

Contabilidade Analítica na Administração Pública

A Contabilidade Analítica é uma Contabilidade de Gestão, na medida em que visa satisfazer as necessidades dos responsáveis das organizações, constituindo-se como uma base de suporte à tomada de decisões.

Por Rui Salvador

«O lado que souber quando combater e quando não combater conquistará a vitória.»
Sun Tsu, general chinês, VI a.c. – «A Arte da Guerra»

Já antigamente se tinha a noção de que quem detém o conhecimento está em melhor posição para obter a vitória. Muitos séculos passaram, mas este pensamento mantém-se actual.

A incessante atracção do ser humano pelo desconhecido levou-o a encontrar novas formas de olhar o mundo e assim conseguir progredir em termos civilizacionais. Esta atitude tem sido mantida ao nível da organização e gestão de empresas pelo sector privado desde há muito e, de há algum tempo a esta parte, também já por alguns organismos do sector público.

É objectivo das seguintes páginas procurar evidenciar as características específicas do sector público e, por conseguinte, as possíveis dificuldades de adaptação à Contabilidade Analítica. Pretende-se, ainda, apresentar resumidamente a legislação existente sobre esta matéria.

Informação vs conhecimento

Vivemos numa sociedade em que somos inundados de informação, seja ela vinda dos jornais, da televisão ou da Internet, de tal forma que é muito fácil atingirmos o nível de ruptura ou de *overdose*. Assim, como o indivíduo se vê enleado nesta teia, também as organizações se deparam com esta realidade. Todavia, a informação só por si pode não ser suficiente para ser considerada uma mais-valia, existindo ainda outro estágio su-

perior: o conhecimento. Este atinge-se quando se consegue «combinar a informação com a experiência, contexto, interpretação e reflexão. O conhecimento é uma forma de alto valor de informação que está pronta a ser aplicada a decisões e a acções.»⁽¹⁾ É fundamental que consigamos transformar a informação obtida em conhecimento, pois este é actualmente considerado um ponto crítico que pode dar a um indivíduo ou a uma organização a sua vantagem competitiva.

Esta preocupação estende-se a todos os níveis como comprova a aprovação pela União Europeia do Programa Operacional da Sociedade do Conhecimento (POS_Conhecimento), em 27 de Dezembro de 2004, que integra o III Quadro Comunitário de Apoio e que tem como objectivo central desenvolver a melhoria da qualidade e eficiência dos serviços públicos através da modernização da Administração Pública.

Conceito

A Contabilidade Analítica pode ser definida como um subsistema de informação com vista ao apuramento e análise dos custos, proveitos e resultados relacionados com as diversas necessidades e objectivos da gestão das organizações⁽²⁾. É uma Contabilidade de Gestão que, como tal, deve ser definida pela gestão dos organismos. É fundamental que, nos diferentes níveis, os responsáveis



Rui Salvador

- Licenciado em Gestão
- Pós-graduado em Contabilidade, Finanças Públicas e Gestão
- TOC n.º 50 307

pela recepção e análise da informação definam com exactidão as suas necessidades de informação (período, nível de detalhe, etc). A informação obtida depende da forma como os objectos de custo são estruturados e organizados, influenciando desta forma o conhecimento obtido e a tomada de decisões numa organização.

A estruturação da informação interfere com o trabalho quotidiano do técnico/funcionário, isto porque um maior nível de detalhe, obrigatoriamente, origina maior número de tarefas a desempenhar. Assim sendo, a produção, distribuição e manutenção da informação deve ser encarada como um bem económico e, como tal, é imprescindível colocar a questão da combinação óptima dos meios e dos recursos. Devemos decidir aquilo que queremos ponderando sempre o seu custo/benefício (custo de oportunidade).

Por exemplo, importa realçar o volume que as despesas com pessoal assumem no orçamento dos organismos públicos pelo que se reveste de crucial importância a correcta imputação desses custos. Quanto mais detalhado for o nível de informação pretendido mais complexa se tornará a tarefa de “alimentar” o sistema, pelo que é fundamental a existência de um sistema de recursos humanos adequado às exigências de informação.

Utilidade da Contabilidade Analítica

A Contabilidade Analítica pode ser utilizada para múltiplos fins, nomeadamente:

- Permitir a obtenção e justificação do custo por actividades intermédias e actividades finais. Poder-se-á desta forma conhecer o custo por curso, disciplina, aluno, projecto de investigação, parecer jurídico, auditoria realizada, etc;
- Apoiar a adopção de decisões sobre a entrega a unidades externas da produção de bens ou prestações de serviços, facilitando a resposta à questão se devo ou não entregar o serviço de limpeza a uma empresa externa;
- Analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos nomeadamente se os objectivos previstos foram alcançados e quais os desvios verificados (comparação de custos e proveitos previsionais/reais).

Neste sentido poderá ser uma ferramenta de apoio à implementação de sistemas de avaliação, nomeadamente o Sistema Integrado de Avaliação do Desempenho da Administração Pública (SIADAP)⁽³⁾ e a Estrutura Comum de Avaliação (CAF)⁽⁴⁾;

- Suportar a elaboração de indicadores de eficiência, eficácia e de gestão;
- Valorizar os activos circulantes destinados à venda – sabendo a que preço devo vender o bem/serviço de modo a cobrir os custos suportados – e os activos fixos produzidos pela entidade;
- Comparar os custos das actividades com os correspondentes proveitos directos, permitindo a análise custo da investigação *vs* financiamento directo da investigação;
- Justificar a aplicação de fundos recebidos de entidades externas, por exemplo o PRO-DEP exige que os organismos justifiquem os gastos para os quais obtiveram subsídios.

Realidade pública

Os responsáveis da Administração Pública (AP) devem ter sempre presente que a realidade em que laboram apresenta características distintas relativamente ao sector privado, pelo que a “colagem” dos conceitos analíticos praticados, já há muitos anos, no sector privado deve ser efectuada após cuidada reflexão das seguintes realidades da AP:

- Principal objectivo não é gerar lucro;
- Esmagadoramente produtora de serviços;
- Maioria dos serviços produzidos não tem um preço definido;
- Actuação sujeita a conformidade legal;
- Carência de recursos humanos nas áreas patrimonial e analítica.

Contabilidade unigráfica (*cash basis*) vs Contabilidade digráfica (*accrual basis*)

A lei de bases da Contabilidade Pública⁽⁵⁾ define o sistema de contabilidade para os serviços e organismos com autonomia administrativa (Serviços Integrados – SI) que deverá ser unigráfico, permitindo organizar uma Contabilidade Analítica indispensável à avaliação dos resultados de gestão. Para o sistema de contabilidade dos serviços e organis-

mos dotados de autonomia administrativa e financeira (Serviços e Fundos Autónomos – SFA's) será digráfico e moldado ao Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

O diploma que aprova o Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE)⁽⁶⁾, estabelece para os organismos de regime geral – autonomia administrativa (SI) – que devem organizar uma Contabilidade Analítica como instrumento de gestão. De realçar que a aqui denominada Contabilidade Analítica tem unicamente como base os pagamentos e recebimentos. Para os organismos autónomos é preconizado um sistema de contabilidade que se enquadre no Plano Oficial de Contabilidade (POC), podendo recorrer à utilização de instrumentos de gestão previsional bem como à elaboração de vários documentos de prestação de contas, designadamente, demonstração de resultados líquidos.

Os SI continuam a utilizar o sistema contabilístico unigráfico assente na óptica de tesouraria enquanto ainda nem todos os SFA's utilizam o POCP, pelo que falta à contabilidade destes organismos uma visão patrimonial e económica. Desta visão parcial resulta a impossibilidade de serem registados, por exemplo, os consumos de bens, matérias-primas ou serviços, bem como a depreciação pela utilização de bens imobilizados.

O método unigráfico, o mais simples e como tal o que mais distorce a realidade, pressupõe registos contabilísticos apenas no momento do recebimento e do pagamento, enquanto o método digráfico, o mais complexo, vem introduzir mais momentos de registos contabilísticos o que, claro está, vai permitir uma análise mais coerente e fidedigna da realidade dos factos.

Esta realidade vai originar uma das principais dificuldades da implementação da Contabilidade Analítica na AP, o entendimento dos conceitos que lhe estão adstritos, nomeadamente; custo, objecto de custo, centro de custo, apropriação de custos, proveito, centro de lucro, centro de responsabilidade, etc. A formação dos recursos humanos será portanto um factor crítico de sucesso. Não existe na AP o hábito de conhecer em detalhe quanto custa o bem que acabou de se produzir ou o serviço que se pres-

tou, independentemente de já ter sido pago⁽⁷⁾. Dissecar o custo de um bem ou de um serviço em parcelas e poder entender/explicar qual a contribuição de cada uma delas no custo total é, de facto, fazer uma análise muito para lá de tudo o que actualmente se faz na maioria dos organismos públicos. Tal detalhe implica uma maior responsabilização de todos os intervenientes no processo que agora podem mais facilmente ser avaliados pelos resultados obtidos, quer individual quer organicamente. Esta possibilidade vai exigir maior rigor no planeamento e na execução de tarefas para que na próxima análise possamos obter melhores resultados.

Actividades

O Activity Based Cost (ABC) tem como princípio fundamental serem as diversas actividades desenvolvidas no organismo que são geradoras de custos (isto é, que consomem recursos) e os diversos *outputs* (ex: produtos/serviços) que consomem essas actividades.

Metodologicamente esta via analisa a formação da cadeia de valor através de quatro fases:

- Identificação de actividades;
- Imputação de custos às actividades;
- Identificação de *outputs* (objectos de custos - ex: produtos/serviços);
- Imputação dos custos das actividades aos *outputs*.

Esta última fase é realizada através de indutores de custo adequados que medem a utilização dos recursos pelas diversas actividades. Desta forma é possível determinar relações causa e efeito entre os recursos, as actividades e os *outputs*, sendo por tal um modelo mais analítico que o modelo tradicional, que consiste na afectação dos recursos imediatamente aos objectos de custo. A maior vantagem na utilização deste método é evitar ou minimizar distorções nos custos dos produtos resultantes de uma arbitrária imputação dos custos directos.

O conceito de actividade já é utilizado no sector público há muito tempo, porém aplicado noutra óptica, a orçamental.

Várias são as Circulares da DGO que fazem menção a esse conceito⁽⁸⁾, designadamente a Circular n.º 1275 que estabelece, relativamente à elaboração e posterior execução do orçamento de cada organismo, que a actividade deve ser entendida como um conjunto agregado de acções, bem definidas e delimitadas, com vista à concretização das missões fundamentais dos organismos, às quais é afecto um conjunto de meios que concorrem directamente para o produto final, conforme definido.

Decorre desta definição que o conceito de actividade não deverá estar, em regra, associado ou ser confundido com as respectivas unidades orgânicas, devendo antes identificar, de forma genuína, as linhas de acção orientadas para a missão do organismo.

A ficha III, da mesma circular, integra a justificação quantitativa por actividade e rubrica orçamental, bem como a justificação qualitativa por actividade identificada na própria ficha, devendo ser verificada no decurso da execução orçamental.

Está ainda previsto que a orçamentação por actividades virá, paralelamente, criar a necessidade de organização de uma contabilidade analítica, instrumento de gestão importante para a avaliação dos resultados alcançados.

A própria Lei de Enquadramento Orçamental (LEO)⁽⁹⁾ já preconiza a existência da actividade ao dispor que o programa orçamental se divide em medidas, dividindo-se estas em projectos ou actividades que correspondem a unidades básicas de realização da medida, com orçamento e calendarização rigorosamente definidos.

Embora tratando-se da mesma terminologia, há que distinguir que a óptica da sua utilização varia, económica no ABC e de tesouraria na LEO e na Circular da DGO.

POCP e planos sectoriais

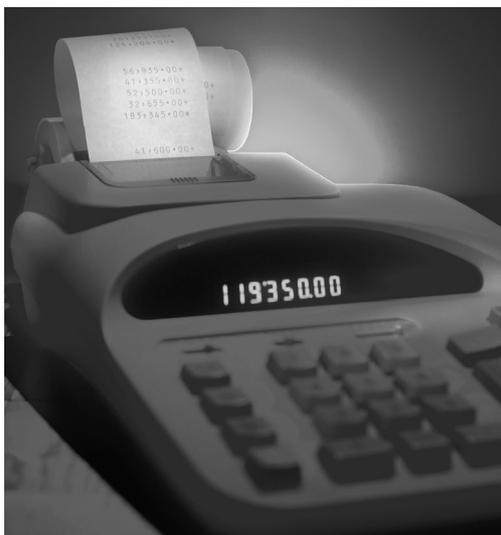
O Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, aprovou o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). Ainda no preâmbulo do referido Decreto-Lei fica claro que o principal objectivo do mesmo é a criação de condições para a integração dos diferentes aspectos – Contabilidade Orçamental, Patri-

monial e Analítica – numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação.

A elaboração da demonstração de resultados segue o modelo constante do POC, apresentando os custos e os proveitos classificados por natureza. Os resultados são classificados em correntes e extraordinários, desdobrando-se os primeiros em operacionais e financeiros. A demonstração de resultados por funções não está prevista, uma vez que se considerou que esta peça contabilística não tem uma relevância comparável à que assume nas empresas privadas.

De acordo com o POCP, a classe 9 ficou reservada para o desenvolvimento do subsistema contabilístico de Contabilidade Analítica, reservando-se para uma fase posterior a eventual produção de normas sobre esta área. Não dá assim o POCP orientações específicas sobre a forma como se deve proceder ao desenvolvimento da Contabilidade Analítica. Tal só veio a acontecer, posteriormente, com a publicação dos normativos dos planos de contabilidade sectoriais, cujas normas e regras resultaram da necessidade de responder às especificidades do sector em causa.

O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)⁽¹⁰⁾, prevê que a Contabilidade de Custos seja obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas, preços de bens e ser-



viços, prevendo a forma como se estabelecem os mesmos. São referidas as formas de imputação dos custos indirectos, que após o apuramento dos custos directos por função se deve efectuar através de coeficientes.

Prevê o ponto 2.8.3.6, do referido diploma, os documentos da Contabilidade de Custos que se consubstanciam num conjunto de nove fichas (as quais incluem o conteúdo mínimo obrigatório), a saber:

- Materiais (CC-1);
- Cálculo de custo/hora da mão-de-obra (CC-2);
- Mão-de-obra (CC-3);
- Cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas (CC-4);
- Máquinas e viaturas (CC-5);
- Apuramento de custos indirectos (CC-6);
- Apuramento de custos de bem ou serviço (CC-7);
- Apuramento de custos directos da função (CC-8);
- Apuramento de custos por função (CC-9).

O relatório de gestão a apresentar pelo órgão executivo ao deliberativo deve conter a situação económica relativa ao exercício, analisando, em especial, a evolução da gestão nos diferentes sectores de actividade da autarquia local, designadamente no que respeita ao investimento, condições de funcionamento, custos e proveitos, quando aplicável, para além da proposta fundamentada da aplicação do resultado líquido do exercício.

O Plano Oficial de Contabilidade Pública para o sector da Educação (POC-Educação)⁽¹¹⁾, estabelece que se deverá proceder numa base regular e de forma integrada à análise da eficiência e eficácia das despesas públicas com a educação, permitindo passar dos objectivos para os resultados das actividades e dos projectos, estabelecendo a correspondência entre os meios utilizados e os objectivos programados.

O POC-Educação estabelece a forma de apuramento dos custos dos bens para venda e dos serviços prestados, bem como define o critério regra da imputação dos custos indirectos. O exercício económico é o ano escolar, devendo, porém, permitir a obtenção de informação não coincidente com este período.

Relativamente a mapas, estão previstos no ponto 8.4 o mapa de demonstração de custos por funções que permitirá a análise dos custos por funções, por produtos, serviços ou actividades. Estão ainda previstos vários modelos de quadros de custos por actividades.

O relatório de gestão a apresentar pelo órgão competente da instituição deve analisar a situação económica relativa ao exercício, analisando, em especial, a evolução da gestão das diferentes actividades ou funções, designadamente no que respeita ao investimento, condições de funcionamento, custos e proveitos. Deverá ainda ser apresentada uma síntese da situação financeira com a apresentação de alguns indicadores de gestão financeira, económicos e orçamentais apropriados à análise das peças contabilísticas.

O Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS)⁽¹²⁾, refere no ponto 2.8 que a Contabilidade Analítica é obrigatória nas instituições do Serviço Nacional de Saúde (SNS) para as quais exista um plano de Contabilidade Analítica. O Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH)⁽¹³⁾ contém as normas de procedimento para a elaboração da referida contabilidade sendo de aplicação obrigatória ao subsector do SNS. Os centros de custo/lucro são apresentados com a designação *secções homogéneas*, tendo que reunir cumulativamente as seguintes características: responsabilização, homogeneidade de funções e existência de uma unidade de medida da actividade.

O relatório de gestão a apresentar pelo órgão competente da instituição deve analisar a situação económica relativa ao exercício e ainda informação respeitante ao investimento, condições de funcionamento, e análise de custos e proveitos. Deverá ainda ser apresentada uma síntese da situação financeira com a apresentação de alguns indicadores de gestão económicos e financeiros, para além dos apropriados indicadores orçamentais.

O Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e da Segurança Social (POCISSSS)⁽¹⁴⁾, também destina um ponto sobre este assunto. Devem ser criados os centros de custos, as regras e os mapas adequados que a cada momento a dinâmica de gestão do sistema de solida-

riedade e de Segurança Social e, ainda, as exigências que o controlo de gestão determine. O relatório de gestão a apresentar pelo órgão competente da instituição contém, basicamente, a informação referida no relatório do POCMS.

A Contabilidade Analítica deve, ainda, ser estruturada de forma a poder ser útil na elaboração dos seguintes instrumentos base de gestão pública:

- O plano anual de actividades⁽¹⁵⁾, que define a estratégia, hierarquiza opções, prevê a afectação e mobilização dos recursos devendo discriminar os objectivos a atingir, os programas a realizar e os recursos a utilizar;
- O relatório de actividades⁽¹⁶⁾, destinado a relatar o percurso efectuado, apontar desvios, avaliar os resultados e a estruturar informação relevante para o futuro deve discriminar os objectivos atingidos, o grau de realização dos programas e os recursos utilizados;

- O balanço social⁽¹⁷⁾, que contempla um conjunto de informações essenciais sobre a situação social da organização deve conter, sempre que possível, indicadores, taxas, quadros e gráficos que melhorem a sua qualidade informativa.

Novas formas de análise

O dirigente de um organismo público, à semelhança dos seus congéneres nas empresas privadas, tem que tomar decisões quotidianamente. Decidir implica, por natureza, optar entre várias alternativas. No mínimo, duas opções estão sempre em cima da mesa: manter a situação actual ou alterá-la. Assiste-se muitas vezes a escolhas pouco fundamentadas assentes em critérios falaciosos ou, às vezes, baseadas apenas na intuição. Pretende-se que a opção de escolha seja pela melhor alternativa, aquela que seja mais racional e que melhor defenda os interesses do organismo e consequentemente do Estado.

Para que possamos decidir qual a melhor alternativa é necessário medi-las e compará-las. Este processo deve ser realizado ao nível dos resultados que se esperam obter com cada uma. Com a utilização da perspectiva económica existem novas formas de

Apesar das inúmeras vantagens que se podem obter com a correcta utilização da Contabilidade Analítica, convém o responsável público não julgar que esta é a panaceia para todos os males do organismo.

análise que devem ser tidas em consideração, nomeadamente: custos e proveitos diferenciais, custos de oportunidade, custos irrelevantes, relação entre custos (fixos, variáveis) e volume (quantidade).

Preços de transferência

A maior parte das actividades realizadas pelos serviços do Estado não tem por contrapartida uma prestação pecuniária, resultando tal situação sobretudo de dois factores: a natureza do serviço prestado e a inexistência de um mercado onde do encontro entre a oferta e a procura resulte um sistema de preços. Existe desta forma uma grande dificuldade em valorizar os proveitos obtidos sendo que, na maior parte dos casos, nem há noção de que se está perante um proveito.

Uma vez que não existe um método de valorização dos bens/serviços terá que se recorrer a um método indirecto, o preço de transferência. Este instrumento consiste em proceder à valorização dos bens produzidos e dos serviços prestados através de preços artificiais.

O recurso a preços de transferência vai colocar uma marca visível (o preço) em toda a cadeia de produção e/ou prestação serviços tornando possível avaliar a eficácia dos objectivos definidos.

O apuramento do resultado económico é assim viável já que as suas duas vertentes, proveitos e custos, serão valorizadas. A ideia de que os recursos públicos não custam nada leva a que ocorram frequentemente situações de desperdício e má gestão.

Ao permitir uma maior consciencialização do valor dos recursos utilizados esta técnica está a contribuir directamente para a utilização mais económica e eficiente dos mesmos. A tendência actual de crescimento da despesa dos organismos públicos pode vir assim a ser combatida pela utilização mais racional dos recursos que estão à disposição de toda a AP.

Conclusão

O sector público, que está agora, em maior escala, a ser alvo da implementação do sub-sistema de informação de Contabilidade Analítica é substancialmente diferente do sector privado, pelo que, se aconselha uma reflexão mais profunda quando se pretendem tratar como um só.

A Contabilidade Analítica é uma Contabilidade de Gestão, na medida em que visa satisfazer as necessidades dos responsáveis das organizações, constituindo-se como base de suporte à tomada de decisões. Assim considerada, são estes decisores que vão definir a forma como a informação deverá ser estruturada e organizada, dependendo, em muito, da qualidade da execução desta tarefa o sucesso da implementação da ferramenta de gestão. As tarefas levadas a cabo com sucesso permitirão aumentar a fiabilidade e a comparabilidade da informação inter e intra organizacional. Apesar das inúmeras vantagens que se podem obter com a correcta utilização da Contabilidade Analítica, convém o responsável público não julgar que esta é a panaceia para todos os males do organismo. À laia de aviso, é bom notar que já há muito tempo esta é utilizada no sector privado, mas muitas empresas continuam a dar prejuízo, algumas delas encerrando mesmo a actividade. ★

(Texto recebido pela CTOC em Novembro de 2006)

Bibliografia

Barbosa da Silva, António Manuel, «Gestão Financeira da Administração Pública Central», Coleção Economia e Finanças.
Carvalho, João Baptista da Costa; Martinez, Vicente Pina; Pradas, Lourdes Torres, «Temas de Contabilidade Pública», Rei dos Livros.
Carvalho, João Baptista da Costa; Fernandes, Maria José; Teixeira, Ana, «POCAL Comentado», Rei dos Livros.
Cravo, Domingos José da Silva; Carvalho, João Baptista da Costa; Fernandes, Orlando de Freitas Barreira; Silva, Susana Maria de Oliveira, «POC EDUCAÇÃO» (Explicado), Rei dos Livros;
Duarte, Isabel, Grupo de trabalho coordenado, «POCISSSS Explicado», Rei dos Livros;

Pereira, Carlos Caiano; Franco, Victor Seabra; Contabilidade Analítica, Rei dos Livros, 2001
Pryor, Tom; «Using Activity-Based Management for Continuous Improvement», 2000 Edition

⁽¹⁾ Definição de Davenport, na *Harvard Business Review* e citado por Epifânio da Franca no jornal «Expresso», de 29 de Abril de 2006.

⁽²⁾ Baseado na definição de Carlos Caiano Pereira e Victor Seabra Franco; Contabilidade Analítica 5.^a Edição, pág. 19

⁽³⁾ Aprovado pela Lei n.º 10/2004, de 22 de Março e regulamentado pelo Decreto Regulamentar n.º 19-A/2004, de 14 de Maio.

⁽⁴⁾ CAF – Common Assessment Framework. Para ajudar os organismos na aplicação da CAF a DGAP disponibiliza no seu site um conjunto de documentos de apoio que incluem a última versão portuguesa da CAF 2006 – documento de referência com base no qual é feita a avaliação – e o manual de apoio para aplicação da CAF.

⁽⁵⁾ Aprovada pela Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro.

⁽⁶⁾ Aprovado pelo Decreto-lei n.º 155/92, de 28 de Julho.

⁽⁷⁾ Conforme dispõe o princípio da especialização (ou do acréscimo), em que os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam.

⁽⁸⁾ Circular Série A n.º 1275 da DGO, de 31 de Julho de 2000 – Orçamento de Estado para 2001;

Circular Série A n.º 1327, da DGO de 27 de Julho de 2006 – Orçamento de Estado para 2007;

Circular Série A n.º 1156, de 4 de Abril de 1988 da Direcção-Geral Contabilidade Pública (DGCP);

Circular Série A n.º 1127, de 23 de Maio de 1986 da Direcção-Geral Contabilidade Pública (DGCP).

⁽⁹⁾ O programa orçamental inclui as despesas correspondentes a um conjunto de medidas de carácter plurianual que concorrem de forma articulada e complementar, para a concretização de um ou vários objectivos específicos, relativos a uma ou mais políticas públicas, dele fazendo necessariamente parte integrante um conjunto de indicadores que permitam avaliar a economia, a eficiência e a eficácia da sua realização, conforme dispõe o art.º 19.º da LEO.

⁽¹⁰⁾ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro.

⁽¹¹⁾ Aprovado pela Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro.

⁽¹²⁾ Aprovado pela Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro.

⁽¹³⁾ Aprovada a 1.^a edição em 27 de Novembro de 1996 e 2.^a edição revista em 2000. Actualmente em vigor a 3.^a edição de Maio de 2006

⁽¹⁴⁾ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de Janeiro.

⁽¹⁵⁾ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 183/96, de 27 de Setembro.

⁽¹⁶⁾ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 183/96, de 27 de Setembro.

⁽¹⁷⁾ Aprovado pelo Decreto-lei n.º 190/96, de 9 de Outubro.