamente o estudo de caso, paradigma interpretativo e o método qualitativo. Na segunda secção, serão analisados e justificados os métodos de recolha de dados entre os quais a análise documental, a observação e, por fim, as entrevistas e como estas foram estruturadas.

3.1 Metodologia e método de investigação

Para a realização deste estudo é interessante perceber que o paradigma adotado é o interpretativo com recurso a Estudo de Caso. O estudo de caso é um estudo empírico que investiga um fenómeno contemporâneo, no contexto da vida real, e em que as fronteiras entre o fenómeno e o contexto não são claramente evidentes (Yin, 2003). A opção pelo estudo de caso justifica-se com três condições entre as quais as questões de investigação são de como e porquê, o fenómeno em análise é contemporâneo e o investigador assume o papel de visitante não tendo qualquer controlo sobre o fenómeno em estudo nem sobre o comportamento dos principais autores. Este método é uma técnica extremamente útil para a pesquisa sobre comportamentos, atitudes, motivações e elementos de pressão em ambientes organizacionais (Berg, 2001), mostrando-se ainda apropriada quando o pesquisador investiga fenómenos em que o contexto é crucial porque afeta o fenómeno estudado e este pode interagir com o contexto e influenciá-lo (Cooper e Morgan, 2008). Vieira et al. (2009), observa a respeito da investigação qualitativa, que “os estudos de caso podem ajudar académicos e profissionais a obter um conhecimento mais profundo e completo da contabilidade no seu contexto organizacional e social”, além de permitirem “estudar contextualmente inúmeros problemas e questões de interesse na área da contabilidade de difícil abordagem por outros métodos”.

O Estudo de Caso é o mais adequado quando é adotado um paradigma interpretativo (Ryan et al., 2002; Scapens, 2004). O paradigma interpretativo permite interpretar a contabilidade e o controlo de gestão como uma prática social e apela a uma investigação de natureza indutiva (por oposição à investigação hipotético-deducativa (Hopper e Powell, 1985; Ryan et al, 2002; Scapens, 1990, 2004). A abordagem interpretativa salienta o papel da linguagem, interpretação e compreensão das ciências

sociais, o objetivo implícito a este paradigma consiste em compreender a ação humana e os significados que estão associados aos problemas nos contextos de vida diária (Chua, 1986, Hopper e Powell, 1985). Para Ryan et al. (2002) os significados são factos das ciências sociais, os pesquisadores estão preocupados com os procedimentos através dos quais os atores conseguem compreender os fenómenos. Segundo Hopper e Powell (1985), as pessoas criam a sua realidade social com a interação constante com os outros, o objetivo é analisar estas realidades sociais e a forma pelas quais os atores compreendem os fenómenos ocorridos. Estes estudos estão mais preocupados com a qualidade, a riqueza ou o carácter qualitativo da narrativa (Beck et al, 2010). A ênfase principal é sobre os significados que as pessoas atribuem aos fenómenos sociais, tendem a implicar análises particulares, localizadas no tempo e altamente contextualizadas de como os indivíduos comunicam e agem num ambiente social particular (Lukka e Modell, 2010). Como o paradigma interpretativo se preocupa com a compreensão do mundo social também se preocupa em compreender a natureza social das práticas contabilísticas (Ryan et al., 2002). A força da abordagem interpretativa consiste em proporcionar um entendimento profundo da natureza social das práticas contabilísticas e tenta localizar essas práticas nos contextos organizacionais, económicos e social (Ryan et al., 2002). Este paradigma concentra-se na forma na qual os autores usam os números contabilísticos, não como uma representação objetiva da realidade, mas como uma arte interpretativa ou subjetiva.

Stake (2007) reconhece que o verdadeiro objetivo do estudo de caso é a particularização e não a generalização. Pega-se num caso particular e ficamos a conhecê-lo bem. Sendo que o estudo de caso neste trabalho será nos Serviços de Ação Social da Universidade do Minho (SASUM) com o objetivo de estudar as práticas de contabilidade e controlo de gestão em organizações híbridas. O estudo de caso foi apresentado como um bom método de investigação da contabilidade de gestão e controlo, uma vez que proporciona uma melhor compreensão e teorização de conteúdos, dos processos e o contexto em que ocorre a prática da contabilidade e do controlo de gestão (Adams et al., 2006; Berry e Otley, 2004; Berry et al., 2009).

As empresas têm sofrido mudanças dramáticas no ambiente de negócios. A complexidade deste ambiente e a crescente importância atribuída às práticas contabilísticas resultaram num aumento do uso de metodologias qualitativas face à capacidade de fornecer novas e interessantes visões sobre a forma como a contabilidade interage com o ambiente (Moll et al., 2006). Segundo Vieira et al., (2009) referem que o crescente interesse na área da contabilidade pela investigação empírica deu origem a novas abordagens baseadas em teorias sociológicas e predominantemente em métodos qualitativos. A natureza multifacetada de muitas das práticas contabilísticas pode apenas ser analisada quando os métodos

qualitativos são adotados (Moll, Major et al., 2006). Sendo esta uma investigação qualitativa baseia-se na recolha direta de dados no terreno através de entrevistas e/ou observação (Ahrens e Chapman, 2006; Kasanen et al., 1993; Miles e Huberman, 1994), por contato direto e por vezes longo com a realidade em estudo (Miles e Huberman, 1994) e pela descrição pormenorizada dos acontecimentos, situações e interações entre pessoas ou entre pessoas e objetos (Patton, 1987). O que a distingue a investigação qualitativa é a abordagem única em recolher informação rica, detalhada e contextualizada, para compreender e estudar a realidade (Ahrens e Chapman, 2006). Segundo Fidalgo (2003) os dados são enquadrados e interpretados em contextos holísticos de situações, acontecimentos de vida ou experiências vividas, particularmente significativos para as pessoas implicadas. O investigador qualitativo estuda os acontecimentos no seu contexto natural, isto requer a recolha de materiais que descrevam momentos da vida dos indivíduos que são interpretadas na tentativa de aumentar a compreensão sobre o alvo de estudo (Denzin e Lincoln, 2000). A opção metodológica por uma investigação qualitativa é enquadrada por um interesse na complexa descrição e compreensão de um processo, mais do que nos seus resultados ou produtos. Permite aceder a diversidade e complexidade da realidade em estudo de forma contextualizada e enriquecida pelos significados que lhe são atribuídos pelos participantes (Marques, 2005). Sendo, assim, a ideal para estudar o caso em questão.

3.2 Métodos de recolha de dados

A recolha de dados foi realizada recorrendo a três instrumentos fundamentais: a análise documental, a observação e a entrevista. Para ser completa a recolha de dados é bastante importante recorrer a diferentes técnicas na mesma investigação (Goyette e Boutin, 1990).

3.2.1 Análise documental

Os documentos são registos escritos que proporcionam informações a favor da compreensão dos fatos e relações, constituem manifestações registadas de aspetos da vida social de determinado grupo (Oliveira, 2007). A análise documental ajuda a compreender o contexto no qual se insere o problema e a abordagem de investigação, complementa a teoria com dados sobre a prática e auxiliam no desenho dos métodos e procedimentos de recolha de dados (Malhotra et al., 2012). Conhecidos como dados secundários desempenham um papel importante, pois contribuem para sustentar a confiabilidade da investigação ao nível da sua credibilidade e confirmação ao permitir sustentar a triangulação de dados (Matthews e Ross, 2010).

A análise documental deve extrair um reflexo objetivo da fonte original, permitindo a localização, identificação, organização e avaliação das informações contidas no documento, além da contextualização dos fatos em determinados momentos (Moreira, 2005). Algumas vantagens do método de análise documental consistem no baixo custo e na estabilidade das informações por serem “fontes fixas” de dados e pelo fato de ser uma técnica que não altera o ambiente ou os sujeitos (Oliveira, 2007).

Entendida como fonte de conhecimento e evidências, a análise documental neste caso foi realizada através da consulta de alguns documentos, como é o caso das Leis e Decretos-Lei, documentos fornecidos pela entidade acolhedora de estágio, bem como ao SNC-AP. A análise documental permitiu conhecer a história, valores, missão, objetivos e estrutura do Departamento Contabilístico e Financeiro dos SASUM e outros documentos referentes às práticas contabilísticas utilizadas. Foram também analisados vários websites. A informação consultada inclui:

- Website SASUM (apresentação do organismo, organograma dos serviços, missão, estatutos, regulamento orgânico).
- Website da Unileo (Unidade de implementação da Lei do Enquadramento Orçamental):
 - Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas: Requisitos para a integração de informação orçamental e económico-financeira preparada de acordo com o SNC-AP;
 - Modelo Único de Prestação de Contas das Entidades Públicas.
- Website DGO- Direção Geral do Orçamento.
- Estatutos da Universidade do Minho.
- Plano de atividades dos SASUM.
- Lei n°62 /2007 de 10 de setembro.
- Decreto-Lei n°4 de 2016.
- Lei n.º 151/2015 - Lei do Enquadramento Orçamental.
- Lei de Execução Orçamental (LEO).
- Decreto-lei n°4 de 2016.
- Lei-Quadro das Fundações- Lei n°24/2012.
- Lei n°2 de 2020- Orçamento do Estado para o ano 2020.
- RJIES (Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior).
- Manual de Controlo Interno (Tribunal de Contas).
- Manual Sistema de Controlo Interno (SASUM).

- Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas(SNC-AP).

Para além da análise documental, o processo de recolha de dados incidiu também em dados primários que foi o caso da observação e entrevista. Os procedimentos utilizados são descritos e analisados a seguir começando pela observação e terminando com as entrevistas.

3.2.2 Observação

A observação como método de recolha de dados permite uma observação direta das pessoas e dos seus comportamentos numa organização, sem recorrer a descrições que estas podem fazer sobre os seus comportamentos. Esta técnica ajuda a compreender a importância dos fatores contextuais, fornece realismo aos acontecimentos e permite a recolha dos dados descritivos de uma certa realidade (Quivy e Campenhout, 1998).

A observação pode dividir-se em observação participante e não participante, neste caso recorreu-se à observação participante, pois o observador integrou-se nas atividades dos sujeitos cujo comportamento observa interferindo no campo observado, o que ocorreu através de um estágio realizado nos SASUM.

A opção metodológica pela observação de tipo participante vai ao encontro do objetivo de proceder dentro da realidade observada de forma não intrusiva e de modo a reduzir a variabilidade residual, nomeadamente a repressão de emoções e comportamentos efetuados. O observador, ao partilhar papéis e hábitos dos grupos observados, encontra-se em condições favoráveis de observar situações, fatos e comportamentos que dificilmente ocorreriam na presença de estranhos (Bogdan e Taylor, 1998). A observação participante é muito adequada para o investigador apreender, compreender e intervir nos diversos contextos em que se encontra. A observação decorre no meio onde as pessoas se relacionam. Por um lado, esta proporciona uma aproximação ao quotidiano dos indivíduos e das suas representações sociais, da sua dimensão histórica, sociocultural e dos seus processos. Por outro lado, permite intervir nesse mesmo quotidiano, e nele trabalhar ao nível das representações sociais, e propiciar a emergência de novas necessidades para os indivíduos que ali desenvolvem as suas atividades (Martins, 1996). Para Ezpeleta e Rockwell (1986), trata-se de documentar a realidade não documentada.

Spradley (1980) distinguiu múltiplas formas de envolvimento e tipos de participação: alto (completo, ativo, moderado), baixo (passivo) e sem envolvimento (não participação). No caso deste estudo o nível de envolvimento foi alto. Neste nível de envolvimento, a designação de participação completa pressupõe o mais alto nível de envolvimento do observador enquanto participante nas situações. Porém, é preciso ter em atenção que quanto mais se sabe de uma situação mais difícil fica a

estudar. Na participação ativa procura-se fazer o que os observados fazem começando com a observação apenas e depois tentam aprender o mesmo comportamento, não só para ser aceite, mas para aprender mais sobre as regras culturais do seu comportamento. Apesar desta ser uma técnica muito útil, nem todas as situações oferecem a oportunidade de a desenvolver (Spradley, 1980). Acresce que nela o observador tem um papel efetivo e suscetível de modificar certos aspetos da vida do grupo (Mucchielli, 1974). A participação moderada ocorre quando o investigador varia no participar e observar (Spraydley,1980).

Enquanto método de investigação a observação permite obter uma perspetiva holística e natural das matérias a serem estudadas, contudo os investigadores não devem cingir-se apenas a este tipo de observação, apesar de toda a utilidade que apresenta (Smith e Denton, 2001).

3.2.3 Entrevistas

A entrevista é utilizada com mais frequência na pesquisa qualitativa e é reconhecida como uma técnica de qualidade para a recolha dos dados (Gaskel, 2014). A entrevista oferece vantagens ao permitir esclarecer o significado das perguntas e ao mesmo tempo adaptar-se às pessoas e às circunstâncias nas quais a mesma se desenvolve, além de que possibilita a captação de expressões verbais e não verbais do entrevistado (Gil, 2008).

As entrevistas consistem em conversas orais, individuais ou de grupo com pessoas selecionadas cuidadosamente (Ketele e Roegiers, 1999). As entrevistas têm como principal objetivo explicar o ponto de vista dos participantes, como estes pensam, interpretam e explicam o seu comportamento no contexto natural em estudo (Coutinho, 2011). As entrevistas neste contexto vieram completar a observação direta, permitindo obter informação que não foi possível obter com a observação. A entrevista constitui uma das técnicas mais utilizadas na investigação qualitativa (Matthews e Ross, 2010; Bryman e Bell, 2007).

Uma das mais importantes etapas da entrevista é a preparação. Esta etapa obriga a alguns cuidados como o planeamento da entrevista, a escolha do entrevistado e a disponibilidade em fornecer as informações necessárias, as condições favoráveis que possam garantir ao entrevistado o segredo das suas afirmações e da sua identidade e por fim a preparação específica que consiste em organizar o guião com as questões importantes (Gaskell, 2014; Lakatos e Marconi, 1996). Todos estes aspetos foram tidos em conta na utilização deste método de recolha de dados.

As entrevistas podem ser estruturadas onde seguem uma ordem específica do investigador. As entrevistas semiestruturadas o discurso do entrevistado não é linear nem todas as intervenções estão antevistas, é dada liberdade de resposta aos participantes, podendo abordar os tópicos do guião de forma

diferente. Este tipo de entrevista fornece bastante informação, na linguagem dos participantes, sendo adequada a uma investigação interpretativa de natureza qualitativa (Patton, 2002; Fontana e Frey, 2000). Também podem ser realizadas entrevistas livres em que o investigador não coloca as questões. (Fontana e Frey, 2000).

Neste trabalho a entrevista utilizada foi do tipo semiestruturada, o que permite uma maior liberdade de expressão por parte do sujeito entrevistado e a entrevista é efetuada num menor espaço de tempo do que uma entrevista do tipo livre (Ketele e Roegiers, 1999).

As entrevistas foram realizadas presencialmente e de forma individual. No início de cada entrevista foi pedida autorização para gravar a entrevista. As entrevistas foram realizadas entre os dias 4 e 26 de março de 2021, em função da disponibilidade dos entrevistados.

Relativamente ao guião de entrevistas foi elaborado recorrendo à revisão de literatura (Apêndice I), tal como se apresenta na Tabela 4.:

Tabela 4: Estrutura do guião de entrevista

Pergunta:	Fonte utilizada	Objetivo da pergunta
Regime de Contratação e há quantos anos se encontra no departamento Contabilístico e Financeiro?	Quando os membros individuais da organização têm identidades que se alinham desproporcionalmente com a forma social e empresarial, o aumento das exigências dos outros pode ativar a ameaça de identidade e aumentar as diferenças latentes em conflito direto interpessoal (Glynn, 2000).	Perceber se os anos de experiência bem como o regime de contratação influencia as respostas dos entrevistados de modo a influenciar o funcionamento da organização.
Como caracteriza os Serviços de Acção Social (uma instituição pública, instituição privada ou uma instituição que mistura características de ambos os setores)?	A dicotomia dos setores públicos e privados é em si mesma, uma distinção frágil (Johanson e Vakkuri, 2018).	Entender como os entrevistados caracterizam os SASUM visto que são uma fundação pública de direito privado.
Qual o adjetivo que escolheria para caracterizar as fundações públicas com regime de direito privado?	O conceito de organizações híbridas não é claramente definido no âmbito académico. De facto, trata-se de um termo utilizado com diferentes significados e interpretações, o que dificulta seu entendimento e suas fronteiras em relação a outras áreas de pesquisa	Perceber como os entrevistados definem os SASUM através de um adjetivo.

	(Laurett et al., 2018).	
Qual o normativo contabilístico que utiliza no seu dia-a-dia no trabalho?	Bem como a contabilidade destas organizações pois a contabilidade é ela própria um híbrido que foi formado e reformado à margem de outras práticas e disciplinas.	Perceber se a organização e os entrevistados utilizam o normativo específico por serem uma fundação ou o normativo SNC-AP ou o SNC.
Tem conhecimento do processo de mudança na gestão dos Serviços de Acção Social quando aderiram ao regime fundacional? Em caso positivo, entende que este processo foi relevante/ importante)? Que aspetos salientaria deste processo de mudança?	A ideia subjacente ao NPM e às reformas implementadas na sequência deste movimento é encontrar novas e mais eficazes formas de organizar e prestar serviços públicos (Brown et al., 2003; Pallott, 1999; e Pollitt, 2000).	Entender se o entrevistado tem noção da mudança na organização e a sua opinião sobre esse processo e se esta mudança conseguiu maior eficiência dos serviços.
Com base na sua experiência, saberia dizer se ocorreram outros processos de mudança relevantes na contabilidade ou administração nos Serviços de Acção Social?	As empresas têm sofrido mudanças dramáticas no ambiente (Moll, Major et al.,2006).	Saber se existiram outras mudanças que influenciasssem o funcionamento da organização.
Na sua opinião, ocorreu alguma resistência no processo de mudança <u>de gestão e mais especificamente no regime contabilístico</u> adotado?	Provavelmente será permeado por tensões e conflitos... o surgimento de resistências... (Wood, 2010, p.245).	Se existiu resistência ao mudarem de um sistema enraizado público para privado o que poderá ter influências na organização.
Qual a maior dificuldade que destaca na mudança do regime público para um regime de fundações públicas com regime de direito privado?	...acomodação de parte a parte, caso não haja força externa para a mudança. . (Wood, 2010, p.245).	Visto anteriormente na revisão da literatura o objetivo é perceber se esta mudança trouxe alguma dificuldade associada como as que as organizações híbridas estão sujeitas.
Quais são as vantagens que considera que esta mudança trouxe para os Serviços de Acção Social?	Segundo Hai e Daft (2016) as organizações híbridas têm características que proporcionam algumas vantagens competitivas...	Perceber se a mudança para fundação pública de direito privado trouxe alguma vantagem para os SASUM anteriormente caracterizados como instituição puramente pública.
No seu dia a dia no trabalho como caracterizaria o sistema contabilístico que utiliza (uma	Bem como a contabilidade destas organizações pois a contabilidade é ela própria um híbrido que foi	Analisar se continuam a utilizar uma contabilidade pública ou se moldaram a

contabilidade mista ou apenas uma contabilidade pública)?	formado e reformado à margem de outras práticas e disciplinas (Miller, 1998).	contabilidade às novas características dos SASUM.
Esta mudança alterou a estrutura organizativa do DCF (Departamento Contabilístico e Financeiro)? De que forma?	Tem experimentado uma mudança crescente para a contratação de gestores profissionais.... (Brest, 2012; Bromley e Meyer 2014 e Hwang e Powell, 2009).	O objetivo é entender se foram contratados novos colaboradores de maneira a alterar a estrutura do DCF.
Considera que o SNC-AP é adequado e suficiente para gerir os Serviços de Acção Social sendo uma fundação pública com regime de direito privado?	A contabilidade implica um conjunto de técnicas baseadas em regras para apresentar informações às partes interessadas (Collier, 2004).	Perceber se o SNC-AP é o necessário para obedecer as regras para apresentar informações às partes interessadas nos SASUM.
Quais são as formas de obtenção dos recursos financeiros utilizadas pelos SASUM?	Bills (2010), as organizações do setor privado são guiadas pelo mercado para maximizar o retorno financeiro, ..., as organizações do setor público são caracterizadas como guiadas pelos princípios do benefício público e da escolha coletiva..."	Objetivo de perceber como obtém recursos financeiros visto que tem de se guiar por dois objetivos diferentes o de mercado e o público.
Como é que os SASUM articulam o SNC-AP com a natureza da informação contabilística ao nível do sistema de contabilidade de gestão que está a ser implementado?	A pressão no sentido de ser financeiramente viável e socialmente responsável empurrou tanto empresas com fins lucrativos como organizações sem fins lucrativos para uma zona híbrida, aquilo a que alguns chamam mesmo de "movimento de hibridação", em que tanto a criação de valor social como a criação de valor financeiro estão situadas como parte do negócio principal. (Hai e Daft, 2016).	Como a fundação utiliza o SNC-AP para a contabilidade de gestão estar de encontro com a natureza da informação contabilística.
O que mudou nas práticas contabilísticas com esta alteração?	Ao enfrentar a complexidade institucional características das organizações híbridas, é provável que essas múltiplas lógicas sejam capazes de moldar a variação das práticas da contabilidade (Lounsbury, 2008).	Entender se existiram mudanças nas práticas contabilísticas ao tornarem-se uma organização híbrida (fundação pública de direito privado).
O controlo de gestão como é desenvolvido (Está a ser feito algum sistema de custos totais que permita explicar custos reais,	Obriga as sociedades híbridas a produzir números orçamentais, que ao longo do tempo se enraizam como práticas organizacionais. Ao	Pela perspetiva dos entrevistados como é elaborado o controlo de gestão/analtico.

diretos e indiretos, por atividade e garantir um controlo maior na captação de receitas próprias)?	longo dos anos, o controlo orçamental tem sido institucionalizado como uma prática organizacional. (Gooneratne e Hoque, 2015).	
Como se desenvolve e decorre o processo de a divulgação das demonstrações financeiras?	Como a “accountability” pode ser, ou é prestada por meio de relatos financeiros e divulgação em relação a organizações híbridas (Shaoul et al., 2009).	Por serem uma fundação qual e como as demonstrações financeiras são divulgadas.
Qual é o tipo de informação financeira utilizada para a tomada de decisão?	As práticas de medição de desempenho têm sido gradualmente integradas aos princípios clássicos da tomada de decisões e do orçamento (Marginson, 2007).	Como os entrevistados utilizam a informação para tomar a decisão na organização.
Qual é o tipo de informação presente nos Relatórios de gestão dos SASUM?	...uma maior sensibilização para o papel de relatórios financeiros anuais no cumprimento de obrigações de prestação de contas (Ryan et al., 2002).	Perceber a informação presente nos relatórios realizados pela entidade.
Considera que existe uma necessidade de criação de padrões e perfis contabilísticos específicos para as fundações públicas com regime de direito privado?	Meio dos tipos de demonstrações de contabilidade financeira utilizadas em empresas privadas, bem como por meio de métodos de contabilidade do orçamento governamental, neste caso, enfrentam o problema da transposição (Padgett e Powell, 2012).	Objetivo de perceber se devido as suas especificidades e tendo em conta a experiência do entrevistado existe uma necessidade de criar padrões e perfis específicos para as fundações.

As amostras podem ser divididas em amostragem probabilística (seleção aleatória dos elementos das amostras) e amostragem não probabilística (seleção dos elementos da amostra de forma não aleatória) (Freixo, 2011). Neste caso a amostragem foi não probabilística, uma vez que os sujeitos foram selecionados por exercerem funções no Departamento Contabilístico e Financeiro.

Foram entrevistados 8 indivíduos pertencentes a este departamento. Toda a população é do sexo feminino e foi também pedido o consentimento da gravação de entrevistas (Apêndice II). Relativamente à antiguidade no Departamento Contabilístico e Financeiro, a maior parte dos entrevistados encontram-se a exercer funções há bastantes anos, como ilustrado no Gráfico 1. Sendo a idade média dos entrevistados 47 anos e a média dos anos de experiência neste departamento de 19 anos.

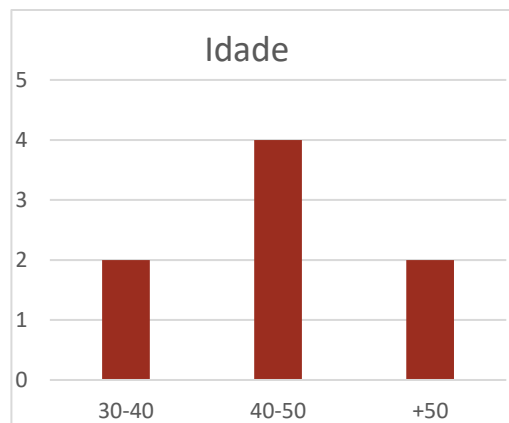
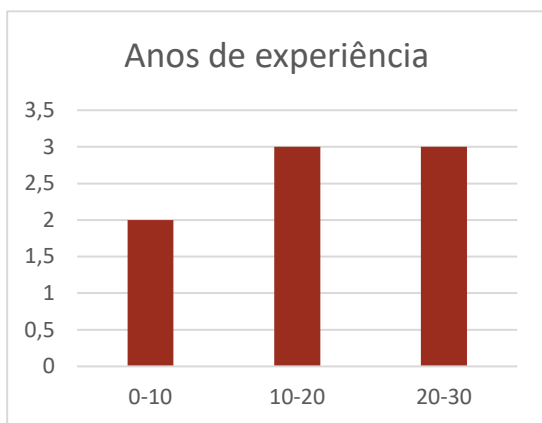


Gráfico 1- Anos de experiência e Idade na Organização

As habilitações literárias dos entrevistados estão representadas no Gráfico 2.

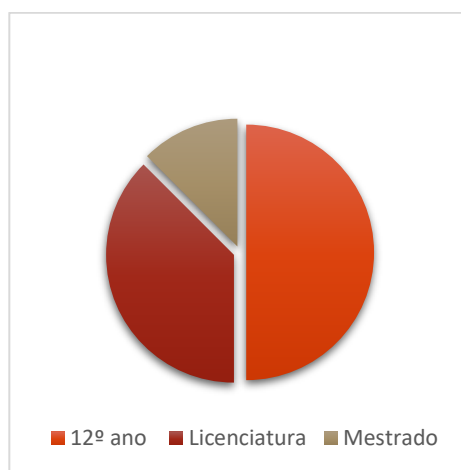


Gráfico 2- Formação colaboradores do DCF

Apenas um entrevistado possui grau de mestre, sendo que quatro possuem Licenciatura e três possuem o 12º ano. Relativamente ao regime de contratação dos entrevistados, apenas 2 dos 8 entrevistados foram contratados pelo regime da fundação pública com regime de direito privado, tal como apresentado no Gráfico 3. Os outros 6 entrevistados encontram-se no regime público de contratação.



Gráfico 3- Regime de contratação

3.3. Em resumo:

O paradigma adotado é o interpretativo com recurso a estudo de caso, que tem como principais características a fonte direta de dados, o ambiente natural, constituindo o investigador o instrumento principal, os dados são recolhidos de forma descritiva, existe importância dada aos processos em detrimento dos resultados ou produtos, análise dos dados de forma indutiva e a importância dada ao significado/apreensão de sentidos. Sendo assim, este estudo passa pela análise de documentos, pela observação obtida no estágio, bem como o complemento com entrevistas sobre o tema. Sendo as organizações híbridas um assunto com diversidade de problemáticas e uma complexidade muito elevada na sua compreensão, o estudo de caso apresenta-se como uma mais-valia para este estudo. As entrevistas permitem a análise do sentido que os atores dão às suas práticas e aos acontecimentos com os quais se veem confrontados: os sistemas de valores, as suas referências normativas, as suas interpretações bem como as leituras que fazem das próprias experiências (Quivy e Campenhoudt (1998). As entrevistas complementam as observações, que permitem obter, por vezes, informação que não foi possível obter pela observação. Têm como principal objetivo explicar o ponto de vista dos colaboradores, como interpretam, como pensam ou explicam o seu comportamento no contexto natural em estudo (Coutinho, 2011 p.291).

Capítulo 4- Estudo empírico

Neste capítulo são apresentados e discutidos os principais resultados recolhidos através da análise documental, observação direta e entrevistas, tendo sempre presente a bibliografia acerca da temática em estudo. Desta forma, é realizada uma análise e interpretação mais aprofundada das respostas dadas pelos colaboradores dos SASUM às perguntas que constituíram as entrevistas, com o objetivo de perceber se as respostas complementam ou contrariam a análise documental e a observação direta.

Este capítulo está dividido em 3 secções, sendo que a primeira secção diz respeito ao enquadramento contabilístico e organizacional utilizando a informação recolhida através de análise documental relativamente à evolução da contabilidade pública e a descrição e classificação da instituição Universidade do Minho e dos SASUM. A segunda secção e terceira secção corresponde ao estudo empírico em si, nomeadamente a informação recolhida através de observação direta, obtida através do estágio nos Serviços de Acção Social da Universidade do Minho e outras informações relativos a estes, bem como perceber quais as perceções dos trabalhadores dos SASUM acerca do regime em que se inserem os SASUM, se estes consideram os SASUM como uma organização híbrida (regida por dois setores de atividade, público e privado) e como funciona a contabilidade e controlo de gestão nesta organização.

4.1 Enquadramento Contabilístico e Organizacional.

4.1.1 Evolução da Contabilidade Pública até ao Sistema Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP)

Até 1974 a contabilidade pública era meramente orçamental, existia uma maior preocupação com as despesas públicas, com o cumprimento do orçamento e da lei, a unigrafia e havia sistema de base de caixa modificado. (Caiado, 2007). Com a entrada na CEE (Comunidade Económica Europeia) de 1974 a 1989 verificaram-se mais estímulos de inovação por parte dos restantes países membros, foi criado o primeiro programa oficial da contabilidade, existiu a criação do inventário geral do património do Estado e foi implementada a classificação económica das receitas e das despesas públicas (Vaz, 2016). Entre 1990 e 1992, houve a criação da Lei das Bases da Contabilidade Pública, da Lei de Enquadramento Orçamental e a criação do Regime de Administração e Financeira do Estado. (Vaz, 2016). A queda da RAPE (reforma administrativa e financeira do estado), entre 1993 e 1996, deveu-se a falhas no cumprimento de objetivos e não resposta a determinadas funções. Baseado no POC de 1989,

foram criados e aprovados planos setoriais adaptados à administração pública, a criação de uma estrutura de missão para levar a cabo o desenvolvimento do POCP (Plano Oficial de Contas Público), (Pires Caiado, 1998). Bem como, a aprovação e implementação do POCP e dos seus planos setoriais entre 1997 e 2015. Após a aprovação e aplicação do POCP e a falta de resultados houve a necessidade de criar um novo sistema contabilístico que respondesse às exigências de um adequado planeamento, relato e controlo financeiro. Para tal, foi incumbido à Comissão de Normalização Contabilística (CNC), a criação de um sistema contabilístico que fosse consistente com o SNC e que fosse ao encontro das IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards Board*, Normas Internacionais de Contabilidade Pública) (Vaz, 2016).

O Decreto-Lei nº192/2015 aprovou o Sistema Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) com o objetivo de “resolver a fragmentação e as suas inconsistências atualmente existentes e permitir dotar as administrações públicas de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas que atualmente têm sido adotados a nível internacional”. O SNC-AP vem assim permitir implementar a base do acréscimo na contabilidade e relato financeiro das administrações públicas, articulando-a com a atual base de caixa modificada; estabelecer os fundamentos para uma orçamentação do Estado em base de acréscimo; fomentar a harmonização contabilística; institucionalizar o Estado, como uma entidade que relata, mediante preparação de demonstrações orçamentais e financeiras, numa base individual e consolidada; aumentar o alinhamento entre a Contabilidade Pública e as Contas Nacionais; uniformizar os procedimentos e aumentar a fiabilidade da consolidação de contas, com aproximação ao SNC (Sistema de Normalização Contabilística). O SNC-AP aplica-se aos serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsector da segurança social e às entidades públicas reclassificadas (EPR). É constituído pelos subsistemas de contabilidade orçamental, financeira e de gestão. O subsistema da contabilidade orçamental que visa permitir um registo aprofundado e detalhado de todo o processo orçamental (para tal foi implementada definitivamente a base de caixa e a classe 0).

A contabilidade orçamental tem um tratamento específico, no âmbito da aplicação do SNC-AP, na NCP 26 (Norma de Contabilidade Pública) conjuntamente aliado à Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) bem como o Regime Financeiro das Administrações Locais e das Entidades Intermunicipais (RFALEI- Lei nº73/2013). A NCP 26 visa regular a contabilidade orçamental definindo conceitos, regras e modelos de demonstrações orçamentais, componentes principais do relato orçamental de uma entidade pública ou de um período de consolidação, nesta norma ficam também definidos os ciclos

orçamentais da despesa e da receita- Receita- 1º Inscrição da previsão da receita-2º Liquidação- 3º Recebimento- Despesa- 1º Inscrição da dotação orçamental- 2º Cabimento- 3º Compromisso- 4º Obrigação- 5º Pagamento. O subsistema da contabilidade financeira tem por base as normas internacionais de Contabilidade Pública e permite registar todos os eventos que afetam o desempenho financeiros, os movimentos de caixa e a posição financeira da entidade (utiliza a base do acréscimo e o custo ou valor de mercado), seguindo-se as NCP 1 à 25 bem como no PCM (Plano de Contas Multidimensional) nas classes de contas de 1 à 8. Passam a ser exigidas às entidades públicas a apresentação das seguintes demonstrações financeiras: Balanço, Demonstração de Resultados por naturezas, Demonstração das alterações no património líquido, Demonstrações de fluxo de caixa e os Anexos às demonstrações financeiras. Encoraja-se a elaboração de Demonstrações Financeiras previsionais e são exigidos mapas de prestação de contas individuais e consolidadas. O subsistema da contabilidade de gestão permite avaliar os resultados das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos (utiliza a base do acréscimo). Está retratada numa norma própria NCP 27 e serve de orientação para a aplicação obrigatória em todos os organismos uma contabilidade de gestão com vista à determinação de custos por funções, atividades, bens e serviços subjacentes a preços, tarifas e taxas; determinação de custos de produção de ativos fixos; determinação de custos ambientais; fundamentação económica das decisões. A imputação dos custos será pelo sistema ABC- Sistema *Activity Based Costing*. Esta norma também contempla informação necessária a divulgar aquando do relato (contas anuais) (Decreto-lei nº 192/2015 de 11 de setembro do Ministério das Finanças, 2015).

4.1.2 Descrição e Classificação da Instituição Universidade do Minho

A Lei nº62/2007 de 10 de setembro, consistiu na reforma do sistema de ensino superior público e criou um novo tipo de instituições, as fundações públicas com regime de direito privado com a vantagem de adoção deste modelo de gestão e de enquadramento jurídico para o prosseguimento dos seus objetivos.

O Decreto-lei nº4/2016 no artigo 1º institui uma fundação pública com regime de direito privado denominada de Universidade do Minho. A Universidade do Minho passa então a reger-se pelo direito privado no que respeita à sua gestão financeira, patrimonial e pessoal.

A Universidade do Minho integra os Serviços de Ação Social, que gozam de autonomia administrativa e financeira, e que se regem pelo disposto na lei e pelos estatutos sendo também regidos por Estatutos próprios que devem ser revistos de modo a conformá-los com o novo enquadramento

estatutário (artº134 Estatutos Universidade do Minho).

Relativamente aos Recursos Humanos a Universidade do Minho, no regime fundacional, pode admitir pessoal em regime de direito privado e nos termos do nº2 do artigo 85ª-A do Estatuto da Carreira Docente Universitária e do artº44º-B nº2 do Estatuto de Pessoal Docente do Ensino Superior Politécnico, em regime de trabalho em funções públicas.

O pessoal com relação de emprego público que se encontre a exercer funções na Universidade do Minho, à data da transformação em instituição de ensino superior, transita para esta, com garantia de manutenção integral do seu estatuto jurídico, designadamente no que se refere à progressão na carreira (Decreto-Lei nº4/2016 art.º 4).

Na Lei de Bases elencam-se os princípios que se aplicam ao financiamento do ensino superior (IES) como os da responsabilização, da racionalidade e eficiência das IES, da responsabilização financeira do Estado e da contratualização entre as IES e o Estado. Assim, compete ao Estado em cada ano económico, pelos montantes fixados na Lei do Orçamento de Estado (LOE).

Segundo o art.º 5 do Decreto-Lei nº4/2016, o financiamento à Universidade do Minho é definido de acordo com as regras fixadas pela lei para o financiamento do Estado às demais instituições públicas de ensino superior, podendo celebrar contratos plurianuais, de duração não inferior a três anos, com vista à realização de objetivos específicos. Em consequência, são atribuídas à Universidade do Minho dotações do Orçamento do Estado para funcionamento e investimento previstas na lei nº49 de 30 de agosto de 2005 e nº42 de 10 de setembro de 2007, definidas em função de critérios objetivos comuns a todas as instituições de ensino superior. A Universidade do Minho também pode concorrer a fundos públicos nos mesmos termos que as demais instituições públicas de ensino superior. Para além disso, pode dispor, sem qualquer restrição, dos resultados das suas contas anuais.

A Universidade do Minho tem de respeitar os limites ao endividamento presentes no artº7 do Decreto-Lei nº4/2016 entre os quais a garantia de um grau de autonomia financeira de 75%, sendo este definido pelo rácio fundo social/ativo líquido; quádruplo do valor do *cash-flow*, sendo este definido pelo cômputo da adição dos resultados líquidos com as amortizações e as provisões/ajustamentos do exercício. Para a determinação destes limites, as grandezas contabilísticas dizem respeito ao último exercício económico para o qual estejam disponíveis demonstrações financeiras consolidadas devidamente certificadas pelo fiscal único. Esta capacidade de endividamento destina-se a ser utilizada no financiamento de atividades de investimento podendo ser utilizada até ao máximo de 5% para o financiamento da atividade de exploração.

A Universidade do Minho promove a constituição de um fundo autónomo, do qual é titular, financiado por doações, heranças ou legados e contribuições voluntárias de antigos estudantes, com o objetivo de assegurar a prossecução das respetivas atribuições através de fontes alternativas de financiamento, podem também ser afetas ao património do fundo verbas provenientes da venda ou arrendamento de bens imóveis. Ao financiamento deste fundo é aplicável o regime de mecenato previsto no Estatuto dos Benefícios Fiscais. Os rendimentos obtidos com a gestão de fundos constituem saldos do fundo, sendo afetos à prossecução das atividades previstas no respetivo regulamento de gestão. A gestão do fundo deve ser orientada no sentido de garantir a não redução tendencial do seu valor patrimonial depois de agregados os valores mobilizados e aplicados os coeficientes de desvalorização monetária. O património do fundo apenas pode ser mobilizado para a realização de projetos de investimento de interesse estratégico para a Universidade do Minho, até ao máximo de 50% do seu valor patrimonial, após aprovação do Conselho dos Curadores e do Conselho Geral, mediante proposta, devidamente fundamentada do Reitor, que deve incluir um plano de reposição integral do montante mobilizado. Para efeitos de acompanhamento da evolução do fundo, o Reitor da Universidade do Minho submete, no primeiro trimestre de cada ano, a parecer do Conselho de Curadores, um relatório sobre os rendimentos obtidos e a respetiva aplicação e a origem e natureza de novos financiamentos. Este parecer é remetido aos membros do Governo responsáveis pela área das finanças e do ensino superior até ao termo do primeiro trimestre de cada ano. Em caso de liquidação, o património líquido do fundo constitui receita própria da Universidade do Minho e deve ser aplicado na construção, reabilitação ou aquisição de bens ou serviços destinados a atividades de ensino, investigação ou desenvolvimento. (art. 8º Decreto-lei nº4/2016)

A Universidade do Minho tem a capacidade para transmitir imóveis a título oneroso, nos termos dos seus Estatutos, sempre que a totalidade do valor de realização seja aplicada em outros investimentos que passem a integrar o seu ativo imobilizado. A decisão desta transmissão apenas pode ser tomada quando exista um plano de investimento em ativos imobilizados necessários à atividade da Universidade do Minho, devidamente aprovado pelos seus órgãos próprios, e quando o montante global de investimento seja comprovadamente igual ou superior ao valor presumível de realização. O reinvestimento do valor de realização em outros elementos do ativo imobilizado constantes do plano de investimento tem de ser concluído até ao fim do terceiro exercício económico seguinte ao da realização da transmissão onerosa.

As fundações públicas de direito privado estão limitadas nas despesas em dois terços dos seus rendimentos anuais.

As fundações estão sujeitas ao regime declarativo previsto no Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de janeiro, que cria a Informação Empresarial Simplificada (IES), alterado pelos Decretos-Leis n.º 116/2008, de 4 de julho, 69-A/2009, de 24 de março, e 292/2009, de 13 de outubro, e ao regime de normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo, previsto no Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março. As fundações públicas ficam sujeitas ao regime de gestão económico-financeira e patrimonial previsto na lei-quadro dos institutos públicos.

Aplica-se às fundações públicas de direito privado, em igualdade de circunstâncias, o regime previsto anualmente na lei que aprova o Orçamento do Estado para as entidades públicas reclassificadas de regime simplificado.

A Universidade do Minho está obrigada ao dever de publicitação, no respetivo sítio oficial na Internet das tabelas remuneratórias respeitantes às carreiras próprias que crie neste regime, das remunerações dos titulares dos seus órgãos de governo e de gestão, dos ativos de que dispõe e das dívidas e compromissos plurianuais que assume.

As fundações públicas de direito privado, estão sujeitas aos princípios constitucionais de direito administrativo, aos princípios gerais da atividade administrativa, ao regime de impedimentos e suspeições dos titulares dos órgãos e agentes da Administração, às regras de contratação pública e aos princípios da publicidade, da concorrência e da não discriminação em matéria de recrutamento de pessoal.

Segundo o artº 9 24/2012 (Lei Quadro das Fundações) as fundações portuguesas e estrangeiras que exerçam a sua atividade em território nacional estão obrigados a comunicar aos serviços da Presidência de Conselho de Ministros a composição dos respetivos órgãos e a cópia dos relatórios anuais de contas e de atividades até 30 dias após a aprovação como fundação. Devem, ainda, disponibilizar permanentemente na sua página de Internet a descrição do património inicial e quando for o caso disso, do património afeto pela administração direta ou indireta do Estado e outras entidades bem como o montante discriminado dos apoios financeiros recebidos nos últimos 3 anos.

As fundações públicas com regime direito privado regem-se pelas normas constantes da Lei Quadro das Fundações, legislação, bem como estatutos e regulamentos internos. São aplicáveis às fundações:

a) O Código do Procedimento Administrativo, no que respeita à atividade de gestão pública, envolvendo o exercício de poderes de autoridade, a gestão da função pública ou do domínio público, ou

a aplicação de outros regimes jurídico administrativos;

b) O regime jurídico aplicável aos trabalhadores que exercem funções públicas;

c) O regime da administração financeira e patrimonial do Estado;

d) O regime da realização de despesas públicas e da contratação pública;

e) O regime das incompatibilidades de cargos públicos;

f) O regime da responsabilidade civil do Estado;

g) As leis do contencioso administrativo, quando estejam em causa atos e contratos de natureza administrativa;

h) O regime de jurisdição e controlo financeiro do Tribunal de Contas e da Inspeção-Geral de Finanças.

O relatório anual de atividades e de contas deve conter informação clara e suficiente sobre os tipos e os montantes globais dos benefícios concedidos a terceiros e dos donativos ou dos subsídios recebidos, bem como sobre a gestão do património da fundação. A informação de carácter anual fica obrigatoriamente disponível para o público no prazo de 30 dias após a aprovação do relatório anual de atividades e de contas, a qual deve ocorrer até ao dia 30 de abril.

Pelo artº 131º do RJIES o governo da fundação é efetuado por um Conselho de curadores, nomeados pelo Governo sob proposta da instituição (via reitor com prévia aprovação do conselho geral) de entre pessoas estranhas à universidade (incluindo privados que tenham contribuído para o património da fundação e pelo fiscal único. Já o governo do estabelecimento (atº133 do RJIES) é efetuado pelos mesmos órgãos das universidades não fundacionais (salvo o fiscal único, que transita para a fundação). Porém, várias adaptações, incluindo a intervenção do conselho de curadores na nomeação e exoneração do conselho de gestão, na homologação da eleição do reitor (e sua destituição), na homologação de várias decisões do conselho geral.

4.1.3 Regime Jurídico dos Serviços de Ação Social da Universidade do Minho

A Universidade do Minho integra os SASUM, que gozam de autonomia administrativa e financeira, e que se regem pelo disposto na lei e pelos estatutos, sendo também regidos por Estatutos próprios que devem ser revistos de modo a conformá-los com o novo enquadramento estatutário (artº134 Estatutos Universidade do Minho).

Os Serviços de Acção Social são categorizados como Serviços e Fundos Autónomos. Estes englobam organismos com autonomia financeira e administrativa, financiados minoritariamente com transferências provenientes de outras unidades da Administração Pública e com impostos que lhes estejam consignados. A sua atuação efetua-se em determinadas áreas, quer através de regulamentação e fiscalização, quer através da atribuição de apoios financeiros aos agentes económicos no quadro da política económica e social do Estado (Serviços de Acção Social da Universidade do Minho).³

Segundo o Regulamento Orgânico dos Serviços de Acção Social estes serviços são uma Unidade de Serviços da Universidade do Minho que gozam de autonomia administrativa e financeira e que se regem pelo disposto na lei e nos Estatutos da Universidade do Minho. Considerando o nº2 do art.º 122º dos Estatutos da Universidade do Minho, publicados na 2ª série do Diário da República nº183, de 21 de setembro de 2017, os Serviços gozam de autonomia administrativa e financeira e regem-se por Estatutos próprios, a aprovar pelo Conselho Geral, sob a proposta do Reitor, ouvido o Senado Académico (Serviços de Acção Social da Universidade do Minho).

Cabe ao Administrador assegurar a gestão corrente dos serviços bem como a elaboração da proposta do orçamento, do plano de atividades e do relatório de atividades. Os Serviços de Ação Social da Universidade do Minho estão divididos por departamentos: Departamento de Apoio ao Administrador, Departamento Contabilístico e Financeiro, Departamento Alimentar, Departamento de Apoio Social e o Departamento de Desporto.

O departamento no qual este trabalho teve mais incidência foi no Departamento Contabilístico e Financeiro pois o objetivo deste trabalho, como já referido anteriormente, é “Estudar as práticas de contabilidade e controlo de gestão em Organizações Híbridas, com o estudo do caso do Serviços de Acção Social (SAS) da Universidade do Minho”. O Departamento Contabilístico e Financeiro (DCF) é um departamento transversal nos SASUM, que interage e presta informação a todos os *stakeholders*, sendo que as respetivas atividades são fortemente influenciadas por força de alterações ao nível legislativo, normativo contabilístico e fiscal. Ao DCF compete orientar, controlar e avaliar o desempenho e a

³ <http://www.sas.uminho.pt/> acedido em 25/04/2021

eficiência dos Serviços; garantir a coordenação das atividades e a qualidade técnica da prestação de informação prestada pelo departamento; gerir a eficiência os recursos humanos, patrimoniais e tecnológicos afetos ao departamento otimizando os meios e adotando medidas que permitam simplificar procedimentos; assegurar o cumprimento das deliberações do Conselho de Gestão. Também é da competência do DCF planejar, programar e coordenar as atividades de gestão financeira e patrimonial e proceder à revisão do manual de políticas e procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno; preparar a proposta de orçamento acompanhar a sua execução e a evolução da execução financeira. Preparar o relatório de gestão e a prestação de contas anual, bem como promover e organizar a elaboração da conta de gerência a enviar para o Tribunal de Contas. Assegurar o registo contabilístico refletindo a relevância material dos Serviços e respeitando os normativos em vigor. Na área da contratação, assegurar os procedimentos de contratação necessários à concretização de aquisições de bens, serviços e empreitadas; elaborar o plano anual de compras e promover a elaboração dos programas de concursos e respetivos cadernos ambos em estrita colaboração com os departamentos. Na área da gestão de equipamentos e ativos, promover uma política de valorização e gestão eficiente. Na área de gestão da qualidade, gerir os processos de compra e gestão financeira e patrimonial do Sistema de Gestão da Qualidade do DCF (Serviços de Acção Social da Universidade do Minho).

Com a transformação que foi alvo na Universidade do Minho há a necessidade dos Serviços de Acção Social a acompanharem com vista a uma gestão eficiente e eficaz dos recursos disponíveis, o que leva a uma dualidade de objetivos por um lado precisam de manter a empresa social como auxílio para os alunos e ,por outro lado, precisam de ter uma gestão eficiente e eficaz com obtenção de lucro.

4.2 Caso dos SASUM

Através da observação ocorrida no estágio permitiu perceber que o Departamento Contabilístico e Financeiro tem de obedecer a prazos rigorosamente planeados pela Direção Geral do Orçamento que determinam o Calendário Contabilístico:

Tabela 5- Calendário Contabilístico

Mensal	
Fundos disponíveis	Até dia 10 do mês seguinte
Mapas do Administrador	Até dia 15 do mês seguinte
Mapa de Encargos com o pessoal e número de efetivos	
IRS de independentes	Até dia 20 do mês n+1
IRS de dependentes	Até dia 20 do mês seguinte
DGPGF (Direção Geral de Planeamento e Gestão Financeira) – Requisição de Fundos	Até ao 4º dia útil do mês
Ficheiros SAFT	Até dia 15 do mês seguinte
Execução de Compromissos Plurianuais	Permanentemente e Trimestralmente
Alterações Orçamentais	Até dia 8 do mês seguinte
Execução do Orçamental de receita e despesa	Até dia 8 do mês seguinte
Pagamentos em Atraso	Até dia 10 do mês seguinte
Mapas de atas resumo mensal	Até dia 10 do mês seguinte
ADSE	Até dia 30 do mês
Caixa Geral Aposentações	Até dia 15 do mês seguinte
Segurança Social	Até dia 20 do mês seguinte
Trimestral	
Unidade de Tesouraria	Até dia 15 do mês seguinte ao trimestre
Relatório de Execução Orçamental	Até dia 30 do mês seguinte ao final do trimestre
Comunicação dos Contratos Plurianuais	Até dia 15 do mês após o trimestre
IVA trimestral	Até dia 15 do mês n+2
Balancete Analítico	Final do mês seguinte ao fim do trimestre
PMP (Prazo Médio de Pagamentos) – informação página dos SASUM	Trimestre
Anualmente	
<i>definidas no início do ano neste caso referente a 2020)</i>	
Prestação de informação ao Tribunal de Contas	Até 30 de abril
Prestação de Contas do Exercício (Balanço, DR, Fluxos de Caixa)	Até 30 de abril
Encerramento na SIGO da informação da execução orçamental relativa ao mês 13 do ano transato	Até 30 de abril
Comunicação de Contratos Plurianuais	Até ao final do mês de janeiro
Saldo Gerência Anterior (SGA)	Até dia 29 de maio
Comunicação dos Inventários à AT	Até ao final do ano
Comunicação de Subsídios- Subvenções	Até ao final do ano
Consumo das Unidades Finais	Até ao final do ano
Mapa Recapitulativo- IES (Informação Empresarial Simplificada)	15 de setembro
Declaração de Compromissos Plurianuais, Pagamentos e Recebimentos em Atraso	Até 30 de janeiro

Na prática, com a observação do comportamento dos trabalhadores, permitiu concluir que a mudança para o regime fundacional facilitou o processo de recrutamento de colaboradores por parte dos SASUM, pois ao permitir admitir pessoal em regime de direito privado já não é necessário recorrer a procedimentos concursais/ concursos públicos e todos os trâmites obrigatórios na admissão de pessoal em funções públicas, tornando-se um sistema mais eficiente e eficaz na contratação de recursos humanos (Decreto-Lei nº4/2016), facilitando por este meio a contratação de pessoal, mas também como consequência disto aumenta a desconfiança na transparência no recrutamento de pessoal.

Relativamente ao financiamento nos termos fundacionais, não se verificaram grandes alterações deste regime ao sistema não fundacional, pois as formas de financiamento continuaram a ser as mesmas do antigo regime. Ou seja, os SASUM não beneficiaram de nenhum financiamento adicional ao integrar o regime fundacional, não houve contribuições privadas nem de outras origens. Continuaram a receber por parte do Estado dotação orçamental nos termos da Lei das Bases, a possibilidade de recorrer a fundos públicos e as receitas próprias conseguidas através da venda de bens e serviços (Artigo 198º, Constituição da República Portuguesa).

Em termos da contratação manteve-se todos os procedimentos necessários na aquisição de bens e serviços como anteriormente efetuados pelo regime não fundacional, com a consulta de mercado e do concurso público (que segundo o Código Contratação Pública estariam isentos de concurso por ser uma fundação pública de direito privado) (Decreto-lei nº18/2008).

Porém, houve uma maior previsibilidade e estabilidade financeira, pois através do financiamento estadual plurianual contratualizado permitiu ao Reitor dar autorização na previsão e permissão da despesa não sendo necessário recorrer ao Ministério para a permissão dessas despesas. Não houve a possibilidade ao Endividamento por parte dos SASUM previstos no decreto-lei nº4/2016 com a instituição do regime fundacional. Mesmo sendo uma fundação de direito privado os SASUM, continuam muito dependentes do Estado e do orçamento. Não sendo suficientes as receitas próprias para satisfazer as despesas existentes não conseguindo aumentar a autonomia.

Os SASUM continuaram a reger-se pelas normas de Contabilidade Pública emanadas pelo SNC-AP, de fiscalização prévia do Tribunal de Contas. Continuaram a estar submetidos ao Código Procedimento Administrativo mesmo nas áreas designadas de direito privado.

A passagem ao regime fundacional não trouxe ganhos de eficiência e de competitividade na gestão pois continuaram a ser efetuados os mesmos procedimentos e obrigações que tinham anteriormente no regime não fundacional.

Continuaram com a obrigação de prestar contas regendo-se fundamentalmente pela lei do

enquadramento orçamental, pelo regime de administração financeira do Estado, pela lei de organização e processo do Tribunal de Contas, pelas instruções emanadas pelo Tribunal de Contas e pelos diplomas anuais de execução orçamental. As receitas e despesas continuaram a ser comunicadas para as contas públicas como anteriormente, nomeadamente, na integração de saldos de gerências anteriores.

O regime de fundação não chegou a ser concretizado com os pressupostos de partida. A situação que o país atravessou na altura de instauração do regime de fundação determinou uma dificuldade administrativa que acabou quase por completo com os referenciais gestionários e de apoio do Estado, constitutivas das universidades-fundação. Apenas persistiram duas vantagens: a gestão autónoma do património através de um Conselho de Curadores formado por individualidades indicadas pela própria universidade; e a possibilidade de instituição e manutenção de carreiras próprias em regime de funções privadas, se bem que submetidas ao paralelismo com as carreiras públicas (Artigo 134 do RJIES).

Pelo artº13 do Decreto-Lei nº4 de 2016, findo o período experimental de cinco anos de funcionamento é realizada a avaliação da aplicação do mesmo, o Conselho Geral da Universidade do Minho pode propor, justificadamente, o regresso da instituição ao regime não fundacional. Durante o período experimental, pode o Governo decidir, ou a Universidade do Minho propor, o regresso ao regime não fundacional, em resultado da não verificação justificada de pressupostos que presidiram à adoção do mesmo regime.

4.3 Perceções dos colaboradores dos SASUM

As entrevistas vieram proporcionar informação que não foi possível obter com a observação direta, pois permitem compreender o ponto de vista dos colaboradores dos SASUM que lidam diariamente com a dualidade de objetivos, como estes pensam, interpretam e explicam o seu comportamento no contexto natural em estudo (Coutinho, 2011).

4.3.1 Como os colaboradores caracterizam dos SASUM?

Foi observado que os entrevistados caracterizaram os SASUM, na sua maioria, como uma instituição pública, apesar dos entrevistados 2 e 3 considerarem ser uma fundação. Segundo o entrevistado 2 considera sendo “uma fundação regida pelos estatutos públicos em 99,9% pela atividade pública”, em contrapartida, o entrevistado 3 considera os “SASUM como sendo regido por ambos os setores sendo um regime funcional”, porém a parte pública sobrepõem-se.

Relativamente aos adjetivos que os entrevistados escolheriam para caracterizar os SASUM como uma fundação pública de direito privado, os entrevistados 1, 4, 5 e 6 adjetivaram como apoios sociais,

já o entrevistado 2 caracterizou como uma instituição pública, comentando o facto de “terem de cumprir muitas disposições legais, bem como ainda existir pouco apoio privado à atividade que é pública como é o caso da educação”. O entrevistado 3 referiu como adjetivo a “transparência como não sendo muito fácil”, enquanto o entrevistado 7 adjectivou como sendo “prestação de serviços para dar melhor apoio aos alunos”. Já o entrevistado 8 adjectivou como sendo uma “instituição pública com atribuições de apoio social aos estudantes na medida de alojamento, bolsas, alimentação e desporto, na qual mistura as duas vertentes por um lado utilizam preços sociais, mas também tem vertente comercial nos bares e nas refeições, onde é aplicado um preço de venda que seja superior ao custo.”(gráfico 4)



Gráfico 4- Adjetivos referidos pelos entrevistados

Todos os entrevistados afirmaram que em termos de normativo contabilístico estão regidos pelo Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública (SNC-AP).

4.3.2 Percepções sobre o processo de mudança dos SASUM

Quando questionados se tiveram conhecimento do processo de mudança dos SASUM para o regime fundacional a resposta foi unânime, uma vez que todos responderam afirmativamente. Como responderam afirmativamente quando questionados sobre se este processo foi importante e quais os aspetos que salientavam, o entrevistado 8 afirmou que “inicialmente o processo de passagem para a fundação foi importante, pois os SASUM iriam ter mais autonomia, porém com as sucessivas alterações/ leis do orçamento de estado foi-se perdendo. Voltaram-se a colocar estas fundações no perímetro do setor/administração pública com a obrigação de reporte de todo o tipo de informações. Inicialmente as indicações era para não existir a obrigação da utilização do código de contratos públicos, assim foram logo alterados de imediato em como era obrigatório usar o CCP. Para além disso, o princípio de equilíbrio em que dava autonomia aos SASUM para abrir os seus saldos também perderam essa autonomia. Não puderam contratar empréstimos como previsto no regime das fundações. Todos os ganhos iniciais que esta fundação pública de direito privado iria ter para os SASUM perdeu-se.”, o entrevistado 1, respondeu como sendo “importante para as pessoas que estavam numa situação precária (sem contrato), foi importante, pois tiveram contrato individual de trabalho”. Relativamente aos restantes entrevistados consideram que o processo foi importante, porém não encontraram aspetos que salientariam deste processo.

Relativamente ao conhecimento dos entrevistados sobre outros processos de mudança que teriam ocorrido nos SASUM, o entrevistado 1 afirmou existir a “mudança do POC-Educação para o SNC-AP sendo uma das maiores mudanças ocorridas nos SASUM devido à dificuldade de se adaptar bastantes reportes apesar de não contraírem dívidas nem empréstimos”. Segundo o entrevistado 8 “não existiram alterações no processo contabilístico, porém esperava-se encontrar ferramentas do setor privado, mas isto não aconteceu. A prestação de contas é feita de forma igual às outras universidades que não são fundação pública de direito privado devendo prestar contas à Direção Geral do Orçamento e UNILEO (Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental). Segundo o entrevistado 8 “a fundação de direito privado deveria ter acrescentado uma maior associação ao setor privado um facto que não foi conseguido, todo o objetivo destas fundações se perdeu pelo caminho”.

Todos os colaboradores dos SASUM mencionaram que não existiu resistência de nenhum tipo ao processo de mudança para um regime de organização híbrida.

Os colaboradores destacaram como dificuldades na mudança de regime, como relatou o entrevistado 6, a falta de informação, visto que se trataria de um “assunto mais entre o reitor e a administração, sendo que os trabalhadores só souberam quando já estava adquirido o estatuto de

fundação”. O entrevistado 7 também apontou como dificuldade a falta de comunicação. A maior dificuldade apresentada, pelo entrevistado 8, foi a falta de definição do enquadramento dos SASUM, o que vai de encontro com as dificuldades apresentadas por Johanson e Vakkuri (2018) em que as organizações híbridas têm dificuldades no seu enquadramento. O entrevistado 3 relatou também a falta e difusão de informação de onde se encontram, onde se encaixam e o que tem de aplicar.

A grande vantagem apresentada pelos colaboradores do SASUM, por estes se terem tornado um tipo de organização híbrida, consiste, segundo o entrevistado 1, “na possibilidade de estes poderem optar pelo regime de contratação fundacional, onde na evolução da carreira são privilegiados em termos remuneratórios, permitindo assim regularizar os precários que na altura estavam congelados. Os recursos humanos que estão em regime de contrato de trabalho em funções públicas têm de se guiar pelas tabelas remuneratórias”, e a vantagem reportada pelo entrevistado 6 “na contratação de recursos humanos que estavam em situação precária (recibos verdes) em que não tinham contrato/vínculo passam a ter um contrato individual com direito a subsídio de férias e subsídio de natal.”

4.3.3 Perceções do regime contabilístico e procedimentos

Quando confrontados com o tipo de contabilidade utilizada, os colaboradores afirmaram que utilizavam no seu dia a dia uma contabilidade totalmente pública, sendo que o entrevistado 8 comentou o facto do SNC-AP ter como objetivo “aproximar as práticas públicas às privadas”, porém considera na mesma utilizar uma contabilidade “completamente pública”

Relativamente a se esta mudança alterou a estrutura organizativa do DCF e de que forma o fez, os entrevistados responderam, na sua maioria, que não alterou esta estrutura organizativa, porém o entrevistado 8 afirmou que “ a fundação pública com regime de direito privado veio motivar a alteração do Regulamento Orgânico dos SASUM com a necessidade de adaptação ao regime fundacional, para além disso, passaram muitos procedimentos administrativos ao abrigo do código do trabalho que anteriormente não estariam sujeitos.”

Os colaboradores do departamento contabilístico e financeiro dos SASUM, consideram o SNC-AP adequado e suficiente para gerir os SASUM, mesmo tratando-se de uma fundação pública com regime de direito privado, pois o SNC-AP veio uniformizar as práticas contabilísticas entre o setor público e o privado, porém o entrevistado 8 considera que “deve existir orientações específicas para cada serviço.”

Segundo o entrevistado 8, os SASUM obtêm recursos financeiros através de “3 fontes de financiamento provenientes das receitas do Orçamento de Estado (são atribuídas um montante de difícil negociação pela Universidade do Minho; receitas próprias (provenientes do departamento alimentar,

divisão de alojamento e do departamento desportivo) e as transferências da Universidade do Minho que são consideradas no âmbito de receitas próprias”. O entrevistado 1 afirmou que nos últimos anos os “SASUM têm concorrido a alguns projetos de financiamento europeu.” O entrevistado 2 relatou que “todas as receitas provenientes do Orçamento de Estado destinam-se a Recursos Humanos e são insuficientes tendo de se usar verbas das Receitas Próprias. As outras fontes de financiamento e cerca de 80% das receitas destinam-se aos outros gastos gerais de funcionamento”.

Relativamente ao controlo de gestão/ contabilidade analítica, o entrevistado 8 afirmou que a “norma contabilística pública 27, relativa à Contabilidade de Gestão, não está bem-adaptada à realidade dos SASUM. Para os dados serem comparados deveria existir orientações para as diferentes instituições em algumas áreas da norma. Os SASUM não conseguem comparar a eficiência com os outros serviços de ação social, o que era necessário para avaliar a eficiência e eficácia de cada um. Os SASUM utilizam a contabilidade analítica desde 2008, com a remodelação em 2009 do POC-educação para a NCP27 considero que esta perdeu alguma comparabilidade. Para ir de encontro ao novo plano de contas SNC-AP, tivemos de atualizar as contas que estavam conforme o normativo anterior.” Segundo o entrevistado 1, os SASUM “já têm definido os gastos diretos e gastos indiretos e, com base nos critérios de repartição (nº camas, utentes, custos, armazém), classificam a despesa corretamente, ficando ligados a dois sistemas contabilísticos.” Com base no relato do entrevistado 2, os SASUM “têm melhorado a adaptação ao sistema de custos totais por atividade e, assim garantir um maior controlo na captação de receitas próprias, sendo que o sistema de qualidade também obriga a este controlo de gestão.”

O processo de divulgação das demonstrações financeiras ocorre, segundo o entrevistado 8, “com a preparação das mesmas e enviadas a Conselho de Gestão dos SASUM. As contas consolidadas são enviadas para o Conselho Geral, bem como as contas individuais são aprovadas no Conselho Geral. As contas somam a 100% na informação da Universidade do Minho.” O entrevistado 1 afirmou que “os mapas da execução orçamental da despesa e da receita são enviados para a Direção Geral do Orçamento e no final do ano para o Tribunal de Contas e, também têm de submeter informação na Unidade de Implementação da Lei do Orçamento de Estado.” O entrevistado 8 completou a sua resposta afirmando que “anualmente é apresentado o Relatório de Atividades com todas as informações Públicas, é publicado na página dos SASUM onde podem ser consultadas informações que estão obrigados a reportar publicamente.”

Nos Relatórios de gestão dos SASUM está presente, segundo o entrevistado 1, “todo o tipo de informação, tal como a caracterização da entidade, diversas atividades, número de alunos, número de camas, número de utentes (Departamento Desportivo) e número de refeições”. Segundo o entrevistado

8, também está presente nos relatórios de gestão “a contabilidade de gestão individual, orçamental, financeira e contratação que está dividida pelos diferentes departamentos dos SASUM.”

Para a tomada de decisão, segundo o entrevistado 8, a informação financeira que os SASUM utilizam é a “contabilidade orçamental. O estado quer que as organizações não utilizem tanto a contabilidade orçamental e que, em vez disso, passem a usar mais a financeira, mas tendo em consideração que o risco de encerramento das organizações públicas é baixo, os órgãos não vêm qualquer problema em ter um resultado líquido negativo. O foco fica, então, nos fluxos financeiros e de caixa. O SNC-AP juntou os compromissos e obrigações a transitar, passando a ter ligação na orçamental. As organizações, primordialmente, olham para a contabilidade orçamental, pois tem de prestar contas mensalmente à Direção Geral do Orçamento tudo na ótica orçamental, na UNILEO o reporte de informação de gestão continua a olhar para a gestão orçamental.” Na prática, segundo o entrevistado 2, “toma-se a decisão através da despesa paga, na contabilidade financeira pela receita cobrada líquida do ano com períodos homólogos de dois anos anteriores.” Segundo o entrevistado 1, “os gastos através dos compromissos com a despesa paga e as fontes de financiamento da receita líquida cobrada através da despesa paga por fonte de financiamento”. Também, de acordo como entrevistado 6, “recorrem à prospeção de mercado, sendo o preço mais baixo o que é aceite até aos limites estipulados na lei.”

Quando questionados os colaboradores se consideravam existir a necessidade de criação de padrões e perfis contabilísticos específicos para esta fundação pública com regime de direito privado, a resposta dada pelo entrevistado 8 consistiu, “na exigência de definição das diferenças entre uns serviços de ação social e outros (públicos e privados), a quem devemos responder e a quem reportar.” O entrevistado 6 considera existir “um único modelo de padrão e perfil contabilístico, mas existir especificamente, para cada uma das fundações, informação clara de como agir para assim possibilitar também a comparação com as outras fundações.

Capítulo 5- Relatório de estágio na Entidade SASUM

5.1 Apresentação dos Serviços de Ação Social da Universidade do Minho

Como já referido anteriormente, os SASUM são uma unidade de serviços da Universidade do Minho, dotados de autonomia administrativa e financeira, que têm como órgãos, o Administrador, o Conselho de Gestão e o Conselho de Acção Social, estando o seu funcionamento regulamentado pelos Estatutos da Universidade do Minho e pelos estatutos dos SASUM. O organograma dos SASUM está descrito no Gráfico 5 e, de acordo com o regulamento orgânico, os SASUM atuam “na prossecução dos seus objectivos de apoio social, os Serviços de Acção Social prestam aos estudantes serviços nos domínios do Alojamento, Alimentação, Bolsas de Estudo, Apoio Médico e Psicológico e Apoio às Actividades Desportivas e Culturais, bem como outros serviços.” (Serviços de Acção Social da Universidade do Minho). O Decreto-Lei nº4/2016 de 11 janeiro veio classificar os SASUM como uma fundação pública com regime de direito privado.

- A sede dos SASUM está localizada no Campus de Gualtar, em Braga. No entanto estes serviços dispõem de dependências em Guimarães para dar apoio aos estudantes que frequentam as aulas em Guimarães.

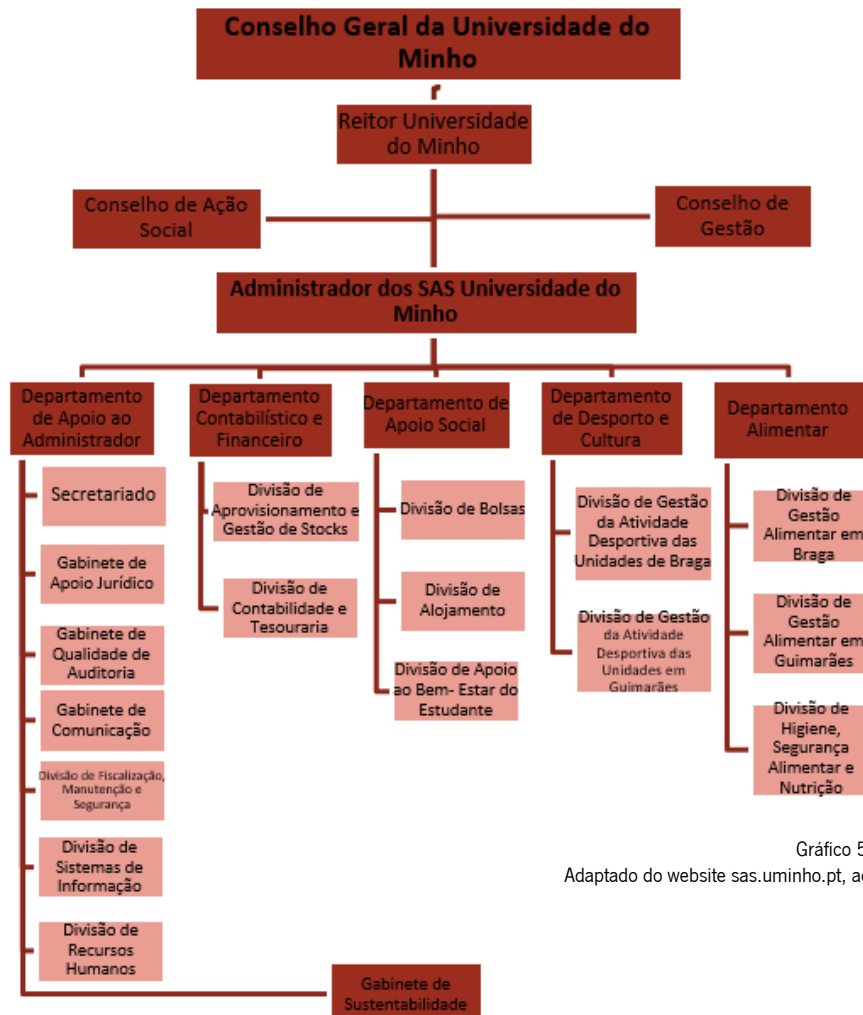


Gráfico 5 - Organograma SASUM
Adaptado do website sas.uminho.pt, acedido em 27/05/2021

Este estágio nos SASUM realizou-se no Departamento Contabilístico e Financeiro, mais propriamente, na Divisão de Contabilidade e Tesouraria, que é a unidade responsável pela contabilidade dos SASUM. O referido estágio foi supervisionado pela Dr.^a Amélia Sofia Costa, diretora do Departamento Contabilístico e Financeiro.

Neste estágio foram realizadas aproximadamente 700 horas de contacto laboral ocorridas de segunda-feira a sexta-feira, das 9:00 ao 12:30 e das 14:00 às 17:30, respeitando o horário dos serviços.

Ao longo da realização do estágio, as minhas funções consistiram na organização dos documentos contabilísticos, classificação e registo nos sistemas contabilísticos e, por fim o seu arquivo por diários e tipo de documento. Acompanhei o preenchimento dos documentos relativos ao apuramento de impostos e contribuições, como a segurança social, caixa geral de aposentações, sindicatos, bem como o processamento de salários. Procedi à análise e melhoramento do manual do sistema de controlo interno, inventários, auditorias a fundo de maneiio. Por fim, acompanhei o encerramento de contas e ajudei na preparação das demonstrações financeiras, bem como na prestação de contas.

5.2 Atividades desenvolvidas no Estágio

Como referido anteriormente, o objetivo da realização deste estágio o futuro ingresso na OCC, concebe especial atenção aos ditames do Regulamento de Inscrição, Estágio e Exame Profissional (RIEEP), servindo como garantia de dispensa do estágio profissional. Como tal foi permanentemente tido em consideração o artigo 9º relativo ao plano de estágio de forma a que todas as práticas fossem realizadas:

a) Aprendizagem relativa à forma como se organiza a contabilidade nos termos do sistema de normalização contabilística ou outros normativos contabilísticos oficialmente aplicáveis, desde a receção dos documentos até à sua classificação, registo e arquivo;

b) Práticas de controlo interno;

c) Apuramento de contribuições e impostos e preenchimento das respetivas declarações;

d) Supervisão dos atos declarativos para a segurança social e para efeitos fiscais relacionados com o processamento de salários;

e) Encerramento de contas e preparação das demonstrações financeiras e restantes documentos que compõem o “dossier fiscal”;

f) Preparação da informação contabilística para relatórios e análise de gestão e informação periódica à entidade a quem presta serviços;

g) Identificação e acompanhamento relativo à resolução de questões da organização com o

recurso a contactos com os serviços relacionados com a profissão.

h) Preparação de pareceres e relatórios de consultoria ou de peritagem nas áreas da contabilidade e da fiscalidade;

i) Sensibilização para a possibilidade de intervenção, em representação dos sujeitos passivos, na fase graciosa do procedimento tributário e no processo tributário, até ao limite a partir do qual, nos termos legais, é obrigatória a constituição de advogado, no âmbito de questões relacionadas com as competências específicas dos contabilistas certificados;

j) Conduta ética e deontológica associada à profissão.

Sendo os SASUM uma entidade pública que dispõe de contabilidade organizada de acordo com o sistema de normalização contabilístico legalmente aplicável, o estágio deve também incidir sobre a preparação e apresentação de documentos de prestação de contas e outros a que essas entidades estejam legalmente obrigadas.

De seguida são descritas as atividades desenvolvidas por alínea do artigo 9º do RIEEP:

5.2.1 Aprendizagem relativa à forma como se organiza a contabilidade nos termos do sistema de normalização contabilística ou outros normativos contabilísticos oficialmente aplicáveis, desde a receção dos documentos até à sua classificação, registo e arquivo;

Relativamente à organização contabilística, os Serviços de Ação Social da Universidade do Minho (SASUM), para assegurar maior eficácia e harmonização contabilística, criaram uma lista de Diários, permitindo assim uma concordância entre o arquivo e o sistema informático. O arquivo dos documentos é realizado através dos Diários e de um número sequencial de lançamento atribuído pelo sistema informático utilizando pastas de arquivo por diário.

Diário	Descrição
A	Apuramento de Resultados
B	Bancos
C	Caixa
D	Diversas Operações
F	Despesas com Fornecedores
G	Garantias bancárias
IVA	Apuramento e Pagamento do IVA

O	Operações do Orçamento
P	Despesas com Pessoal
R	Receitas
T	Transferências

Tabela 6- Lista diários contabilísticos SASUM

O Diário Apuramento de Resultados diz respeito a todos os movimentos correspondentes com o apuramento de resultados estando dividido em: A03- Apuramento de Resultados e A09- Regularizações Anuais. O Diário Bancos movimentada todas as operações que envolvam pagamentos, como é o caso das despesas gerais de fornecedores e pessoal, bem como os recebimentos obtidos através de transferências do OE, assim como da Universidade do Minho. Desta forma, encontra-se segregado em: B01- Bancos despesas gerais; B02- Bancos Fornecedores; B03- Bancos Diversos; B11- Bancos despesas PIDDAC; B12- Banco desp SAMA; B13- Banco des POCI- Cantinas; B19- Banco desp. POVT- Pavilhão; BP1-Banco Despesas com pessoal e o BP2- Banco desp. Trabalhadores-estudantes. O Diário Caixa movimentada operações que envolvem a circulação de dinheiro, como o caso de faturas internas, fundo de maneiro e as despesas associadas a pagamentos como as comissões bancárias. Este diário encontra-se dividido em C01- Caixa Pagamentos e C02- Operações Transferências. O Diário Diversas Operações associa-se a todos os movimentos orçamentais e extraorçamentais, como o cabimentos, compromissos, requisições externas, bem como as alterações orçamentais, subdividindo-se em D00- Abertura/Encerramento de Contas; D01- Cabimentos (Gerais); D03- Compromissos (Gerais); D04-Operações Diversas; D05- Anul./Perdas/Existências; D06- Requisições externas; D11- Cabimentos PIDDAC- Residên; D12- Cabimentos POCI- Residên; D13- Cabimentos POCI- Cantinas; D16-Depreciações; D17- Cedências; D18- Abates/Mais-Menos Valias; D19- Cabimentos POVT- Pavilhão e D20-Transferências/Reclassificações. O diário de Despesas, com fornecedores, está relacionado com o registo de todos os movimentos da despesa efetuada com os vários fornecedores, dividindo-se pelo tipo de despesa: F01- Despesas Gerais (CDG); F02-Despesas Fornecedores (VFA); F11- Despesas PIDDAC; F12- Despesas SAMA; F13-Despesas POCI- Cantinas e F19-Despesas POVT- Pavilhão. O Diário Garantias Bancárias dedica-se, como o nome indica, a Garantias Bancárias, não sendo subdividido. O Diário IVA diz respeito aos movimentos contabilísticos relativamente ao apuramento e pagamento às autoridades competentes. O diário de Operações, relativas ao Orçamento, associa-se a aprovação, modificações (reforços e anulações), créditos, entre outros. O Diário Despesas, com pessoal, dedica-se a toda a despesa resultante do pessoal, quer seja colaboradores estudantes, contratos de trabalho em função pública, sendo assim dividido em P01- Despesas com o Pessoal, P02-Desp- Trabalhadores Estudantes e P03- Acréscimos de salários. O Diário da Receita regista todos os recebimentos de receita própria em todas as áreas de atuação dos

SASUM, subdividindo-se em R01- RP-Recebimentos (GF); R02-RP- Recebimentos (DDC); R03- RP- Faturação (FA); R04-RP- Recibos (RE); R05- Receitas OE; R06- RP- Recebimentos (DS/DDC); R07- Recebimentos FS; R09- Outras Receitas/ Desc. Bolsa; R10- RP- Especialização periódica; R11- Receitas PIDDAC; R12-Receitas POCI- Residências e R13- Receitas POCI- Cantinas. Por último, o Diário das Transferências está relacionado com a gestão de stocks, nomeadamente a transferência de produtos/produção interna entre as diversas unidades, dividindo-se em T01-Transferências Centro de Custo- armazém; T02-Outras Trf. Centros de Custo e o T03-Abates/Alienções.

Classificação e Registos Contabilísticos

Os documentos ao dar entrada nos SASUM são carimbados com a data e assinatura do Departamento de Apoio ao Administrador e encaminhados para a Divisão de Contabilidade e Tesouraria (Figura 3). Importa referir que a classificação de despesas nos SASUM obedecem às 3 formas de classificação de despesas públicas a classificação orgânica, a classificação económica e a classificação funcional.

O processo da despesa nos SASUM obedece a 5 fases executadas de forma sequencial, inscrição de dotação orçamental para determinado pedido ou necessidade, cabimento (Figura 4), compromisso (Figura 5), Obrigação que corresponde à fatura (Figura 6), Aprovação do Pagamento (Figura 7) e o pagamento (Figura 8).

Relativamente à obrigação/fatura, quando estas chegam à Divisão de Contabilidade e Tesouraria é verificado se o NIF está correto e se o valor está de acordo com o preço adjudicado no compromisso. Após este procedimento é classificada a fatura. Todos estes documentos são arquivados com o tipo de documento e de diário de forma sequencial. Durante o estágio, tive oportunidade de realizar todas as fases deste processo, desde a receção, classificação dos documentos, envio das faturas para aprovação de pagamento, pagamentos e respetivo arquivo. O software utilizado durante o estágio foi o software Primavera nomeadamente o ERP.

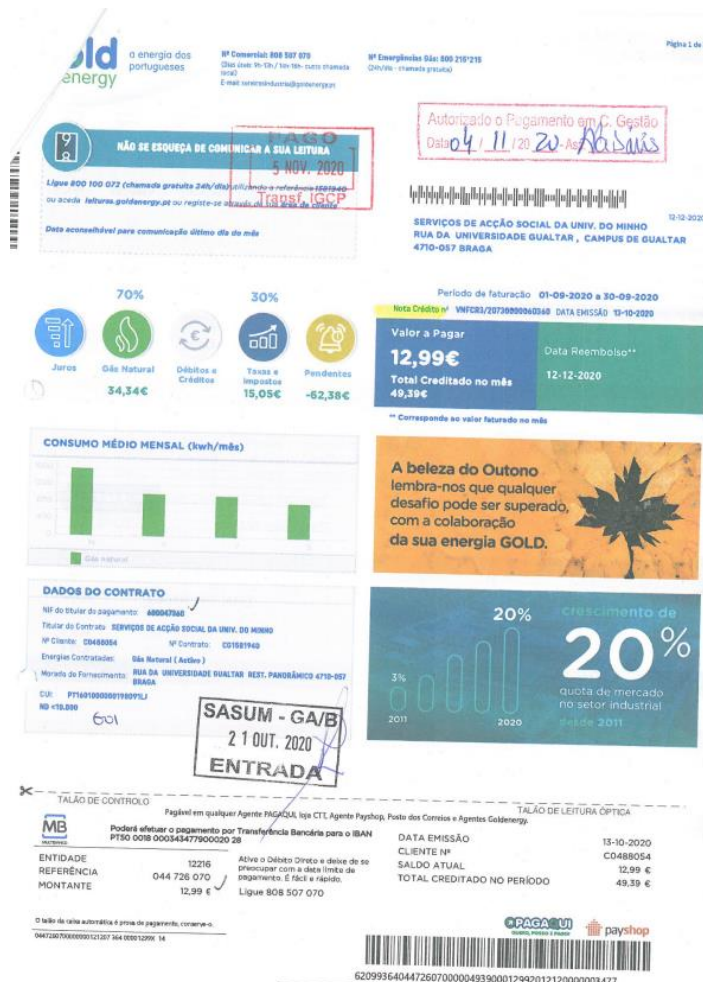


Figura 3: Fatura do Fornecedor com carimbo de entrada e assinatura

Exercício: 2020 Mês: 10 Dia: 26

Tipo de Lançamento: 000 - Actual

Diário: DD1 - Cabimentos (Gerais) Número: 100.049

Documento: CAB - Número: 712

Câmbio EUR/EUR: 1,0000000

Data Contab.: 31-15-2020

Financeira								
Conta	Descrição	Débito	Crédito	IWA	% n/ Ded.	IWA Autoliq.	Selo	Entidade
024	Dotações disponíveis	9.169,77			0,00			
0251	Cabimentos registados		9.169,77		0,00			
Subtotais		9.169,77	9.169,77					

Orçamental								
Conta	Descrição	Débito	Crédito	Orgânica	Fonte	Atividade	Programa	Económica
024	Dotações disponíveis	9.169,77		011	513	266	013019	0102020200.00
0251	Cabimentos registados		9.169,77	011	513	266	013019	0102020200.00
Subtotais		9.169,77	9.169,77					

Processo												
Processo	Linha	Orgânica	Fonte	Atividade	Programa	Económica	Conta	Estado	N.º	Valor N	N+1	N+2
CP013201173	1	011	513	266	013019	0102020200.00	6267	CAB	1.027	9.169,77	99.600,57	0,00
Subtotais										9.169,77	99.600,57	0,00

Figura 4: Lançamento Contabilístico do Cabimento (reserva de dotação disponível para o processo de despesa que se pretende realizar).

Exercício: 2020 Mês: 11 Dia: 27
 Tipo de Lançamento: 000 - Actual
 Diário: D03 - Compromissos (Gerais)
 Documento: COM -
 Câmbio EUR/EUR: 1,0000000
 Data Contab. : 31-15-2020

Número: 110.037
 Número: 723

Financeira								
Conta	Descrição	Débito	Crédito	IVA	% n/ Ded.	IVA Autoliq.	Selo	Entidade
0261	Compromissos assumidos		7.592,94		0,00			
0252	Cabimentos com compromisso	7.592,94			0,00			
0411	Periodo (n+1)	91.115,18			0,00			
0421	Periodo (n+1)		91.115,18		0,00			
	Subtotais	98.708,12	98.708,12					

Orçamental								
Conta	Descrição	Débito	Crédito	Orgânica	Fonte	Atividade	Programa	Económica
0261	Compromissos assumidos		7.592,94	011	513	266	013019	0102020200.00
0252	Cabimentos com compromisso	7.592,94		011	513	266	013019	0102020200.00
0411	Periodo (n+1)	91.115,18		011	513	266	013019	0102020200.00
0421	Periodo (n+1)		91.115,18	011	513	266	013019	0102020200.00
	Subtotais	98.708,12	98.708,12					

Processo

Processo	Linha	Orgânica	Fonte	Atividade	Programa	Económica	Conta	Estado	N.º	Valor N	N+1	N+2	
CP013201173	1	011	513	266	013019	0102020200.00	6267	COM	1.043	7.592,94	91.115,18	0,00	
										Subtotais	7.592,94	91.115,18	0,00

Figura 5: Lançamento Contabilístico do Compromisso (assunção perante terceiros da responsabilidade por um possível passivo em contrapartida do fornecimento de bens e serviços).

Exercício: 2021 Mês: 2 Dia: 19
 Tipo de Lançamento: 000 - Actual
 Diário: F01 - Despesas Gerais (CDG)
 Documento: CDG - Despesas Gerais IMO
 Câmbio EUR/EUR: 1,0000000
 Data Contab. : 16-07-2021

Número: 20.064
 Número: 219

Financeira								
Conta	Descrição	Débito	Crédito	IVA	% n/ Ded.	IVA Autoliq.	Selo	Entidade
6267	Limpeza higiene e conforto	1.298,51			0,00			
22111173	KGServices LDA		1.298,51		0,00			1173
0262	Compromissos com obrigação	1.298,51			0,00			
0271	Obrigações processadas		1.298,51		0,00			
	Subtotais	2.597,02	2.597,02					


Analítica							
Conta	Descrição	Débito	Crédito	IVA	% n/ Ded.	IVA Autoliq.	Conta Orig.
9213	Gastos gerais de funcionamento	1.298,51			0,00		6267
9162	Fornecimentos e serviços externos		1.298,51		0,00		6267
	Subtotais	1.298,51	1.298,51				

Centros de Custo							
C.Custo	Descrição	Débito	Crédito	IVA	% n/ Ded.	IVA Autoliq.	Conta Orig.
0411	Pavilhão Braga	464,08					6267
0412	Pavilhão - Azurém	818,69					6267
0413	C. Condição Física - Sta.Tecla	15,74					6267
	Subtotais	1.298,51					

Orçamental								
Conta	Descrição	Débito	Crédito	Orgânica	Fonte	Atividade	Programa	Económica
6267	Limpeza higiene e conforto	1.298,51		011	513	266	013019	0102020200.00
9213	Gastos gerais de funcionamento	1.298,51		011	513	266	013019	0102020200.00
9162	Fornecimentos e serviços externos		1.298,51	011	513	266	013019	0102020200.00
0262	Compromissos com obrigação	1.298,51		011	513	266	013019	0102020200.00
0271	Obrigações processadas		1.298,51	011	513	266	013019	0102020200.00

Figura 6: Fatura interna em concordância com a fatura do fornecedor. Conta 6 de gasto leva a

movimentação da analítica.



Universidade do Minho
Serviços de Apoio Social

Pedido de Autorização de Pagamento N.º 46/H de 17/03/2021

Doc.	Num. Doc.	Data	Diário - Nº Diário	Valor Original	Valor Retido	Valor a Liquidar
0080 Fincook Ingredients Lda				503622486		
NVC	12/H	01/03/2021	F02 / 30010	-9,92	0,00	-9,92
VFA	1663/HDCF	01/02/2021	F02 / 20033	19,72	0,00	19,72
VFA	2276/HDCF	15/02/2021	F02 / 20100	16,36	0,00	16,36
VFA	2320/HDCF	16/02/2021	F02 / 20126	19,23	0,00	19,23
VFA	2465/HDCF	18/02/2021	F02 / 20133	14,91	0,00	14,91
VFA	2584/HDCF	24/02/2021	F02 / 20148	4,51	0,00	4,51
VFA	2588/HDCF	22/02/2021	F02 / 20143	29,57	0,00	29,57
VFA	2667/HDCF	23/02/2021	F02 / 20173	48,15	0,00	48,15
VFA	2668/HDCF	23/02/2021	F02 / 20235	14,58	0,00	14,58
VFA	C.22/2729/HDCF	24/02/2021	F02 / 20147	13,54	0,00	13,54
Total			503622486	170,65	0,00	170,65

Figura 7: Pedido de aprovação de pagamento (Só poderá ser pago com a assinatura do Administrador ou levado a Conselho de Gestão).

Exercício: 2021 Mês: 3 Dia: 17
 Tipo de Lançamento: 000 - Actual
 Diário: 801 - Bancos despesas Gerais Número: 30.040
 Documento: OP - Número: 317
 Câmbio EUR/EUR: 1,0000000
 Data Contab.: 16-07-2021

Conta	Descrição	Débito	Crédito	IWA	% n/ Ded.	IWA Autoliq.	Selo	Entidade
22111173	KGServices LDA	1.605,52			0,00			1173
0272	Obrigações pagas	1.605,52			0,00			
0281	Pagamentos do período		1.605,52		0,00			
121102	IGCP 078101120112001318567 Norm		1.605,52		0,00			DGT07
Subtotais		3.211,04	3.211,04					


Conta	Descrição	Débito	Crédito	Orgânica	Fonte	Atividade	Programa	Económica
0272	Obrigações pagas	1.605,52		011	513	266	013019	0102020200.00
0281	Pagamentos do período		1.605,52	011	513	266	013019	0102020200.00
Subtotais		1.605,52	1.605,52					

Fluxo	Descrição Fluxo	Débito	Crédito	C.Origem	Descrição Movimento
1104	Pagamentos a fornecedores		1.605,52	121102	OP Nº 317/H
Subtotais:		0,00	1.605,52		


Processo	Linha	Orgânica	Fonte	Atividade	Programa	Económica	Conta	Estado	N.º	Valor N	N+1	N+2
CP013201173	1	011	513	266	013019	0102020200.00	6267	PAG	0	1.605,52	0,00	0,00
Subtotais										1.605,52	0,00	0,00

Figura 8- Pagamento a fornecedores

Os documentos de mercadorias e stock são recebidos pela Divisão de Aprovisionamento e Gestão de Stocks (figura 9), mais propriamente pelos funcionários dos Armazéns que colocam um carimbo de receção, onde consta a data de entrada no armazém que irá ser a data correspondente da fatura, mesmo que esta tenha data diferente, a temperatura das mercadorias, quantidade e conformidade do produto. Seguidamente, será efetuada a Guia de Transporte de Remessa com o lote para que este dê entrada com lote e quantidade no armazém correspondente. Mais tarde é efetuada a fatura (VFA) que fará parte do Diário F02, só nesse momento é que a fatura será transportada para a Divisão da Contabilidade e Tesouraria onde será verificado se o número de contribuinte dos SASUM está correto e se a data da VFA corresponde à data de fatura do fornecedor (figura 10).



MANUEL RUI AZINHAIJS NABEIRO, LDA
 Av. Gilvaste Guimarães - 7370-025 Campo Maior - PORTUGAL
 T: 258 699 200 | geral@delta-cafe.pt | NIF: 500 853 975
 Matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Campo Maior sob o número único de matrícula e identificação fiscal 500 853 975 | Capital social: 2.500.000,00 euros



Original ✓

Fatura

Número/Data
1922125438 / 16.11.2020

Referência Nº / Data
CAB./COM. 150/200 / 13.11.2020

Número de Remessa / Data
1417828541 / 17.11.2020 ✓

Encomenda Número / Data
1115521120 / 13.11.2020

Cliente Nº / Contribuinte Nº / Grupo
14851 / PT680047360 ✓

Ag. Vendas / Vendedor / Volta
MRBS / 99010114 / Rota 5

Moeda: EUR

Condições de Pagamento: Até dia 15.01.2021 s/ desconto
eBdu-Processado por programa certificado n.º 631/AT

N(o) Externo - CAB./COM. 150/200

Material	Qtd.	Un.	Preço unit.	Un. prç.	DescC(%)	Íliquido	IVA	
Designação							Valor Líq.	
282804	60	UN	0,80 EUR	1 UN		48,00	23%	
CHÁVENA DELTA STANDARD EXPRESSO S/LOGO								48,00
5014000			0,00 EUR	0		0,00	23%	
DELTA PLATINUM GR Kg - CX 10 Kg								
5014000	40	UN	24,25 EUR	1 UN		970,00	23%	
DELTA PLATINUM GR Kg - CX 10 Kg								
			Lote 6226560	49,5			479,57	
5014000	160	UN	24,25 EUR	1 UN		3.880,00	23%	
DELTA PLATINUM GR Kg - CX 10 Kg								
			Lote 6226579	49,5			1.918,28	
Íliquido							4.898,00	
Desconto Comercial							48,00-	
Montante do desconto							2.452,15-	
Total Líquido							2.445,85	
Total Imp.Especial							562,55	
IVA liquidado							23,0 % 2.445,85	
Total Fatura em EUR							3.008,40 ✓	

PAGO
27 NOV. 2020
Transf. IGCP

No 2020/4033

Figura 9– Classificação de uma compra de matéria-prima.

Impressão de Documento

Exercício: 2021 Mês: 4 Dia: 21

Tipo de Lançamento: 000 - Actual

Diário: F02 - Despesas Fornecedor (VFA)

Documento: VFA - V/Fatura

Câmbio EUR/EUR: 1,000000

Data Contab. : 16-07-2021

Número: 40.393

Número: 999

Financeira

Conta	Descrição	Débito	Crédito	IVA	% n/ Ded.	IVA Autoliq.	Selo	Entidade
22110435	MIRACORVO TALHOS UNIPessoal LD		17,46		0,00			0435
335	Alimentação géneros para confeciona	17,46			0,00			
3125	Alimentação géneros para confeciona	17,46			0,00			
3125	Alimentação géneros para confeciona		17,46		0,00			
0262	Compromissos com obrigação	17,46			0,00			
0271	Obrigações processadas		17,46		0,00			
	Subtotais	52,38	52,38					

Orçamental

Conta	Descrição	Débito	Crédito	Orgânica	Fonte	Atividade	Programa	Económica
3125	Alimentação géneros para confeciona	17,46		011	513	266	013019	0102010600.00
0262	Compromissos com obrigação	17,46		011	513	266	013019	0102010600.00
0271	Obrigações processadas		17,46	011	513	266	013019	0102010600.00
	Subtotais	34,92	17,46					

Processo

Processo	Linha	Orgânica	Fonte	Atividade	Programa	Económica	Conta	Estado	N.º	Valor N	N+1	N+2	
CPR001219999	1	011	513	266	013019	0102010600.00	335	OBR	339	17,46	0,00	0,00	
										Subtotais	17,46	0,00	0,00

Figura 10– Registo Contabilístico da compra de matéria-prima

As receitas dos SASUM são obtidas através de venda de bens e serviços como é o caso dos bares, cantinas, alojamento, pavilhão desportivo, serviços. Este processo obedece a 3 fases: a inscrição de previsão de receita, liquidação e recebimento. Foi-me permitido também no estágio fazer este processo de todas as fases.

5.2.2 Práticas de controlo interno

Quando se fala em Sistema de Controlo Interno, fala-se em todas as políticas e procedimentos, adotados pela gestão de uma entidade, para contribuir na obtenção dos objetivos e para assegurar condução ordenada e eficiente da sua atividade, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de ativos, a prevenção e deteção de fraude e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das Leis e Regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível.

Durante o estágio constatei muitas das práticas de controlo interno realizadas pelos SASUM, nomeadamente no caso específico do Departamento Contabilístico e Financeiro. Destacando-se o controlo de dívidas a receber trimestralmente ao confrontar entre o balancete contabilístico e o balancete do módulo da Tesouraria. Também trimestralmente, é feito o controlo de dívidas a pagar com a confrontação entre o balancete módulo da contabilidade do ERP e o balancete referido no ponto das contas de terceiros. Foi-me permitido, durante o estágio, fazer este controlo. Os SASUM também fazem o controlo interno através de Inventários semestralmente (no final do ano económico e no final do ano letivo) sendo possível realizar um inventário, nomeadamente ao Armazém de Gualtar com a contagem física global de todas as mercadorias. Esta consiste na verificação das quantidades existentes em cada unidade e respetiva confrontação com os registos na aplicação informática. No final de cada inventário é feita uma análise dos desvios e no caso de serem detetadas diferenças, procede-se às regularizações necessárias e ao apuramento de responsabilidades, sendo feitos relatórios de auditorias. Também durante o estágio, foi-me permitido acompanhar uma auditoria ao fundo de manei/fixo nas caixas das unidades de Gualtar, isto consiste numa contagem física e aleatória aos fundos de manei das diversas unidades, onde são equiparados os montantes e documentos na sua posse. No caso das unidades com registos de vendas informatizados, são equiparados o valor monetário do fundo de manei atribuído com o dinheiro em caixa e os registos de vendas do dia, até ao momento em que decorre a auditoria, nas restantes unidades é equiparado o valor monetário do fundo de manei atribuído com os comprovativos de despesas existentes. No caso de auditorias financeiras aos caixas/fundos fixo, deverá ser criada uma constatação, sempre que se verifique diferenças, nos caixas superiores a 5€ e, no caso das existências (produtos simples), sempre que se verifique um desvio superior a 0,5%, por unidade auditada. Foi-me pedido e permitido atualizar o manual de controlo interno, de forma a corresponder a uma maior aproximação à realidade dos SASUM, nomeadamente procedimentos que tinham sido efetuados no passado relativamente ao sistema de controlo interno e que atualmente foram atualizados. Durante o estágio, também me foi pedido uma comparação entre as faturas emitidas no Portal das Finanças,

nomeadamente na página do e-fatura em confronto com o que tinham inserido no software, na medida de perceber se teríamos todas as faturas emitidas com o contribuinte dos SASUM e se todas as faturas que teríamos no software primavera também estariam comunicadas ao portal e-fatura.

5.2.3 Apuramento de contribuições e impostos e preenchimento das respetivas declarações

Durante o estágio, foi possível acompanhar o apuramento de impostos e contribuições como foi o caso do acompanhamento do apuramento e pagamento do IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado), representado na figura 11 e 12, as contribuições para a Segurança Social entre outros. Como os SASUM possuem um volume de negócios superiores a 650000 euros relativos ao ano anterior, a declaração do IVA deve ser entregue até 15 dias do segundo mês seguinte ao trimestre que a declaração respeita.

Exercício: 2020		Mês: 12	Dia: 31			
Tipo de Lançamento: 000 - Actual						
Diário: IVA - Apur. e pagam. IVA				Número: 120.003		
Documento: 111 - IVA - Apuramento				Número: 5		
Câmbio EUR/EUR: 1,0000000						
Data Contab. : 31-14-2020						
Financeira						
Conta	Descrição	Débito	Crédito	IVA	% n/ Ded.	IVA Autolig.
24331151	IVA-Liq.-Vendas-TxInt-Mercado Nac. I	198,54			0,00	
2435	IVA Apuramento		198,54		0,00	
24331161	IVA-Liq.-Vendas-TxNor-Mercado Nac.	142,03			0,00	
2435	IVA Apuramento		142,03		0,00	
24331251	IVA-Liq.-Pr.Serv-TxRed-Mercado Nac.	130,19			0,00	
2435	IVA Apuramento		130,19		0,00	
24331261	IVA-Liq.-Pr.Serv-TxInt-Mercado Nac. 1	172,91			0,00	
2435	IVA Apuramento		172,91		0,00	
24331271	IVA-Liq.-Pr.Serv-TxNor-Mercado Nac.	11.491,86			0,00	
2435	IVA Apuramento		11.491,86		0,00	
24331351	IVA-Liq.-Otr.Prov.-TxNor-Merc. Nac. 2	567,23			0,00	
2435	IVA Apuramento		567,23		0,00	
24341351	IVA-REG.-FE-DABC-TxInt-Vendas 13%		47,04		0,00	
2435	IVA Apuramento	47,04			0,00	
24341352	IVA-REG.-FE-DABC-TxInt-Pr. Serv. 13%		43,29		0,00	
2435	IVA Apuramento	43,29			0,00	
24341362	IVA-REG.-FE-DABC-TxNor-Pr. Serv. 23%		1,87		0,00	
2435	IVA Apuramento	1,87			0,00	
2435	IVA Apuramento	12.610,56			0,00	
2436	IVA A pagar		12.610,56		0,00	
	Subtotais	25.405,52	25.405,52			

Figura 11- Lançamento do Apuramento do IVA

AT autoridade tributária e aduaneira **Serviços de Ação Social da Universidade do Minho** **IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**

DECLARAÇÃO PERIÓDICA

IDENTIFICAÇÃO

Do Sujeito Passivo Número de Identificação Fiscal: 690047360 Localização da sede: CONTINENTE AÇORES MADEIRA

Da Declaração N.º Ano: 2009 Período Declarativo: 12T Prazo da declaração: Dentro do prazo Fora do prazo Operações em espaço diferente do da sede (Rit. Lei n.º 84205 de 33/99): CONTINENTE AÇORES MADEIRA Declaração Recapitulativa (Alínea 1 da n.º 1 do art.º 25º do CIVA e n.º 1 do art.º 21º do EIV): Adicional ao período de referência apresentou alguma declaração recapitulativa:

INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÕES

APURAMENTO DO IMPOSTO RESPEITANTE AO PERÍODO A QUE A DECLARAÇÃO SE REFERE

EFETUOU OPERAÇÕES DESTA NATUREZA? (valores incluídos nos campos 1, 5, 3 ou 8) SIM NÃO

1 - TRANSACÇÕES DE BENS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS EM QUE LIQUIDOU IMPOSTO

Atenção: Este campo não é preenchido automaticamente pelo sistema e os valores aqui introduzidos devem corresponder rigorosamente aos que resultam da aplicação das respetivas taxas.

Taxas reduzidas: Imensuráveis de bens e prestações de serviços mencionadas nas declarações recapitulativas

Incluídas ou não tributadas: Operações que constituem o IVA à dedução

Operações que não constituem direito à dedução

BASE TRIBUTÁVEL	IMPOSTO A FAVOR DO ESTADO
1	2
2.169,81	130,19
5	6
2.857,35	371,45
3	4
53.048,67	12.201,12
7	
0,00	
8	
0,00	
9	
1.234.541,47	
10	11
0,00	0,00
12	13
0,00	0,00
14	
0,00	
15	
0,00	
16	17
0,00	0,00
18	19
0,00	0,00
20	
0,00	
21	
0,00	
22	
0,00	
23	
0,00	
24	
0,00	
40	41
92,20	0,00
41	
0,00	
45	46
0,00	0,00
47	48
0,00	0,00
TOTAL DA BASE TRIBUTÁVEL (1+5+3+8)	TOTAL DO IMPOSTO A FAVOR DO SUJEITO PASSIVO (2+6+4)
1.292.617,30	92,20
TOTAL DO IMPOSTO A FAVOR DO ESTADO (2+6+4)	TOTAL DO IMPOSTO A FAVOR DO ESTADO (2+6+4)
12.610,56	12.702,76
IMPOSTO A PAGAR AO ESTADO	
12.610,56	
CANTO DE IMPOSTO A RECUPERAR	
0,00	
IMPOSTO A PAGAR AO ESTADO	
12.610,56	

Figura 12- Declaração pagamento IVA

5.2.4 Supervisão dos atos declarativos para a segurança social e para efeitos fiscais relacionados com o processamento de salários

Nos SASUM, no que diz respeito aos salários o apuramento de dias de trabalho realizados nesse mês, o subsídio de alimentação, faltas, ajudas de custo está a cargo da Divisão de Recursos Humanos. Depois deste processo, dá entrada na Contabilidade e esta confirma se o valor coincide com o presente na aplicação. É na Contabilidade que se faz o processamento de salários (figura 13) e consequente pagamento, ficando encarregue de apurar os valores das contribuições para a Segurança Social (figura 14), Caixa Geral de Aposentações (CGA), Assistência na Doença aos Servidores do Estado (ADSE), AT, Sindicato e para a AFUM (Associação de Funcionários da Universidade do Minho).

Exercício: 2021 Mês: 1 Dia: 19
 Tipo de Lançamento: 000 - Actual
 Diário: P01 - Desp. c./ pessoal
 Documento: RH - Vencimentos
 Câmbio EUR/EUR: 1,0000000
 Data Contab. : 16-07-2021

9408121	Ano actual	222,67	
901	Custos reais reflectidos		222,67
Subtotais		2.614,06	2.614,06

Conta	Descrição	Débito	Crédito IVA
632113	Pessoal em regime de contrato indivi	998,50	
231201	Pessoal - Remunerações e Abonos		1.723,04
0262	Compromissos com obrigação	1.997,00	
0271	Obrigações processadas		1.997,00
63215	Subsídio de refeição	85,86	
0262	Compromissos com obrigação	171,72	
0271	Obrigações processadas		171,72
245112	Parte do trabalhador - SS		219,68
245122	Parte patronal - SS		445,34
63512	Sistemas de protecção social - SS	222,67	
0262	Compromissos com obrigação	445,34	
0271	Obrigações processadas		445,34
2421	De trabalho dependente		226,00
632113	Pessoal em regime de contrato indivi	998,50	
63215	Subsídio de refeição	85,86	
63512	Sistemas de protecção social - SS	222,67	
Subtotais		5.228,12	5.228,12

C.Custo	Descrição	Débito	Crédito
0411	Pavilhão Braga	998,50	
0411	Pavilhão Braga		85,86
0411	Pavilhão Braga	222,67	
0411	Pavilhão Braga		998,50
0411	Pavilhão Braga		85,86
0411	Pavilhão Braga	222,67	
Subtotais		2.614,06	

Conta	Descrição	Débito	Crédito IVA
9408121	Ano actual	998,50	
901	Custos reais reflectidos		998,50
9408121	Ano actual	85,86	
901	Custos reais reflectidos		85,86
9408121	Ano actual	222,67	
901	Custos reais reflectidos		222,67
9408121	Ano actual	998,50	
901	Custos reais reflectidos		998,50
9408121	Ano actual	85,86	
901	Custos reais reflectidos		85,86

Conta	Descrição	Débito	Crédito
632113	Pessoal em regime de contrato indivi	998,50	
0262	Compromissos com obrigação	1.997,00	
0271	Obrigações processadas		1.997,00
63215	Subsídio de refeição	85,86	
0262	Compromissos com obrigação	171,72	
0271	Obrigações processadas		171,72
63512	Sistemas de protecção social - SS	222,67	
0262	Compromissos com obrigação	445,34	
0271	Obrigações processadas		445,34
632113	Pessoal em regime de contrato indivi	998,50	
63215	Subsídio de refeição	85,86	
63512	Sistemas de protecção social - SS	222,67	
Subtotais		5.228,12	2.614,06

Processo	Linha	Orgânica	Fonte	Actividade	Programa	Económica
006	1	011	513	266	013019	01010106
006	3	011	513	266	013019	01010113
006	6	011	311	266	013019	01010305A0.80

Figura 13- Lançamento processamento de salários



SEGURANÇA SOCIAL

ENTREGA DE DECLARAÇÃO DE REMUNERAÇÕES EM SUPORTE DIGITAL

Código dos Regimes Contributivos (CRC), aprovado pela Lei n.º 110/2009, de 16 de setembro e Decreto Regulamentar n.º 1-A/2011, de 3 de janeiro, nas suas redações atuais	
Data de entrega	2021-02-03
Data de registo	2021/02/03 11:10
Identificador DR	133865855
Estado DR	ACEITE

EXTRATO DE RESUMO

N.º DE IDENTIFICAÇÃO DE SEGURANÇA SOCIAL	
20003541509	
NOME SERVIÇOS DE ACÇÃO SOCIAL DA UNIVERSIDADE DO MINHO	
N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL 680047360	

Estabelecimento	Ano/Mês de Referência	Taxa	Total de Remunerações	Total de Contribuições
1	2021-01	33,30 %	€ 182.802,17	€ 60.873,12
Total de Remunerações/Contribuições			€ 182.802,17	€ 60.873,12

Figura 14- Entrega de Remunerações para a SS.

5.2.5 Encerramento de contas e preparação das demonstrações financeiras e restantes documentos que compõem o “dossier fiscal”

Durante o estágio foi-me possível acompanhar o encerramento de contas relativas ao ano de 2020 dos SAS. Existiu toda uma preparação anterior como o caso das faturas referentes a esse ano económico serem introduzidas até 18 de dezembro. No final do exercício económico, as entidades públicas, abrangendo fundações públicas de direito privado, como é o caso dos SASUM, que estão obrigadas a prestar informações a vários organismos, designada de prestação de contas, os documentos necessários a esta prestação de contas são os Mapas de Execução Orçamental da Despesa e Da Receita, Demonstração de Resultados por Natureza (figura 15), Balanço (figura 16), Demonstração das alterações de Património Líquido, Demonstração de fluxos de caixa, anexo à demonstrações financeiras, bem como o Relatório de Gestão. Foi-me permitido, durante o estágio, acompanhar e verificar todas estas DF's bem como o preenchimento dos quadros anexos às demonstrações financeiras (ex: figura 17, 18, 19 e 20).

Empresa: Serviços de Acção Social da Universidade do Minho (680047360)
Exercício: 2020 Moeda: EUR

Demonstração dos Resultados

Rendimentos e Gastos	Notas	2020	2019	Var % (2020/2019)
Vendas	13	716.854,53	1.972.118,39	-63,36%
Prestações de serviços e concessões	13	1.887.902,56	4.047.823,16	-53,36%
Transferências e subsídios correntes obtidos	14	2.792.933,73	3.201.995,17	-12,78%
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	10	-805.708,43	-2.105.741,92	-61,69%
Fornecimentos e serviços externos		-1.123.411,24	-1.878.949,11	-40,21%
Gastos com pessoal	19	-4.130.818,51	-4.225.423,21	-2,24%
Transferências e subsídios concedidos		-259.479,09	-405.046,87	-35,94%
Prestações sociais		-5.883,68	-9.842,90	-40,22%
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)	2, 9 e 18	-17.222,10	-4.564,37	277,32%
Aumentos/reduções de justo valor		73,49	0,00	0,00%
Outros rendimentos		441.445,96	488.262,61	-9,59%
Outros gastos		-24.467,66	-151.678,80	-83,87%
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		-528.780,44	928.972,15	-156,92%
Gastos/ reversões de depreciação e de amortização	3 e 5	-700.053,97	-730.589,24	-4,18%
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		-1.228.844,41	198.382,91	-719,43%
Juros e gastos similares suportados		-4,30	-106,92	-95,98%
Resultado antes de impostos		-1.228.848,71	198.275,99	-719,77%
Impostos sobre o rendimento do período		0,00	0,00	0,00%
Resultado líquido do período		-1.228.848,71	198.275,99	-719,77%
Rendimentos e Gastos				
Resultado líquido do período atribuível a: (*)				
Detentores do capital da entidade-mãe				
Interesses que não controlam				

(*) esta informação apenas será fornecida no caso de contas consolidadas

Figura15- Demonstração de Resultados por Naturezas

Balanço

Código de Contas 2019	Notas	2020	2019
ATIVO			
Ativo não corrente			
43+453+4553-4593-45953	A ativos fixos tangíveis	16 044 573,43	16 705 123,48
42+452+4552-4592-45952	Propriedades de investimento	0,00	0,00
44+454+4554-4594-45954	A ativos intangíveis	3 797,54	20 567,26
372-378-3792+3922-39922	A ativos Biológicos	0,00	0,00
2+4121+4122+4131+4132+4141+4511+45511-418-4191-45911-20322-20922	Participações financeiras	0,00	0,00
+ 21342 + 21392 + 21412 + 21422 + 21492 + 21612 + 21622 + 21662+268122-269422-269922	Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis	0,00	0,00
53+4113+4123+4133+4142+415-4192-4193+4512+45512-45912-2741	Cientes, contribuintes e utentes	0,00	0,00
	Acionistas / sócios / associados	0,00	0,00
	Outros ativos financeiros	0,00	6 376,20
	A ativos por impostos diferidos	0,00	0,00
	Subtotal	16 048 370,97	16 732 066,94
Ativo corrente			
32+33+34+35+36+391-3991	Inventários	229 500,20	239 403,75
371-3791+3921-39921	A ativos biológicos	0,00	0,00
201+205	Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis	0,00	0,00
2031+20321-2091-20921	Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis	0,00	0,00
331+21341+21391+21411+21421+21491+215+21611+21621+21661+2412+2413+2418+24192+2432+24341+243491+2437+2438+24661+26621+26811+268121-2691-2692-2693-26941-269421-2713+2720+2721+2772+27811+27821+2789111+2789191-229-28111+28191	Cientes, contribuintes e utentes	138 333,81	191 787,33
1411+1421+1422+1423+14291	Estado e outros entes públicos	92,20	0,00
1431-149+27861+278621-27951-27952	Acionistas / sócios / associados	0,00	0,00
461+468-4691-4698	Outras contas a receber	370 843,41	487 311,52
11+12+13	Diferimentos	36 940,45	33 391,76
	A ativos financeiros detidos para negociação	0,00	0,00
	Outros ativos financeiros	0,00	0,00
	A ativos não correntes detidos para venda	0,00	0,00
	Caixa e depósitos	1 005 529,97	1 788 316,67
	Subtotal	1 781 240,04	2 740 211,03
	Total do ativo	17 829 611,01	19 472 277,97
PATRIMÓNIO LÍQUIDO E PASSIVO			
Património Líquido			
51	Património /Capital	2 301 872,93	2 301 872,93
52	Ações (quotas) próprias	0,00	0,00
53	Outros instrumentos de capital próprio	0,00	0,00
54	Prémios de emissão	0,00	0,00
55	Reservas	0,00	0,00
56	Resultados transitados	5 480 578,83	5 281 990,82
57	Ajustamentos em ativos financeiros	0,00	0,00
58	Excedentes de revalorização	98 257,07	98 569,09
59	Outras variações no património líquido	10 454 009,62	10 794 783,25
818	Resultado líquido do período	-1 123 613,11	198 275,99
89	Dividendos antecipados	0,00	0,00
	Interesses que não controlam	0,00	0,00
	Total do património líquido	17 211 105,34	18 675 492,08
Passivo			
Passivo não corrente			
29	Provisões	0,00	0,00
513522+2513622+2513722+2513822+2513922+25222+253122+27112+27162	Financiamentos obtidos	0,00	0,00
273	Fornecedores de investimentos	0,00	0,00
4022+2824032+2824042+2824052+2824062+2824072+2824082	Responsabilidades por benefícios pós-emprego	0,00	0,00
2742	Diferimentos	0,00	0,00
237+27832+2789212+2789292+27712	Passivos por impostos diferidos	0,00	0,00
	Outras contas a pagar	0,00	0,00
	Subtotal	0,00	0,00
Passivo corrente			
202+206	Credores por transferências e subsídios não reembolsáveis	0,00	0,00
2211+222+225+2261	Fornecedores	19 934,48	45 649,43
218+276	A adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes	0,00	0,00
+2417+24191+242+2433+24342+243492+2436+244+245+246+2641+265+2682	Estado e outros entes públicos	12 702,76	40 673,03
61+2513621+251371+2513721+251381+2513821+251391+2513911+2513912+2513913+2513914+2513915+2513916+2513917+2513918+2513919+2513920+2513921+2513922+2513923+2513924+2513925+2513926+2513927+2513928+2513929+2513930+2513931+2513932+2513933+2513934+2513935+2513936+2513937+2513938+2513939+2513940+2513941+2513942+2513943+2513944+2513945+2513946+2513947+2513948+2513949+2513950+2513951+2513952+2513953+2513954+2513955+2513956+2513957+2513958+2513959+2513960+2513961+2513962+2513963+2513964+2513965+2513966+2513967+2513968+2513969+2513970+2513971+2513972+2513973+2513974+2513975+2513976+2513977+2513978+2513979+2513980+2513981+2513982+2513983+2513984+2513985+2513986+2513987+2513988+2513989+2513990+2513991+2513992+2513993+2513994+2513995+2513996+2513997+2513998+2513999+2514000	Acionistas / sócios / associados	0,00	0,00
27111+2712+27161	Financiamentos obtidos	0,00	0,00
01+23811+23821+2722+275+27831+2784+2785+2789211+2789212+2789213+2789214+2789215+2789216+2789217+2789218+2789219+2789220+2789221+2789222+2789223+2789224+2789225+2789226+2789227+2789228+2789229+2789230+2789231+2789232+2789233+2789234+2789235+2789236+2789237+2789238+2789239+2789240+2789241+2789242+2789243+2789244+2789245+2789246+2789247+2789248+2789249+2789250+2789251+2789252+2789253+2789254+2789255+2789256+2789257+2789258+2789259+2789260+2789261+2789262+2789263+2789264+2789265+2789266+2789267+2789268+2789269+2789270+2789271+2789272+2789273+2789274+2789275+2789276+2789277+2789278+2789279+2789280+2789281+2789282+2789283+2789284+2789285+2789286+2789287+2789288+2789289+2789290+2789291+2789292+2789293+2789294+2789295+2789296+2789297+2789298+2789299+2789300	Fornecedores de investimentos	0,00	17,22
4011+2824021+2824031+2824041+2824051+2824061+2824071+2824081+2824091+2824101+2824111+2824121+2824131+2824141+2824151+2824161+2824171+2824181+2824191+2824201+2824211+2824221+2824231+2824241+2824251+2824261+2824271+2824281+2824291+2824301+2824311+2824321+2824331+2824341+2824351+2824361+2824371+2824381+2824391+2824401+2824411+2824421+2824431+2824441+2824451+2824461+2824471+2824481+2824491+2824501+2824511+2824521+2824531+2824541+2824551+2824561+2824571+2824581+2824591+2824601+2824611+2824621+2824631+2824641+2824651+2824661+2824671+2824681+2824691+2824701+2824711+2824721+2824731+2824741+2824751+2824761+2824771+2824781+2824791+2824801+2824811+2824821+2824831+2824841+2824851+2824861+2824871+2824881+2824891+2824901+2824911+2824921+2824931+2824941+2824951+2824961+2824971+2824981+2824991+2825001	Outras contas a pagar	547 448,47	671 637,76
1412+14292	Diferimentos	38 419,96	21 638,85
1432	Passivos financeiros detidos para negociação	0,00	0,00
	Outros passivos financeiros	0,00	17 169,60
	Subtotal	618 505,67	796 785,89
	Total do Passivo	618 505,67	796 785,89
	Total do património líquido e do passivo	17 829 611,01	19 472 277,97

Figura 16 – Preparação e Verificação do Balanço ano 2020

Ativos tangíveis
Em Euros

	Início do período			Final do período		
	Quantia bruta	Depreciações acumuladas	Quantia escriturada	Quantia bruta	Depreciações acumuladas	Quantia escriturada
Bens de domínio público patrimonial, histórico, artístico e cultural	20 201,35	0,00	20 201,35	20 201,35	0,00	20 201,35
Edifícios e outras construções	23 680 579,92	7 621 085,79	16 059 494,13	23 680 579,92	8 098 246,02	15 582 333,90
Equipamento básico	3 895 175,38	3 570 794,95	324 380,43	3 884 654,76	3 643 467,27	241 187,49
Equipamento de transporte	123 264,65	123 264,65	-	123 264,65	123 264,65	-
Equipamento administrativo	1 250 215,95	1 138 608,36	111 607,59	1 255 208,28	1 185 237,12	69 971,16
Outros ativos fixos tangíveis	1 993 505,18	1 804 065,20	189 439,98	1 997 424,67	1 866 545,14	130 879,53
Total ativos fixos tangíveis	30 962 942,43	14 257 818,95	16 705 123,48	30 961 333,63	14 916 760,20	16 044 573,43

Figura 17- Preenchimento quadro anexo às DF's relativamente aos ativos tangíveis

Ativos intangíveis
Em Euros

	Início do período			Final do período		
	Quantia bruta	Amortizações acumuladas	Quantia escriturada	Quantia bruta	Amortizações acumuladas	Quantia escriturada
Licenças Software	81 363,95	76 991,53	4 372,42	81 363,95	80 858,62	505,33
Software e sistemas de inform.	59 269,08	43 074,24	16 194,84	60 376,08	57 083,87	3 292,21
Total ativos intangíveis	140 633,03	120 065,77	20 567,26	141 740,03	137 942,49	3 797,54

Figura 18- Preenchimento quadro anexo às DF's relativamente aos ativos intangíveis

	2020	2019
Caixa	0,00	0,00
Depósitos à ordem	922 219,42	1 725 287,56
Depósitos à ordem no Teso	815 076,42	1 448 468,60
Depósitos bancários à Orde	107 143,00	276 818,96
Depósitos consignados	79 293,03	63 029,11
Total de caixa e depósitos	1 001 512,45	1 788 316,67

Figura 19- Quadro anexo às DF's relativamente ao valor Caixa e Depósitos à ordem

	2020	2019
Transferências correntes OE	2 399 350,00	2 350 000,00
Transferências correntes Fundos comu	68 806,80	132 615,33
Universidade do Minho	308 423,52	640 447,17
Transferências correntes Instituições	6 326,92	32 743,52
Transferências correntes Entidades pri	0,00	46 189,15
IEFP - Instituto do Emprego e Formação	7 644,42	0,00
Total transferências e subsídios correntes obtidos	2 790 551,66	3 201 995,17

Figura 20- Preenchimento quadro anexo às DF's relativamente aos rendimentos

5.2.6 Preparação da informação contabilística para relatórios e análise de gestão e informação periódica à entidade a quem presta serviços

Os SASUM estão obrigados a prestar informações relativamente aos fundos disponíveis até ao 10º dia útil de cada mês, estes fundos disponíveis são submetidos através da plataforma eletrónica da DGO (Direção Geral do Orçamento). Deste mapa de fundos disponíveis deverá constar a seguinte informação: Dotações corrigidas líquidas (Dotação Disponível Inicial menos as anulações, somadas os reforços) para os três meses seguintes; Transferências/ Subsídios oriundos do OE para os três meses subsequentes; Receita efetiva própria cobrada e/ou recebida, uma vez que são incluídos nesta rubrica os recebimentos de entidades públicas em atraso, caso estejam integrados nos planos de liquidação de pagamentos em atraso; Previsão da Receita Própria a cobrar nos três meses que se irão seguir; Transferências ainda não concretizadas decorrentes dos programas estruturais, quando as faturas já se encontram devidamente validadas e liquidadas e por fim os saldos transitados do ano anterior, mas apenas após a autorização (artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 127/2012). Estes fundos não devem ser superiores aos Compromissos Assumidos.

Os SASUM, todos os meses, procedem ao reporte da execução orçamental do mês anterior na página do Sistema Integrado de Gestão Orçamental (SIGO) presente no portal de finança, onde constam: a informação de fundos disponíveis, os saldos iniciais e finais das contas a pagar, às alterações orçamentais, execução mensal e aos pagamentos em atraso. Todos os meses é apresentada também a Demonstração de Desempenho Orçamental ao S3CP (Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas) onde os pagamentos, recebimentos, assim como os saldos deverão estar discriminados de acordo com as fontes de financiamentos (RP- receitas próprias, RG- receitas gerais; UE- Financiamento da União Europeia, EMPR- contratação de empréstimos e fundos alheios- correspondem a operações tesouraria (Figura 21).

O Relatório de Gestão tem como objetivo apresentar a situação económico-financeira da entidade, de forma sucinta, relata os factos mais marcantes no ano económico em análise, como por exemplo, dívidas a pagar, dívidas a receber, despesas, receitas, entre outras informações; bem como, a aplicação do conceito de *Accountability* (Prestação de Contas) nas contas públicas. Este relatório encontra-se dividido em três partes: a análise orçamental, a análise patrimonial e a análise económico-financeiro.

Após atualização de valores

S3CP

Demonstração do Desempenho Orçamental

Período de Envio da Informação				Data:		2021-02-10	
Ano:	2020	Período:	012	Tipo Lançamento:		000	
Data Início:	2020-12-01	Data Fim:	2020-12-31				

DADOS ENTIDADE							
Entidade:	680047360						
Plano Contas:	SNC-AP						

	FONTES DE FINANCIAMENTO						2019
	RP	RG	UE	EMPR	FUNDOS ALHEIOS	TOTAL	
Saldo de gerência anterior	1.428.563,34	264.482,82	90.995,86	0,00	631.540,35	2.415.582,37	1.607.921,29
Operações orçamentais [1]	1.428.563,34	264.482,82	90.995,86	0,00	0,00	1.784.042,02	1.606.720,35
Devolução do saldo oper. orçamentais	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Recebimento do saldo devolvido por terceiras entidades	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Operações de tesouraria [A]	0,00	0,00	0,00	0,00	631.540,35	631.540,35	→ 1.200,94
Receita efetiva [2]	3.100.362,34	2.399.350,00	83.788,29	0,00	0,00	5.583.500,63	9.064.278,69
Receita não efetiva [3]	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Soma [4]=[1]+[2]+[3]	4.528.925,68	2.663.832,82	174.784,15	0,00	0,00	7.367.542,65	10.670.999,04
Recebimentos de Operações de Tesouraria [B]	0,00	0,00	0,00	0,00	→ + 60.810,21	60.810,21	202.419,96
Despesa efetiva [5]	2.711.626,09	2.498.612,93	91.979,12	0,00	0,00	5.302.218,14	8.886.957,02
Despesa não efetiva [6]	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Soma [7]=[5]+[6]	2.711.626,09	2.498.612,93	91.979,12	0,00	0,00	5.302.218,14	8.886.957,02
Pagamentos de Operações de Tesouraria [C]	0,00	0,00	0,00	0,00	- 64.180,65	64.180,65	199.346,25
Saldo para a gerência seguinte	1.817.299,59	165.219,89	82.805,03	0,00	628.169,91	2.693.494,42	1.788.316,67
Operações orçamentais [8] = [4]-[7]	1.817.299,59	165.219,89	82.805,03	0,00	0,00	2.065.324,51	1.784.042,02
Operações de tesouraria [D]=[A]+[B]-[C]	0,00	0,00	0,00	0,00	628.169,91	628.169,91	4.274,65
Saldo global [2] - [5]	388.736,25	-99.262,93	-8.190,83	0,00	0,00	281.282,49	177.321,67
Despesa primária	2.711.587,11	2.498.612,93	91.979,12	0,00	0,00	5.302.179,16	8.886.848,65
Saldo corrente	399.049,27	-99.262,93	-8.190,83	0,00	0,00	291.595,51	353.095,02
Saldo de capital	-17.342,25	0,00	0,00	0,00	0,00	-17.342,25	-176.692,79
Saldo primário	388.775,23	-99.262,93	-8.190,83	0,00	0,00	281.321,47	177.430,04
Receita total [1] + [2] + [3]	4.528.925,68	2.663.832,82	174.784,15	0,00	0,00	7.367.542,65	10.670.999,04
Despesa total [5] + [6]	2.711.626,09	2.498.612,93	91.979,12	0,00	0,00	5.302.218,14	8.886.957,02

Handwritten notes: 5.6, 6368330,41, -2169,5

Figura 21- Demonstração do Desempenho Orçamental

5.2.7 Identificação e acompanhamento relativo à resolução de questões da organização com o recurso a contactos com os serviços relacionados com a profissão

Durante o estágio foram diversas as situações que foi necessário recurso a contactos com serviços relacionados com a profissão, como é o caso do contacto feito com a DGO para tirar dúvidas relativamente ao limite de valor dos ajustes diretos que foram ultrapassados no caso das despesas relativas à pandemia Covid 19. O contacto direto com os fornecedores de bens e serviços para esclarecimento de dúvidas ou algum pedido era feito através de email ou contacto telefónico, no decorrer do estágio, foram incontáveis as chamadas e emails trocados para fornecedores tanto para pedir 2ª via de faturas, como a falta do NIF ou troca pelo NIF da Universidade do Minho.

5.2.8 Conduta ética e deontológica associada à profissão

Durante toda a realização do meu estágio todas as tarefas foram marcadas pela ética profissional, garantindo a dignidade da profissão com respeito aos princípios presentes no artigo 3º do Código Deontológico dos Contabilistas Certificados (CDCC) entre os quais:

a) O princípio da integridade implica que o exercício da profissão se pautar por padrões de honestidade e de boa-fé;

b) O princípio da idoneidade implica que os contabilistas certificados aceitem apenas os trabalhos que se sintam aptos a desempenhar;

c) O princípio da independência implica que os contabilistas certificados se mantenham equidistantes de qualquer pressão resultante dos seus próprios interesses ou de influências exteriores, por forma a não comprometer a sua independência técnica;

d) O princípio da responsabilidade implica que os contabilistas certificados assumam a responsabilidade pelos atos praticados no exercício das suas funções;

e) O princípio da competência implica que os contabilistas certificados exerçam as suas funções de forma diligente e responsável, utilizando os conhecimentos e as técnicas ao seu dispor, respeitando a lei, os princípios contabilísticos e os critérios éticos;

f) O princípio da confidencialidade implica que os contabilistas certificados e seus colaboradores guardem sigilo profissional sobre os factos e os documentos de que tomem conhecimento, direta ou indiretamente, no exercício das suas funções;

g) O princípio da equidade implica que os contabilistas certificados garantam igualdade de tratamento e de atenção a todas as entidades a quem prestam serviços, salvo o disposto em normas contratuais acordadas;

h) O princípio da lealdade implica que os contabilistas certificados, nas suas relações recíprocas, procedam com correção e civilidade, abstendo-se de qualquer ataque pessoal ou alusão depreciativa, pautando a sua conduta pelo respeito das regras da concorrência leal e pelas normas legais vigentes, por forma a dignificar a profissão

5.2.9 Preparação e apresentação de documentos de prestação de contas e outros a que as entidades públicas estão legalmente obrigadas.

Sendo os SASUM uma entidade pública que dispõe de contabilidade organizada, de acordo com o sistema de normalização contabilístico legalmente aplicável, o estágio também incidiu sobre a preparação e apresentação de documentos de prestação de contas e outros a que essas entidades estão legalmente obrigadas.

No final do exercício económico as entidades públicas abrangendo fundações públicas de direito privado, como é o caso dos SASUM, estão obrigadas a prestar informações a vários organismos, designada de prestação de contas, “devem preparar demonstrações orçamentais e financeiras que proporcionem uma imagem verdadeira e apropriada da execução orçamental, da posição financeira, das alterações na posição financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa” (Lei do enquadramento Orçamental, art.º 62).

Para a prestação de contas é necessário apresentar o Balanço, a Demonstração de Resultados por Natureza, o mapa de controlo orçamental (Figura 22), o equilíbrio (Figura 23) e os indicadores (Figura 24). Estes mapas são gerados automaticamente através do software Primavera Fiscal Reporting e entregues mensalmente à UNILEO, sendo necessário conferir e verificar se os valores estão de acordo com a realidade. A demonstração de Desempenho Orçamental é recalculada todos os meses para chegar ao final do ano económico com valores acertado. Os SASUM seguem os modelos de prestação de contas do Tribunal de Contas.

Ano n

Classificação Económica	Controlo Orçamental da Despesa							
	Dotações corrigidas	Cativos ou Congelamentos	Compromissos	Obrigações	Despesa Paga	Dotação não comprometida	Compromissos por pagar	Obrigações por pagar
01 Despesas com o Pessoal	5 865 589,11		4 105 902,78	4 105 902,78	4 105 873,76	1 759 686,33	0,00	29,02
02 Aq. bens e Serviços	3 972 192,93		2 023 281,74	1 990 757,15	1 970 807,82	1 948 911,19	32 524,59	19 949,33
03 Juros e outros encargos	104,30		38,98	38,98	38,98	65,32	0,00	0,00
04 Transferências	816 347,60		216 666,09	209 010,79	208 966,37	599 681,51	7 655,30	44,42
06 Outras despesas correntes	95 200,00		58 776,30	58 674,30	58 637,40	36 423,70	102,00	36,90
07 Aquisição de bens de capital	205 736,08		23 006,08	23 006,08	23 006,08	182 730,00	0,00	0,00
11 Outras despesas de capital	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Total	10 955 170,02	0,00	6 427 671,97	6 387 390,08	6 367 330,41	4 527 498,05	40 281,89	20 059,67
			1 760,16				1 760,16	

Classificação Económica	Controlo Orçamental da Receita							
	Previsões corrigidas	Receita por cobrar no início do ano	Receitas liquidadas	Receitas liquidadas anuladas	Receitas cobradas brutas	Reembolsos e restituições	Receita cobrada líquida	Receita por cobrar no final do período
04 Taxas, multas e outras penalidades	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
05 Rendimentos da Propriedade (Juros)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
06 Transferências Correntes	3 332 095,00	23 796,51	2 905 202,58	4 025,43	2 909 134,28	4 025,43	2 905 108,85	19 864,81
07 Venda de bens e serviços correntes	5 752 354,00	279 898,51	3 248 107,80	616 504,17	2 678 729,76	16 097,75	2 662 632,01	248 870,13
08 Outras receitas Correntes	3 300,00	2 251,00	3 066,71	0,00	3 066,71	0,00	3 066,71	2 251,00
09 Vendas de Bens de Investimento	600,00	58,45	0,00	0,00	58,45	0,00	58,45	0,00
10 Transferências de capital	68 973,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
12 Passivos Financeiros	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
13 Outras receitas de capital	5 606,00	0,00	5 605,38	0,00	5 605,38	0,00	5 605,38	0,00
15 Reposições não abatidas nos pagamentos	8 200,00	0,00	7 029,23	0,00	7 029,23	0,00	7 029,23	0,00
16 Saldo Gerência Anterior	1 784 042,02	0,00	1 784 042,02	0,00	1 784 042,02	0,00	1 784 042,02	0,00
Total	10 955 170,02	306 004,47	7 953 053,72	620 529,60	7 387 665,83	20 123,18	7 367 542,65	270 985,94

Figura 22- Controlo Orçamental da Despesa e da Receita

31/12/2020				Rubricas		31/12/2020	
Receita efetiva (1) =a+b	5 583 500,63						
Receita corrente (a)	5 577 836,80	Sub-Total das Receitas Orçamentais (Receita c		Receitas Correntes	5 577 836,80 €		
Receita capital (s/ ativos e passivos financ.) (b) *	5 663,83	Total Saldo da Gerência Anterior		Despesas Correntes	6 344 324,33 €		
Despesa efetiva (2) =c+(d)	6 367 330,41			Saldo Corrente	- 766 487,53 €		
Despesas Correntes (c)	6 344 324,33	01,02,03,04, 05 e 06 - Despesa paga		Receitas Capital	5 663,83 €		
Despesas de capital (s/ ativos e passivos financ.) (d)	23 006,08	07 Despesa paga		Despesas Capital	23 006,08 €		
Juros (3)	38,98			Saldo Capital	- 17 342,25 €	-783 830	-14%
Saldo global =(1)-(2)	-783 829,78			RNAP's	7 029,23 €		
Saldo primário= saldo global +(3)	-783 790,80			Integração do Saldo de Gerência	1 784 042,02 €		
Serviço da dívida (juros + passivos financeiros)	0,00	ENTIDADE não tem empréstimos		Saldo Final	1 007 241,47 €		
Grau de cobertura do serviço da dívida =saldo primário/serviço da dívid	=DIV/0!				7 029,23 €		
* Integração do Saldo de Gerência							

Figura 23- Cálculo Equilíbrio

Indicadores Económicos	31/12/2020	31/12/2019
Resultado Líquido/Fundos Próprios		1,06%
Transferências Recebidas/Proveitos Totais	0%	1%
Proveitos Totais/Custos Totais	102%	110%
Custos com o Pessoal/Custos Totais	20%	21%
Amortizações do Exercício/Custos Totais	5%	5%
Rendibilidade Líquida das Vendas e Prestações de Serviços [Resultados Líquidos/(Vendas+Prestação de Serviços)]	2%	10%

Indicadores Financeiros	31/12/2020	31/12/2019
Dívidas a pagar a curto prazo/Dívidas a pagar	98%	100%
Liquidez Geral (Ativo Circulante/Passivo Curto Prazo)	1,47	2,37
Liquidez Imediata (Disponibilidades/Passivo Curto Prazo)	0,70	1,34
Dívidas a pagar/Ativo Líquido	16%	9%
Autonomia Financeira (Fundos Próprios/Ativo Total Líquido)	84%	89%
Liquidez Reduzida (Ativo Curto Prazo-Existências)/Passivo Curto Prazo	1,46	2,34
Cobertura Imobilizado (Fundos Permanentes/Imobilizado Líquido)	1,09	1,13
Solvabilidade (Fundos Próprios/Passivo)	522%	794%

Indicadores Orçamentais - Receita	31/12/2020	31/12/2019
Receitas Totais/Despesas Totais	0,88	1,15
Receitas Correntes/Despesas Correntes	88%	104%
(Receitas Totais-Passivos Financeiros)/(Despesas Totais-Amortizações)		35%
Receitas Correntes (Executadas/Orçamentadas Corrigidas)	38%	46%
Impostos e Taxas/Receitas Correntes	2%	-2%
Transferências Correntes Recebidas/Receitas Correntes	0%	0%
Transferências Totais Recebidas/Receitas Totais	0%	0%
Receitas Correntes/Receitas Totais	74%	100%

Indicadores Orçamentais - Despesa	31/12/2020	31/12/2019
Despesas Correntes (Executadas/Orçamentadas Corrigidas)	38%	44%
Despesas com Pessoal/Despesas Correntes	19%	22%
Aquisição de Bens e Serviços/Despesas Correntes	77%	76%
Transferências Correntes Efectuadas/Despesas Correntes	0%	0%
Despesas de Capital (Executadas/Orçadas Corrigidas)	15%	22%
Despesas de Capital/Despesas Totais	6%	10%
Juros Pagos/Receitas Correntes	0%	0%
Dívidas a pagar/Receitas Correntes	126%	54%
Dívidas a Pagar/Receitas Totais	93%	54%
Dívidas a Pagar a fornecedores/Receitas Totais	10%	3%

31/12/2020

Figura 24-Indicadores

5.2.10 Outras Atividades Realizadas

Em complemento às atividades envolvidas do artigo 9 do RIEEP, foram realizadas outras atividades relacionadas com a profissão, como por exemplo, a conferência do balancete de fecho do ano económico 2020, em contrapartida com o balancete de abertura do ano 2021, nomeadamente das contas orçamentais para verificar se todos os compromissos a transitar para o período n+1 (conta 0411) estariam no balancete de abertura como compromissos assumidos em 2021 (conta 0261), o que foi um trabalho bastante complexo porém muito gratificante. Também me foi possível realizar a passagem de saldos de um ano económico para outro.

Durante o estágio também me foi permitido observar e realizar processos referentes à divisão de aprovisionamento e gestão de stocks, nomeadamente o lançamento e classificação de faturas, a elaboração de guias de remessa com o objetivo de dar entrada de mercadoria nos armazéns de destino, elaborar encomendas a fornecedores com recurso ao software, transferências internas de diferentes unidades, como por exemplo do Armazém de Gualtar para os Bares, também efetuei a conferência de carrinhos com mercadorias para as diferentes unidades. Foi-me permitido realizar inventários, nomeadamente ao Armazém de Gualtar para fecho do ano económico de 2020, bem como a inserção de inventários de outras unidades no software primavera.

Outras atividades desenvolvidas consistiram na reconciliação da conta de fornecedores e credores; apurar os gastos relativos às medidas Covid 19; verificação da receita através dos tickets de multibanco e do POS; análise da classificação económica, plano de contas financeira e analítica; especialização periódica; acompanhamento do fecho de contas com a ajuda dos representantes do software primavera, entre outras atividades.

Capítulo 6- Conclusão

Como demonstrado na revisão de literatura, ao longo dos últimos anos tem despontado um novo tipo de organizações, as organizações híbridas, que utilizam recursos que anteriormente estavam separados por entidades públicas e privadas (Shaol et al., 2009). Estas definem-se como sendo a combinação de características contraditórias dentro de uma única unidade. Segundo a teoria organizacional, as organizações híbridas são organismos que operam em mais de um setor da sociedade e combinam diferentes atividades, fluxos de receitas, diferentes valores, culturas e diferentes modos de governação (Brandsen et al., 2009). Estas organizações estão sujeitas a várias dificuldades, pois em si a dicotomia entre o setor privado e público é uma distinção frágil, o que coloca estas organizações como resíduos conceptuais que não têm um lugar nas categorias de medição existentes. Neste sentido, este relatório de estágio pretendeu alargar os estudos já existentes sobre organizações híbridas e trazer este estudo para Portugal, pois como é um tema relativamente recente, uma vez que ainda não existem estudos em Portugal que abordem o tema das organizações híbridas, bem como perceber como funcionam os SASUM, considerados como uma organização híbrida, pois estes são uma fundação pública de direito privado.

Relativamente ao estudo empírico realizado nos SASUM podemos afirmar através dos dados recolhidos através de observação e de entrevista, que apesar dos SASUM serem uma fundação pública de direito privado, estes não utilizam mecanismos do setor privado e estão muito ligados ao setor público. Segundo Sabeti (2011), as empresas sociais correm o risco de perder de vista a missão social nos seus esforços para gerar receitas, um risco referido como um desvio de missão. No caso concreto dos SASUM, podemos ver que este desvio não aconteceu, continuando a missão social a ser mais valorizada que os esforços para gerar receitas.

Com o objetivo de responder à questão de partida *“De que forma as práticas de contabilidade e controlo de gestão são influenciadas pelas especificidades de uma Organização Híbrida?”*, a observação e as entrevistas possibilitaram a resposta à questão de partida. De todos os entrevistados, a resposta foi unânime, concordaram todos que os SASUM se regem pelas normas da contabilidade pública emanadas pelo SNC-AP, de fiscalização prévia do Tribunal de Contas. Os SASUM obtêm recursos financeiros através das receitas próprias, das receitas provenientes do Orçamento de Estado (dotação orçamental) e as transferências da Universidade do Minho. Não houve a possibilidade ao Endividamento por parte dos SASUM previstos no decreto-lei nº4/2016 com a instituição do regime fundacional. A obrigação em prestar contas rege-se, fundamentalmente, pela lei do enquadramento orçamental, pelo regime de

administração financeira do Estado, pela lei de organização e processo do Tribunal de Contas, pelas instruções emanadas pelo Tribunal de Contas e pelos diplomas anuais de execução orçamental. As receitas e despesas continuaram a ser comunicadas para as contas públicas como anteriormente, nomeadamente, na integração de saldos de gerências anteriores. Relativamente ao controlo de gestão e de forma a responder à questão de partida, o controlo de gestão efetuado nos SASUM é efetuado com base nos critérios de repartição (nº camas, utentes, custos, armazém), que classificam a despesa corretamente ficando ligados a dois sistemas contabilísticos. Com base na sua realidade, tem melhorado a adaptação ao sistema de custos totais por atividade e assim garantir um maior controlo na captação de receitas próprias, porém consideram que a NCP 27 não se adequa à realidade dos SASUM, pois não conseguem comparar a sua eficiência com outros serviços de ação social, o que era necessário para avaliar a eficiência e eficácia de cada um. Para a tomada de decisão, a informação financeira utilizada pelos SASUM é a contabilidade orçamental, o objetivo seria utilizar menos a contabilidade orçamental e mais a financeira, porém isto não acontece pois não vem problema em ter um resultado líquido negativo pois o risco de encerramento de uma instituição pública como os SASUM é muito baixa. Na prática toma-se a decisão através da despesa paga, na financeira pela receita cobrada líquida do ano com períodos homólogos de 2 anos anteriores, os gastos através dos compromissos com a despesa paga e as fontes de financiamento da receita líquida cobrada através da despesa paga por fonte. Também recorrem à prospeção de mercado, o preço mais baixo é o que é aceite até aos limites estipulados na lei. Com a realização deste estudo empírico, pode se concluir que apesar dos SASUM poderem ser considerados como uma organização híbrida por serem uma fundação pública de direito privado e por terem tanto o objetivo social como o lucro, estes continuam regidos como uma instituição completamente pública, estando sujeitos às normas da contabilidade pública como qualquer organismo público. Segundo os entrevistados, a fundação de direito privado deveria ter acrescentado uma maior associação ao setor privado, um facto que não foi conseguido. Todo o objetivo destas fundações perdeu-se pelo caminho, existiu apenas uma única vantagem na contratação de recursos humanos que estavam em situação precária (recibos verdes) em que não tinham contrato/vínculo podiam passar a ter um contrato individual com direito a subsídio de férias e subsídio de Natal. Inicialmente, o processo de passagem para a fundação foi importante, pois os SASUM iriam ter mais autonomia, porém com as sucessivas alterações/leis do orçamento de estado, voltaram-se a colocar estas fundações no perímetro do setor/administração pública com a obrigação de reporte de todo o tipo de informações. Inicialmente, as indicações, era para não existir a obrigação da utilização do código de contratos públicos, foram logo alterados de imediato em como era obrigatório usar o CCP. O princípio de equilíbrio em que dava autonomia aos SASUM para

abrir os seus saldos também perderam essa autonomia, não puderam contratar empréstimos como previsto no regime das fundações. Todos os ganhos iniciais que esta fundação pública de direito privado iria ter para os SASUM perdeu-se. A grande vantagem apresentada pelos colaboradores do SASUM por estes se terem tornado um tipo de organização híbrida, consiste na possibilidade de estes poderem optar pelo regime de contratação fundacional, onde na evolução da carreira são privilegiados em termos remuneratórios, permitindo assim regularizar os precários que na altura estavam congelados. Os recursos humanos que estão em regime de contrato de trabalho em funções públicas tem de se guiar pelas tabelas remuneratórias.

Como já referido anteriormente, este estudo veio contribuir para alargar os conhecimentos relativos às organizações híbridas, um tema muito recente e pouco estudado, conseguindo juntar vários estudos em diversas áreas de atuação em que existem organizações híbridas e complementar esses estudos já existentes trazendo a realidade de uma universidade como uma organização híbrida. Este estudo provou uma dificuldade já apresentada, que devido a estas tensões externas e internas, as organizações híbridas estão propensas ao deslocamento de objetivos e a desvios para a forma mais bem-sucedida (seja pública/social ou privada/empresarial), comprometendo assim a sua natureza híbrida (Scott, 1967; Simons e Ingram, 1997; Hai e Daft, 2016). Este foi o caso dos SASUM, que devido ao domínio do Estado, não conseguiu manter a sua natureza híbrida, desviando-se assim para um forma totalmente pública/social.

Relativamente às limitações deste estudo, a escassez de artigos relativos ao tema, nomeadamente a contabilidade das organizações híbridas, isto levou a um entrave, principalmente no início da investigação. Outra limitação, foi existir pouca legislação portuguesa relativamente às fundações públicas de direito privado, o que foi difícil para perceber onde os SASUM se encaixavam e como deveriam ser considerados. Outra limitação foi realizar o estágio em tempo de confinamento por causa da pandemia de COVID-19, o estágio foi realizado presencialmente, porém a limitação que apresento é a de que o volume de negócios dos SASUM diminui quase a 100%, durante 3 meses de estágio, o que foi difícil perceber como era a dinâmica antes da pandemia.

Para futuras investigações, seria muito interessante alargar o estudo das organizações híbridas em Portugal, nomeadamente em outras universidades que sejam fundações públicas de direito privado para perceber se a realidade destas é igual à apresentada nos SASUM. Seria também interessante alargar este tema a outras empresas que atuem em diferentes setores da sociedade, mas que apresentem dualidade de setores, com o objetivo de perceber o seu funcionamento e como gerem a dicotomia entre os setores. Também seria interessante perceber a importância da cultura organizacional para o sucesso

das organizações híbridas, bem como alargar os estudos existentes sobre como se molda e funciona a contabilidade às especificações das organizações híbridas.

Referências bibliográficas:

- Aberbach, J. D., Putnam, R. D., & Rockman, B. A. (1981). Bureaucrats and politicians in western democracies. Harvard university press.
- Adesanya, V. O., Cadena, E., Scott, S. A., & Smith, A. G. (2014). Life cycle assessment on microalgal biodiesel production using a hybrid cultivation system. *Bioresource technology*, 163, 343-355.
- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2006). Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. *Handbooks of management accounting research*, 1, 299-318.
- Allen, F., Demirguc-Kunt, A., Klapper, L., & Peria, M. M. (2012). Foundations of financial inclusion. Policy Research Working Paper, 6290.
- André, K., Cho, C. H., & Laine, M. (2018). Reference points for measuring social performance: Case study of a social business venture. *Journal of Business Venturing*, 33(5), 660-678.
- Anheier, H. K., & Schröer, A. (2008). The Governance of Hybrid Organization: The Case of Social Entrepreneurship & Corporate Social Responsibility. Heidelberg: Heidelberg Universität, CSI–Centre for Social Investment.
- Antonsen, M., & Jørgensen, T. B. (1997). The ‘publicness’ of public organizations. *Public Administration*, 75(2), 337-357.
- Ashforth, B. E., & Reingen, P. H. (2014). Functions of dysfunction: Managing the dynamics of an organizational duality in a natural food cooperative. *Administrative Science Quarterly*, 59(3), 474-516.
- Austin, J., Ebrahim, A., & Initiative, S. E. (2010). Civil society–business relations. *International encyclopedia of civil society*. New York, NY: Springer Science+ Business Media.
- Bacq, S., & Alt, E. (2018). Feeling capable and valued: A prosocial perspective on the link between empathy and social entrepreneurial intentions. *Journal of Business Venturing*, 33(3), 333-350.
- Baden-Fuller, C., & Morgan, M. S. (2010). Business models as models. *Long range planning*, 43(2-3), 156-171.
- Barki, E., Comini, G., Cunliffe, A., Hart, S., & Rai, S. (2015). Social entrepreneurship and social business: Retrospective and prospective research. *Revista de Administração de Empresas*, 55, 380-384.
- Batista, E. C., de Matos, L. A. L., & Nascimento, A. B. (2017). A entrevista como técnica de investigação na pesquisa qualitativa. *Revista Interdisciplinar Científica Aplicada*, 11(3), 23-38.
- Batista, E. C., de Matos, L. A. L., e Nascimento, A. B. (2017). A entrevista como técnica de investigação na pesquisa qualitativa. *Revista Interdisciplinar Científica Aplicada*, 11(3), 23-38.
- Battilana, J. (2019). Cracking the organizational challenge of pursuing joint social and financial goals-Social enterprise as a laboratory to understand hybrid organizing. *Entreprise & société*, 2018(4), 53-94.
- Battilana, J., & Dorado, S. (2010). Building sustainable hybrid organizations: The case of

commercial microfinance organizations. *Academy of management Journal*, 53(6), 1419-1440.

Battilana, J., e Lee, M. (2014). Advancing research on hybrid organizing– Insights from the study of social enterprises. *Academy of Management Annals*, 8(1), 397-441.

Baudot, L., Dillard, J., e Pencle, N. (2019). The emergence of benefit corporations: A Cautionary Tale. *Critical Perspectives on Accounting*, 67/68, 1- 60.

Beck, U. (2010). Remapping social inequalities in an age of climate change: for a cosmopolitan renewal of sociology. *Global Networks*, 10(2), 165-181.

Bell, E., & Bryman, A. (2007). The ethics of management research: an exploratory content analysis. *British journal of management*, 18(1), 63-77.

Berg, J. (2001). Accountability in private corrections: Monitoring the performance of private prisons in South Africa. *S. Afr. J. Crim. Just.*, 14, 327.

Besharov, M. L., & Smith, W. K. (2014). Multiple institutional logics in organizations: Explaining their varied nature and implications. *Academy of management review*, 39(3), 364-381.

Besharov, M. L., & Smith, W. K. (2014). Multiple institutional logics in organizations: Explaining their varied nature and implications. *Academy of management review*, 39(3), 364-381.

Bevir, M. (2004). Governance and interpretation: what are the implications of postfoundationalism?. *Public administration*, 82(3), 605-625.

Billis, D. (Ed.). (2010). *Hybrid organizations and the third sector: Challenges for practice, theory and policy*. Macmillan International Higher Education.

Bogdan, R., & Biklen, S. (1994). *Investigação qualitativa em educação: uma introdução à teoria e aos métodos*. Porto editora.

Borys, B., & Jemison, D. B. (1989). Hybrid arrangements as strategic alliances: Theoretical issues in organizational combinations. *Academy of management review*, 14(2), 234-249.

Boston, J. (2016). Basic NPM ideas and their development. In *The Ashgate research companion to new public management* (pp. 33-48). Routledge.

Bovens, M., Schillemans, T., & Goodin, R. E. (2014). Public accountability. *The Oxford handbook of public accountability*, 1(1), 1-22.

Boyd, R., & Richerson, P. J. (2009). Culture and the evolution of human cooperation. *Philosophical Transactions of the Royal Society B: Biological Sciences*, 364(1533), 3281-3288.

Bozeman, B., & Rogers, J. D. (2002). A churn model of scientific knowledge value: Internet researchers as a knowledge value collective. *Research Policy*, 31(5), 769-794.

Brandsen, T., Karré, P., e Helderma, J. K. (2009). The risks of hybrid organisations: Expectations and evidence. In NISPACEE conference, Budva.

Brandsen, T., Van de Donk, W., & Putters, K. (2005). Griffins or chameleons? Hybridity as a

permanent and inevitable characteristic of the third sector. *Intl Journal of Public Administration*, 28(9-10), 749-765.

Brest, P., & Harvey, H. (2008). *Money well spent: A strategic plan for smart philanthropy*. Hoboken.

Busco, C., Giovannoni, E., e Riccaboni, A. (2017). Sustaining multiple logics within hybrid organisations. *Accounting, Auditing e Accountability Journal*, 30(1), 191-216.

Caiado, A. P., Silveira, O., & Fernandes, M. J. (2007). *Contabilidade Pública*. Lisboa: Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas. Sérgio Francisco Gomes Loureiro» Intermédia Avançada

Caperchione, E., Demirag, I., e Grossi, G. (2017). Public sector reforms and public private partnerships: Overview and research agenda. *Accounting Forum*, 41(1), 1-7.

Child, J., Faulkner, D., Tallman, S., & Tallman, S. B. (2005). *Cooperative strategy*. Oxford University Press, USA.

Chow, D. S., Humphrey, C., & Moll, J. (2007). Developing whole of government accounting in the UK: Grand claims, practical complexities and a suggested future research agenda. *Financial Accountability & Management*, 23(1), 27-54.

Clark, R. E. (1983). Reconsidering research on learning from media. *Review of educational research*, 53(4), 445-459.

Collier, P. M. (2005). Governance and the quasi-public organization: a case study of social housing. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(7), 929-949.

Contrafatto, M. (2014). The institutionalization of social and environmental reporting: An Italian narrative. *Accounting, Organizations and Society*, 39(6), 414-432.

Cooper, D. J., e Morgan, W. (2008). Case study research in accounting. *Accounting Horizons*, 22(2), 159-178.

Coutinho, C. P. (2014). *Metodologia de investigação em ciências sociais e humanas*. Leya.

Coutinho, C. P., Sousa, A., Dias, A., Bessa, F., Ferreira, M. J. R. C., & Vieira, S. R. (2009). *Investigação-acção: metodologia preferencial nas práticas educativas*.

Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1991). The management of legitimacy and politics in public sector administration. *Journal of Accounting and Public Policy*, 10(2), 135-156.

Creswell, J. W., & Miller, D. L. (2000). Determining validity in qualitative inquiry. *Theory into practice*, 39(3), 124-130.

Crofts, K., & Bisman, J. (2010). Interrogating accountability: An illustration of the use of Leximancer software for qualitative data analysis. *Qualitative Research in Accounting & Management*.

Dai, N. T., Tan, Z. S., Tang, G., e Xiao, J. Z. (2017). IPOs, institutional complexity, and management accounting in hybrid organisations: a field study in a state-owned enterprise in China. *Management Accounting Research*, 36, 2- 23.

De Ketele, J. M., & Roegiers, X. (1999). Metodologia da recolha de dados. Fundamentos dos métodos de observações, de questionários, de entrevistas e de estudo de documentos.

de Oliveira Rocha, J. A. (2007). Gestão de recursos humanos na administração pública. Escolar Editora.

de Souza Leão, A. L. M., de Mello, S. C. B., e Vieira, R. S. G. (2009). O papel da teoria no método de pesquisa em Administração. *Revista Organizações em Contexto*, 5(10), 1-16.

Dembek, K., Singh, P., & Bhakoo, V. (2016). Literature review of shared value: a theoretical concept or a management buzzword?. *Journal of Business Ethics*, 137(2), 231-267.

DiMaggio, P. (2002). Measuring the impact of the nonprofit sector on society is probably impossible but possibly useful. In *Measuring the impact of the nonprofit sector* (pp. 249-272). Springer, Boston, MA.

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological review*, 147-160.

Doganova, L., & Eyquem-Renault, M. (2009). What do business models do?: Innovation devices in technology entrepreneurship. *Research policy*, 38(10), 1559-1570.

Doh, J. P., & Teegen, H. (2002). Nongovernmental organizations as institutional actors in international business: Theory and implications. *International Business Review*, 11(6), 665-684.

Doherty, B., Haugh, H., e Lyon, F. (2014). Social enterprises as hybrid organizations: A review and research agenda. *International Journal of Management Reviews*, 16(4), 417-436.

Dorado, S. (2006). Social entrepreneurial ventures: different values so different process of creation, no?. *Journal of developmental entrepreneurship*, 11(04), 319-343.

Ebrahim, A. (2003). Making sense of accountability: Conceptual perspectives for northern and southern nonprof

Ebrahim, A., Battilana, J., & Mair, J. (2014). The governance of social enterprises: Mission drift and accountability challenges in hybrid organizations. *Research in organizational behavior*, 34, 81-100.

Ebrahim, A., Battilana, J., e Mair, J. (2014). The governance of social enterprises: Mission drift and accountability challenges in hybrid organizations. *Research in Organizational Behavior*, 34, 81-100.

Edwards, M., & Hulme, D. (1996). Too close for comfort? The impact of official aid on nongovernmental organizations. *World development*, 24(6), 961-973.

Eisenhardt, K. M. (1989). Making fast strategic decisions in high-velocity environments. *Academy of Management journal*, 32(3), 543-576.

Estrin, S., Mickiewicz, T., & Stephan, U. (2016). Human capital in social and commercial entrepreneurship. *Journal of Business Venturing*, 31(4), 449-467.

Fontana, A., & Frey, J. H. (2000). The interview: From structured questions to negotiated text. *Handbook of qualitative research*, 2(6), 645-672.

Fornara, C. W., Badian, E., & Sherk, R. K. (Eds.). (1983). *Archaic times to the end of the Peloponnesian War* (Vol. 1). Cambridge University Press.

Freireich, J., & Fulton, K. (2009). Investing for social and environmental impact: A design for catalyzing an emerging industry. *Monitor Institute*, 1-86.

Freixo, M. (2011). *Metodologia científica: fundamentos, métodos e técnicas*. Lisboa: Instituto Piaget.

Frenkel, M., & Shenhav, Y. (2006). From binarism back to hybridity: A postcolonial reading of management and organization studies. *Organization Studies*, 27(6), 855-876.

Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. Editora Atlas SA.

González, N., Moll, L. C., & Amanti, C. (Eds.). (2006). *Funds of knowledge: Theorizing practices in households, communities, and classrooms*. Routledge.

Gooneratne, T. N., e Hoque, Z. (2016). Institutions, agency and the institutionalization of budgetary control in a hybrid state-owned entity. *Critical Perspectives on Accounting*, 36(1), 58-70.

Gray, A., & Jenkins, B. (1993). Codes of accountability in the new public sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.

Hai, S., e Daft, R. L. (2016). When missions collide. *Organizational Dynamics*, 4(45), 283-290.

Haigh, N., Walker, J., Bacq, S., & Kickul, J. (2015). Hybrid organizations: origins, strategies, impacts, and implications. *California Management Review*, 57(3), 5-12.

Haveman, H. A., e Rao, H. (2006). Hybrid forms and the evolution of thrifts. *American Behavioral Scientist*, 49(7), 974–986.

Heald, D., & Georgiou, G. (2011). The substance of accounting for public-private partnerships. *Financial Accountability & Management*, 27(2), 217-247.

Herman, R. D. (2005). Conclusion: The future of nonprofit management. *The Jossey-Bass Handbook of Nonprofit Leadership and Management*. San Francisco: Jossey-Bass, 731-735.

Hodge, G. A., & Greve, C. (2007). Public-private partnerships: an international performance review. *Public administration review*, 67(3), 545-558.

Hodges, J. L., & Lehmann, E. L. (2012). Rank methods for combination of independent experiments in analysis of variance. In *Selected Works of EL Lehmann* (pp. 403-418). Springer, Boston, MA.

Hood, C. (1995). The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, organizations and society*, 20(2-3), 93-109.

Hopper, T., e Powell, A. (1985). Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions. *Journal of Management Studies*, 22(5), 429-465.

Hopwood, A. G. (1996). Looking across rather than up and down: on the need to explore the lateral processing of information. *Accounting, Organizations and Society*, 21(6), 589-590.

Hudnut, P., Bauer, T., & Lorenz, N. (2006). Appropriate Organizational Design: A hybrid business model for technology transfer to the developing world. In *VentureWell. Proceedings of Open, the Annual Conference* (p. 81). National Collegiate Inventors & Innovators Alliance.

Hudock, A. (1999). *NGOs and civil society: Democracy by proxy?*. Polity.

Hussain, M., & Hoque, Z. (2002). Understanding non-financial performance measurement practices in Japanese banks: A new institutional sociology perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.

Hustinx, L., & De Waele, E. (2015). Managing hybridity in a changing welfare mix: Everyday practices in an entrepreneurial nonprofit in Belgium. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 26(5), 1666-1689.

Jansson, J. (2005). *Collision Avoidance Theory: With application to automotive collision mitigation* (Doctoral dissertation, Linköping University Electronic Press).

Johanson, J.-E. & Vakkuri, J. (2017). *Governing Hybrid Organizations: Exploring Diversity of Institutional Life*, ORoutledge.

Kelly, R. C., Smith, M. A., Kass, R. E., & Lee, T. S. (2010). Local field potentials indicate network state and account for neuronal response variability. *Journal of computational neuroscience*, 29(3), 567-579.

Kerlin, J. A. (Ed.). (2009). *Social enterprise: A global comparison*. UPNE.

Kickert, W. J. (2001). Public management of hybrid organizations: Governance of quasi-autonomous executive agencies. *International Public Management Journal*, 4(2), 135-150.

Koppell, J. G. (2003). *The politics of quasi-government: Hybrid organizations and the control of public policy*. Cambridge University Press.

Kreps, T. A., & Monin, B. (2011). "Doing well by doing good"? Ambivalent moral framing in organizations. *Research in Organizational Behavior*, 31, 99-123.

Lamb, R., & Davidson, E. (2004, June). Hybrid organization in high-tech enterprise. In *Proceedings of the 17th Bled e-Commerce Conference* (pp. 21-23).

Lapsley, I. (2008). The NPM agenda: back to the future. *Financial accountability & management*, 24(1), 77-96.

Laurett, R., & Ferreira, J. J. (2018). Strategy in nonprofit organisations: a systematic literature review and agenda for future research. *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 29(5), 881-897.

Lounsbury, M. (2008). Institutional rationality and practice variation: New directions in the institutional analysis of practice. *Accounting, organizations and society*, 33(4-5), 349-361.

Lukka, K., & Modell, S. (2010). Validation in interpretive management accounting research. *Accounting, organizations and society*, 35(4), 462-477.

Mair, J., & Marti, I. (2006). Social entrepreneurship research: A source of explanation, prediction, and delight. *Journal of world business*, 41(1), 36-44.

Mair, J., Battilana, J., & Cardenas, J. (2012). Organizing for society: A typology of social entrepreunering models. *Journal of business ethics*, 111(3), 353-373.

Malhotra, N. K., & Malhotra, N. K. (2012). *Basic marketing research: Integration of social media*. Boston: Pearson.

Manville, G., e Greatbanks, R. (2020). Performance management in hybrid organisations: A study in social housing. *European Management Journal*, 38(3), 533-545.

Marginson, S. (2007). The public/private divide in higher education: A global revision. *Higher education*, 53(3), 307-333.

Matthews, R., & Ross, E. (2010). *Research methods: A practical guide for the social sciences*. Pearson Education Ltd.

Menegassi, C. H. M., e Barros, S. M. (2019). Conhecimento acadêmico no campo das organizações híbridas e das empresas de economia de comunhão. *Cadernos de Campo: Revista de Ciências Sociais*, (26), 217-238.

Mersland, R., Nyarko, S. A., e Sirisena, A. B. (2020). A hybrid approach to international market selection: The case of impact investing organizations. *International Business Review*, 29(1), 101624.

Meyer, H. D., & Rowan, B. (2006). Institutional analysis and the study of education. *The new institutionalism in education*, 1-13.

Miller, M. H. (1998). Financial markets and economic growth. *Journal of applied corporate finance*, 11(3), 8-15.

Miller, P., & Power, M. (2013). Accounting, organizing, and economizing: Connecting accounting research and organization theory. *Academy of Management Annals*, 7(1), 557-605.

Miller, P., Kurunmäki, L., e O'Leary, T. (2008). Accounting, hybrids and the management of risk. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7-8), 942-967.

Mintzberg, H. (1983). The case for corporate social responsibility. *Journal of Business Strategy*.

Mintzberg, H., Ahlstrand, B. W., Ahlstrand, B., & Lampel, J. (2005). *Strategy bites back: It is a lot more, and less, than you ever imagined–*. Pearson Education.

Moll, J., & Humphrey, C. (2007). Management accounting and accountants in the public sector: the challenges presented by public-private partnerships. *Issues in management accounting*, 297-315.

Mulgan, R. (2000). 'Accountability': An ever-expanding concept?. *Public administration*, 78(3), 555-573.

Newey, L. R., & Zahra, S. A. (2009). The evolving firm: How dynamic and operating capabilities interact to enable entrepreneurship. *British Journal of Management*, 20, S81-S100.

Njie, B., e Asimiran, S. (2014). Case study as a choice in qualitative methodology. *Journal of Research e Method in Education*, 4(3), 35-40.

Noordegraaf, M. (2007). From “pure” to “hybrid” professionalism: Present-day professionalism in ambiguous public domains. *Administration & Society*, 39(6), 761-785.

Nutt, P. C., & Backoff, R. W. (1993). Organizational publicness and its implications for strategic management. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 3(2), 209-231.

Pache, A. C., & Santos, F. (2010). When worlds collide: The internal dynamics of organizational responses to conflicting institutional demands. *Academy of management review*, 35(3), 455-476.

Pache, A.-C., e Santos, F. (2012). Inside the hybrid organization: Selective coupling as a response to conflicting institutional logics. *Academy of Management Journal*, 56(4), 972–1001.

Padgett, J. F., & Powell, W. W. (2012). *The emergence of organizations and markets*. Princeton University Press.

Parker, L. D. (2012). From privatised to hybrid corporatised higher education: A global financial management discourse. *Financial Accountability e Management*, 28(3), 247-268.

Peredo, A. M., & McLean, M. (2006). Social entrepreneurship: A critical review of the concept. *Journal of world business*, 41(1), 56-65.

Pires, A. K., Prata, C. F., Santos, D. M. D., Brandão, H. P., Moraes, H., Carvalho, I. M. D., ... & Dantas, V. C. (2005). *Gestão por competências em organizações de governo*.

Pollitt, C. (2005). The new public management in international perspective: An analysis of impacts and effects. In *New public management* (pp. 286-304). Routledge.

Porter, M. E., & Kramer, M. R. (2011). Criação de valor compartilhado. *Harvard Business Review*, 89(1/2), 62-77.

Provan, K. G., & Kenis, P. (2008). Modes of network governance: Structure, management, and effectiveness. *Journal of public administration research and theory*, 18(2), 229-252.

Quinn, R. E. (1988). *Beyond rational management: Mastering the paradoxes and competing demands of high performance*. Jossey-Bass.

Quivy, R., & Campenhoudt, L. V. (1998). *A pergunta de partida*.

Reay, T., & Hinings, C. R. (2009). Managing the rivalry of competing institutional logics. *Organization studies*, 30(6), 629-652.

Reiser, D. B. (2012). Theorizing forms for social enterprise. *Emory LJ*, 62, 681.

Robb, A., & Newberry, S. (2007). Globalization: Governmental accounting and international financial reporting standards. *Socio-Economic Review*, 5(4), 725-754.

ROMELAER, P., & MINTZBERG, H. (1982). Structure & dynamique des organisations. Les Editions d'organisation.

Ryan, B. (2002). Research methods and methodology in finance and accounting. Cengage Learning EMEA.

Sabeti, H. (2011). The for-benefit enterprise. *Harvard Business Review*, 89(11), 99–103.

Salancik, G. R., & Pfeffer, J. (1978). A social information processing approach to job attitudes and task design. *Administrative science quarterly*, 224-253.

Scapens, R. W. (2004). Doing case study research. In *The real life guide to accounting research* (pp. 257-279). Elsevier.

Schillemans, T. (2011). Does horizontal accountability work? Evaluating potential remedies for the accountability deficit of agencies. *Administration & Society*, 43(4), 387-416.

Selznick, P. (1957). *Law and the Structures of Social Action*.

Shaoul, J., Stafford, A., & Stapleton, P. (2010). Accountability for public expenditure under building schools for the future. *Journal of Education Policy*, 25(6), 749-756.

Shaoul, J., Stafford, A., e Stapleton, P. (2012). Accountability and corporate governance of public private partnerships. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(3), 213-229.

Silva, A. H., e Fossá, M. I. T. (2015). Análise de conteúdo: exemplo de aplicação da técnica para análise de dados qualitativos. *Qualitas Revista Eletrônica*, 16(1).

Simões, A. M. D., e Rodrigues, J. A. (2011). The case study in management accounting and control research. In *XIII Accounting and Auditing Congress: A change in management ACIM*.

Skelcher, C. (2005). PUBLIC-PRIVATE. *The Oxford handbook of public management*, 347.

Skelcher, C., & Smith, S. R. (2015). Theorizing hybridity: Institutional logics, complex organizations, and actor identities: The case of nonprofits. *Public administration*, 93(2), 433-448.

Spradley, B. W. (1980). Managing change creatively. *Journal of Nursing Administration*, 32-37.

Teasdale, S. (2010). How can social enterprise address disadvantage? Evidence from an inner city community. *Journal of Nonprofit & Public Sector Marketing*, 22(2), 89-107.

Thiollent, M., e de Oliveira Silva, G. (2007). Metodologia de pesquisa-ação na área de gestão de problemas ambientais. *Revista eletrônica de comunicação, Informação e Inovação em Saúde*, 1(1). Não faltam as páginas

Thomasson, A. (2009). Exploring the ambiguity of hybrid organisations: a stakeholder approach. *Financial Accountability e Management*, 25(3), 353-366.

Thomson, I., Grubnic, s., e Georgakopoulos, G. (2014). Exploring accounting- sustainability hybridisation in the UK public sector. *Accounting, Organizations and Society*, 39(6), 453-476.

Torres, L., & Pina, V. (2002). Delivering public services—mechanisms and consequences: changes in public service delivery in the EU countries. *Public Money and Management*, 22(4), 41-48.

Tuan, M. T. (2008). *Measuring and/or estimating social value creation: Insights into eight integrated cost approaches*. Seattle, WA: Bill & Melinda Gates Foundation.

Vakkuri, J., & Johanson, J. E. (2018). Taming the monster—towards an understanding of hybrid organizations and governance. *Public Money and Management*, 38(3), 162-163.

Vakkuri, J., & Meklin, P. (2006). Ambiguity in performance measurement: a theoretical approach to organisational uses of performance measurement. *Financial Accountability & Management*, 22(3), 235-250.

Vakkuri, J., e Johanson, J. E. (2020). Failed promises—performance measurement ambiguities in hybrid universities. *Qualitative Research in Accounting e Management*.

Van der Werf, W. M., Slot, P. L., Kenis, P., e Leseman, P. P. M. (2020). Hybrid organizations in the privatized and harmonized Dutch ECEC system: Relations with quality of education and care. *Early Childhood Research Quarterly*, 53, 136-150.

Vaz, A. T. (2016). *A Contabilidade Pública em Portugal— A evolução contabilidade pública*. Atas do XVII Encontro AECA.

Vieira, S. (2009). Como elaborar questionários. In *Como elaborar questionários* (pp. 159-159).

Wood Jr, T. (2010). Organizações híbridas. *Revista de Administração de Empresas*, 50(2), 241-247.

Yin, R. K. (2003). Designing case studies. *Qualitative Research Methods*, 359-386.

Young, D. R., Salamon, L. M., & Grinsfelder, M. C. (2002). Commercialization, social ventures, and for-profit competition. *The state of nonprofit America*, 423-446.

Websites:

Serviços e fundos autónomos. (n.d.). CFP - Conselho das Finanças Públicas.

<https://www.cfp.pt/pt/glossario/servicos-e-fundos-autonomos>

Estatutos. (n.d.). Universidade do Minho.

<https://www.uminho.pt/PT/uminho/Informacao-Institucional/Paginas/Estatutos.aspx>

INCM.(n.d.). Decreto-Lei 4/2016, 2016-01-13. Diário da República Eletrónico.

<https://dre.pt/home/-/dre/73115727/details/maximized>

SASUM. (2021, 27 de janeiro). Plano de atividades 2020.

<http://www.sas.uminho.pt/>. http://www.sas.uminho.pt/uploads/SASUM_Plano_de_Atividades_Or%C3%83%C2%A7amento_2020.pdf

Unileo - acesso ao s3cp. (n.d.). Unileo - Início.

<https://www.unileo.gov.pt/acesso-ao-s3cp>

Unileo - início. (n.d.). Unileo - Início.

<https://www.unileo.gov.pt/>

DGO - Direção-Geral do Orçamento na Internet. (n.d.). DGO - Direção-Geral do Orçamento na Internet.

<https://www.dgo.gov.pt/Paginas/default.aspx>

Apêndice I- Guião de Entrevistas

Este estudo enquadra-se numa investigação no âmbito do relatório de estágio do Mestrado em Contabilidade tem como objetivo de responder à questão de partida: “Práticas de Contabilidade e Controlo de Gestão em Organizações Híbridas” e perceber qual a perspetiva dos trabalhadores do DCF como funcionam os SASUM podendo ser considerados como organização híbrida pela literatura.

1. Há quantos anos se encontra no departamento Contabilístico e Financeiro?
2. Como caracteriza os Serviços de Acção Social (uma instituição pública, instituição privada ou uma instituição que mistura características de ambos os setores)?
3. Qual o adjetivo que escolheria para caracterizar as fundações públicas com regime de direito privado?
4. Qual o normativo contabilístico que utiliza no seu dia-a-dia no trabalho?
5. Tem conhecimento do processo de mudança na gestão dos Serviços de Acção Social quando aderiram ao regime fundacional? Em caso positivo, entende que este processo foi relevante/importante)? Que aspetos salientaria deste processo de mudança?
6. Com base na sua experiência, saberia dizer se ocorreram outros processos de mudança relevantes na contabilidade ou administração nos Serviços de Acção Social?
7. Na sua opinião, ocorreu alguma resistência no processo de mudança de gestão e mais especificamente no regime contabilístico adotado?
8. Qual a maior dificuldade que destaca na mudança do regime público para um regime de fundações públicas com regime de direito privado?
9. Quais são as vantagens que considera que esta mudança trouxe para os Serviços de Acção Social?
10. No seu dia a dia no trabalho como caracterizaria o sistema contabilístico que utiliza (uma contabilidade mista ou apenas uma contabilidade pública)?
11. Esta mudança alterou a estrutura organizativa do DCF (Departamento Contabilístico e Financeiro)? De que forma?
12. Considera que o SNC-AP é adequado e suficiente para gerir os Serviços de Acção Social sendo uma fundação pública com regime de direito privado?
13. Quais são as formas de obtenção dos recursos financeiros utilizadas pelos SASUM?
14. Como é que os SASUM articulam o SNC-AP com a natureza da informação contabilística ao nível do sistema de contabilidade de gestão que está a ser implementado?
15. O que mudou nas práticas contabilísticas com esta alteração?
16. O controlo de gestão como é desenvolvido (Está a ser feito algum sistema de custos totais que permita explicar custos reais, diretos e indiretos, por atividade e garantir um controlo maior na captação de receitas próprias)?
17. Como se desenvolve e decorre o processo de divulgação das demonstrações financeiras?
18. Qual é o tipo de informação financeira utilizada para a tomada de decisão?
19. Qual é o tipo de informação presente nos Relatórios de gestão dos SASUM?
20. Considera que existe uma necessidade de criação de padrões e perfis contabilísticos específicos para as fundações públicas com regime de direito privado?

Apêndice II: Autorização

Eu, Ana Catarina Pereira Esteves, aluna do 2º ano do Mestrado em Contabilidade da Universidade do Minho, com o objetivo de obter o grau de mestre em contabilidade, irei elaborar um relatório de estágio cujo tema é “Práticas de Contabilidade e Controlo de Gestão em Organizações Híbridas”. Como o título indica pretendo obter a sua opinião sobre alguns assuntos relativos a este tema. Para tal, utilizarei como método de recolha de dados a realização de entrevistas, constituídas por um conjunto de 21 perguntas, as quais pretendo gravar através de áudio.

Para alcançar este propósito solicito a sua autorização para gravar a entrevista. Desde já agradeço a disponibilidade e contributo.

Eu
.....(profissão) autorizo que a minha entrevista seja gravada.

Data:/...../2021

.....
(Assinatura do entrevistado)