

Novembro
2015

FORMAÇÃO À DISTÂNCIA

*Contabilidade de gestão
na Administração Pública*

DIS5215

João Carvalho
Patrícia Gomes



www.occ.pt



FICHA TÉCNICA

Título: Contabilidade de gestão na Administração Pública

Autores: José Gomes Santos; José Neves Raimundo; Rui Lima

Capa e paginação: DCI - Departamento de Comunicação e Imagem da Ordem dos Contabilistas Certificados

© Ordem dos Contabilistas Certificados, 2015

Não é permitida a utilização deste Manual, para qualquer outro fim que não o indicado, sem autorização prévia e por escrito da Ordem dos Contabilistas Certificados, entidade que detém os direitos de autor.



ÍNDICE

SIGLAS E ABREVIATURAS	5
1. INTRODUÇÃO	7
2. CONCEITOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS E DE GESTÃO	11
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS E DE GESTÃO VS CONTABILIDADE FINANCEIRA E ORÇAMENTAL	11
2.2 CONCEITO DE CUSTOS (GASTOS) E PROVEITOS (RENDIMENTOS), DESPESAS E RECEITAS, PAGAMENTOS E RECEBIMENTOS	14
2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS (GASTOS) E PRINCIPAIS OBJETIVOS	18
2.3.1 Centros de custo e objeto de custo	18
2.3.2 Gastos incorporáveis vs gastos não incorporáveis	19
2.3.3 Gastos diretos vs gastos indiretos ou comuns	19
2.3.4 Gastos variáveis, gastos fixos e gastos totais	20
2.3.5 SISTEMAS DE CUSTEIO	21
2.4 CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO	22
2.5 CRITÉRIOS DE AFETAÇÃO E IMPUTAÇÃO DOS GASTOS INDIRETOS	22
2.6. SISTEMA ABC (ACTIVITY-BASED COSTING)	24
3. O PAPEL DA CONTABILIDADE DE CUSTOS E DE GESTÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	27
3.1 ENQUADRAMENTO	27
3.2 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS E DE GESTÃO EM PORTUGAL	28
3.3 A CONTABILIDADE DE GESTÃO NAS AUTARQUIAS LOCAIS	32
3.3.1 Objetivos e características	32
3.3.2 Os mapas da contabilidade de custos e de gestão	38
3.3.4 Os custos associados às tarifas e taxas	45
3.4 A CONTABILIDADE DE GESTÃO NO SECTOR DA EDUCAÇÃO	49
3.4.1. Objetivos e características	49
3.4.2. Mapas para apuramento de custos e proveitos	51
3.5 A CONTABILIDADE DE GESTÃO NO SECTOR DA SAÚDE	52
3.5.1 Objetivos e características	52
3.5.2. Mapas da contabilidade analítica	55
4. TENDÊNCIAS DA CONTABILIDADE DE GESTÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	59
4.1 INDICADORES DE PERFORMANCE	59
4.2 BALANCED SCORECARD E QUAR	63
4.2.1. Conceitos e características	63
4.2.2. O BSC aplicado à Administração Pública	65
4.2.3 Do BSC ao Quadro de Avaliação e Responsabilidades (QUAR)	67
4.3 BENCHMARKING	72
ANEXOS	77
ANEXO N.º 1- Norma de contabilidade pública 27 – Contabilidade de gestão	78
ANEXO N.º 2 - Mapas da contabilidade analítica do POC-Educação	86



SIGLAS E ABREVIATURAS

ABC - *Activity-based costing*

EC - Estrutura conceptual

IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*

NCP - *Normas de contabilidade pública*

NGP - *Nova gestão pública*

PCAH - *Plano de contabilidade analítica dos hospitais*

POC-Educação - Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação

POCAL - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POCMS - Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública

SCC - Sistema de contabilidade de custos

SNC-AP - Sistema de normalização para as Administrações Públicas



1. INTRODUÇÃO

As organizações públicas atuam em ambientes cada vez mais competitivos e dinâmicos onde se exige a produção de bens e serviços de qualidade, caracterizados por uma elevada heterogeneidade e diversificação (desde a saúde à educação, da segurança à proteção do meio ambiente, etc.), com vista à satisfação das necessidades de uma sociedade cada vez mais exigente. O crescimento económico, e também a crise económica, a evolução social e política, o fenómeno da globalização e a era das tecnologias são fatores que estão diretamente associados a esta mudança do ambiente interno e externa que caracteriza o setor público.

Por outro lado, a partir do momento em que se começou a verificar um forte crescimento no peso que as administrações públicas representam no PIB das economias nacionais, começou a despertar a necessidade de complementar os sistemas de contabilidade tradicionais, muito direcionados para o controlo do orçamento e dos compromissos assumidos, com informação sobre os custos e os resultados por atividades, bens e serviços prestados e a sua relação com a estratégia organizacional. Ou seja, é necessário produzir informação que permita apoiar as decisões internas sobre os bens e serviços a prestar e o seu impacto na sociedade, apoiar as funções de controlo e planeamento, determinar o custo dos bens produzidos e a respetiva contrapartida financeira, e detetar serviços e atividades ineficientes que devem ser extintos ou reorganizados, entre outros aspetos.

Em consequência, a escassez de recursos financeiros e não financeiros, especialmente em contextos de forte crise económica, como aqueles que temos vivido nos últimos anos, exige por parte dos gestores públicos e contabilistas de gestão uma atitude proactiva e uma maior racionalidade económica na tomada de decisões com vista ao aumento dos índices de eficiência, eficácia e economia. Assim, os gestores públicos e os contabilistas de gestão devem desenvolver um trabalho conjunto, devidamente articulado, para que a informação produzida pelo sistema contabilístico seja útil e relevante à tomada de decisão interna, ao planeamento e controlo. Esta é a perspetiva da contabilidade gestão como sistema de informação abrangente, financeira e não financeira, ao serviço da gestão pública.

As mudanças introduzidas no sistema de contabilidade pública após o paradigma da Nova Gestão Pública (NGP) conduziram à introdução de novos instrumentos de contabilidade e gestão centrados na estratégia organizacional e numa maior orientação dos bens e serviços produzidos para as necessidades dos clientes/utentes. Consequentemente, verificou-se uma maior abrangência e diversificação das matérias objeto de estudo em Contabilidade que vai para além das questões tratadas ao nível da contabilidade orçamental e financeira. Por isso se lê na literatura que a contabilidade de gestão visa implementar sistemas contabilísticos **NUMA ÓPTICA MAIS ESTRATÉGICA**, comparativamente aos sistemas contabilísticos tradicionais.

Assim, pode dizer-se que a contabilidade de custos ou de gestão analisa a informação sob dois pontos de vista distintos:

- Em relação à própria organização (perspetiva interna)
- Em relação aos seus principais concorrentes (perspetiva externa)

A produção de informação financeira e orçamental nas administrações públicas encontra-se devidamente regulamentada e padronizada através de diversos diplomas (POCP, POCAL, POC-Educação, POCMS, POC-CISS), garantindo assim que as entidades adotem as regras e os modelos adequados a cada entidade para a produção e divulgação de informação contabilística.



Recentemente foi aprovado o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), através do Decreto-Lei nº 192/2015 de 11 de setembro, baseado nas Normas Internacionais de Contabilidade Pública,¹ que estabelece os pressupostos e normas da contabilidade pública e entra em vigor a partir de janeiro de 2017. Com a entrada em vigor deste normativo são revogados os diplomas em vigor atualmente, incluindo os modelos de contabilidade de custos/analítica dos planos de contas referidos no parágrafo anterior.

Tal como se estabelece no nº 1 do artigo 4º do SNC-AP “o SNC-AP é constituído pelos subsistemas de contabilidade orçamental, de contabilidade financeira e de contabilidade de gestão”.

Em relação ao sistema de informação da contabilidade de custos e de gestão foi aprovada a Norma de Contabilidade Pública 27 (NCP 27), cujo objetivo “é estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas, definindo os requisitos gerais para a sua apresentação, dando orientações para a sua estrutura e desenvolvimento e prevendo requisitos mínimos obrigatórios para o seu conteúdo e divulgação” (NCP 27, §1). Esta norma pode ser consultada no anexo a este manual.

Ou seja, estando a contabilidade de custos e de gestão direcionada para a gestão interna e estratégica das organizações, este sistema não se encontra padronizado e definido na NCP 27 de forma tão detalhada e exaustiva como acontece em relação à contabilidade financeira e orçamental, definindo-se apenas as linhas orientadoras e os requisitos mínimos para a sua apresentação que ajudam as entidades a compreender para onde devem caminhar, cabendo depois a cada uma desenhar e implementar os sistemas adequados à sua realidade.

De seguida sintetizam-se alguns diplomas que vieram impulsionar o desenvolvimento da contabilidade de custos e de gestão no contexto Português:

- Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro), que obriga à organização de um sistema de contabilidade analítica, indispensável à avaliação dos resultados da gestão;
- Regime da Administração Financeira do Estado (Decreto-Lei nº 155/92, de 25 de Julho) que obriga os organismos e serviços públicos a desenvolverem um sistema de contabilidade analítica como instrumento de gestão;
- POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública - que refere a obrigatoriedade de todos os organismos públicos terem 3 sistemas de contabilidade: Orçamental, patrimonial e analítica
- POCAL - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro), o qual inclui um capítulo com as linhas orientadoras para a contabilidade de custos e respetivos mapas finais.
- POC-Educação - Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro), o qual inclui um capítulo sobre objetivos e regras da contabilidade analítica e respetivos mapas finais.
- POCMS - Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (Portaria nº 898/2000, de 28 de Setembro) que obriga à aplicação do Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH), aprovado em 27 de Novembro de 1996, a todas as instituições do Serviço Nacional de Saúde. O PCAH contém as normas de procedimento para a elaboração da referida contabilidade.
- Sistema Integrado de Gestão e Avaliação de Desempenho da Administração Pública (Lei nº 66-B/2007, de 28 de dezembro) que obriga à avaliação de desempenho dos serviços com base em indicadores de eficiência, eficácia e qualidade bem como à divulgação do Quadro de Avaliação e Responsabilização no Relatório de Atividades.
- Sistema de normalização contabilística para as Administrações Públicas (Decreto-Lei nº 192/2015 de 11 de setembro) que integra a estrutura concetual da informação financeira pública, as normas de contabilidade pública, e o plano de contas multidimensional.

1 Designadas International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).



Este manual encontra-se estruturado em quatro secções. Após a introdução são abordados os principais conceitos da contabilidade de custos e de gestão e a sua distinção em relação aos subsistemas da contabilidade financeira e orçamental. É dada especial atenção às linhas orientadoras introduzidas pela NCP 27, a norma dedicada à contabilidade de gestão, que entrará em vigor a partir de 01 de janeiro de 2017. Esta secção termina com a abordagem ao sistema ABC que é considerado pela NCP 27 o modelo de base para a contabilidade de custos e de gestão nas entidades públicas. Na terceira secção é abordado o papel deste ramo da contabilidade na administração pública, apresentando-se o caso da contabilidade de custos ou de gestão nos planos sectoriais (POCAL, POC-Educação e POCMS), com exemplos de aplicação prática que apoiam a compreensão dos diplomas atualmente em vigor e ainda com uma análise comparativa face às linhas orientadoras e aos objetivos estabelecidos na NCP 27. O manual termina com uma secção final sobre as tendências da contabilidade de gestão na Administração Pública, nomeadamente o uso crescente de indicadores chave de performance, do Balanced Scorecard e de práticas de benchmarking.



2. CONCEITOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS E DE GESTÃO²

2.1 Contabilidade de custos e de gestão vs contabilidade financeira e orçamental

A contabilidade de custos ou de gestão é o ramo da contabilidade que visa atender às necessidades de informação dos gestores através do desenvolvimento de um conjunto de técnicas que proporcionam informação útil ao processo de tomada de decisão, ao planeamento, ao controlo e à medida de desempenho.

Com a aprovação do SNC-AP é criada uma norma específica para a contabilidade de gestão que tem como objetivos (NCP 27, §3):

- a. Compreender como a contabilidade de gestão pode ser usada para apoiar os processos internos da gestão pública (vertente interna) e contribuir para os propósitos de responsabilização pela prestação de contas (vertente externa);
- b. Facilitar a implementação da contabilidade de gestão por todas as entidades públicas;
- c. Explicitar os vários conceitos de custos que podem ser aplicados para satisfazer as necessidades de informação das diversas partes interessadas e os processos de contabilidade de gestão relacionados;
- d. Estabelecer as linhas orientadoras para o desenvolvimento do sistema de contabilidade de gestão e da informação a divulgar;
- e. Permitir uma melhor avaliação da economia, eficiência e eficácia das políticas públicas.

Segundo a literatura, a contabilidade de gestão mede e relata a informação financeira e não financeira que visa, em primeiro lugar, assistir os gestores no alcance dos objetivos organizacionais.

O *Institute of Management Accountants* (IMA) define a contabilidade de gestão como “o processo de melhoria contínua do planeamento, desenho, medida e operacionalização dos sistemas de informação financeira e não financeira, que orienta a ação da gestão, motiva comportamentos, suporta e cria os valores necessários para alcançar os objetivos estratégicos, táticos e operacionais da organização”.

Assim, a contabilidade de gestão direciona-se para duas vertentes essenciais: a gestão interna e a gestão estratégica das organizações. A capacidade para obter a informação operacional e estratégica, necessária para avaliar e decidir, constitui uma característica que distingue os contabilistas de gestão dos tradicionais contabilistas mais focados no desempenho financeiro de curto prazo. Assim, estes profissionais devem implementar sistemas de contabilidade de gestão que identifiquem:

- O tipo de informação relevante à tomada de decisão
- As fontes de recolha
- A periodicidade na recolha
- O grau de recolha da informação
- O cumprimento dos valores éticos e legais

² Neste manual considera-se contabilidade de custos, contabilidade analítica ou contabilidade de gestão, como sinónimos

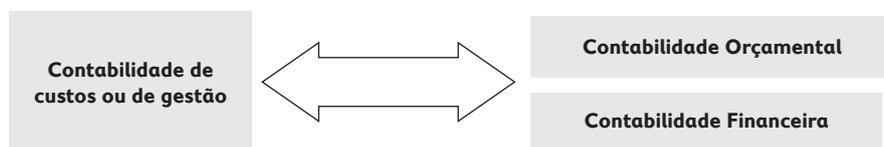


Com uma visão mais estratégica, os contabilistas de gestão³ auxiliam a organização a identificar as suas fontes de vantagens competitivas. Ou seja, auxiliam a entidade a identificar as **atividades ou unidades estratégicas relevantes, para as quais interessa conhecer:**

- **o comportamento dos custos e**
- **as fontes de diferenciação.**

Numa perspetiva mais focada no controlo interno dos custos, surge a contabilidade de custos ou analítica cujo objeto são os custos, os proveitos e o resultado das organizações, que determina e analisa não de uma forma globalizante, como acontece na contabilidade financeira, mas sim de forma analítica e de acordo com as necessidades da Gestão da organização em causa.

De que forma se distingue a contabilidade de custos ou de gestão da contabilidade financeira?



A contabilidade financeira⁴ e a contabilidade orçamental seguem uma vertente externa no sentido de que está muito virada para informar o exterior acerca do desempenho financeiro da entidade. Por isso, a informação produzida a este nível obedece a um conjunto de regras, princípios e modelos (como o balanço, no caso da contabilidade financeira e dos mapas de execução orçamental no caso da contabilidade orçamental) previamente definidos de forma a permitir comparar a informação entre as entidades. A informação produzida informa sobre a posição financeira e o desempenho económico e orçamental da entidade, em termos globais.

No SNC-AP o sistema de contabilidade financeira é composto pelas primeiras 25 NCP e a NCP 26 estabelece as regras relativas à contabilidade orçamental. A estrutura conceptual e o plano de contas multidimensional (anexo I e III do decreto-lei nº 192/2015) constituem elementos complementares às NCP, revelando-se de elevada utilidade para a melhoria da qualidade da informação produzida.

Apesar do elevado número de normas relativas à contabilidade financeira, a verdade é que este ramo da contabilidade não consegue dar resposta a questões com um determinado nível de detalhe como:

- Qual o custo de produção por bens ou serviços?
- Qual o custo por atividade/departamento/divisão/secção?
- Qual o lucro/prejuízo por bens e serviços?,

Isto acontece porque a contabilidade financeira:

- Não determina o custo unitário de cada unidade produzida (ou serviço prestado). Esta informação é necessária para a determinação dos preços ou taxas, para a valorização das existências finais e para efeitos de controlo dos custos de produção.
- Não informa em quanto é que cada produto ou serviço contribui para a aumentar ou reduzir os custos da entidade. Ou seja, se para fornecer um determinado produto/serviço à comunidade, a entidade suportar um custo superior ao preço/taxa praticada então a entidade obtém um aumento dos custos com a produção destes bens e serviços representando este um custo social a suportar pela entidade.
- É incapaz de apoiar as decisões em relação à subcontratação ou produção interna dos bens e serviços.

³ Tradução do termo anglossaxónico “management accountants”.

⁴ Também designada de contabilidade patrimonial.



- É incapaz de responder se é mais vantajoso para a entidade ter uma oficina de reparações ou se deve recorrer ao exterior.
- Não informa a entidade sobre quando é que deve optar por substituir uma máquina em lugar de a reparar, etc...

É neste contexto que surge a contabilidade de custos ou de gestão para tentar colmatar as limitações da informação produzida pela contabilidade financeira e pela contabilidade orçamental.

No âmbito da NCP 27, a contabilidade de gestão destina-se a produzir informação relevante e analítica sobre custos, e sempre que se justifique, sobre rendimentos e resultados, para satisfazer uma variedade de necessidades de informação dos gestores e dirigentes públicos na tomada de decisões, designadamente nos seguintes domínios (NCP 27, §4):

- a. No processo de elaboração de orçamentos (por exemplo, orçamentos por atividades, produtos ou serviços), nomeadamente quando se utiliza o orçamento base zero, por programas ou por objetivos;
- b. Nas funções de planeamento e controlo, e na justificação para um plano de redução de custos;
- c. Na determinação de preços, tarifas e taxas, como é o caso das entidades do setor local, cujos preços e taxas devem estar justificados pelo seu custo;
- d. No apuramento do custo de produção de ativos fixos ou de bens e serviços;
- e. Na mensuração e avaliação de desempenho (economia, eficiência, eficácia, e qualidade) de programas;
- f. Na fundamentação económica de decisões de gestão como, por exemplo, para justificar a entrega de determinados serviços a entidades externas ou para fundamentar o valor de comparticipação do Estado em serviços praticados a preços inferiores ao custo ou preço de mercado.

É ainda referido no âmbito da NCP 27 que a contabilidade de gestão deve ainda proporcionar informação dos custos ambientais nomeadamente:

- a. Custos associados a investimentos adicionais em equipamentos e formação com vista à redução da poluição, proteção do ambiente ou cumprimento de obrigações legais;
- b. Custos adicionais com a aquisição de matérias primas e mão de obra para a redução do impacto ambiental das ações da entidade;
- c. Informação de custos associados à responsabilidade social e ambiental, incluindo energias renováveis, custos por tipo de combustíveis, custos na gestão de resíduos;
- d. Ativos ambientais relacionados com créditos gerados com a redução de gases de efeitos de estufa.

Em suma, a contabilidade de gestão e de custos tem um âmbito específico, informal, detalhado, interno e estratégico que a distingue da contabilidade financeira e orçamental. O sistema de contabilidade pública como um todo deve resultar da complementaridade entre os três sistemas.

A Tabela seguinte sintetiza as principais diferenças entre os três subsistemas de contabilidade:



Tabela A: Critérios de comparação entre os dois subsistemas de contabilidade

Critérios de comparação	Contabilidade financeira	Contabilidade orçamental	Contabilidade de custos e de gestão
Face à lei	Obrigatória	Obrigatória	Obrigatória*
Abrangência	Global	Pormenorizado, mas na perspetiva de caixa	Pormenorizado
Horizontes	Passado	Passado, presente e futuro	Presente e Futuro
Natureza dos fluxos observados	Externos	Externos e internos	Internos
Documentos de base	Externos	Externos e internos	Externos e Internos
Classificação dos encargos	Por natureza	Por classificação económica	Por destino, atividades
Objectivos	Financeiros e patrimoniais	Financeiros	Económicos e estratégicos
Regras	Rígidas e normativas	Rígidas e normativas	Maleáveis e evolutivas embora com normas gerais
Utilizadores	Terceiros + Direção	Terceiros + Direção	Todos os responsáveis
Natureza da informação	Precisa, Certificada e Formal	Precisa, Certificada e Formal	Rápida, Pertinente e Aproximada

* O normativo contabilístico em vigor, bem como o SNC-AP, obrigam à implementação da contabilidade de custos ou de gestão, conforme se aborda no capítulo 3.

2.2 Conceito de custos (gastos) e proveitos (rendimentos), despesas e receitas, pagamentos e recebimentos

O parágrafo 8 da NCP 27 apresenta um conjunto de definições importantes no âmbito de contabilidade de custos e de gestão. Aqui importa clarificar o conceito de custo distinguindo-o de outros conceitos como a despesa e o pagamento, senda esta uma condição essencial para o correto apuramento dos custos.

Conceito de custo

“O custo representa o valor monetário dos recursos utilizados ou consumidos por cada objetivo de custo (atividade, serviço, bem, divisão, etc.), que tem origem num somatório de gastos repartidos com base em critérios de imputação definidos pela entidade”.

Com a aprovação do SNC-AP é necessário ter em conta que os custos e proveitos são designados de gastos e rendimentos. Os conceitos de gastos e rendimentos apresentados na estrutura conceptual são os seguintes (anexo I do decreto-lei nº 192/2015):

- Rendimentos são aumentos no património líquido, que não sejam os resultantes de contribuições para o património líquido (EC, §103).
- Gastos são diminuições no património líquido, que não sejam as resultantes de distribuições do património líquido (EC, §104).

A diferença entre o conceito de custo (ou gasto) e proveito (ou rendimento) e de despesa e receita, depende do regime de contabilidade utilizado: base caixa ou base de acréscimo.

O regime de acréscimo tem-se generalizado no contexto da Administração Pública, em especial com o processo de adoção das normas internacionais de contabilidade pública, e do SNC-AP no caso Português.

Para melhor compreensão deste regime importa invocar o princípio da especialização ou do acréscimo substanciado no POCP:

Princípio da especialização (ou do acréscimo)

“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 respeitem”.

Também na introdução do decreto-lei que aprovou o SNC-AP é referido que “a aprovação do SNC -AP permite



implementar a base de 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 (...).”

Por outro lado, a base do acréscimo é definida na NCP 1 (§6) da seguinte forma:

Base do acréscimo

“Base do acréscimo significa uma base de contabilidade pela qual as transações e outros acontecimentos são reconhecidos quando ocorrem e não apenas quando é recebido ou pago dinheiro ou seu equivalente. Por conseguinte, as transações e outros acontecimentos são escriturados na contabilidade e reconhecidos nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitem”.

Com a aprovação do SNC-AP a base do acréscimo constitui a base de contabilidade regra a adotar nas Administrações Públicas, mantendo-se a base de caixa apenas para algumas transações da contabilidade orçamental.

A adoção deste princípio reveste de alguma dificuldade de interiorização no seio das organizações da Administração Pública uma vez que abandona a tradicional abordagem do registo contabilístico no momento do recebimento/pagamento ou do compromisso e do direito, para passar a relevar também os rendimentos e os gastos ou seja quando as despesas se transformam em gastos e as receitas em ganhos. Os exemplos seguintes permitem compreender melhor a aplicação deste princípio.

Exemplo 1: Transferências do Orçamento do Estado para formação⁵

Admita que há uma transferência do Orçamento do Estado no ano N, destinado a despesas para formação de pessoal, para a entidade pública X. Contudo, a entidade não utiliza a verba no decurso do ano económico, ou seja, não executou as despesas que justificam essa receita. Quando deve ser reconhecido o rendimento inerente à transferência?

Resposta: atendendo à base do acréscimo, o valor da transferência deve ser reconhecido como receita do exercício N (direito a receber), mas não deve ser reconhecido como rendimento do ano N, e por isso não deve afetar a demonstração de resultados do exercício.

A NCP 14 aborda o reconhecimento dos rendimentos de transações sem contraprestação. Como se estabelece no § 40 “assim que uma entidade satisfizer uma obrigação presente reconhecida como um passivo (despesas para a formação) com respeito a um influxo de recursos provenientes de uma transação sem contraprestação (transferência do OE), deve reduzir a quantia escriturada do passivo reconhecido e reconhecer uma quantia de rendimento igual a essa redução”. Ou seja, o rendimento deve ser reconhecido à medida que os serviços são prestados e os passivos diminuídos.

Exemplo 2: Transferências do Orçamento do Estado para aquisições de ativos fixos

Admita que há uma transferência do Orçamento do Estado no ano N, destinado à aquisição de ativos fixos (por exemplo um edifício), para a entidade pública X. Quando deve ser reconhecido o rendimento?

Resposta: O valor recebido deve ser considerado uma receita do exercício (direito a receber). Contudo, o rendimento é diferido ao longo da vida útil desse edifício, sendo reconhecido à medida que se reconhecem os gastos com as depreciações.

Exemplo 3: Encargos com férias do pessoal

Os encargos com férias do pessoal (incluindo dos órgãos diretivos) suportados por uma entidade pública constituem um encargo orçamental no ano em que o seu pagamento ocorre (ano N). Contudo, no ano tran-

⁵ A transferência do orçamento de estado constitui um rendimento de transação sem contraprestação aplicando-se a NCP 14 no âmbito do SNC-AP que trata do reconhecimento e mensuração do rendimento dessas transações.



sato (N-1) ao seu pagamento deve ser registada, contabilisticamente, a estimativa desses encargos uma vez que constitui custo económico nesse ano. Ou seja, a demonstração de resultados do ano N-1 é afetado pela estimativa dos encargos com férias, não havendo impacto na demonstração de resultado do ano N.

Da mesma forma, entende-se que se deve estimar o rendimento correspondente à transferência do OE para satisfazer os encargos com férias e subsídio de férias e contabilizar como acréscimo de proveito no mesmo ano económico (ano N-1) em que o acréscimo de custo é registado. Só assim se estabelece o equilíbrio na contabilização de custos e proveitos, em prol da aplicação do princípio da especialização ou do acréscimo.

Assim, considerando os diferentes momentos em que se consideram para efeitos contabilísticos “despesas/receitas”, “custos/proveitos” e “pagamentos/recebimentos”, importa distinguir três ópticas de abordagem: a óptica financeira, a óptica económica e a óptica de tesouraria.

- Óptica Financeira – Está diretamente relacionada com a remuneração dos fatores e dos bens e serviços vendidos. Os conceitos utilizados são:
 - Despesa
 - Receita
- Óptica Económica – Está ligada à transformação e incorporação dos diversos materiais, mão-de-obra, etc., no processo de produção, até se atingir o produto, “bem ou serviço”, final. Os conceitos utilizados são:
 - Custos (ou gastos)
 - Proveitos (ou rendimentos e ganhos)
- Óptica de tesouraria ou de caixa – Corresponde às entradas ou saídas monetárias (dinheiro ou equivalente) da entidade. Os conceitos utilizados são:
 - Pagamento
 - Recebimento

Naturalmente que a contabilidade de custos está centrada na óptica económica uma vez que este subsistema da contabilidade visa tratar, de forma detalhada e desagregada, os custos (e proveitos em alguns casos) da entidade, para uma melhor compreensão dos seus níveis de eficiência, eficácia e economia e do seu resultado detalhado. Assim, para efeitos da contabilidade de custos importa considerar os custos que tenham sido originados ao longo da atividade da entidade, independentemente do pagamento ou recebimento desses valores ou do registo na contabilidade orçamental da despesa e da receita.

Explicação dos conceitos:

Custo:⁶ Utilização ou consumo de qualquer recurso (materiais, mão de obra, etc.) para atingir um propósito ou objeto específico (por exemplo produção de bens ou serviços). Por exemplo, o gasto de um processo administrativo resulta do somatório dos gastos totais com mão de obra, consumíveis e outros gastos de funcionamento suportados pela entidade deste o início do processo até à sua conclusão.

É necessário distinguir entre gastos do período (por exemplo, vencimentos), gastos de períodos passados (por exemplo, factura da luz do mês de Dezembro) e gastos⁹ de períodos futuros (por exemplo, proveitos de subsídios para investimentos).

Despesa: Aquisição de bens e serviços (faturação, aceitação de uma obrigação de pagar).

Pagamento: Pagamento da despesa, da aquisição do bem ou serviço (recibo, cumprimento da obrigação).

⁶ À luz das normas internacionais de contabilidade, e também do atual sistema contabilístico em vigor no sector privado, o termo “custos” é designado de gastos.



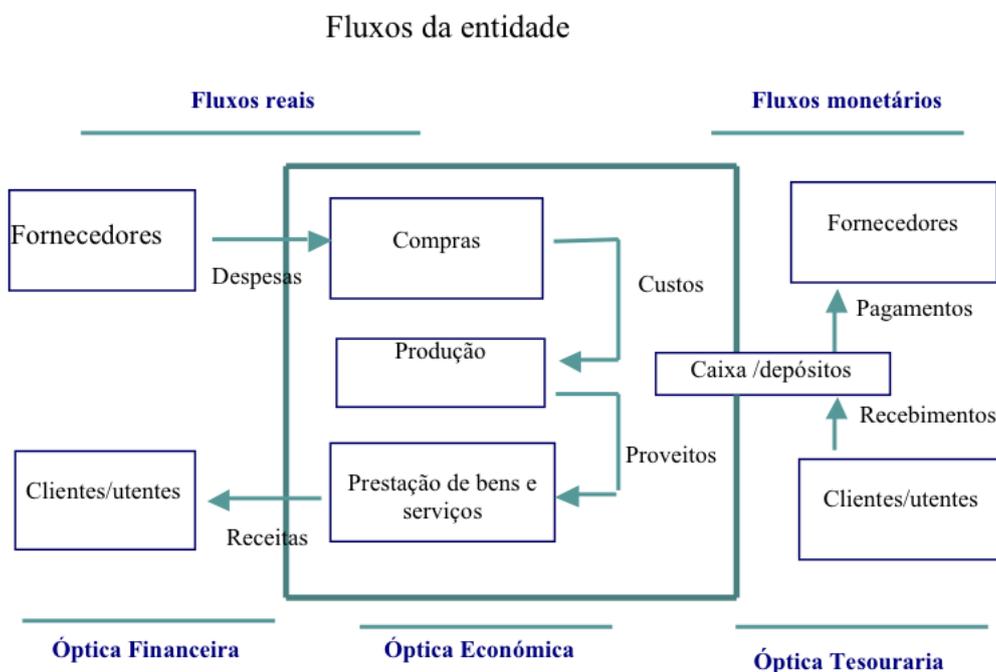
Proveito: Acréscimo no património proveniente da atividade normal (por exemplo, rendimentos provenientes da venda de bens, prestação de serviços, subsídios obtidos, trabalhos para a própria empresa, etc.).

Receita: Venda ou prestação de serviços (nossa faturação, aceitação de um direito sobre terceiros).

Recebimento: Recebimento da venda ou da prestação de serviços (nosso recibo, concretização/liquidação do direito).

A Figura seguinte exemplifica os vários fluxos da organização que dão origem a cada um destes conceitos. Como se pode verificar, é no rectângulo relativo ao processo de produção dos bens e serviços, onde se obtém os gastos e rendimentos sobre os quais incide a contabilidade de custos.

Figura 1: Fluxos reais e monetários da entidade



Exemplo 4: Distinção entre os vários conceitos

O município X adquiriu em 5/11/n, 10 toneladas de areia ao preço de 1.000 unidades monetárias cada, para proceder à construção de uma estrada. A dívida resultante desta aquisição seria paga em 5 parcelas anuais e constantes a iniciar em 15/12/n. Durante o mês de Novembro consumiu 2 toneladas de areia na obra em causa, estando os trabalhos realizados pela própria entidade avaliados em 8000 unidades monetárias.

Quando ocorre a despesa e qual o montante?

A despesa ocorre quando se assume a obrigação perante um terceiro de solver uma dívida; neste caso a despesa ocorre em 5/11/n quando é efetuada a compra, no montante 10.000 unidades.

Quando ocorre o gasto e qual o montante?

O custo ocorre quando há o consumo dos fatores de produção na realização da obra. Neste caso o consumo ocorre no mês de Novembro quando a areia é incorporada na obra, no valor de 2.000 unidades monetárias (2 toneladas a 1.000 unidades cada).



Quando ocorre o pagamento e qual o seu montante?

O pagamento ocorre quando há a saída dos meios líquidos financeiros para proceder ao pagamento de tais quantias. Neste caso o pagamento ocorre em 15/12 de cada ano, durante 5 anos (de n até $n+4$), no valor de 2.000 unidades cada.

Quando ocorre o rendimento e qual o seu montante?

O rendimento ocorre com a valoração dos trabalhos realizados para a entidade, no valor de 8000 unidades. Este registo implica um proveito de 8000 e um aumento do imobilizado no mesmo montante a registar à medida que são reconhecidos os custos.

Quando ocorre a receita e o recebimento?

Neste caso em concreto a produção deste bem não visava a faturação aos clientes/cidadãos mas sim a criação de uma infraestrutura que constitui um bem de domínio público, logo não se consubstanciou em nenhuma receita nem recebimento.

2.3 Classificação dos custos (gastos) e principais objetivos

2.3.1 Centros de custo e objeto de custo

O custo de um bem ou serviço resulta de um processo de **cálculo** através do qual se agrupam gastos por natureza a uma situação desejada, de acordo com critérios julgados adequados. Na maioria das entidades é possível recorrer a um ou vários modos de agrupamento dos custos, como por exemplo por atividades, por produto final ou por centros de custo.

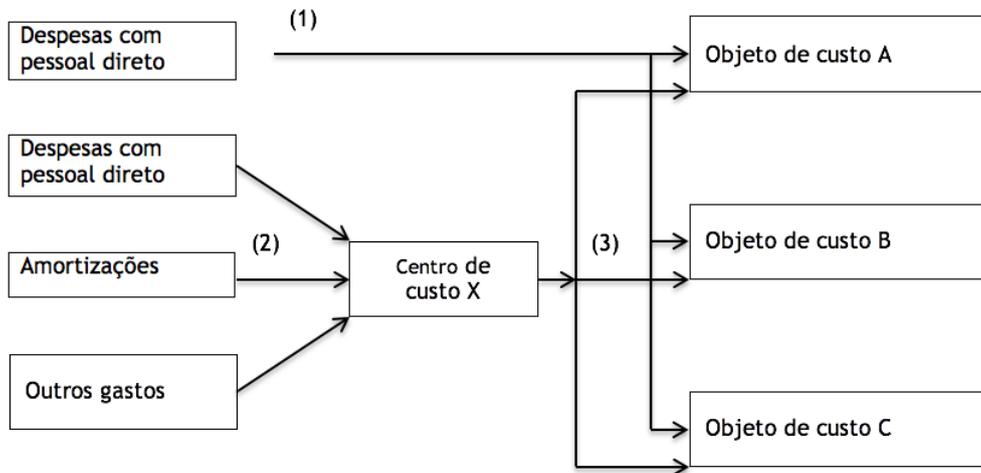
Os **centros de custo** são grupos com características semelhantes, nomeadamente quanto ao tipo de custo (custo com materiais, mão de obra, gastos de funcionamento, ...), à sua origem (departamento, secção, unidade orgânica) ou responsabilidade. Por exemplo, cada unidade orgânica pode constituir um centro de custo.

Associado aos centros de custo está o conceito de objeto de custo que constitui o produto, bem ou serviço, atividade, projeto ou outro propósito qualquer para o qual se deseja calcular o seu custo individual. Ou seja, para o mesmo centro de custo podem existir diversos objetos de custo.

Sempre que é possível afetar custos de forma objetiva a um determinado centro de custo ou objeto de custo designamos de **afetação direta de custos** (por exemplo, os custos com materiais). Pelo contrário, quando esta afetação objetiva não é possível então procede-se à distribuição dos custos dos centros de custo para os vários objetos de custo com base em unidades de obra ou indutores de custos (designados *cost drivers*), ao qual designamos de imputação de custos. As unidades ou indutores de custos utilizados devem resultar da relação entre o custo e o objeto de custo e podem ser as horas de trabalho ou horas máquina, o valor de materiais, o valor de mão de obra, etc.. A Figura seguinte ajuda a compreender melhor a aplicação destes conceitos que nos remete para a distinção entre custo direto e indireto.



Figura 2: Atribuição de gastos diretos e indiretos aos objetos de custo



Legenda: (1) Afetação direta dos custos com pessoal aos objetos de custo
 (2) Imputação dos custos pelo centro de custos X
 (3) Imputações do centro de custos X pelos objetos de custos A, B, C através de bases de imputação
 Fonte: Adaptado de Ferreira et al. (2014).⁷

2.3.2 Gastos incorporáveis vs gastos não incorporáveis

Gastos incorporáveis vs não incorporáveis (NCP 27, §8)

Os gastos incorporáveis são os gastos que o órgão gestão decide imputar às atividades, funções, bens e serviços. Por outro lado, os gastos não incorporáveis são os que o órgão de gestão decide não incorporar às atividades, bens e serviços, levando-os diretamente aos resultados do exercício (como por ex. os gastos não recorrentes). Com exceção destes, a generalidade dos gastos é imputada na medida em que decorrem de um objetivo de custo desenvolvido pela entidade. No caso de o órgão de gestão decidir não imputar algum gasto, deve incluir nas divulgações e fundamentar a razão da sua não imputação).

2.3.3 Gastos diretos vs gastos indiretos ou comuns

A classificação dos gastos como diretos ou indiretos dependerá da relação do custo, para efeitos de controlo, com o seu objeto (ou seja, com os departamentos, atividades, serviços, funções, etc.). Assim, um determinado gasto pode ser direto à atividade realizada por um determinado departamento, mas ser indireto ao bem ou serviço público final prestado à comunidade.

Gastos diretos vs gastos indiretos ou comuns (NCP 27, §8)

O gasto direto é especificamente identificado com um único objetivo de custo, ou seja, é possível estabelecer uma relação de causa-efeito entre ambos, como por exemplo os gastos com materiais e mão-de-obra diretamente imputada a um objeto de custo.

Um gasto indireto ou comum é aquele que não pode ser identificado especificamente com um dado objeto de custo, sendo necessário reparti-lo por diversas atividades, funções, bens ou serviços, através de critérios de imputação adequados. É o caso, por exemplo, dos gastos com manutenção, funcionamento dos

⁷ Ferreira, D.; Caldeira, C.; Asseiceiro, J.; Vieira, J. e Vicente, C. (1ª edição), (2014). Contabilidade de Gestão: estratégia de custos e de resultados. Rei dos Livros.



edifícios, depreciações, publicidade, comunicações, segurança e vigilância, limpeza e higiene, gastos administrativos ou de gestão.

Os gastos administrativos são “gastos suportados em atividades de apoio à gestão, produtos ou outras atividades operacionais. Incluem os gastos de funções, tais como a administração, sistemas de informação, finanças e contabilidade, gestão de recursos humanos” (NCP 27, §8).

Exemplo: Numa câmara municipal, os custos com o pessoal afecto à secção de contabilidade é um gasto direto a esta função/secção. Contudo, este será um gasto indireto ao bem ou serviço final prestado à comunidade, como o abastecimento de água, a recolha de resíduos sólidos ou o apoio educativo nas escolas.

Na verdade, quanto mais desagregados forem os objetos de custo mais fácil se torna a imputação dos gastos diretos. Por exemplo, a factura do telefone. Se a entidade recebe uma factura com o gasto global das comunicações este terá de ser imputado de forma indireta a todos os bens e serviços. Todavia, se a entidade conseguir detalhar a factura das comunicações por cada secção/departamento/divisão a sua afetação de forma direta aos bens e serviços serão muito mais fácil.

2.3.4 Gastos variáveis, gastos fixos e gastos totais

Outra possibilidade de classificar os custos é tendo em conta a sua variabilidade em relação ao objeto de custo. Assim, podemos ter custos fixos ou variáveis.

Os **gastos fixos** (também designados por custos de estrutura) são aqueles que a entidade suporta quando opta por uma determinada capacidade de produção, não variando quando se altera o volume de produção (até um determinado volume de produção, por exemplo a capacidade instalada, e dentro de um determinado período de tempo, por exemplo um ano). “Um gasto fixo é aquele que não varia até um determinado patamar. Por exemplo, a depreciação de edifícios e equipamentos é um gasto fixo, a não ser que o aumento de atividade exija a aquisição de novos edifícios ou equipamentos, situação que origina novos gastos fixos” (NCP 27, §8).

Por exemplo, a decisão de aumentar o número de cursos oferecidos por uma instituição de ensino aumentará, naturalmente, a estrutura de custos fixos (custos com pessoal, gastos de funcionamento, instalações, amortizações, etc.) porque há um aumento da capacidade instalada.

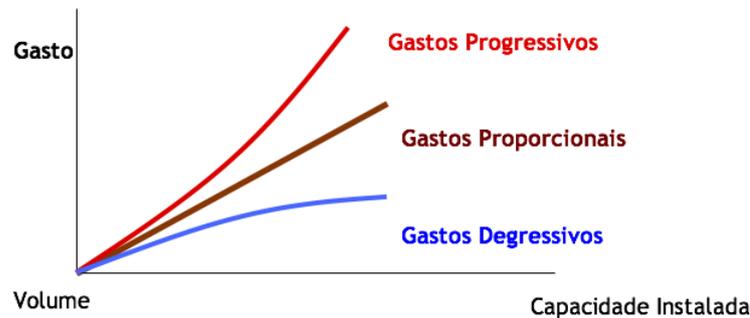
Por sua vez, os **gastos variáveis** são gastos que variam necessariamente com o volume de produção (aumentam ou diminuem à medida que aumenta ou diminui a produção, respetivamente), mantendo-se a capacidade instalada. Por exemplo, se existe um novo serviço (por exemplo, um evento novo na cidade) é necessário aumentar o número de horas de policiamento que garantam a segurança das pessoas. Contudo, a estrutura do pessoal mantém-se fixa. Este é um custo variável com mão de obra que aumenta porque também aumentou o serviço a prestar à comunidade.

“Um gasto variável é aquele que varia de acordo com as mudanças no nível de atividade, quando outros fatores são mantidos constantes. Por exemplo, o gasto de combustíveis varia de acordo com os Kms percorridos” (NCP 27, §8).

Podemos distinguir três tipos de gastos variáveis: (1) proporcionais, (2) progressivos e (3) degressivos (cf. Gráfico 1). Os gastos variáveis proporcionais são aqueles que aumentam na mesma proporção do aumento do volume de produção; por outro lado, os gastos variáveis progressivos ou degressivos são aqueles que aumentam mais ou menos que o aumento do volume de produção, respetivamente.



Gráfico 1: Comportamento dos gastos Variáveis



2.3.5 Sistemas de custeio

No processo de apuramento dos custos dos bens e serviços podemos utilizar os seguintes sistemas de custeio (NCP 27, §8):

- **Sistema de custeio total:** Sistema que imputa aos produtos ou atividades finais todos os gastos diretos e indiretos, com exceção dos gastos não recorrentes.

Neste caso aplica-se o conceito de custos totais que “correspondem à soma de todos os gastos necessários por cada objeto de custos, incluindo os gastos de atividades realizadas por outras entidades. Os custos totais podem ser globais ou individuais. Por exemplo, podemos ter o custo total de uma atividade hospitalar, o custo total por doente, por internamento ou por consulta externa. Uma vez utilizado o sistema de custeio total, os custos totais correspondem ao somatório dos gastos diretos e gastos indiretos incorporáveis.
- **Sistema de custeio variável:** Sistema que imputa aos produtos ou atividades finais apenas os gastos variáveis, ou seja, não são incorporados nos produtos, serviços ou atividades os gastos fixos e os gastos não recorrentes.
- **Sistema de custeio direto:** Sistema que imputa aos produtos ou atividades finais apenas os gastos diretos, ou seja não incorpora nos produtos, serviços ou atividades os gastos indiretos. Por exemplo, os gastos comuns ou indiretos com manutenção, depreciação, gastos administrativos, entre outros, não são incorporados no apuramento do custo neste sistema de custeio.
- **Sistema de custeio racional:** Sistema que imputa aos produtos ou atividades finais os gastos totais deduzidos dos gastos de subatividade. Os gastos de subatividade representam os excessos de gastos de uma atividade que está abaixo da atividade normal. Por exemplo, no ensino, se uma turma podia ter 40 estudantes e apenas tem 30, existe um gasto de subatividade de 10/40, ou seja 25% dos gastos devem ser considerados gastos de subatividade ou de ineficiência.
- **Custo padrão:** Um método de custeio que atribui os gastos a objetos de custo com base em estimativas razoáveis ou estudos de custo e por meio de valores orçamentados em vez de se basear nos gastos reais suportados. Além disso, corresponde ainda ao custo previsto de prestar um serviço ou produzir uma unidade de saída, ou um custo predeterminado para ser atribuído aos serviços prestados ou aos produtos produzidos.



2.4 Características qualitativas da informação

O parágrafo 9 da NCP 27 define as características qualitativas da informação produzida pela contabilidade de gestão, estabelecendo que estas se baseiam nas características qualitativas gerais e nos constrangimentos da informação financeira definidos na Estrutura Conceptual (anexo I do decreto-lei nº 192/2015).

De seguida são apresentadas as seguintes características qualitativas estabelecidas na NCP 27: fiabilidade, oportunidade, comparabilidade, custo-benefício,

Fiabilidade

A característica da fiabilidade visa garantir que a informação produzida é isenta de erros e imprecisões, sendo fiável para a tomada de decisão. A falta de confiança e credibilidade nos dados e na informação produzida coloca em causa o sistema de contabilidade de gestão. O desenvolvimento de um sistema de controlo interno, com base em políticas e procedimentos que visam prevenir ou detetar erros ou atos fraudulentos, constitui uma forma importante para garantir a fiabilidade.

Oportunidade

O atributo da oportunidade é um das características mais importantes da contabilidade de gestão, quando deste sistema se produz informação para a gestão e controlo dos custos. Esta tem de ser produzida e ficar disponível para os diversos utilizadores (gestores, políticos, entidades do governo, entre outros utilizadores) no tempo necessário para a tomada de decisão. O custo associado ao atraso na obtenção da informação pode ser significativo em muitas decisões.

Comparabilidade

A informação da contabilidade de gestão deve registar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir a comparabilidade entre distintas entidades com características similares ou pertencentes ao mesmo setor de atividade, por exemplo, custo por aluno, custo de determinado tratamento de saúde. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério ao longo do tempo. A comparabilidade é um critério difícil de garantir na contabilidade de gestão, contrariamente ao que acontece na contabilidade financeira e orçamental em que as normas, os pressupostos e os modelos de apresentação da informação são rígidos e formais, baseando-se em informação passada.

Custo/benefício

A preparação desta informação contabilística deve ainda atender ao equilíbrio entre os custos de obter a informação e os benefícios que dela advêm. Assim, os gastos de preparação da informação devem ser calculados e controlados, à semelhança dos restantes gastos suportados pela entidade. O aumento da fiabilidade, do nível de detalhe e da oportunidade da informação pode implicar um aumento de gastos que deve ser ponderado face aos benefícios obtidos.

2.5 Critérios de afetação e imputação dos gastos indiretos

Os critérios de afetação visam repartir os gastos indiretos que são comuns a dois ou mais objetos de custo. São exemplos habituais de gastos indiretos as depreciações ou amortizações, os gastos de manutenção, seguros, rendas, comunicação, gastos com segurança, vigilância e limpeza (NCP 27, §10).

No desenvolvimento do sistema da Contabilidade de Custos deve haver a preocupação em definir as bases de imputação mais adequadas para relacionar os gastos indiretos com os objetos de custo em prol do aumento da fiabilidade da informação. Esta preocupação conduz à utilização de critérios de afetação, baseados numa base de imputação única (apenas uma base de imputação para repartir todos os gastos indiretos) ou múltipla (bases de imputação distintas que traduzem uma relação de causa-efeito com os fatores que provocaram o custo) (NCP 27, §11).



Apesar de ser mais simples a afetação e imputação dos gastos indiretos através da utilização de uma base de imputação única (como é sugerido pelo POCAL, por exemplo, o uso de uma base único que é o peso dos custos diretos), na verdade o recurso a bases de imputação múltiplas permite um apuramento mais rigoroso dos gastos por bens e serviços.

Assim, para a imputação dos gastos indiretos ao objeto de custo (atividade, programa, bem, serviço) é necessário definir os critérios de afetação adequados que têm quase sempre subjacente algum nível de subjetividade. Quanto maior o nível de detalhe da informação desejada maior será a quantia de gastos indiretos a imputar ao objeto de custo final e, conseqüentemente, maior a probabilidade de erro no cálculo dos custos por atividade, bem ou serviço (NCP 27, §13).

Para o relato financeiro de finalidade geral das entidades públicas (estabelecido no SNC-AP), e em prol de uma maior fiabilidade e rigor na informação produzida, devem ser utilizadas bases de imputação múltiplas, nomeadamente quando os gastos indiretos têm um valor significativo em relação aos gastos totais (NCP 27, §14). Por exemplo, o apuramento dos gastos por aluno, numa escola, ou por doente num hospital, implica imputar uma grande parte de gastos indiretos sendo por isso necessário o recurso a bases de imputação múltiplas.

Para uma afetação correta dos gastos indiretos deve-se seguir duas fases:

1. Numa primeira fase (repartição primária) pode haver uma afetação dos gastos indiretos de acordo com a estrutura organizacional (departamentos, unidades, divisões) ou com as atividades desenvolvidas pela entidade (sistema baseado nas atividades - ABC), o que resulta na afetação dos gastos indiretos por centros de custos principais (prestam serviços e produzem bens finais) e auxiliares (servem de suporte aos centros principais) (NCP 27, §15).
2. Numa segunda fase (repartição secundária), o gasto indireto é repartido pelos objetos de custos finais (bens, serviços, etc.) através das bases de imputação adequadas (NCP 27, §16).

A imputação dos gastos indiretos deve ter em conta os bens e serviços finais que efetivamente comportam gastos para a entidade. Quando há rendimentos gerados pela atividade devem ser imputados aos bens e serviços respetivos. Por exemplo, nas instituições de ensino superior, os rendimentos originados pelas propinas e pelas transferências do Orçamento de Estado devem ser balanceados com o custo por aluno (NCP 27, §17).

Para uma melhor compreensão da aplicação de bases múltiplas de imputação dos gastos indiretos pelos bens e serviços apresentam-se de seguida vários exemplos de bases de imputação de gastos indiretos mais comuns nos serviços públicos (NCP 27, §18):

- a. Percentagem do total dos gastos diretos de uma determinada função, bem ou serviço no total geral dos gastos diretos apurados em todas as funções, bens ou serviços. Esta base de imputação revela-se adequada nos casos em que o peso dos gastos diretos é significativamente superior aos gastos indiretos, ou seja, em que os gastos diretos correspondem a mais de 2/3 dos custos totais incorporados;
- b. Proporção do número de horas de trabalho, ou do valor dos gastos com pessoal quando este fator pesar significativamente no valor dos gastos diretos, como é o caso do gasto com o ensino (por curso ou por aluno) e com a investigação no ensino superior (por projeto ou por unidade de I&D) e que correspondem a mais de 2/3 dos gastos totais incorporados;
- c. Proporção da área ocupada pelo serviço, departamento ou unidade, como é o caso da imputação dos gastos com limpeza, aquecimento, comunicação e eletricidade;
- d. Proporção do número de utilizadores ou clientes do serviço quando existe uma relação direta entre este fator e os gastos diretos. É o caso, por exemplo, do custo por cirurgia, por internamento ou por consulta numa unidade de saúde em que o gasto direto aumenta à medida que aumenta também o número de utilizadores do serviço;
- e. Proporção do número de refeições servidas, número de camas ocupadas, número de estudantes transportados, quando estes fatores estão fortemente associados ao gasto direto destas atividades. É



o caso, por exemplo, das atividades de apoio aos utentes no setor da educação (custos com alimentação, alojamento e transporte);

- f. Outras bases desde que se verifique uma forte relação com os gastos diretos associados às atividades.

2.6. Sistema ABC (activity-based costing)

O sistema de custeio ABC assenta numa lógica baseada nas atividades desenvolvidas pela entidade e caracteriza-se pela imputação dos custos indiretos às atividades desenvolvidas para satisfazer as necessidades dos cidadãos/clientes. Ou seja, o pressuposto básico é o de que são as atividades que consomem os recursos e não os produtos (como acontece nos sistemas tradicionais) (NCP 27, §19).

Os recursos são escassos e custam dinheiro e é nesta perspetiva que são apurados os custos neste sistema.

De acordo com a literatura e o estabelecido na NCP 27, a implementação do sistema ABC requer as seguintes etapas principais (NCP 27, §20):

- a. Identificar as atividades (principais e auxiliares) realizadas pela entidade e que consomem recursos. Recomenda-se a elaboração de uma matriz de atividades (são exemplo de atividades numa unidade de saúde a realização de cirurgias, de consultas, de cuidados continuados e apoio clínico);
- b. Atribuir os custos às atividades;
- c. Identificar os indutores de custo mais indicados para cada atividade que devem ser utilizados para imputar os gastos das atividades ao objeto de custo final (bens e serviços). Estes indutores de custo devem ser selecionados com base em relações causais ou em critérios de razoabilidade (são exemplos, o número de cirurgias na atividade “cirurgias” ou o número de consultas na atividade “consultas externas” numa unidade de saúde);
- d. Calcular o custo unitário de cada indutor de custo;
- e. Atribuir os custos das atividades aos bens e serviços produzidos multiplicando o custo unitário de cada indutor de custo pelas quantidades desse indutor consumidas por cada bem ou serviço.

Para as finalidades gerais do relato financeiro das entidades públicas, e em prol de uma maior precisão e rigor na informação produzida, a literatura reconhece a a importância da utilização do sistema de custeio baseado nas atividades (ABC). Neste seguimento a NCP 27 vem recomendar a adoção deste sistema no apuramento dos custos por bens e serviços.

O crescente aumento dos gastos indiretos nos serviços, especialmente pelo aumento de complexidade das atividades ou serviços envolvidos, conduziram à necessidade de aperfeiçoar a forma de imputação desses gastos, revelando-se o sistema ABC mais adequado para a realidade das entidades públicas cujos serviços estão focados nos cidadãos/utentes e nas suas necessidades (NCP 27, §21).

Este sistema de apuramento dos custos ajuda também a avaliar a eficiência e a relação custo-eficácia das atividades, especialmente quando as atividades são classificadas de acordo com o valor que acrescentam à entidade ou de acordo com os seus resultados (NCP 27, §23). Por exemplo, quando é necessário obter informações altamente detalhadas e muito precisas acerca dos gastos em conexão com os esforços de melhoria de processos, para determinar os gastos das atividades que não apresentam valor acrescentado, o sistema ABC pode ser o mais recomendado.

O sistema ABC pode ainda ser usado em conjunto com (1) o sistema de custo por processo ou (2) o sistema de custos por ordens de trabalho para aumentar a fiabilidade dos métodos de custeio (NCP 27, §27).

(1) Um sistema de custo por processo acumula os custos de processamento por cada unidade/serviço e, finalmente, por cada resultado. O output de uma unidade/serviço torna-se um input da próxima unidade/serviço



ou uma parte do produto final. Normalmente, cada unidade/serviço reporta os seus custos, as quantidades produzidas e o volume de trabalho em processo para cada período de relato. Quando as quantidades produzidas numa determinada unidade/serviço são transferidas para outra unidade/serviço, os custos destas quantidades são também transferidos e são, eventualmente, incorporadas no custo do produto final da entidade.

Nas entidades públicas o sistema de custo por processo seria normalmente utilizado por programas que envolvem processos repetitivos na produção dos bens e serviços. Um exemplo é a realização de pagamentos de benefícios de direito para os cidadãos. Trata-se de uma série de processos consecutivos e repetitivos de análise dos pedidos para estabelecer a elegibilidade, o cálculo dos montantes das prestações, e emissão de cheques. Ou seja, no mesmo processo podemos encontrar várias atividades que estão interligadas entre si e contribuem para a obtenção do resultado final.

(2) Um sistema de custos por ordem de trabalho acumula e atribui custos aos projetos ou trabalhos distintos (através da designada folha de obra). Os recursos consumidos são identificados através de uma ordem de produção e não de um processo. Este método é apropriado para as operações que produzem produtos específicos ou efetuam projetos e trabalhos que diferem ao nível da duração, complexidade ou inputs necessários. Nas entidades públicas este sistema de custos revela-se adequado, por exemplo, para apurar o custo com a produção de um equipamento desportivo (projeto isolado), o custo com processos judiciais, o custo com projetos de investigação ou trabalhos de reparação. Todos eles são projetos específicos com duração determinada e inputs especificados.

Em geral, as entidades públicas precisam de recorrer a um sistema híbrido que incorpora tanto a ordem de trabalho como o sistema de custo por processo dada a diversidade e heterogeneidade dos bens e dos serviços produzidos.

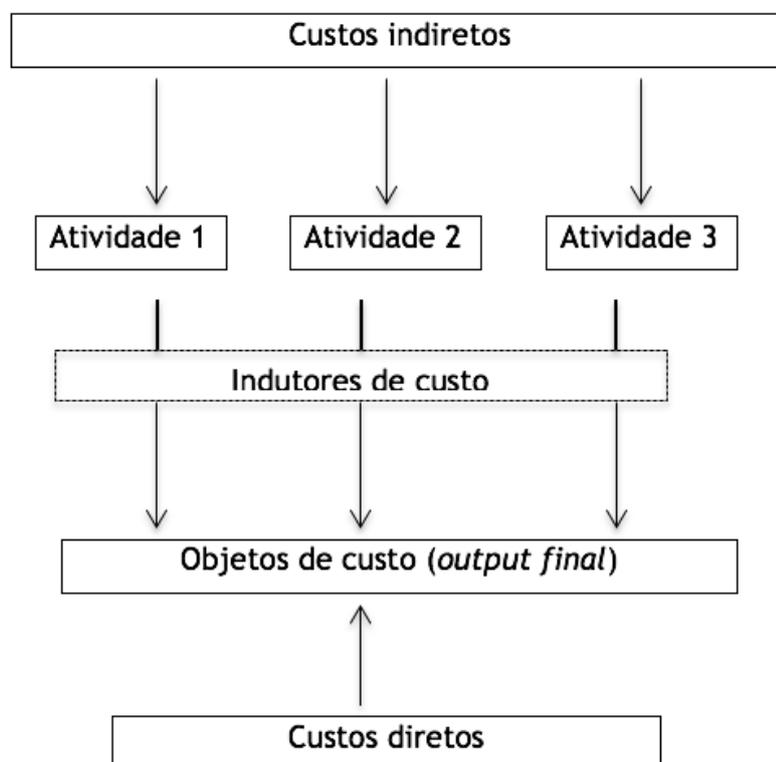
O processo de imputação dos gastos inicia-se com a atribuição dos gastos diretos a cada atividade ou subatividade, à medida que os recursos vão sendo consumidos/utilizados (matérias-primas e outros materiais diretos, fornecimentos e serviços externos, mão de obra, outros gastos de funcionamento). Devem ser seguidos os seguintes procedimentos ((NCP 27, §28):

- a. Na primeira fase o gasto com o pessoal afeto a mais do que uma atividade (como o pessoal que exerce funções de direção de serviço, formação, ensino e investigação) deve, por regra, ser imputado às atividades em função das horas desenvolvidas para cada atividade.
- b. Caso existam relações recíprocas entre as atividades auxiliares e/ou entre as atividades auxiliares e administrativas, deve ser aplicado o método de distribuição recíproca para apuramento do custo total destas atividades.
- c. Na segunda fase é necessário proceder à distribuição dos custos das atividades auxiliares e administrativas pelas diversas atividades e subatividades principais utilizadoras desses recursos.
- d. Para a imputação dos custos das atividades administrativas às restantes atividades deve adotar-se, como regra, o critério da percentagem dos custos diretos. Ou seja, as atividades principais com maior percentagem de custos diretos terão também uma maior percentagem de custos indiretos.
- e. Na terceira fase deve ser associado um indutor de custo a cada atividade principal que mede a relação de causa e efeito entre a atividade e o output final produzido.
- f. Finalmente, os custos das atividades principais são imputados ao output final em função do número de indutores consumidos/utilizados (por exemplo, o número de utilizadores, o número de horas de atividade, número de consultas, número de

A Figura seguinte é apenas ilustrativa e tem como propósito ajudar a interpretar o sistema ABC.



Figura XX: Imputação dos custos indiretos através do sistema ABC





3. O PAPEL DA CONTABILIDADE DE CUSTOS E DE GESTÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

3.1 Enquadramento

O paradigma da nova gestão pública (NGP) constitui um marco importante na viragem do sistema de informação contabilística do setor público, desde a década de 80 do século passado. Este novo paradigma instalou um contexto de mudança organizacional que tinha como postulados básicos promover a transparência e a *accountability*,⁸ bem como melhorar os índices de economia, eficiência e eficácia da atividade governamental.

A NGP tem como princípios básicos introduzir no setor público uma filosofia de gestão empresarial, com base em práticas e instrumentos de gestão típicos do setor privado. Em consequência, impôs-se o desenvolvimento de um novo sistema de informação contabilística capaz de proporcionar informação adequada à medida de desempenho das organizações públicas.

Tradicionalmente, no modelo burocrático de administração pública, predomina a prestação de contas na ótica legal e financeira, cujo principal propósito é verificar o cumprimento do orçamento aprovado, das leis, regras e procedimentos. O montante das receitas cobradas, as despesas públicas e o cumprimento das dotações orçamentais constituem as principais necessidades de informação. Logo, os instrumentos contabilísticos baseiam-se, particularmente, no controlo de caixa e dos compromissos (ver Tabela xxxx).

Com a transição para um modelo de gestão pública, centrado nas questões de eficiência, de eficácia e economia, é inevitável a mudança para a implementação da contabilidade de custos e de gestão, uma vez que os objetivos e propósitos da contabilidade financeira não permitem satisfazer as necessidades de informação do novo modelo de gestão. Os propósitos da contabilidade de gestão são informar sobre o custo dos programas e *outputs* produzidos, os custos e a qualidade dos serviços, o nível de eficiência e eficácia da atividade produzida, o respeito pelo equilíbrio entre gerações (a geração que beneficia dos bens e serviços deve pagar por eles), as variações nos ativos e a situação financeira. A Tabela seguinte permite sintetizar a informação produzida por cada um dos sistemas contabilísticos. A mudança operada na passagem de um sistema para outro visa responder, essencialmente, à necessidade de melhorar o processo de *accountability* e transparência.

Tabela xxx: Informação produzida pelos sistemas de contabilidade financeira, orçamental e de custos ou gestão

Sistemas de contabilidade	Informação produzida
Contabilidade orçamental	Impostos cobrados Despesas públicas Compromissos assumidos Cumprimento das verbas orçamentais aprovadas Posição financeira
Contabilidade financeira	Dívidas a pagar Ativos e suas variações Posição financeira Passivos Resultados líquidos
Contabilidade de custos e de gestão	Custos, eficiência e eficácia por programa Outputs (bens e serviços) produzidos Custo e qualidade dos serviços Eficiência e produtividade Outcomes e eficácia (grau de concretização dos resultados esperados)

⁸ O termo *accountability* significa o ato de prestar contas para os diversos stakeholders, não apenas numa vertente financeira, mas também numa perspetiva de gestão.



Deste modo, a contabilidade de custos e de gestão visa informar sobre os recursos utilizados, se esses recursos são usados de forma eficiente e eficaz, bem como se resultados esperados foram ou não alcançados.

A *accountability* de gestão resulta na responsabilização dos executivos pelos recursos utilizados bem como pelos resultados alcançados, e não apenas pelo cumprimento da lei. Com o desenvolvimento do novo modelo de gestão pública verifica-se um claro foco na introdução da *accountability* de gestão e na mudança nos sistemas de contabilidade pública tradicionais para que estes sejam capazes de responder às necessidades de informação.

As práticas da contabilidade pública têm evoluído na generalidade dos países da OCDE, e um pouco por todo o mundo, deixando para trás um regime baseado meramente no controlo de caixa e de compromisso e avançando para a criação de sistemas de contabilidade mais complexos, com base no princípio do acréscimo, no controlo e na contabilidade de gestão e na medida de desempenho orientada para os resultados. A Tabela seguinte evidencia a mudança que se tem vindo a operar nos sistemas de contabilidade pública em prol de uma alteração nas formas de *accountability*.

Tabela xx: Relação entre os tipos de *accountability*, as necessidades de informação e os sistemas de contabilidade

Tipo de Accountability	Necessidades de informação	Sistemas de contabilidade
Accountability financeira	Cobrança de impostos Despesas públicas Cumprimento das verbas orçamentais aprovadas	Contabilidade de caixa e de compromissos Cumprimento dos procedimentos
Accountability de gestão	Programas Outputs Custo e qualidade dos serviços Eficiência Ativos líquidos e suas variações Posição financeira Respeito pelo princípio da equidade intergerações Outcomes Eficácia	Contabilidade baseado no acréscimo Orçamento baseado no acréscimo Contabilidade de gestão Controlo de gestão Medida de desempenho baseada em outputs e eficiência Planeamento estratégico e controlo Relatórios de desempenho Medida de desempenho baseada em outcomes e eficácia

3.2 Evolução da contabilidade de custos e de gestão em Portugal

Inserido numa economia global, Portugal teve de acompanhar o processo de reforma e de modernização administrativa que se vivia nos países mais desenvolvidos, dotando a Administração Pública de uma gestão mais racional, capaz de melhorar os índices de eficiência, eficácia e economia. Decorrente da agenda da NGP, e da adesão de Portugal à União Europeia, o governo português iniciou o processo de reforma da contabilidade pública nos anos 90, tendo por base a aprovação da lei de bases da contabilidade pública (Lei n.º 8/1990) e da Reforma Administrativa e Financeira do Estado. Esta reforma representa uma maior preocupação e sensibilidade dos governos pela modernização da Administração Pública.

A reforma consubstanciou-se na aprovação de um conjunto de diplomas legais, sendo o marco da reforma a publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) em 1997, de aplicação obrigatória a todos os serviços e organismos da Administração Central, Regional e Local.

O POCP foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/1997 de 3 de Setembro que refere, no seu preâmbulo, que “*este plano pretende criar as condições necessárias para a integração dos diferentes sistemas contabilísticos – orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade pública moderna que sirva como instrumento de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação*”. A informação patrimonial, a medida da eficiência, da eficácia e da economia dos gastos públicos e ainda a informação de apoio à tomada de decisão da gestão é contemplada neste plano, como consequência da necessidade de um novo modelo de gestão pública. Por outro lado, consegue-se uma maior uniformidade, normalidade e comparabilidade da informação contabilística.



PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE PÚBLICA

1 – Introdução

(...)

O objectivo do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e das normas de aplicação agora apresentados é a criação de condições para a integração dos diferentes aspectos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade pública moderna que constitua um instrumento de apoio aos gestores e permita:

- a) O controlo financeiro pelas diferentes entidades envolvidas e a disponibilização de informação aos diferentes agentes interessados por forma a reforçar a transparência na Administração Pública, concretamente efetuando o acompanhamento da execução orçamental numa perspectiva de caixa e de compromissos (nomeadamente com efeitos em anos subsequentes);
- b) A obtenção expedita dos elementos indispensáveis do ponto de vista do cálculo das grandezas relevantes na óptica da contabilidade nacional.

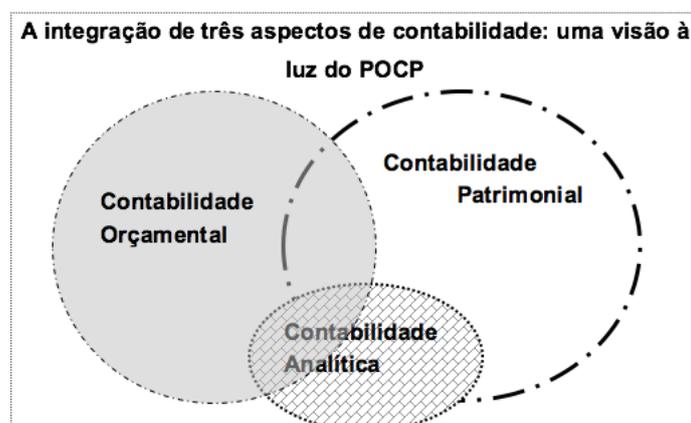
Estas são particularmente importantes numa altura em que o País se encontra comprometido à obtenção de determinados objectivos em termos de rigor orçamental que terão de ser necessariamente aferidos em função da informação produzida na óptica das contas nacionais;

- c) A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada entidade.

O POCP constituiu o primeiro passo para a implementação da reforma da contabilidade pública em Portugal, confrontando com vários obstáculos, nomeadamente a necessária mudança de mentalidades e a falta de formação adequada. Deixou-se de lado um sistema de contabilidade baseado, unicamente, no princípio de caixa, acrescentando-se o princípio do acréscimo, o sistema digráfico e a informação patrimonial e analítica.

O POCP estabelece a obrigatoriedade da implementação da contabilidade analítica, em articulação com a contabilidade financeira e orçamental, o que constitui um passo importante na promoção da *accountability* de gestão. A verificação da legalidade e da regularidade financeira deixaram de ser a única característica do sistema de contabilidade pública, passando esta a proporcionar informação necessária para a elaboração das contas finais do exercício e dos documentos que devem ser, obrigatoriamente, remetidos para o Tribunal de Contas. Este sistema prevê ainda a elaboração de informação económico-financeira para permitir executar o controlo financeiro e analisar a eficácia, a eficiência e a economia das decisões, sejam de natureza política ou de gestão.

Figura 1: Integração dos três subsistemas de contabilidade





No seguimento da reforma já iniciada da década de 90, o SNC-AP aprovado recentemente pelo decreto-lei nº 192/2015 estabelece no artigo 4º, nº 1, que “o SNC -AP é constituído pelos subsistemas de contabilidade orçamental, de contabilidade financeira e de contabilidade de gestão”. Ou seja, continua-se a integrar num único sistema de contabilidade os três subsistemas.

SNC-AP

Art. 4º – Sistema de Normalização Contabilística para as administrações Públicas

(...)

2. A contabilidade orçamental visa permitir um registo pormenorizado do processo orçamental;
3. A contabilidade financeira que tem por base as normas internacionais de contabilidade pública, (...), permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira e o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma determinada entidade;
4. A contabilidade de gestão permite avaliar o resultado 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-

Ou seja, reserve-se à contabilidade de gestão o papel pela avaliação, controlo e planeamento das políticas públicas e da medida do grau de execução dos objetivos definidos. Trata-se de um sistema de contabilidade de carácter estratégico e de gestão interna, tal como foi referido anteriormente neste manual.

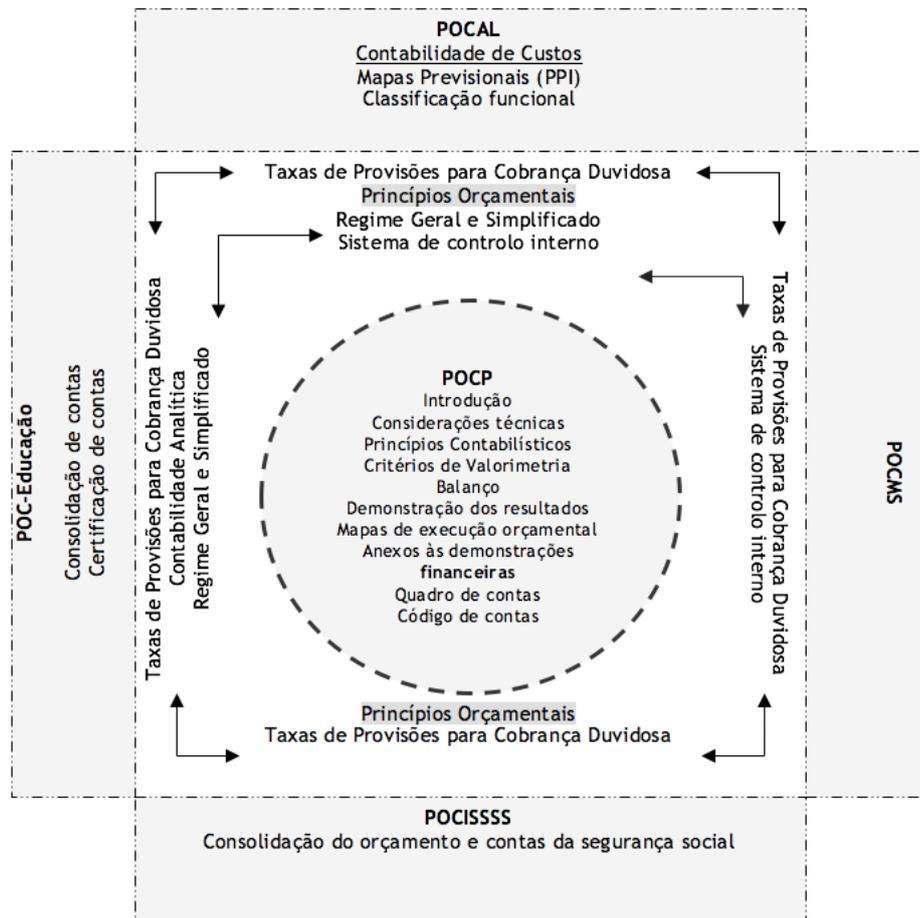
Os planos sectoriais (POCAL, POC-Educação, POCMS e POCISSS) mantiveram a base conceptual do POCP, acrescentando alguns elementos ainda não contemplados neste primeiro plano. Por exemplo, o POCAL e o POC-Educação contemplam um regime simplificado mais adequado à realidade de algumas pequenas entidades, como as juntas de freguesia e as escolas do ensino básico e secundário, bem como orientações para a implementação da contabilidade de custos ou analítica.

O POCAL foi ainda inovador na introdução do sistema de controlo interno, definindo um conjunto de procedimentos para a sua implementação, que até então era uma matéria omissa no POCP.

O POCMS seguiu a base do POCAL na definição do sistema de controlo interno para as entidades do Ministério da Saúde. O POCMS obriga ainda as instituições do Sistema Nacional de Saúde a aplicar o Plano de contabilidade analítica aprovado para os hospitais do SNS desde novembro de 1996.

O POC-Educação, por outro lado, foi inovador na introdução da consolidação de contas para as entidades que aplicam o regime geral (por exemplo, as Universidades), seguindo-se o POCISSS que contempla a consolidação do orçamento e das contas da segurança social.

O esquema seguinte salienta as características comuns e específicas aos Planos de contas públicos, que resumidamente se destacam:



Em relação à informação sobre a contabilidade de custos e de gestão ela está bem presente nos planos sectoriais já que tornaram obrigatória a implementação de um sistema de contabilidade de custos ou de gestão com vista à produção de informação de custos, ganhos e resultados por atividades, bens e serviços. Apesar do sistema de contabilidade de custos ter de ser adaptado à realidade de cada entidade, os planos sectoriais apresentam uma estrutura base onde são definidas algumas características deste sistema e que podem ser adaptadas pelas entidades públicas.

Como se pode verificar na Tabela E, apesar do POCP ter estabelecido a obrigatoriedade de implementar a contabilidade de custos na Administração Pública, em simultâneo com a contabilidade orçamental e patrimonial, este plano é omissivo na definição de uma estrutura *standard* a utilizar.

Os planos que se seguiram apresentaram evoluções nesta matéria, sendo na área da educação e da saúde que encontramos uma descrição mais completa do sistema a implementar. O modelo de apuramento de custos por atividades, bens e serviços é referido nos vários planos de contabilidade, sendo nos hospitais que é desenvolvido um modelo mais detalhado dos centros de custos a criar. Este nível de detalhe justifica-se pela importância que estes custos têm na determinação das taxas e preços a praticar pelos hospitais. Neste contexto, o sistema de custeio baseado nas atividades (ABC) revela-se adequado para a concretização dos objetivos presentes nestes diplomas, em concreto para os hospitais, os municípios e as instituições de ensino (tal como se estabelece na NCP 27).



Tabela xxx: Características do sistema de contabilidade de custos

Características	POCP	POCAL	POC-EDUCAÇÃO	POCMS (remete para o PCAH*)
Centro de custos	Omisso	Por funções, bens e serviços (classificação funcional)	Por atividades (finais e inter-médias)	Por secções/atividades homogéneas
Apuramento de custos	Omisso	Custos diretos e indiretos	Custos diretos e indiretos	Custos diretos e indiretos
Apuramento de proveitos	Omisso	Omisso	Pelas atividades com fins lucrativos	Pelas secções principais e auxiliares
Crítérios de imputação	Omisso	% Custo direto (base única)	Unidades de medida associadas com as atividades (horas de trabalho)	Unidades de medida; prestações recíprocas (base múltipla)
Documentos	Omisso	Mapas de custos	DR por atividades ou centros de custos	Mapa realização das secções homogéneas
Objectivo final	Omisso	Custo unitário por funções, bens e serviços	Custo unitário por atividade, curso, aluno, projeto de investigação, etc...	Custo unitário por atividade
Código de contas	Classe 9	Omisso	Classe 9	Classe 9

* Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais. Disponível em

Por outro lado, a adoção do sistema de custeio total é obrigatório em todos os planos sectoriais o que significa que devem ser incorporados todos os custos diretos e indiretos às atividades, bens e serviços.

Quanto aos critérios de imputação dos custos indiretos estes variam em função de cada plano, sendo no PO-C-Educação e no PCAH que são definidas bases múltiplas de imputação. Ou seja, é nas áreas da educação e da saúde que encontramos já a definição de bases de imputação múltiplas que melhor relacionem o custo com o objeto de custo.

POC-EDUCAÇÃO

A imputação dos custos indiretos efetua-se através de um coeficiente, devendo ser utilizadas diferentes bases de repartição que tenham uma relação mais direta com o consumo desses custos pelas diferentes atividades. Contudo, entende-se que o número de horas de cada atividade em relação ao total de horas de trabalho do exercício económico deve ser a base principal de repartição dos custos indiretos.

Estas são evoluções recentes com impacto significativo no sistema de contabilidade de custos das entidades públicas portuguesas. Entretanto, com a aprovação do SNC-AP em 2015, entrará em vigor a partir de janeiro de 2017 uma norma específica para a contabilidade de gestão (NCP 27) que define as linhas gerais e um conjunto de orientações para a implementação da contabilidade de gestão na Administração Pública. Ao longo deste manual tem-se aproveitado para apresentar a NCP 27 e as suas linhas orientadoras. Contudo, considerando que a NCP 27 define apenas as linhas gerais e orientadoras da contabilidade de custos e de gestão, dando alguma liberdade a cada entidade para desenvolver o seu próprio modelo adequado à sua realidade e às suas necessidades de informação, sugere-se neste manual que se aproveite os modelos já aprovados nos planos sectoriais para melhor compreender como os sistemas de contabilidade de custos e de gestão devem ser desenvolvidos para as entidades públicas dos diferentes subsectores da Administração Pública Portuguesa. Nas próximas secções apresentam-se sugestões de modelos de contabilidade de custos e de gestão para cada subsector da Administração Pública.

3.3 A contabilidade de gestão nas autarquias locais

3.3.1 Objetivos e características

A reforma do sistema de contabilidade dos municípios Portugueses teve como marco principal a aprovação do POCAL que veio permitir “a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa



contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais” (preâmbulo do Decreto-Lei n.º 54-A/99). Este modelo contabilístico contempla informação orçamental e financeira bem como um subsistema de contabilidade de custos com vista ao apuramento dos custos por funções, bens e serviços.

A implementação do sistema de contabilidade de custos (SCC) nos municípios Portugueses tornou-se obrigatória desde a aprovação do POCAL como revelam os pontos seguintes:

POCAL

Ponto 2.8.3.1

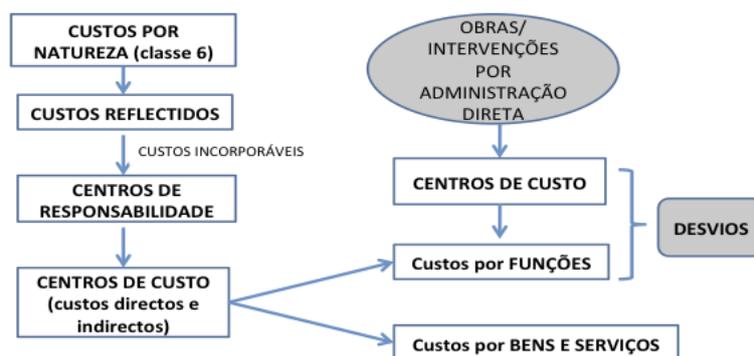
A contabilidade de custos é obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços;

Ponto 2.8.3.1

O custo das funções, dos bens e dos serviços corresponde aos respectivos custos diretos e indiretos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiros.

Assim, o objetivo da contabilidade de custos no âmbito do POCAL, tal como estabelecido na NCP 27 do SNC-AP, consiste em apurar os custos por funções, bens e serviços. Os custos classificados por natureza na contabilidade financeira, e incorporados na contabilidade de custos e de gestão, devem ser afetos a centros de responsabilidade e/ou centros de custos para, posteriormente, se proceder ao cálculo do custo por atividades, funções, bens e serviços, tal como se sugere na Figura seguinte. Sempre que sejam utilizados custos teóricos no apuramento dos custos com as intervenções ou atividades desenvolvidas por administração direta (por exemplo no cálculo do custo com mão de obra direta) devem ser calculados os desvios entre custos teóricos imputados na contabilidade de custos e os custos reais.

Figura xx: Dos custos por natureza ao custo por atividades, funções, bens e serviços



Em relação às funções, o POCAL apresenta uma classificação funcional dividida em 4 funções essenciais e que deve servir de base à definição dos centros de custo a criar, tal como se apresenta na Tabela seguinte. A NCP 27 não apresenta nenhuma classificação funcional, no entanto poderá continuar a utilizar-se este modelo.



Tabela xx: Classificação funcional do POCAL

1. FUNÇÕES GERAIS	2. FUNÇÕES SOCIAIS	3. FUNÇÕES ECONÓMICAS	4. OUTRAS FUNÇÕES
1.1.0 — Serviços gerais de administração pública	2.1.0 Educação	3.1.0 Agricultura, caça, pesca, ...	4.1.0 Operações da dívida autárquica
1.2.0 Segurança e ordem pública	2.2.0 Saúde	3.2.0 Indústria e energia	4.2.0 Transferências
.....	2.3.0 Acção social	3.3.0 Transportes e comunicações
.....	2.4.0 Habitação e serviços colectivos (água, saneamento, resíduos sólidos)	3.4.0 Comércio e turismo

O POCAL, tal como a NCP 27, prevê a utilização do **sistema de custeio total** na determinação do custo por funções, bens e serviços na medida em que considera que devem ser incluídos, no apuramento do custo, os **custos diretos e indiretos** relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiros.

Para o efeito devem ser definidos critérios de imputação dos custos indiretos que, de acordo com o POCAL, devem basear-se no montante de custos diretos das funções, bens e serviços (base única).⁹ Ou seja, as funções, bens e serviços com uma maior percentagem de custos diretos terão também uma maior percentagem de custos indiretos. As seguintes fórmulas descrevem os critérios de imputação dos custos indiretos apresentados pelo POCAL:

a) Coeficiente imputação pelas funções = $\frac{\Sigma \text{ Custos Diretos da Função}}{\Sigma \text{ Custos Diretos Totais}}$

b) Coeficiente imputação pelos bens e serviços = $\frac{\Sigma \text{ Custos Diretos dos bens e serviços}^{10}}{\Sigma \text{ Custos Diretos da Função}}$

Contudo, a NCP 27 obriga à utilização de bases múltipla para a afetação e imputação dos gastos indiretos (NCP 27, §14).

O objetivo deste subsistema de contabilidade previsto no POCAL, e agora na NCP 27, permite proporcionar uma série de informação adicional para a gestão, com uma perspectiva mais alargada dos resultados da autarquia que se revela fundamental no auxílio ao processo da tomada de decisões. Em síntese podem ser destacados os seguintes objectivos do SCC para os municípios:

- (1) Justificar o valor das taxas e preços cobrados pelos bens e serviços prestados (em conformidade com o estabelecido no Regime Geral de Taxas);
- (2) Apurar o custo por funções, atividades, bens e serviços;
- (3) Facilitar a elaboração do orçamento, na medida em que a contabilidade de custos fornece informação estratégica e útil para a definição dos objectivos a alcançar;
- (3) Proporcionar indicadores de eficiência, eficácia, economia, subactividade e sobre-atividade dos diferentes serviços que se revelam fundamentais para medir, avaliar e comparar o desempenho obtido;
- (4) Apoiar a decisão sobre a produção de um determinado bem, serviço ou atividade, ou entregar a entidades externas (subcontratação) e,
- (5) Fornecer informação útil a entidades financiadoras de produtos, serviços ou atividades, bem como aos órgãos responsáveis pela atribuição de subsídios.

Em suma, o objetivo do sistema de contabilidade de custos, conforme a NCP 27, §37, deve permitir obter

⁹ Naturalmente que o recurso a uma única de base de imputação dos custos indiretos é criticável se tivermos em conta a necessidade de determinar diferentes custos para diferentes propósitos. Assim, recomenda-se o uso de uma base de repartição múltipla para imputação dos custos indiretos.

¹⁰ Seguindo esta abordagem todos os bens e serviços estão associados a uma função específica no âmbito da classificação funcional do POCAL.



mapas de informação indicando o custo direto e indireto e o respetivo rendimento associado (se existir), por cada:

- a. Bem produzido ou serviço prestado;
- b. Função, unidade, departamento ou atividade;
- c. Bem ou serviço pelo qual é praticado um preço ou cobrada uma taxa, indicando os respetivos rendimentos obtidos e resultados económicos.

Apesar da implementação do SCC estar prevista desde 1999, com a aprovação do POCAL, na realidade o sistema de informação contabilística das autarquias locais tem enfatizado a produção da informação orçamental e financeira, fiscalizada e controlada pelo Tribunal de Contas, desvalorizando a aplicação e o desenvolvimento da contabilidade de custos. Como conclui o estudo de Carvalho *et. al* (2009),¹¹ o grau de desenvolvimento da contabilidade de custos nos municípios Portugueses é ainda reduzido, mas é após 2007 que se sente alguma evolução neste processo, muito por força da aprovação do Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais, pelo Decreto-Lei nº 53-E/2006 de 29 de Dezembro, e do Regime Financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais, pela Lei nº 73/2013, de 03 de setembro que revogou a anterior Lei nº 2/2007, de 15 de janeiro.

REGIME GERAL DE TAXAS DAS AUTARQUIAS LOCAIS

Artigo 4º, nº 1

O valor das taxas das autarquias locais é fixado de acordo com o princípio da proporcionalidade e não deve ultrapassar o custo da atividade pública local ou o benefício auferido pelo particular.

Artigo 8º, nº 2

O regulamento que crie taxas municipais ou taxas das freguesias contém obrigatoriamente, sob pena de nulidade:

- al. b) O valor ou a fórmula de cálculo do valor das taxas a cobrar;
- al. c) A fundamentação económico-financeira relativa ao valor das taxas, designadamente os custos diretos e indiretos, os encargos financeiros, amortizações e futuros investimentos realizados ou a realizar pela autarquia local;

Assim, nos termos do Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais da lei, a fundamentação económico-financeira do valor das taxas praticadas pelas autarquias locais tornou-se obrigatória, em prol de uma maior transparência da atividade pública local desenvolvida e do respeito pelo princípio da equivalência jurídica (Gomes e Fernandes, 2010).¹² O apuramento do custo real da atividade pública local, designadamente os custos diretos e indiretos, os encargos financeiros, amortizações e futuros investimentos realizados ou a realizar pela autarquia (art. 8º, al. c), revela-se um trabalho profundo e minucioso, o que torna fundamental o desenvolvimento de um SCC por atividades e produtos.

¹¹ Gomes, P., Carvalho, J. e Fernandes, M. J. (2009). Determinantes da adopção e desenvolvimento do Sistema de Contabilidade de Custos nos municípios Portugueses. *Revista de Contabilidade e Gestão, OTOC*, 8: pp.11-42.

¹² Gomes, P. e Fernandes, M.J. (2010). O Sistema de Contabilidade de Custos nos municípios Portugueses: o impulso do enquadramento legal. *Revista Contabilidade e Empresas*, vol. 2, nº 4: 22-26.



REGIME FINANCEIRO DAS AUTARQUIAS LOCAIS

Artigo 20º, nº 2

A criação de taxas pelos municípios está subordinada aos princípios da equivalência, da justa repartição de encargos públicos e da publicidade;

Artigo 21º, nº 1

Os preços e demais instrumentos de remuneração a fixar pelos municípios, relativos aos serviços prestados e aos bens fornecidos em gestão direta pelas unidades orgânicas municipais, pelos serviços municipalizados e por empresas locais, não devem ser inferiores aos custos direta e indiretamente suportados com a prestação desses serviços e com o fornecimento desses bens.

O Regime Financeiro das autarquias locais e entidades intermunicipais, assim como a anterior lei das finanças locais revogada pela Lei nº 73/2013, reforça a importância de se determinar o custo da atividade local ao referir que “a criação de taxas pelos municípios está subordinada aos princípios da equivalência jurídica, da justa repartição de encargos públicos e da publicidade incidindo sobre utilidades prestadas aos particulares ou geradas pela atividade dos municípios”. Este diploma refere ainda o papel da contabilidade de custos na definição de centros de custos por funções, destacando a importância da determinação do custo da função social, seja na educação, saúde e ação social. Por exemplo, os requisitos cada vez mais exigentes do Fundo Social Municipal tornam imprescindível a determinação do custo suportado com a função educação.

A Tabela xx apresenta uma síntese do quadro legal em vigor que impulsiona a implementação da contabilidade de custos nos municípios Portugueses.



Tabela x: O Sistema de Contabilidade de Custos das autarquias locais no quadro legal em vigor

Diploma	Articulado	Descrição	Implicações no SCC
POCAL (1999)	Ponto 2.8.3.1	A contabilidade de custos é obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços;	- Introdução da obrigatoriedade da Contabilidade de Custos; - Apuramento dos custos por funções, bens e serviços;
	Ponto 2.8.3.2	O custo das funções, dos bens e dos serviços corresponde aos respectivos custos diretos e indiretos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiros.	- Determinação dos custos diretos e indiretos com a produção, distribuições, administração geral e financeiros (Sistema de Custeio Total);
	Ponto 2.8.3.3	A imputação dos custos indiretos efetua-se, após o apuramento dos custos diretos por função, através de coeficientes.	- Definição de coeficientes de imputação dos custos indiretos com base no montante de custos diretos;
	Ponto 2.8.3.5	O custo de cada função, bem ou serviço apura-se adicionando aos respectivos custos diretos os custos indiretos calculados de acordo com o definido no n.º 2.8.3.4.	- Definição de mapas de Contabilidade Custos.
Regime Geral Taxas (2006)	N.º 1, do art. 4.º	O valor das taxas das autarquias locais é fixado de acordo com o princípio da proporcionalidade e não deve ultrapassar o custo da atividade pública local ou o benefício auferido pelo particular.	- Determinação do custo da atividade pública local, designadamente os custos diretos e indiretos da atividade, bem como os encargos financeiros, amortizações e futuros investimentos;
	N.º 2, do art. 8.º	O regulamento que crie taxas municipais ou taxas das freguesias contém obrigatoriamente, sob pena de nulidade: al. b) O valor ou a fórmula de cálculo do valor das taxas a cobrar; al. c) A fundamentação económico-financeira relativa ao valor das taxas, designadamente os custos diretos e indiretos , os encargos financeiros, amortizações e futuros investimentos realizados ou a realizar pela autarquia local;	- Fundamentação económica e financeira das taxas a praticar; - Aplicação do Sistema de Custeio Total.
Regime Financeiro (2013)	N.º 2, do art. 20.º	A criação de taxas pelos municípios está subordinada aos princípios da equivalência, da justa repartição de encargos públicos e da publicidade;	- Determinação dos custos direta e indiretamente suportados com a prestação de serviços e o fornecimento de bens em gestão direta;
	N.º 1, do art. 21.º	Os preços e demais instrumentos de remuneração a fixar pelos municípios, relativos aos serviços prestados e aos bens fornecidos em gestão direta pelas unidades orgânicas municipais, pelos serviços municipalizados e por empresas locais, não devem ser inferiores aos custos direta e indiretamente suportados com a prestação desses serviços e com o fornecimento desses bens.	- Aplicação do Sistema de Custeio Total; - Recomendação para a criação de centro de custos por funções (com destaque para a função social devido às implicações do FSM).
	N.º 3, do art. 34.º (sobre o FSM)	... a contabilidade analítica por centro de custos deve permitir identificar os custos referentes às funções educação, saúde e ação social.	

De referir ainda o importante papel da contabilidade de custos e de gestão na prevenção da fraude e da corrupção, em resposta às orientações da União Europeia e das Nações Unidas nesta matéria. Assim, com base na Recomendação n.º 1/2009, publicada no DR, II Série, n.º 140, de 22 de Julho, emitida pelo Conselho de Prevenção da Fraude, é imposta às entidades gestoras de dinheiros, valores ou património públicos, a elaboração de um Plano de gestão de riscos de corrupção e infracções conexas a remeter a este Conselho. Ora, no âmbito do artigo 9.º da Lei n.º 54/2008 os Municípios estão obrigados a cumprir as recomendações provenientes deste Conselho, e por isso proceder à elaboração do referido Plano. Tais planos devem conter, nomeadamente, os seguintes elementos:

- Identificação, relativamente a cada área ou departamento, dos riscos de corrupção e infracções conexas;
- Com base na identificação dos riscos, identificação das medidas adoptadas que previnam a sua ocorrência (por exemplo, mecanismos de controlo interno, segregação de funções, definição prévia de critérios gerais e abstractos, designadamente na concessão de benefícios públicos e no recurso a especialistas externos, nomeação de júris diferenciados para cada concurso, programação de ações de formação adequada, etc.);
- Definição e identificação dos vários responsáveis envolvidos na gestão do plano, sob a direção do órgão dirigente máximo;



- Elaboração anual de um relatório sobre a execução do plano.

É neste contexto que o Tribunal de Contas e a Inspeção Geral de Finanças têm emitido recomendações às entidades no sentido destas implementarem um sistema de contabilidade de custos por funções, bens e serviços, apesar de não ser obrigatória a prestação de contas neste âmbito. De seguida apresentam-se dois exemplos de relatórios do Tribunal de Contas onde são feitas recomendações à implementação da contabilidade de custos:

Exemplo 1: Relatório de auditoria à aplicação do POCAL (processo 09/110.01)¹³

Âmbito: 19 municípios dos Açores

Data de referencia: 31 de dezembro de 2008

SUMÁRIO – principais conclusões

“Reduzido nível de implementação da contabilidade de custos”

SUMÁRIO – principais recomendações

“Implementação da contabilidade de custos”

“O relatório de gestão deverá disponibilizar informação gerada pelos sistemas de contabilidade patrimonial e de custos que evidencie a evolução da situação económica e financeira no exercício”.

Exemplo 2: Relatório de verificação interna de contas nº 6/11¹⁴

Âmbito: município de Cascais

Ano 2008

Capítulo 6 – Recomendações

“Concluir a implementação da contabilidade de custos e a inventariação dos bens imóveis pertença do Município”

Por outro lado, a utilização de fundos comunitários requer, cada vez mais, informação detalhada sobre os custos por atividades, programas, bens e serviços o que vem reforçar a necessidade das autarquias desenvolverem sistemas de contabilidade de custos.

Em suma, o POCAL introduziu alguns instrumentos com vista à melhoria do controlo interno e do processo de tomada de decisão como a obrigatoriedade de implementar a contabilidade de custos e um sistema de controlo interno. Em paralelo, estes dois instrumentos desempenham um papel fundamental na gestão interna dos municípios, especialmente ao nível da identificação dos níveis de ineficiência e dos riscos de fraude e corrupção bem como das medidas a adoptar para a melhoria destes aspetos.

3.3.2 Os mapas da contabilidade de custos e de gestão

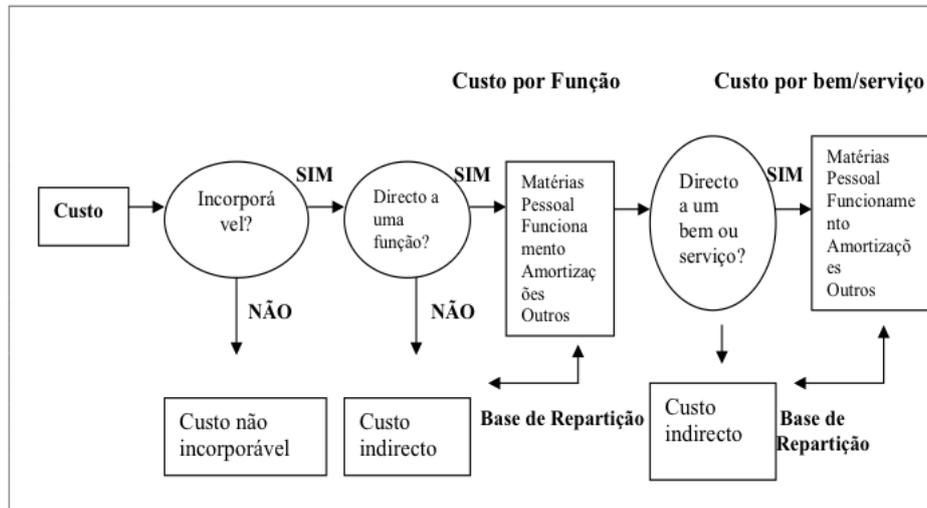
Apesar da NCP 27 não apresentar uma proposta de mapas para a contabilidade de custos e de gestão, apresenta-se nesta secção os modelos já recomendados no âmbito do POCAL comentado que poderão continuar a ser úteis atualmente, mesmo após a entrada em vigor da NCP 27. A figura seguinte descreve o circuito do custo:

¹³ Relatório disponível em http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2010/audit-sratc-rel019-2010-fs.pdf.

¹⁴ Relatório disponível em http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_vic/2011/vic-dgtc-rel006-2011-2s.pdf.

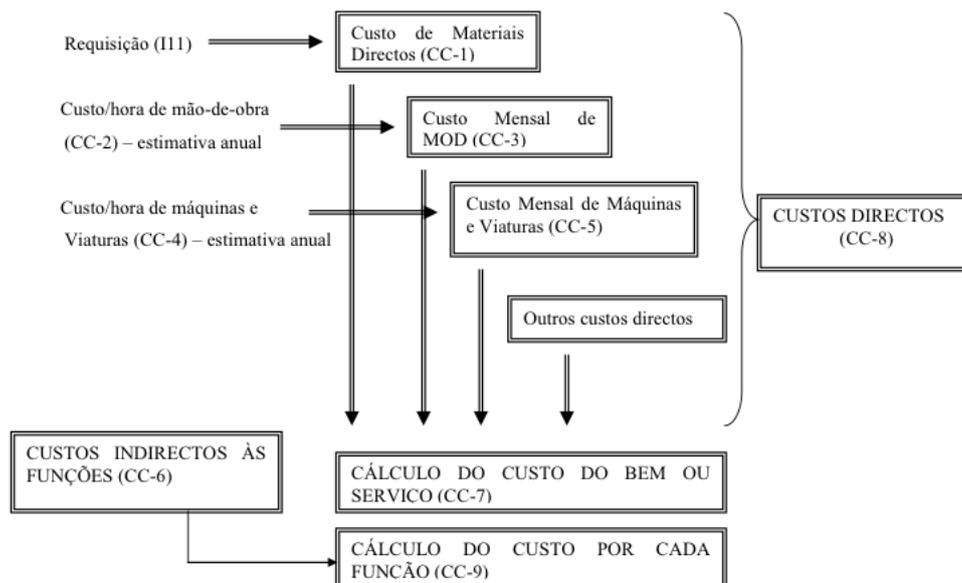


Figura xx: Circuito do custo



Fonte: Baseado no POCAL Comentado, pg. 124.

Para apoiar o cálculo dos custos por funções, bens e serviços e atividades, o POCAL recomenda a utilização de um conjunto de mapas de contabilidade custos (mapas CC) que estão organizados de acordo com a Figura seguinte:





Estes mapas são preenchidos de modo a apurar o custo por função, bem ou serviço, logo segue-se o circuito do custo apresentado anteriormente que se baseia em quatro fases essenciais:

Numa primeira fase classificam-se os custos em:

- Diretos: custos com materiais (obtidos através do mapa CC-1 e da ficha I II); Mão-de-Obra (através do mapa CC-2 e CC-3); Máquinas e Viaturas (através dos mapas CC-4 e CC-5) e outros.

- Indiretos: obtêm-se preenchendo o mapa CC-6.

O mapa CC-1 recolhe o custo mensal com os materiais, recebendo para isso informação da ficha III (que no fundo trata-se de uma ficha de armazém para cada tipo de material).

CC-1 Materiais					
Designação da autarquia: Município "XYZ"				Mês	Ano
Função, Bem ou Serviço					
Designação:				Código:	xxx
Requisição Interna					
N.º	Data	Descrição	Quantidade	C. unitário	C. Total
Total					0,00 €
O Funcionário que preencheu a ficha			O Responsável do Serviço		

O mapa CC-2 é elaborado no início de cada ano onde é apurado o custo horário por cada trabalhador, tendo em conta a categoria e o vínculo e releva todos os custos como a remuneração, subsídios e encargos.

CC-2 Cálculo do Custo/Hora da Mão-de-Obra									
Designação da autarquia: Município "XYZ"							Ano		
Mão-de-obra									
Nome	Categoria*	Tipo de vínculo	Remuneração Ilíquida		Subsídio refeição anual	Encargos anuais	Total custos ano	Trab. anual horas	Custo hora
			Mês	Ano					
Totais:			0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0,00 €
O funcionário que preenche a ficha					O Responsável do Serviço				

Cálculo do custo/hora do pessoal:

$Custo/hora = Total\ dos\ Custos\ Anuais / 52 (n - y)$ em que,

- Total dos Custos Anuais = Remuneração Anual Ilíquida + Subsídio de Refeição Anual + Encargos Anuais;

- 52 é o número de semanas do ano;

- n é o número de horas de trabalho por semana;

- y é o número de horas de trabalho perdidas por ano (faltas, feriados, férias).



Com base neste mapa, é preenchido mensalmente o **mapa CC-3 que determina custo mensal de mão-de-obra, de cada trabalhador, que consiste em multiplicar o custo/hora pelo nº de horas trabalhadas no mês. Obviamente que estamos a trabalhar com custos teóricos, sendo depois calculados os respectivos desvios.**

CC-3 Mão-de-obra						
Designação da autarquia: Município "XYZ"					Mês	Ano
Função, Bem ou Serviço						
Designação:				Código xxx		
Mão-de-Obra						
Nome	N.º de Dias/Mês	N.º de Horas/Dia	N.º de Horas/Mês	Custo/Hora	Custo Total/Mês	
				Total	0,00 €	
O funcionário que preenche a ficha				O Responsável do Serviço		

No mapa CC-4 é apurado o custo/hora de máquinas e viaturas, sendo também um custo teórico calculado no início do ano, incluindo o custo com amortização (aplica-se a taxa de amortização em vigor), pneus (com vida útil de dois anos), combustível, manutenção, seguros e custos com o operador da máquina/viatura. Note-se que o custo de mão-de-obra do operador é incluído neste mapa, logo no mapa CC-2 é apurado o custo/hora do (s) operador (es) sendo depois multiplicado pelo número de horas trabalhadas no ano com a máquina ou viatura, determinando-se assim o custo anual com operador (es). Deste modo, não deve ser incluído no mapa CC-3 (custos com mão-de-obra), caso contrário estaríamos a duplicar este custo.

CC-4 Cálculo do Custo/Hora de máquinas e viaturas							
Designação da autarquia:							Ano
Máquinas e Viaturas							
Identificação	Amortização/Hora	Pneus/Hora	Combustível/Hora	Manutenção/Hora	Seguro/Hora	Operador/Hora	Custo/hora
O Funcionário que preenche a ficha				O Responsável do serviço			

Quanto à fórmula do cálculo do custo/hora deve ter-se em conta que, habitualmente, o número de horas de trabalho do operário da máquina/viatura perdidas por faltas, feriados, férias são substituídas por outro operário. Então, a fórmula habitual é:

Cálculo do custo/hora de máquinas/viaturas:¹⁵

Custo/hora = Total dos Custos Anuais / 52 (n) em que,

- Total dos Custos Anuais = amortizações, pneus, manutenção, seguros, operador, outros encargos;
- 52 é o número de semanas do ano;
- n é o número de horas de trabalho por semana

Apurado o custo/hora no início do ano, no **mapa CC-5 vai apurar-se o custo mensal com máquinas e viaturas, multiplicando o custo/hora pelo número de horas trabalhadas no mês pelas máquinas e viaturas.**

¹⁵ Pode também ser utilizado o número de quilómetros como unidade de medida da atividade das máquinas e viaturas.



CC-5 Máquinas e viaturas						
					Mês	Ano
Designação da autarquia: <u>Município "XYZ"</u>						
Função, Bem ou Serviço						
Designação:					Código xxx	
Máquinas e Viaturas						
Identificação	Trabalho		N.º Horas /Mês	Custo/Hora	Custo Total/Mês	
	N.º dias/Mês	N.º Horas/Dia				
Totais	0	0	0	0,00 €	0,00 €	
O Funcionário que preenche a ficha			O Responsável do serviço			

No final do preenchimento destes mapas temos já o total do custo direto apurado cujos valores se sintetizam no mapa CC-8 (custos diretos).

CC-8 Custos directos por função					
				Mês	Ano
Designação da autarquia: <u>Município "XYZ"</u>					
Função					
Designação: Social				Código xxx	
Custos Directos		Acumulados até ao mês seguinte	Realizados no mês	Acumulados para o ano seguinte	
Tipo de Custos					
Custos directos ao bem ou serviço	Materiais				
	Mão de obra				
	Máquinas e viaturas				
	TOTAL	0 €	0 €	0 €	
Outros custos directos à função	Outros				
	Total	0 €	0 €	0 €	
O Funcionário que preenche a ficha			O Responsável do serviço		

Na segunda fase é preenchido o mapa CC-6 com os custos indirectos às funções, bens e serviços.

CC-6 Apuramento de Custos Indirectos					
Designação da autarquia: <u>Município "XYZ"</u>				Mês	Ano
Custos Indirectos					
		Acumulado do mês anterior	Realizado no mês	Acumulado para o ano seguinte	
Código	Designação				
	TOTAL	0 €	0 €	0 €	
O Funcionário que preenche a ficha			O Responsável do serviço		



Na terceira fase é preenchido o mapa CC-9 com os custos totais das funções, com base nos valores do mapa CC-6 (custos indirectos) e CC-8 (custos directos).

CC-9 Apuramento de Custos por função										
								Mês	Ano	
Designação da autarquia: <u>Município "XYZ"</u>										
Funções		Custos								
		Acumulado até ao mês anterior			Realizado no Mês			Acumulado para o Ano seguinte		
Código	Designação:	DIR	IND	Total	DIR	IND	Total	DIR	IND	Total
2.4.5										
TOTAIS		0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
DIR - Directos		IND - Indirectos								
O Funcionário que preenche a ficha						O Responsável do serviço				

Por último, devem ser repartidos os custos das funções pelos respetivos bens e serviços, com base no coeficiente de imputação adequado, preenchendo-se assim o mapa CC-7.

CC-7 Apuramento de Custos por Bem ou Serviço						
Designação da autarquia: <u>"XYZ"</u>					Mês	Ano
Bem ou serviço						
Código	2.4.5.1					
Custos			Acumulado até ao mês anterior	Realizado no mês	Acumulado para o mês seguinte	
	Classe	Tipo de Custos				
Directos						
Indirectos						
Custo Total do Serviço			0 €	0 €	0 €	
O Funcionário que preenche a ficha				O Responsável do serviço		

Apresenta-se de seguida um exercício de aplicação do cálculo do custo final dos bens e serviços num município, de acordo com o POCAL.

Exercício de aplicação: Apuramento dos custos finais por bens e serviços

A Divisão de Contabilidade do Município X, em Janeiro de 2014 decidiu implementar o sistema de contabilidade de custos de modo a apurar os custos por funções, bens e serviços. Relativamente à Função Educação, pretende-se determinar os custos totais com as intervenções de reparação e manutenção da rede escolar do Município.

Relativamente às escolas A e B conhecem-se, para o mês de Março e Abril, os seguintes dados:



Tipo de custos	Mês de junho
Custos com materiais	4000€, sendo 40% para a escola A e 60% para a escola B
Custos com Mão de obra direta (MOD)	Dois operadores, cujo custo/hora médio atinge os 8,90€, dedicaram 150h/cada a esta atividade, sendo 35% do tempo afeto à escola A e o restante à escola B.
Máquinas e viaturas	Os outros custos diretos referem-se aos custos com máquinas e viaturas que atingiram os 2.300€/mês. A repartição pelas escolas é feita em função das horas de MOD
Custos Indiretos	Os custos indiretos totais a repartir pela Função Educação atingiram os 25.800€ no mês de junho, sendo repartidos pelas escolas em função do peso dos custos diretos de cada escola no total dos custos diretos da função (base única). Sabe-se ainda que o custo direto total da Função Educação no mês de Junho atingiu os 120.500€.

Pretende-se o apuramento do custo total de manutenção e reparação de cada bem (escola A e B), de acordo com o mapa CC7 previsto no POCAL.

Qual a limitação do método de imputação dos custos indiretos utilizado?

Resolução:

Cálculos auxiliares:

Custos diretos:

a. ESCOLA A

$$\text{Materiais} = 4000\text{€} * 40\% = 1600$$

$$\text{MOD} = 150\text{h} * 2 * 8,9 * 35\% = 935$$

$$\text{Máq. e viaturas} = 2300 * 35\% = 805$$

$$\text{Custo direto total} = 3.340$$

b. ESCOLA B

$$\text{Materiais} = 4000\text{€} * 60\% = 2400$$

$$\text{MOD} = 150\text{h} * 2 * 8,9 * 65\% = 1736$$

$$\text{Máq. e viaturas} = 2300 * 65\% = 1495$$

$$\text{Custo direto total} = 5631$$

Custos indiretos:

a. ESCOLA A

$$\text{Coeficiente imputação} = 3340/120.000 = 3\%$$

$$\text{Custos indiretos} = 25800 * 3\% = 774$$

b. ESCOLA B

$$\text{Coeficiente imputação} = 5631/120.000 = 5\%$$

$$\text{Custos indiretos} = 25800 * 5\% = 1290$$



CC7: Apuramento dos custos com manutenção e reparação da Escola A					
30 de junho do ano N					
	Custos		Acumulado até ao mês anterior*	Realizado no mês (junho)	Acumulado para o mês seguinte
	Classe	Tipo de Custos			
Diretos	9XXX	Materiais	5 200	1 600	6 800
	9XXX	Mão de Obra Direta	2 871	935	3 806
		Máquinas e Viaturas	3 550	805	4 355
		Outros	1 350		1 350
		Total	12 971	3 340	16 311
Indiretos		Coeficiente de imputação		3%	(---)
		Da Função	3000	774	3 774
Total			15 971	4 114	20 085

*Valores fornecidos pela contabilidade de custos que procede ao apuramento mensal dos custos.

CC7: Apuramento dos custos com manutenção e reparação da Escola B					
30 de junho do ano N					
	Custos		Acumulado até ao mês anterior*	Realizado no mês (junho)	Acumulado para o mês seguinte
	Classe	Tipo de Custos			
Diretos	9XXX	Materiais	6 500	2 400	8 900
	9XXX	Mão de Obra Direta	4 209	1 736	5 945
	9XXX	Máquinas e Viaturas	4 594	1 495	6 089
	9XXX	Outros	1 500		1 500
		Total	16 803	5 631	22 434
Indiretos		Coeficiente de imputação		5%	
		Da Função	4 800	1 290	6 090
Total			21 603	6 921	28 524

*Valores fornecidos pela contabilidade de custos que procede ao apuramento mensal dos custos.

Limitação do método utilizado: foi utilizada apenas uma base de imputação dos custos indiretos quando a NCP 27 obriga à utilização de bases múltiplas.

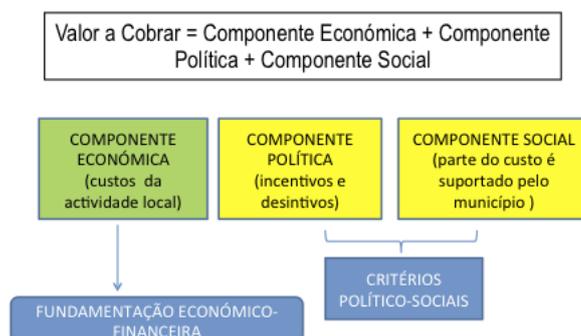
3.3.4 Os custos associados às tarifas e taxas

Apesar da publicação do Decreto-Lei nº 53-E/2006 em 29 de Dezembro, que aprova o Regime Geral de Taxas das autarquias locais, este apenas teve aplicação efetiva a partir de abril de 2010, tal foi o atraso no processo de revisão e alteração dos regulamentos de taxas e licenças existentes até à data. Este atraso na realização dos estudos de fundamentação económica e financeira e consequente publicação dos novos regulamentos de taxas, resultou essencialmente da inexistência de um sistema de contabilidade de custos que permitisse obter informação credível e rigorosa, de forma detalhada, sobre as atividades, bens e serviços prestados pelos municípios.

A publicação deste regime teve como principais objetivos aumentar a objetividade da base de incidência das taxas, simplificar, eliminar e rever a tabela de taxas dos municípios, e promover a homogeneidade da tabela de taxas e respetivos valores, facilitando assim a comparabilidade da informação. Para tal, o artigo 8º do Decreto-Lei nº 53-E/2006 estabelece que as taxas das autarquias locais são criadas por regulamento aprovado pelo órgão deliberativo respectivo, devendo este regulamento conter, entre outros elementos, a indicação da base de incidência objectiva e subjetiva das taxas, o valor ou a fórmula de cálculo do valor das taxas a cobrar bem como a fundamentação económico-financeira relativa ao valor das taxas a praticar. Estes regulamentos, após aprovados, devem ser divulgados nos *websites* das entidades permitindo assim a qualquer cidadão saber quanto deverá pagar por uma determinada taxa e comparar com o valor pago no município vizinho.

Apesar da boa intenção do diploma, e dos avanços que a sua aprovação trouxe já à contabilidade de custos dos municípios, é necessário ter em conta que o legislador permitiu introduzir alguma subjetividade no valor a fixar para as taxas atendendo à aplicação de critérios de incentivo e desincentivo à prática de determinados atos, bem como o benefício auferido pelo particular. Esta é a componente política e social que interfere no cálculo do valor final das taxas a praticar. Como revela a Figura seguinte, o valor final da taxa tem uma base de incidência objetiva que é determinada pela componente económica (custo da atividade) e uma base subjetiva associada aos critérios políticos e sociais.

Figura xxx: Componentes do valor das taxas



Após o processo de revisão das taxas e dos estudos económicos com vista à fundamentação dos valores a praticar, o resultado final continua a ser a existência de uma grande diversificação na Tabela de taxas, não apenas quanto ao tipo de taxas mas também quanto ao seu valor (Costa e Serra, 2011).¹⁶ Ou seja, através da aplicação dos critérios de incentivo/desincentivo e do benefício auferido pelo particular a tendência verificada é a fixação de valores muito próximos dos verificados antes da aplicação do regime. Na verdade, em vários casos a fixação do valor da taxa com base no custo total obtido implicaria uma redução das receitas dos municípios o que viria agravar ainda mais a sua gestão num contexto económico tão difícil como o que se tem vivido nos últimos anos.

Aquando da publicação dos novos regulamentos de taxas, a partir de abril de 2010, as entidades eram obrigadas a publicar em anexo o estudo da fundamentação económica de cada taxa incluída no regulamento, indicando o custo suportado (direto e indireto) bem como a aplicação, caso exista, de critérios subjetivos, desde que devidamente fundamentados. De seguida apresenta-se um exemplo da fundamentação económica de duas taxas praticadas pelo município da Maia, tendo por base o estudo publicado no website da entidade. Como se pode verificar, em ambas as taxas analisadas é indicado o custo total (direto e indireto) bem como a aplicação de critérios de incentivo/desincentivo e do benefício auferido ao particular. Por exemplo, a taxa devida pela apreciação do processo com vista a obtenção de licença da atividade de vendedor ambulante de lotarias tem um custo total de 34,73 euros. Todavia, o valor final da taxa adotada é inferior ao custo suportado (17,40€) devido à aplicação de um coeficiente de incentivo de 50%.

¹⁶ Costa, M e Serra, S. (2011). A implementação do regime geral das taxas das autarquias locais: o impacto nas receitas dos municípios. Revista Contabilidade e Empresas, vol. 2, nº 9: 31-35.



Exemplo da fundamentação económica de taxas do município da Maia

Quadro 4-15: Elementos de suporte à fundamentação de taxas devidas pelo licenciamento da atividade de vendedor ambulante de lotarias

Descrição	Custos da Contrapartida			Coef. de Benefício	Coef. de Incentivo	Coef. de Desincentivo	Taxa Teórica	Taxa Adotada
	Diretos	Indiretos	Totais					
1. Taxa pela apreciação do processo com vista a obtenção de licença	7,23	27,50	34,73	1,00	0,50	1,00	17,37	17,40
2. Emissão ou renovação de licença, por ano ou fracção	3,61	26,28	29,89	2,00	0,50	1,00	29,89	29,90

Fonte: Fundamentação económico-financeira do valor das taxas do município da Maia, página 27.

O documento apresenta ainda a seguinte fundamentação para a aplicação dos critérios de incentivo/desincentivo e benefício do particular:

“Os valores a cobrar atendem ao custo da contrapartida, corrigido por um coeficiente de benefício de 2 no segundo caso, e por um coeficiente de incentivo de 0,5 em ambos os casos. A atribuição do coeficiente de benefício justifica-se com base nos mesmos pressupostos da categoria anterior de taxas. A consideração de um coeficiente de incentivo de 0,5 baseia-se na vontade política de encorajar o licenciamento da atividade de venda ambulante de lotarias. Em suma, os itens desta tipologia de taxas garantem o cumprimento pelo princípio da proporcionalidade”.

Quadro 4-16: Elementos de suporte à fundamentação de taxas devidas pelo licenciamento da atividade de arrumador de automóveis

Descrição	Custos da Contrapartida			Coef. de Benefício	Coef. de Incentivo	Coef. de Desincentivo	Taxa Teórica	Taxa Adoptada
	Diretos	Indiretos	Totais					
1. Taxa pela apreciação do processo com vista a obtenção de licença	7,23	27,50	34,73	1,00	0,75	1,00	26,05	26,00
2. Emissão ou renovação de licença, por ano ou fracção	3,61	26,28	29,89	2,00	0,75	1,00	44,84	44,80

Fonte: Fundamentação económico-financeira do valor das taxas do município da Maia, página 27.

A fundamentação apresentada para o uso de critérios subjetivos é a seguinte:

“Os valores a cobrar atendem ao custo da contrapartida, corrigido por um coeficiente de benefício de 2 no segundo caso e por um coeficiente de incentivo de 0,75 em ambos os casos. A atribuição do coeficiente de benefício justifica-se com base nos pressupostos já anteriormente mencionados. A consideração do coeficiente de incentivo baseia-se na vontade política de encorajar o licenciamento da atividade de arrumador de automóveis, considerando-se, contudo, que o estímulo a este licenciamento deve ser menor que o da tipologia anterior de taxas. Pelos motivos avançados, a tipologia de taxas em epígrafe cumpre o princípio da proporcionalidade.

Para uma melhor compreensão do processo de fundamentação económica das taxas apresenta-se de seguida um exemplo de aplicação para um processo tipo de licenciamento.



Exemplo de aplicação: A divisão administrativa do departamento de urbanismo do município A é responsável pelos diversos processos de licenciamento de obras e loteamentos. Para um processo tipo de licença de autorização de utilização de uma habitação unifamiliar segue-se o seguinte circuito/procedimento:

Procedimento	Minutos	Interveniente	Custo/hora
Apreciação técnica do pedido	30m	Arquiteto XX	22
Submissão a despacho	20m	Administrativa A	8,9
Liquidação de taxas e notificação	25m	Administrativa B	9,8
Verificação do pedido de emissão do alvará, submissão a despacho, emissão do alvará/INE, notificação e arquivo.	50m	Administrativa C	8,5
Deslocação ao local	60m	Técnico	15
Total	185m		

Sabe-se ainda que:

- O consumo de materiais ascende a 5 euros para cada processo tipo;
- Os custos de funcionamento anuais da divisão administrativa (eletricidade, comunicação, água, amortizações, ...) ascendem a 22.000€;
- Para a deslocação à obra o técnico usou uma viatura cujo custo/hora ascende a 1,2€;
- O pessoal diretamente afeto a esta divisão trabalha, em média, 550.000 minutos/ano.
- Os custos indiretos imputados à divisão administrativa ascendem a 25.000€.

Pretende-se o cálculo do custo total do processo com base no qual se determina a taxa a praticar aos clientes/cidadãos.

Resolução: Aplicando o sistema de custeio total estabelecido na NCP 27 e no regime geral de taxas, o custo total da taxa deve corresponder ao somatório do custo direto e do custo indireto.

CUSTO DIRETO = Materiais + MOD + gastos de funcionamento

Materiais = 5€

MOD = 11€ (arquiteto) + 14€ (administrativos) + 15€ (técnico) = 40€

Cálculos auxiliares:

Custo arquiteto = $(30m/60m) * 22€ = 11€$

Custo/hora médio dos administrativos = $(8,9 + 9,8 + 8,5)/3 = 9,067€$

Custo administrativos = $(95m/60m) * 9,067 = 14€$

Custo técnico = 15€

Gastos de funcionamento = $155m * 0,04€ = 6,2€$

Nota: deve calcular-se o valor dos gastos de funcionamento por minuto de forma a afetar a este processo a proporção do tempo médio que ele passa nesta divisão.

Gastos de funcionamento por minuto = $22.000€/550.000m = 0,04€/minuto$

Total de minutos afetos à divisão = $20+25+50+60 = 155m$ (não se inclui o tempo do arquiteto que não está afeto a esta divisão)

Custo direto = $5€ + 40€ + 6,2€ = 51,2€$

O custo direto total deste processo tipo ascende a 51,2€. A maior parte do custo (cerca de 72%) diz respeito aos custos com mão de obra, como é natural neste tipo de taxas.



CUSTO INDIRETO =

Nota: Tal como se fez anteriormente para os gastos de funcionamento, é necessário calcular o custo indireto por minuto de forma a imputar a este processo uma percentagem do custo indireto em função do tempo médio que este processo está na divisão.

Custos indireto por minuto = 25.000€/550.000minutos = 0,045€/m

Custo indireto do processo = 0,045 * 155m = 7,045€

CUSTO TOTAL DO PROCESSO = 51,2€ + 7,045€ = 58,2€

Em suma, do ponto de vista económico o custo deste tipo de processo é de 58,2€. No entanto, pode a entidade aplicar coeficientes de incentivo ou desincentivo ao determinar o valor final da taxa a praticar. Ou seja, para além do critério económico podem haver também critérios políticos e sociais que interferem no valor final da taxa.

3.4 A CONTABILIDADE DE GESTÃO NO SECTOR DA EDUCAÇÃO

3.4.1. Objetivos e características

À semelhança do que foi referido para as autarquias locais, também no sector da Educação foram definidos modelos e mapas de apuramento de custos e proveitos com vista ao apuramento do custo por atividades que podem ser aproveitados. O POC-Educação foi mais longe que o POCAL tendo obrigado à implementação do sistema ABC no apuramento dos custos. Ou seja, há uma maior aproximação entre o estabelecido na NCP 27 do SCN-AP e o POC-Educação, comparativamente ao POCAL.

O POC-Educação estipula que a Contabilidade Analítica é um sistema obrigatório, constituindo um importante instrumento de gestão para análise e controlo dos custos com a educação, bem como dos proveitos e dos resultados por atividades (ponto 1.8 do POC-Educação). Assim, para além da análise dos custos o POC-Educação introduz também a análise dos proveitos e resultados o que representa um avanço face ao POCAL.

Da análise do POC-Educação, pretende-se com a implementação deste sistema de contabilidade, obter e justificar o custo das atividades intermédias (centros auxiliares, serviços administrativos e financeiros, órgãos de gestão, etc.) e das atividades finais (curso, disciplina, refeição, bem ou produto final para venda ou para ativo, serviço externo, etc.), estando, por isso, subjacente a utilização do método ABC (*activity-based costing*). O conjunto de atividades intermédias e finais previstas no POC-Educação apresentam-se na Tabela seguinte:

Tabela xx: Descrição das atividades previstas no POC-Educação

Tipo de atividades	Descrição das atividades
Atividades intermédias ou de apoio	Direção e administração
	Serviços académicos
	Bibliotecas
	Serviços de limpeza, vigilância, etc.
	Recepção
	Relações públicas
Atividades finais	Ensino
	Investigação
	Comunidade interna (apoio aos utentes)
	Comunidade externa (prestação de serviços)
	Produção para a própria entidade
	Outras atividades



O POC-Educação, com o objetivo de analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos exige ainda informação, vertida em alguns dos mapas finais, sobre os desvios entre os custos previstos e os reais.

Segundo o ponto 2.8.1 do POC-Educação, entre os objetivos que a Contabilidade Analítica visa satisfazer, destacam-se os seguintes:

- a) Obtenção e justificação do custo por atividades intermédias e das atividades finais.
- b) Obtenção de informação relativa aos custos dos serviços públicos que têm como contraprestação um preço, uma taxa ou uma propina.
- c) Proceder ao cálculo dos custos, proveitos e resultados de atividades, produtos ou serviços suportados integralmente pelo comprador.
- d) Apoiar a tomada de decisões sobre a entrega a unidades externas, da produção de bens ou prestação de serviços.
- e) Justificar a aplicação de receitas provenientes de entidades externas e destinadas a uma atividade específica.
- f) Valorização dos ativos circulantes cujo destino é a venda e dos ativos fixos produzidos pela própria entidade, para efeitos de registo na Contabilidade Patrimonial.
- g) Analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos ao dispor destas entidades.
- h) Proporcionar aos administradores públicos as informações necessárias para a elaboração de indicadores de eficiência, eficácia e economia, que devem ser incluídos no relatório de gestão.

Considerando estes objetivos, a NCP 27, §35, estabelece que para o subsector da educação, devem ser fornecidos mapas pelo sistema de contabilidade de custos:

- (a) Por cada curso, indicando os custos diretos e indiretos, o custo por estudante, as receitas imputadas, quando aplicável, e os resultados económicos;
- (b) Por cada centro de investigação, indicando o custo por projeto e respetivos rendimentos (financiamentos, contratos de prestação de serviços);
- (c) Por cada serviço prestado à comunidade, incluindo custos diretos e indiretos e os respetivos rendimentos e resultados económicos;
- (d) Por cada atividade de apoio aos estudantes, indicando o custo por cada refeição, custo por aluno/cama, custo de cada utente na atividade desportiva, custo por cada aluno beneficiário de bolsas/prémios, custo por utente na atividade médica (clínica/psicologia,...);

No ponto 2.8.3 do POC-Educação está previsto que «os custos dos bens para venda e dos serviços prestados corresponde aos respetivos custos diretos e indiretos, incluindo os custos administrativos da própria entidade.» O diploma prevê, deste modo, a utilização do sistema de custeio total, que está também previsto na NCP 27.

Em relação à imputação dos custos indiretos, e apesar do POC-Educação recomendar à utilizar de bases múltiplas, na verdade o número de horas dedicadas a cada atividade em relação ao total de horas de trabalho do exercício económico deve constituir a principal base de repartição dos custos indiretos (ponto 2.8.3 do POC-Educação).

A figura seguinte descreve o circuito de apuramento de custos e proveitos previsto no POC-Educação e que continua a revelar-se útil e adequado ao contexto do sector da Educação.



Figura n.º 2: Circuito de apuramento de custos e proveitos no POC-Educação

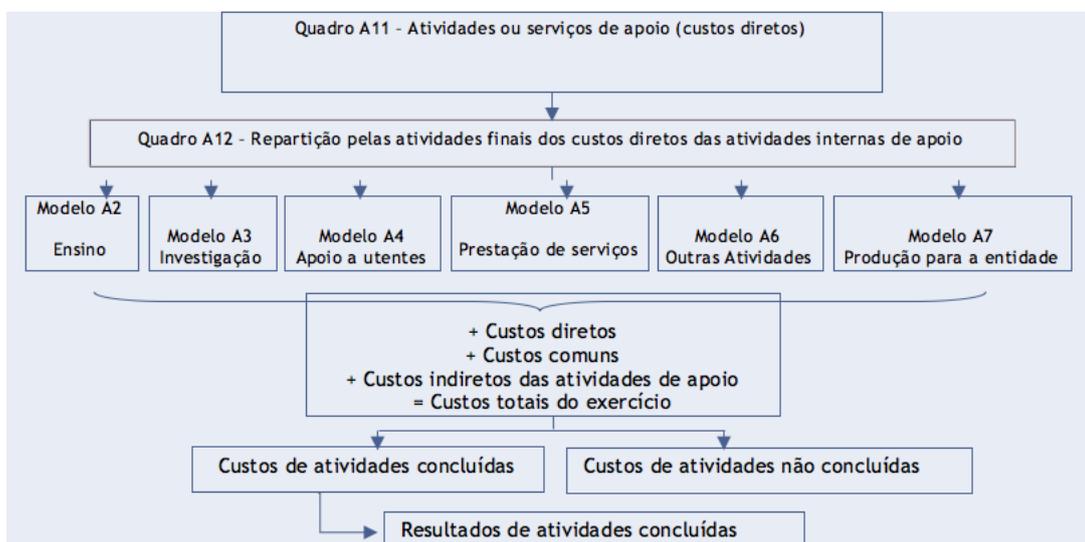


Fonte: Carvalho et al. (2008: 30).

3.4.2. Mapas para apuramento de custos e proveitos

O POC-Educação apresenta uma série de mapas de demonstração de resultados por atividades ou centros de custos, obrigatórios atualmente, obtidos através do sistema de Contabilidade Analítica (ponto 8.4 do POC-Educação). Esses mapas referidos permitem apurar os custos das várias atividades, designadamente: atividades ou serviços internos de apoio (Modelo A1); ensino (Modelo A2); investigação (Modelo A3); apoio aos utentes (Modelo A4); prestação de serviços (Modelo A5); outras atividades (Modelo A6); produção para a própria entidade (Modelo A7). Na figura seguinte é possível observar as várias informações que se pretendem recolher com o sistema de Contabilidade Analítica no POC-Educação.

Figura xx: Mapas para apuramento de custos e proveitos no POC-Educação



Fonte: Silva e Costa (2008)¹⁷

Como se pode verificar pela figura, o apuramento dos custos inicia com a afetação dos custos diretos às atividades de apoio, seguindo-se a repartição pelas atividades finais desses custos. A partir daqui os custos diretos, comuns e indiretos são imputados aos respetivos modelos de custos criados para cada tipo de atividade principal.

¹⁷ Silva, C. e Costa, T. (2008): A Contabilidade Analítica no POC-Educação: o preenchimento dos mapas necessários para o apuramento dos custos e dos proveitos. Revista de Contabilidade, Fevereiro, OTOC.



Em cada mapa os custos devem ser classificados em: pessoal docente, pessoal não docente, funcionamento, amortizações e proveitos, etc. Para cada modelo de custos das atividades principais (modelos A2 a A7) foram criados quadros que discriminam os custos diretos e indiretos, os custos totais das atividades concluídas e não concluídas e ainda os resultados obtidos. O modelo de cada um dos mapas propostos pelo POC-Educação pode ser consultado no anexo 2, bem como um conjunto de notas explicativas para cada mapa que apoiam na sua elaboração.

O POC-Educação apresenta ainda «um mapa de demonstração de custos por funções (modelo A8), o qual é de produção obrigatória, por se entender que esta peça permitirá a análise dos custos por funções, produtos, serviços ou atividades, para além da melhoria da comparabilidade da informação financeira e dos instrumentos de análise colocados à disposição dos utentes. De referir ainda ser um instrumento fundamental para gestão das entidades» (ponto 2.2.2 do POC - Educação).

Considerando o nível de detalhe apresentado no POC-Educação e obrigação à adoção do sistema ABC, sistema também adotado na NCP 27, entende-se que esta informação pode continuar a revelar-se útil ao contexto do sector da Educação.

Modelo A8 - Demonstração de custos por Funções

De ___/___/___ a ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Funções ou atividades	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total
Ensino						
Investigação						
Serviços Internos						
Serviços Externos						
Outros serviços						
Produção para a própria entidade						
Custos não incorporados						
Total						

3.5 A CONTABILIDADE DE GESTÃO NO SECTOR DA SAÚDE

3.5.1 Objetivos e características

Conforme o POCMS (Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro), o sistema de Contabilidade Analítica é de aplicação obrigatória nas instituições do Serviço Nacional de Saúde (SNS), para as quais exista um plano de Contabilidade Analítica, e que constitui “...um potente instrumento de gestão e um importante factor de análise dos elementos da saúde...”. Para este conjunto de instituições foi aprovado, em 27 de Novembro de 1996, o Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH), tendo já sido objeto de várias revisões.

O PCAH é de aplicação obrigatória nos hospitais do SNS e compreende as normas de procedimento para a preparação deste sistema contabilístico.

Este plano caracteriza-se pela utilização do método das secções homogéneas para apuramento de custos e proveitos por centros de custos. Assim, após a adoção da NCP 27 deverá ser adotado o sistema ABC o que implicará algumas adaptações ao modelo desenvolvido no PCAH, nomeadamente a imputação dos custos por atividades e não por secções homogéneas. A Tabela seguinte descreve as secções principais, auxiliares e administrativas previstas no PCAH.



Tabela XX: Secções homogéneas previstas no PCAH

Secções Homogéneas	Exemplos
Principais	Internamento Consulta externa Cuidados continuados Cuidados intensivos
Auxiliares	Apoio clínico (meios complementares de diagnóstico; anestesiologia, etc.) Apoio geral (alimentação, etc.)
Administrativas	Administração Direção Serviços Técnicos Serviços Administrativos
Não imputáveis	A definir pela gestão

Segundo o PCAH, o apuramento dos custos das secções homogéneas realiza-se em quatro níveis, consistindo cada um dos níveis no seguinte:

- Primeiro nível: imputação dos custos diretos pelas secções principais, auxiliares e administrativas;
- Segundo nível: distribuição dos custos totais das secções administrativas pelas secções auxiliares e principais;
- Terceiro nível: distribuição dos custos totais das secções auxiliares de apoio geral às secções beneficiárias da sua atividade;
- Quarto nível: distribuição dos custos totais das secções auxiliares de apoio clínico às secções principais beneficiárias da sua atividade.

Os custos referidos no segundo, terceiro e quarto níveis de distribuição denominam-se como custos indiretos.

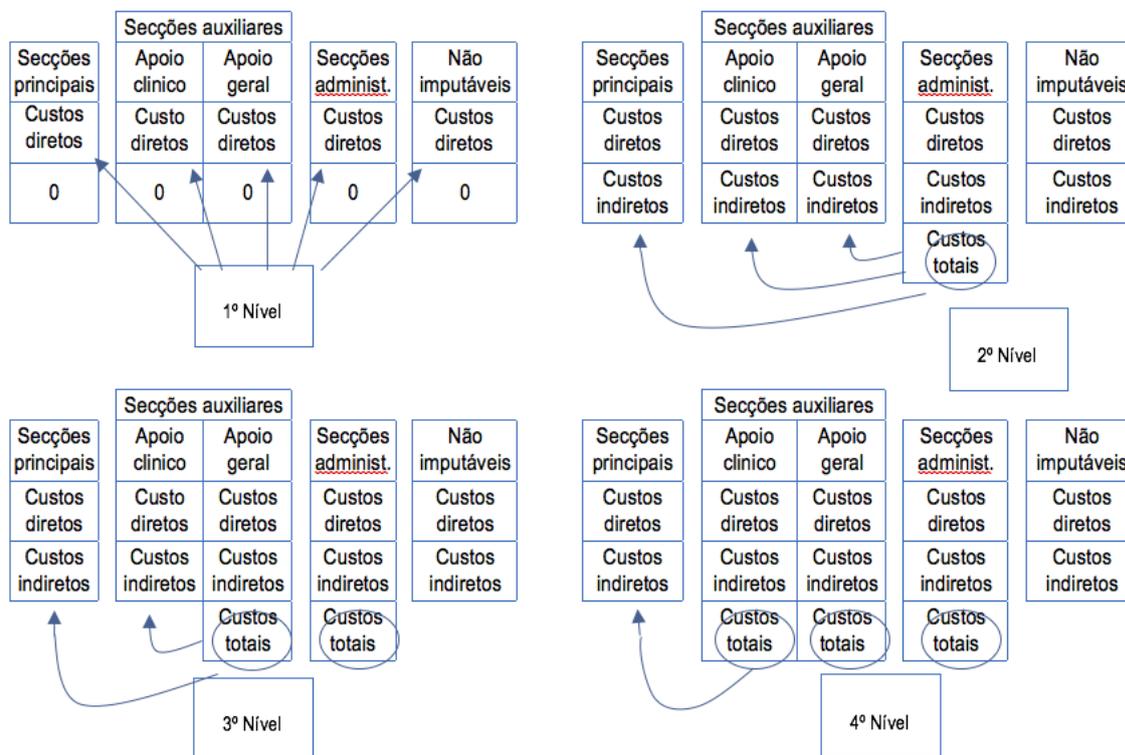
Os custos diretos são imputados diretamente às secções que requisitaram os bens e serviços para consumo, apresentando o PCAH, no ponto IV.1. - Custos diretos (primeiro nível), uma tabela com a conceitualização e modo de imputação das contas da classe 6 - Custos e perdas da Contabilidade Geral.

Quanto à distribuição dos custos indiretos, ou seja, dos custos das secções auxiliares e administrativas pelas diversas secções principais, utilizadoras dos seus recursos, o PCAH refere que deverá ser utilizado o método da distribuição recíproca.

Finalmente, no que respeita ao apuramento dos proveitos, o PCAH menciona que a imputação dos proveitos deverá ser efectuada diretamente às secções principais e auxiliares, de acordo com tabela apresentada no ponto V.2. - Imputação dos proveitos do mesmo plano.

Na figura seguinte é possível visualizar o esquema de apuramento de custos e proveitos de acordo com os vários níveis previstos no PCAH.

Figura n.º xx: Níveis de apuramento de custos no PCAH



Fonte: Carvalho et al. (2008: 35).

Conforme o ponto IV.3 do PCAH - Custos totais, verifica-se que o custo de cada secção homogénea se apura pelo somatório dos custos diretos e indiretos dessa secção, ou seja, o PCAH utiliza o sistema de custeio total, que também se encontra previsto na NCP 27.

Tal como se estabelece na NCP 27, §36, No caso do subsetor da saúde, devem ser obtidos mapas de informação, indicando o custo direto e indireto e o respetivo rendimento associado (se existir), por cada:

- Unidade/estabelecimento de saúde;
- Dia de internamento;
- Consulta;
- Sessão;
- Doente intervencionado;
- Exame/análise;
- Outros

Em rigor, com a aplicação da NCP 27, as entidades do sector da saúde terão de adaptar o seu modelo de forma a identificar todas as atividades principais e secundarias com vista ao apuramento dos custos totais por atividade e dos custos individuais e respetivo rendimento para cada objetivo referido no parágrafo 36 da norma.



3.5.2. Mapas da contabilidade analítica

No que respeita aos mapas previstos, o PCAH apresenta dois mapas para a evidenciação da Contabilidade Analítica, sendo um para os custos das secções homogéneas e outro para os proveitos:

- Mapa de realização dos custos das secções homogéneas (**pág. 56**)

Mapa de Custos por cada secção, evidenciando informação sobre: natureza dos custos de cada secção; custo unitário; percentagem de cada custo face ao custo total; designação da unidade obra; informação estatística sobre a unidade de obra; custo unitário total e direto da unidade obra.

- Mapa dos proveitos por secções homogéneas (**pág. 57**)

Mapa de Proveitos, demonstrando informação sobre: natureza dos proveitos da secção; percentagem que representa face ao proveito total; a designação da unidade obra; informação estatística sobre a unidade obra; proveito unitário total e direto da unidade obra.



Ano: 2013

Alterações Orçamentais da Receita - de Abertura a Apuramento

Data emissão: 16-06-2014

(Valores em Euro(€))

Origem	Fonte Fin.	Classificação			Descrição	Previsões Iniciais	Alterações Orçamentais			Previsões Compiladas	Observações
		Atividade	Prognóstica	Económica			Créditos Especiais	Retornos	Anulações		
021	311	266	013019		Funcionamento normal						
					Receitas Correntes						
021	311	266	013019	0206	Transferências correntes						
021	311	266	013019	020603	Administrações central						
021	311	266	013019	02060301	Edado	1.541.919,00	0,00	0,00	11.588,00	1.530.231,00	
021	311	266	013019	020603013070	CE - MCTES	1.541.919,00	0,00	0,00	11.588,00	1.530.231,00	
					Total das Receitas Correntes	1.541.919,00	0,00	0,00	11.588,00	1.530.231,00	
					Total Atividade 286	1.541.919,00	0,00	0,00	11.588,00	1.530.231,00	
					Total Fonte Fin. 311	1.541.919,00	0,00	0,00	11.588,00	1.530.231,00	
021	313	266	013019	0216	Receitas de Capital						
					Saldo da gerência anterior						
021	313	266	013019	021601	Saldo orçamental						
021	313	266	013019	02160101	Na posse do serviço	0,00	264.482,82	0,00	0,00	264.482,82	
					Total das Receitas de Capital	0,00	264.482,82	0,00	0,00	264.482,82	
					Total Atividade 286	0,00	264.482,82	0,00	0,00	264.482,82	
					Total Fonte Fin. 313	0,00	264.482,82	0,00	0,00	264.482,82	
021	421	266	013019	0206	Receitas Correntes						
					Transferências correntes						
021	421	266	013019	020609	Resto do Mundo						
021	421	266	013019	02060904	União Europeia - Países membros	0,00	38.403,12	0,00	0,00	38.403,12	
					Total das Receitas Correntes	0,00	38.403,12	0,00	0,00	38.403,12	
					Receitas de Capital						
021	421	266	013019	0216	Saldo da gerência anterior						
021	421	266	013019	021601	Saldo orçamental						
021	421	266	013019	02160101	Na posse do serviço	0,00	253,22	0,00	0,00	253,22	
					Total das Receitas de Capital	0,00	253,22	0,00	0,00	253,22	
					Total Atividade 286	0,00	38.656,34	0,00	0,00	38.656,34	
					Total Fonte Fin. 421	0,00	38.656,34	0,00	0,00	38.656,34	
021	442	266	013019	0216	Receitas de Capital						
					Saldo da gerência anterior						
021	442	266	013019	021601	Saldo orçamental	0,00	51.781,78	0,00	0,00	51.781,78	
021	442	266	013019	02160101	Na posse do serviço	0,00	51.781,78	0,00	0,00	51.781,78	
					Total das Receitas de Capital	0,00	51.781,78	0,00	0,00	51.781,78	
					Total Atividade 286	0,00	51.781,78	0,00	0,00	51.781,78	
					Total Fonte Fin. 442	0,00	51.781,78	0,00	0,00	51.781,78	



Ano: 2013

Alterações Orçamentais da Despesa - de Abertura a Apuramento

Data emissão: 16-06-2014

(Valores em Euro(s))

Pág. 10

Orgânica	Fonte Fin.	Classificação		Descrição	Dotações Iniciais	Alterações Orçamentais			Repositões abataas aos pagamentos	Dobções Corrigidas	Observações
		Actividade	Prognóstica			Económica	Transf. de Verbas Entre Rubricas	Créditos Especiais			
				Total Actividade 288	0,00	642.486,00	642.486,00	740.786,88	0,00	740.786,88	
				Total Fonte Fin. 413	0,00	642.486,00	642.486,00	740.786,88	0,00	740.786,88	
				Total Organisa 0183	0,00	642.486,00	642.486,00	740.786,88	0,00	740.786,88	
				Total Geral (Despesas Correntes)	7.484.009,00	1.788.194,29	1.223.607,29	1.848.383,87	0,00	8.808.028,87	
				Total Geral (Despesas Capital)	366.000,00	295.614,00	781.869,00	842.190,80	0,00	830.846,80	
				Total Geral	7.849.009,00	1.983.878,29	2.005.586,29	2.691.554,87	0,00	10.628.876,87	

O Responsável

O Conselho de Administração

Em ___ de _____ de _____

Em ___ de _____ de _____



4. TENDÊNCIAS DA CONTABILIDADE DE GESTÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

4.1 INDICADORES DE PERFORMANCE

Nos dias que correm é evidente a preocupação dos governos por melhorar a eficiência das organizações públicas como consequência das crescentes dificuldades para reduzir o gasto público sem diminuir o nível de prestação de serviços, quer em quantidade quer em qualidade. Verifica-se, por isso, uma certa inquietude por dotar os centros de decisão de técnicas de gestão e de informação fiável e oportuna que melhore a afetação de recursos, a medida do rendimento e do desempenho das entidades públicas.

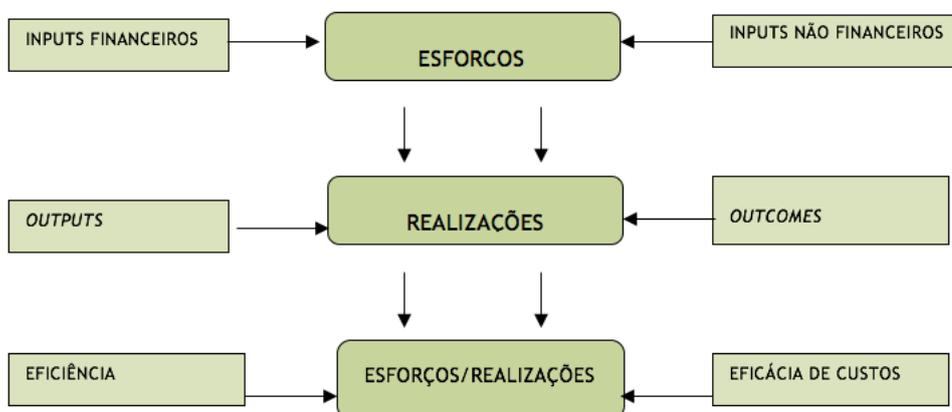
Um dos problemas da análise da economia, eficiência e eficácia das entidades públicas é o desenho de indicadores que representem adequadamente a atividade pública produzida e o seu impacto na sociedade. Esta dificuldade é agravada pela falta de experiência passada que permita contrastar e validar os indicadores de forma a introduzir as melhorias necessárias. Por outro lado, a falta de fontes de dados credíveis e fiáveis constitui um dos principais entraves à implementação de um sistema de indicadores. A implementação da contabilidade de custos revela-se fundamental para a obtenção da maioria dos indicadores de gestão. Assim, este processo de mudança organizacional deve iniciar por se definirem claramente as fontes de dados e assegurar a sua existência e fiabilidade.

Apesar disso, após o paradigma da Nova Gestão Pública, é inevitável as organizações públicas dotarem-se de sistemas de medida de desempenho adequados que permitam recolher e tratar dados financeiros e não financeiros com base nos quais deverão ser tomadas as decisões.

Por outro lado, o sistema de indicadores implementado deve assegurar uma clara articulação com os objetivos estratégicos e a missão organizacional. A imagem seguinte mostra um modelo em pirâmide que reflete bem a importância desta interligação quando se fala da implementação de indicadores de desempenho. Ou seja, a missão e os valores estratégicos constituem a base de todo o desenvolvimento dos indicadores de desempenho, seguindo-se a definição da estratégia e dos objetivos a alcançar e, por fim, os indicadores que medem o desempenho (topo-base). Após a avaliação dos resultados alcançados há todo um processo de feedback e follow-up que implica rever a estratégia e os objetivos (se necessário) para introduzir melhorias (base-topo).

Em função do nível de complexidade do modelo de indicadores que se pretende implementar podemos ter várias categorias de indicadores: indicadores de curto prazo ou de médio e longo prazo, indicadores de resultados ou processos (meios), indicadores financeiros ou não financeiros. Um modelo completo deve conter indicadores de cada uma destas categorias. No contexto das organizações públicas um modelo adequado é que relaciona os inputs (recursos) utilizados com os outputs e outcomes realizados de forma a medir os níveis de economia, eficiência e eficácia, de acordo com a Figura seguinte:

Figura xx: Modelo de indicadores de desempenho



Para uma melhor compreensão destes conceitos apresenta-se de seguida a definição do tipo de indicadores e alguns exemplos concretos.

a) Em relação às medidas de inputs, outputs e outcomes

- **Medidas de inputs** indicadores que medem a quantidade de recursos (financeiros e não financeiros) consumidos na prestação de bens e serviços, como por exemplo, o volume orçamental afeto a uma unidade de produção, as horas de trabalho, o número de funcionários, o número de equipamentos afetos, etc.
- **Medidas de outputs** indicadores que medem o montante de serviços prestados ou bens produzidos, como por exemplo, o número de quilómetros de estrada reparada, o número de alunos formados num determinado período, o número de cirurgias/consultas/internamentos realizados, etc.
- **Medidas de outcomes** indicadores que medem o impacto dos outputs produzidos na sociedade; Por exemplo, o número de toxicodependentes que conseguiram libertar-se do vício da droga, o número de ex-presidiários que foram integrados no mercado de trabalho após programa de formação, número de pessoas que deixaram de fumar após campanha de sensibilização, o número de diplomados que está empregado na área de formação. Estas medidas estão relacionadas com as medidas de eficácia.

A tabela sintetiza os conceitos e respetivos exemplos.

Tabela xx: Definição e exemplos de indicadores de inputs, outputs e outcomes

Tipo de indicador	Definição	Exemplos
Input	Medem os recursos financeiros e não financeiros utilizados pelo serviço	Inputs financeiros— volume orçamental; volume de receitas próprias; receitas próprias/receitas totais; % das transferências do OE; Inputs não financeiros — horas de trabalho, horas máquina/viatura, nº de docentes; nº de docentes doutorados; nº de funcionários; nº de computadores; nº de laboratórios, etc.
Outputs	Medem a quantidade de bens e serviços produzidos pela entidade;	Nº de cursos/escolas; nº de diplomados; nº de projetos de investigação ; nº de utentes da biblioteca; nº de cirurgias/consultas/internamentos; nº de processos respondidos;
Outcomes	Medem os resultados alcançados ou o impacto alcançado com os bens e serviços produzidos; devem incluir também medidas de perceção pública dos resultados.	Nº de estudantes matriculados com sucesso; nº de projetos de investigação financiados; taxa de empregabilidade; taxa de combate ao insucesso escolar; redução do analfabetismo; perceção acerca da qualidade do serviço; grau de satisfação do pessoal docente e não docente com a instituição; % docentes doutorados (<u>medidas de qualidade</u>).



b) Em relação às medidas de economia, eficiência e eficácia

- Medidas de economia – indicadores que medem a capacidade da organização para minimizar os custos sem comprometer os níveis de qualidade. Por exemplo, a reengenharia de processos pode ajudar a definir circuitos e eliminar tarefas inúteis, permitindo assim reduzir custos sem prejudicar a qualidade do serviço prestado.
- Medidas de eficiência – indicadores que medem a relação entre os meios utilizados (inputs ou recursos financeiros e não financeiros) e os fins (outputs) alcançados; ou seja, baseiam-se na relação entre os inputs e os outputs. O nível de eficiência aumenta sempre que se consegue aumentar o nível de outputs sem aumentar os inputs ou se consegue reduzir o nível de inputs consumidos sem reduzir o nível de outputs. Por exemplo, o custo por quilómetro de estrada reparada, o custo por aluno/curso, custo por internamento, horas de mão-de-obra por cada tonelada de recolha de resíduos, custo por crime investigado, etc.
- Medidas de eficácia – indicadores que medem a capacidade da organização ou de um determinado programa para produzir os outcomes (efeitos) desejados. Ou seja, estas são medidas direcionadas para o impacto da atuação dos programas do governo na comunidade e na satisfação das suas necessidades. Por exemplo, a eficácia de um programa de formação para desempregados pode medir-se pela percentagem de desempregados que conseguiram criar o próprio emprego após a formação; a eficácia de um programa de vacinação contra a gripe pode medir-se pela % de pessoas que não foram contaminadas pela doença; um programa de maior proximidade da PSP nas escolas pode medir-se pela percentagem de redução de criminalidade nas escolas; o sucesso de um curso superior pode medir-se pela taxa de empregabilidade.

A tabela seguinte sintetiza os conceitos e respetivos exemplos.

Tabela xx: Definição e exemplos de indicadores de eficácia e eficiência

Tipo de indicador	Definição	Exemplos
Medidas de eficiência	Medem os recursos utilizados por cada unidade de output produzido; ou o custo por cada output;	Custo/proveito por estudante; custo por curso; custo por diplomado; custo por doente tratado; custo por cirurgia/consulta/dia internamento; custo por projeto executado; tempo médio de resposta; tempo médio de resolução de processos administrativos; grau de execução orçamental;
Medidas de eficácia	Medem o alcance dos resultados/outcomes esperados; ou o custo por cada resultado obtido.	Taxa de sucesso escolar; taxa de empregabilidade; taxa de criminalidade; taxa de analfabetismo; percentagem de doentes curados; percentagem de doentes vacinados; taxa de ocupação das escolas das bibliotecas; taxa de ocupação das piscinas, grau de execução dos projetos, etc...

Como se verifica existe uma forte complementaridade entre as diversas medidas de desempenho analisadas que contribuem para a necessidade de se adotarem sistemas de contabilidade de gestão que articulem estas medidas numa perspetiva multidimensional. O *Balanced Scorecard* é um exemplo de um modelo usado com esta finalidade e que será estudado no ponto seguinte.

Os exemplos seguintes apresentam um conjunto de indicadores que podem ser aplicados na realidade concreta das entidades.



Exemplo 1: Indicadores para os municípios na área do saneamento, abastecimento e distribuição de água¹⁸

No exemplo seguinte são apresentados exemplos de indicadores para a área do saneamento, abastecimento e distribuição de água, cuja competência se encontra na esfera das autarquias locais. Os indicadores são apresentados para as categorias de economia e inputs, eficácia e outputs, eficiência e níveis de excelência.

Aspetos a medir	Indicadores de desempenho
Economia e Inputs	
A.1 Custo unitário com pessoal	a. Custo total do pessoal afeto a estes serviços/nº de pessoas empregadas nos serviços
A.2 Poupança na aquisição de equipamentos	a. Custo efetivo contratado dos equipamentos/preço tipo ou valor previsto no contrato
A.3 Custo do serviço de saneamento, abastecimento e distribuição de água por habitante	a. Custo total com os serviços prestados/nº de habitantes
Eficácia e Outputs	
B.1 Eficácia operativa	a. Nº de km de coletores limpos/Nº previsto de km; b. M3 de água fornecida/ M3 previstos de água fornecida; c. M3 de água depurada/ M3 previstos de água depurada; d. Nº de km de tubagem construída/Nº previsto de km de tubagem construída
B.2 Eficácia orçamental de gastos	a. Gastos reais de saneamento, abastecimento e distribuição de água/gastos orçamentados com estes serviços
B.3 Eficácia orçamental de receitas	a. Receitas reais de saneamento, abastecimento e distribuição de água/receitas orçamentadas com estes serviços
B.4 Eficácia geral	a. Nº de km de coletores limpos/ Nº de habitantes b. M3 de água distribuída/Nº de habitantes; c. M3 de água depurada/Nº de habitantes; d. Nº de km de tubagem construída/Nº de habitantes
Eficiência	
C.1 Eficiência (real) do pessoal	a. Nº de Kms de coletores limpos/Nº de pessoas empregadas; b. M3 de água fornecida/Nº de pessoas empregadas; c. M3 de água depurada/ Nº de pessoas empregadas; d. Nº de km de tubagem construída/Nº de pessoas empregadas;
C.2 Eficiência global do serviço	a. Nº de Kms de coletores limpos/Custos totais do serviço; b. M3 de água fornecida/Custos totais do serviço; c. M3 de água depurada/ Custos totais do serviço; d. Nº de km de tubagem construída/ Custos totais do serviço;
Excelência (relacionada com a qualidade)	
D.1 Tempo médio de resposta em avarias de água	a. Tempo médio de resposta em avarias na distribuição de água;
D.2 Recursos à disposição do público	a. Nº de pessoas empregadas em saneamento, abastecimento e distribuição de água/Nº de habitantes;
D.3 Nível de abrangência do serviço	a. Nº de habitações ou propriedades ligadas à rede de água/Nº de habitações ou propriedades totais; b. Nº de habitações ou propriedades ligadas à rede de esgotos/Nº de habitações ou propriedades totais;
D.4 Volume de queixas e reclamações	a. Nº de reclamações do serviço de saneamento, abastecimento e distribuição de água/Nº de habitantes (em milhares)
D.5 Avaliação dos cidadãos	a. Pontuação obtida em inquéritos dirigidos à população sobre o serviço de saneamento, abastecimento e distribuição de água.

¹⁸ Baseado no documento da AECA nº 26 sobre “Un Sistema de Indicadores de Gestión para los Ayuntamientos”.



Exemplo 2: Indicadores para as Instituições de Ensino Superior¹⁹

Tipo de indicador	Exemplo de indicadores	
Inputs	% docentes doutorados % docentes a tempo inteiro Nº de funcionários Nº de computadores em sala de aula Nº de laboratórios	Receitas com propinas Receitas com projetos Receitas do Orçamento de estado Gastos com pessoal Gastos de funcionamentos
Outputs	Nº de diplomados Taxa de abandono Taxa de sucesso escolar Taxa de ocupação do curso Nº de publicações	Duração média dos estudos Nota mínima de ingresso Nº de estudantes por professor Nº de estudantes por funcionário
Outcomes (efeitos)	% de diplomados a trabalhar na área de formação Impacto da atividade da entidade na economia regional	Nº de projetos executados com sucesso % de publicações ISI Publicações ISI por docente doutorado
Economia	Nível de subactividade Nº elevado de queixas Recurso excessivo a horas extraordinárias Recurso excessivo a trabalho temporário	Sistemas abandonados ou obsoletos Material inutilizado Gastos de manutenção excessivos Desperdícios
Eficiência	Custo com pessoal por departamento/curso Custo por cada estudante formado	Tempo médio de resposta Custo por projeto
Eficácia	Taxa de empregabilidade Taxa de satisfação dos estudantes com o curso Taxa de satisfação dos empregadores	Custo (rendimento) por cada projeto executado com sucesso

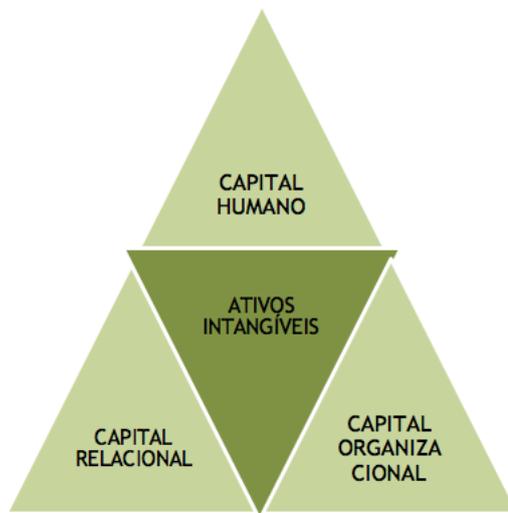
4.2 BALANCED SCORECARD E QUAR

4.2.1. Conceitos e características

O *Balanced Scorecard* (BSC) é uma ferramenta de gestão estratégica que pode ser aplicada a organizações de qualquer dimensão, no sector público ou privado. Com uma construção flexível, adapta-se à dinâmica própria de cada organização. Permite balancear no mesmo documento perspectivas externas (resultados financeiros, satisfação do cliente/utente) e internas (processos, aprendizagem, inovação) e explicitar a relação que existe entre os objectivos a atingir nas várias perspectivas. O BSC permite orientar, disciplinar e sistematizar as fases de formulação, implementação e avaliação da estratégia, dispensando, assim, o uso de uma metodologia própria para cada fase.

Robert Kaplan e David Norton, os criadores desta ferramenta, desde a década de 80 do século passado preocuparam-se com a falta de informação relevante e estratégica que os gestores têm disponível para decidir em contextos fortemente dinâmicos e competitivos, uma vez que o modelo de gestão existente não articulava as medidas de desempenho com a estratégia organizacional. Em consequência, os autores procuraram desenvolver um novo modelo contabilístico que incorporasse o valor de ativos intangíveis e intelectuais, como as relações com o exterior, a satisfação dos clientes, a capacidade de inovação, as capacidades e qualidades dos trabalhadores e o desenvolvimento de processos internos mais flexíveis. O objetivo é incorporar o valor do capital humano, relacional e organizacional no processo de valorização da organização com vista à tomada de decisões mais acertadas.

¹⁹ Baseado no livro “Libro Blanco de los costes en las Universidades”, editado por Oficina de Cooperación Universitaria, Espanha (2013).

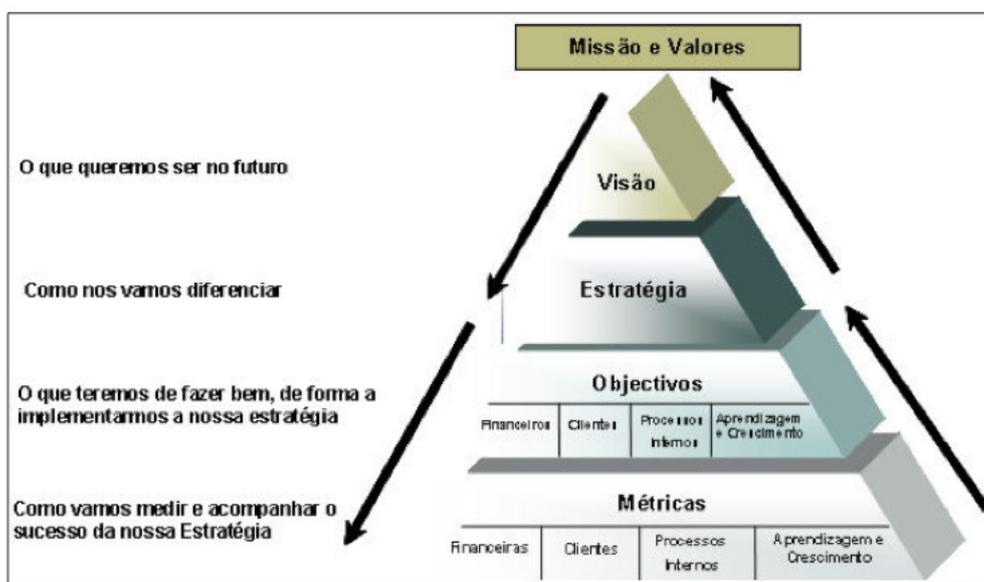


Seguindo esta linha de pensamento, Kaplan e Norton desenvolveram, no início da década de 90 do século passado, o BSC com o objectivo de complementar as medidas financeiras tradicionais, de modo a melhorar o processo de tomada de decisão das organizações. Desde o surgimento do modelo, foi exponencial o interesse pela sua investigação e pela análise das suas implicações, na gestão pública e privada.

O BSC define-se como um sistema complementar às medidas financeiras tradicionais, fornecendo um conjunto de informações que propicia à gestão uma rápida e melhor compreensão do negócio e da estratégia organizacional. Estas medidas visam permitir uma avaliação do desempenho das organizações, através de um conjunto de indicadores, devendo esta avaliação ser parte integrante do processo de gestão.

Este modelo de gestão é caracterizado por traduzir e comunicar a missão e a estratégia organizacional, através de um conjunto de medidas de desempenho, fundamental para o sistema de gestão estratégica. O desempenho não pode ser gerido apenas por medidas financeiras, devendo contemplar também um conjunto de medidas não financeiras. Para colmatar esta situação, surge o BSC que propicia uma gestão e avaliação do desempenho em quatro perspectivas, sendo elas a perspectiva financeira, os clientes, os processos internos e a aprendizagem e crescimento (Kaplan e Norton, 1992). A Figura seguinte exemplifica o modelo desenvolvido e a articulação das 4 perspetivas com a missão, a visão e a estratégia da organização.

Figura XX: Estrutura do BSC





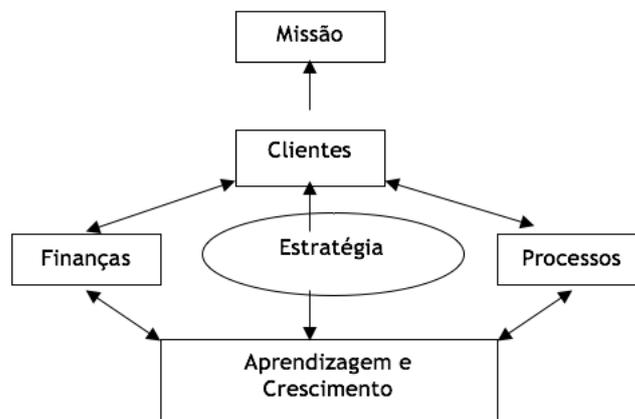
4.2.2. O BSC aplicado à Administração Pública

O sucesso das entidades públicas deve ser medido com base na eficiência e eficácia com que as necessidades dos cidadãos são satisfeitas, logo, as medidas financeiras tradicionais não fornecem informação suficiente para efetuar esta avaliação.

Como adaptar o modelo original do BSC para as organizações sem fins lucrativos e entidades públicas? Como pode esta ferramenta ser implementada com sucesso em organizações onde o lucro e o desempenho financeiro não são o objectivo central?

A satisfação das necessidades da comunidade e a melhoria do bem-estar público fazem do sector público um sector específico, com uma missão geral que se distingue da do sector privado. Assim, há algumas alterações ao modelo original. A Figura seguinte representa a estrutura do BSC para o sector público, sendo esta constituída pelas perspectivas dos clientes, dos processos, das finanças e da aprendizagem e crescimento.

Figura xxx: Estrutura do BSC no Sector Público



Uma primeira alteração face ao modelo original do BSC está relacionada com a posição cimeira ocupada pela missão organizacional, estando todas as perspectivas de desempenho interligadas de modo a concretizá-la. A missão passa a estar no topo da estrutura, significando que, em primeiro lugar, é necessário perceber a razão da existência da organização e quem é que ela serve.

Por outro lado, há uma maior importância atribuída à perspectiva dos clientes, em detrimento da perspectiva financeira, devido ao facto do foco não ser colocado nos investidores e na maximização do seu valor, mas sim na satisfação das necessidades dos seus clientes. Ao alinhar a perspectiva do cliente com a estratégia está-se a dar voz às suas expectativas e à introdução das suas necessidades na definição dos serviços públicos a prestar.

Assim, a posição da perspectiva financeira no modelo original é ocupada pela perspectiva dos clientes devido à missão destas organizações. A abordagem é que tudo o que fazemos relativamente às finanças, retornos, e outras coisas é para sustentar e satisfazer os cidadãos/clientes. Contudo, é necessário definir quem são os clientes das organizações públicas e sem fins lucrativos porque temos que considerar aqueles que pagam o serviço público e os que beneficiam dele. Contudo, na estrutura do BSC devemos considerar todos os grupos de clientes porque todos influenciam a estratégia e o alcance da missão.

Apesar das alterações analisadas, a perspectiva financeira continua a existir no BSC para o sector público. Ou seja, não há BSC sem a perspectiva financeira, pois não é possível operar com sucesso sem recursos financeiros. As medidas financeiras vão determinar o sucesso ou as limitações da atividade pública e, consequentemente, a concretização da sua missão, por isso ela continua a existir. No sector público esta perspectiva foca essencialmente os custos com a atividade pública e a forma como lidar com recursos escassos, e não a obtenção do lucro como no sector privado. O desempenho financeiro, no sector público, não é um objectivo



em si mesmo mas sim um meio através do qual se concretizam os fins, como a satisfação dos clientes e da comunidade em geral através da produção de bens e serviços.

A perspectiva dos processos internos também faz parte do modelo do BSC para o sector público, sendo fundamental identificar os processos internos críticos para criar valor para os clientes. Os processos escolhidos devem estar diretamente relacionados com os objectivos e medidas escolhidas para a perspectiva do cliente, de forma a melhorar os seus *outcomes*. Por exemplo, o tempo médio de resposta a um pedido de um cliente passa, necessariamente, por uma melhoria nos processos internos e na sua gestão. Qualquer sintoma de disfunção é percebido no interior da organização e pelos próprios clientes que tendem a desacreditar na eficiência da Administração Pública. Esta situação requer um alinhamento estratégico de todos os processos internos com a estratégia organizacional. Só deste modo será possível reduzir os custos sem diminuir a satisfação dos clientes.

Por último, a perspectiva da aprendizagem e do crescimento também integra o modelo do BSC adaptado ao sector público, pois também estas organizações necessitam de ter pessoas devidamente qualificadas, capazes, dedicadas e orientadas para o alcance da missão organizacional. Os trabalhadores e as infraestruturas organizacionais representam a base do BSC, pois a melhoria dos processos internos, a posição financeira e a satisfação das necessidades dos clientes vai depender, em grande parte, das capacidades dos trabalhadores e dos instrumentos que estão à sua disposição. Esta perspectiva é, por vezes, ignorada, pondo em causa o sucesso na implementação do BSC. Contudo, é necessário ter em conta que trabalhadores motivados, com adequadas aptidões e ferramentas, operando num clima organizacional sustentável, são os ingredientes chave para melhorar os processos, trabalhar com limitações financeiras e, finalmente, satisfazer os clientes e conduzir ao sucesso da missão.

As diferenças na ordenação das perspectivas, entre o sector público e o sector privado são apresentadas na Tabela seguinte. Estas baseiam-se no facto das finanças constituírem o principal objectivo no sector privado e a satisfação dos clientes a principal motivação do sector público. A informação sobre o cliente e a sua satisfação é mais relevante para o sector público onde este, na maioria das vezes, não tem opção de escolha de bens e serviços estando perante um regime de monopólio, daí esta perspectiva aparecer no topo da estrutura do BSC. A aprendizagem e crescimento, bem como o sucesso dos processos internos, são meios essenciais para o alcance dos objectivos, em qualquer um dos sectores.

Tabela XX: Ordenação das perspectivas de desempenho no Sector Público e Privado

Sector Privado	Sector Público
Perspectiva Financeira Perspectiva dos Clientes Perspectiva dos Processos Perspectiva da Aprendizagem e Crescimento	Perspectiva dos Clientes Perspectiva dos Processos Perspectiva da Aprendizagem e Crescimento Perspectiva Financeira

Fonte:XXX

Apresenta-se de seguida o modelo do BSC do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS) para exemplificação dos conceitos abordados. Por uma questão de simplificação, optou-se por incluir a estrutura apenas de uma das unidades orgânicas do IGFSS, neste caso a secção de contabilidade. No modelo apresentado são definidos os objetivos em cada uma das perspetivas do BSC: os clientes, os processos internos e a aprendizagem e crescimento. Neste caso a entidade optou por não incluir a perspectiva financeira uma vez que a secção de contabilidade se insere precisamente nesta vertente financeira. Contudo, a perspectiva financeira está contemplada nas outras áreas e secções do IGFSS. Para além dos indicadores apresentados para cada objetivo o BSC inclui também as metas a atingir para um determinado período permitindo, desta forma, medir o desvio entre o desempenho esperado e o desempenho alcançado.



Exemplo: Estrutura do scorecard do IGFSS para a secção de contabilidade²⁰

Perspectiva	Objectivos	Indicadores	Metas para 2009
CLIENTES	Processar a despesa	Taxa de cumprimento do pagamento – diversos	94%
		Taxa de cumprimento do pagamento - Fundos de Maneio	95%
	Disponibilizar a execução e controlo orçamental do IGFSS	Tempo médio de apresentação mensal da execução orçamental ao Controlador Financeiro - Despesa e Receita	4 dias úteis
		Tempo médio de apresentação da Execução Orçamental Mensal	2 dias úteis
		Tempo médio de elaboração do relatório da evolução da despesa e da receita do IGFSS	5 dias úteis
	Elaborar o orçamento do IGFSS	Apresentação dos mapas orçamentais e do Relatório à Direção Geral do Orçamento	31-10-2009
	Produzir as demonstrações financeiras do IGFSS	Apresentação do dossier de contas	Até ao dia 20 do mês seguinte ao trimestre em análise
		Prazo de conferência das contas 25 (devedores e credores por conta do orçamento)	Até ao 4º dia útil do mês seguinte
Prazo de apresentação das contas anuais ao TC		30-04-2009	
Processos internos	Produzir informação para entidades externas	Taxa de cumprimento do envio das declarações fiscais	90% Até dia 15 Jan
	Contabilizar a receita	Taxa de cumprimento da contabilização da Receita	76%
	Validar os registos contabilísticos	Análise dos saldos das contas do perímetro de consolidação	Até ao dia 30 do mês seguinte ao trimestre em análise
	Desenvolver os interfaces dos Sistemas de Informação	Taxa de cumprimento dos testes nos Sistemas de Informação	90%
Aprendizagem e crescimento	Desenvolver o Capital Humano	Índice de satisfação dos Colaboradores	76%
		N.º médio de horas de formação por Colaborador	(1)
		SIADAP - Avaliações homologadas	99 dias (2)
		SIADAP - Objectivos contratualizados	99 dias (2)
		Taxa de resposta à avaliação REF	95%
		Taxa de absentismo	3,99%
	Assegurar a melhoria contínua do Processo	N.º de ações preventivas	3
		Tempo médio para definir ações corretivas (RNC)	5 dias úteis
	Taxa de cumprimento dos OLA (Organizational & Level Agreements)	90%	

Fonte: Plano de atividades do IGFSS para 2009 (pág.48).

(1) De acordo com o Plano de Formação para 2009

(2) 99 dias para 100% das fichas

4.2.3 Do BSC ao Quadro de Avaliação e Responsabilidades (QUAR)

A aplicação do BSC nos serviços públicos tem crescido de forma significativa nos países da OCDE. Em Portugal é notável uma maior consciência dos gestores públicos para a utilidade desta ferramenta, especialmente após a aprovação do novo Sistema Integrado de Gestão e Avaliação do Desempenho na administração Pública (SIADAP), pela Lei n.º 66-B/2007 de 28 de Dezembro.

²⁰ A estrutura do BSC para a secção da Contabilidade não contém a perspectiva financeira uma vez que esta área se insere precisamente nesta vertente. Contudo, a perspectiva financeira está contemplada nas outras áreas e secções.



SIADAP

Artigo 2º - âmbito de aplicação

(...) aplicação obrigatória a todos os serviços da administração direta e indireta do Estado, bem como aos serviços da administração regional autónoma e da administração autárquica (com as devidas adaptações), incluindo os respectivos serviços desconcentrados ou periféricos e estabelecimentos públicos, com exceção das entidades públicas empresariais.

Este diploma representa uma evolução face ao enquadramento legislativo existente na medida em que, para além de introduzir alterações ao nível da avaliação dos trabalhadores e dirigentes, estabelece também a avaliação de desempenho das unidades orgânicas e dos serviços prestados.

É ao nível da medida e avaliação de desempenho dos serviços que o processo assume uma maior dimensão e complexidade, tendo sido criado o Quadro de Avaliação e Responsabilização (QUAR) que incorpora as seguintes informações:

- a missão do serviço;
- os objectivos plurianuais e anuais;
- os indicadores de desempenho e respectivas fontes de dados;
- os meios disponíveis (recursos humanos);
- o grau de realização dos resultados;
- a identificação dos desvios e, finalmente,
- a avaliação final do desempenho com a indicação das respectivas recompensas ou sanções.

Os parâmetros de avaliação do QUAR devem ter em conta três objetivos essenciais para os quais devem ser definidos os indicadores de desempenho a medir:

- objetivos de eficácia;
- objetivos de eficiência e
- objetivos de qualidade.

A informação sobre o desempenho alcançado bem como os desvios verificados de acordo com o QUAR deve ser parte integrante do relatório de atividades anual.

SIADAP

Artigo 18º

(...) A avaliação final do desempenho resulta numa classificação qualitativa de desempenho insuficiente, desempenho satisfatório e desempenho bom.

Podemos constatar que há várias semelhanças entre o BSC e a estrutura do QUAR, sendo que o BSC é mais abrangente e serve como primeira abordagem para a definição dos objetivos e indicadores a incluir no QUAR. Por outro lado, o QUAR é mais operacional e deve incidir especialmente nos objetivos que projetam a imagem do serviço para o exterior, produzem impactos positivos na relação com os clientes e traduzem melhor a excelência de serviço.

Depois de implementado o BSC constitui um importante apoio à elaboração do QUAR. Por exemplo, as en-



tidades que tinham já procedido ao desenvolvimento do BSC antes da aprovação do SIADAP tiveram todo o trabalho de elaboração do QUAR facilitado porque toda a estratégia estava já alinhada com os objetivos, os indicadores e as metas a atingir. Por isso podemos afirmar que há uma forte interligação entre as duas ferramentas.

Para melhor compreensão da estrutura e conteúdo do QUAR apresenta-se de seguida o exemplo do QUAR do IGFSS, para os parâmetros de eficiência e de eficácia. Como se pode verificar a entidade apresenta os valores verificados em 2010, 2011 e 2012 para cada indicador permitindo assim efetuar uma análise evolutiva do desempenho da entidade. Por exemplo, para o parâmetro de eficácia a entidade definiu 3 indicadores. A meta estabelecida para 2012 é superior à de 2010 e 2011, o que significa que a entidade procura melhorar os resultados em relação aos anos anteriores. Em termos de resultados obtidos em 2012 estes foram superados em dois indicadores, não tendo sido cumprido o terceiro indicador. Em termos globais, o parâmetro de eficácia foi superado em 34%. Em síntese, esta ferramenta permite-nos ter uma abordagem do desempenho da entidade e da sua evolução no tempo, facilitando assim o processo de deteção de irregularidades e definição de melhorias a implementar.



Exemplo do QUAR do IGFSS (2012)

EFICÁCIA: Resultado do parâmetro Eficácia: 122,71%

Período de avaliação: janeiro a dezembro

Classificação: **Superado**

Ponderação: 34%

Objetivos operacionais	Ponderação	2010		2011		2012				Classificação	
		Meta	Resultado	Meta	Resultado	Meta	Tolerância	Valor crítico	Resultado		Tx realização
Rentabilizar os ativos da Segurança Social 100%											
Indicador 1: Variação % da taxa de cobrança global (%) Fórmula = (Valor da cobrança global no período / Valor em dívida no período) / (Valor da cobrança global no período homólogo / Valor em dívida no período homólogo) - 1	40%	2,00	3,10	3,00	12,81	5,00	0,00	6,25	7,38	147,60%	Superado
Indicador 2: Rendibilidade média IGFSS Vs MMI (Pontos base) Fórmula = Diferença entre as taxas obtidas nas aplicações do IGFSS face às Taxas do MMI (Mercado Monetário Interbancário), para prazos equivalentes	40%	35	158	100	330	170	0	213	249	145,93%	Superado
Indicador 3: Montante das receitas de alienação de imóveis (Milhões de €) Fórmula = Soma das receitas provenientes de alienações de imóveis	20%	25,05	24,51	4,00	3,73	10,00	0,00	12,50	2,65	26,50%	Não cumprido
Resultado do Objetivo	122,71%										



EFICIÊNCIA - Resultado do parâmetro Eficiência: 62,50%

Classificação: **Não cumprido**

Ponderação: 34%

Objetivos operacionais	Ponderação	2010		2011		2012					
		Meta	Resultado	Meta	Resultado	Meta	Tolerância	Valor crítico	Resultado	Tx realização	Classificação
		Apresentar o OSS e a Conta da SS	100%								
Indicador 1: Prazo de entrega do Orçamento da Segurança Social (dias úteis) Fórmula = (N.º de dias úteis que medeia entre o início dos trabalhos - 01/02/2012 - e a data de entrega - previsto 15/10/2012)	50%	179	179	176	175	176	0	175	176	100,00%	Cumprido
Indicador 2: Prazo de entrega da Conta da Segurança Social (dias úteis) Fórmula = (N.º de dias úteis que medeia entre o início dos trabalhos - 02/01/2012 - e a data de entrega - previsto 18/06/2012)	50%	113	112	111	113	115	0	113	121	25,00%	Não cumprido
Resultado do Objetivo 62,50%											



4.3 BENCHMARKING

O *benchmarking* consiste numa rotina de comparação de processos, práticas, custos e pessoal entre organizações similares com vista à identificação de oportunidades para melhorar o serviço e/ou reduzir custos. As práticas de *benchmarking* envolvem a comparação das atividades chave com as melhores práticas a nível mundial, e visa identificar as atividades que necessitam ser melhoradas. Assim, o *benchmarking* pode ser usado para vários propósitos como (1) avaliar o desempenho de forma objectiva; (2) expor áreas onde é necessário melhorar; (3) identificar outras organizações com processos bem sucedidos, com vista à sua adopção e, (4) testar até que ponto as melhorias em determinados programas foram bem sucedidas.

Em relação aos possíveis efeitos do *benchmarking* podemos distinguir três: (1) o *benchmarking* conduz a uma melhoria do desempenho das organizações em geral; (2) o *benchmarking* é um forte incentivo à melhoria do desempenho de organizações com fraco desempenho e, (3) o *benchmarking* diminuirá as diferenças de desempenho entre organizações.

Em suma, a prática de *benchmarking*, seja no tempo ou no espaço, começa também a ganhar o seu espaço na nova gestão pública. A informação comparativa do desempenho ao longo do tempo, bem como entre entidades do mesmo ramo ou tipo de serviço público (produção de *outputs* semelhantes), revela-se essencial no apoio à gestão e na promoção da *accountability*.

Em resposta ao instituído no SIADAP, várias organizações públicas Portuguesas divulgaram, no relatório de atividades de 2008 e 2009, o uso de práticas de *benchmarking* como forma de promover a melhoria do desempenho. Por exemplo, o Instituto Nacional de Meteorologia, o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, o Turismo de Portugal e o Instituto de Registos e Notariado desenvolvem já práticas de *benchmarking* (nacional e/ou internacional). A sensibilidade para a adopção destas práticas surge no seguimento das recomendações do Conselho Coordenador de Avaliação dos Serviços que incentiva à medida da evolução dos resultados face a anos anteriores, tendo por base os indicadores do QUAR (comparação no tempo), bem como da excelência dos resultados obtidos quando comparados com outros padrões, sejam nacionais ou internacionais (comparação no espaço).

Apesar da falta de estudos sobre o uso de práticas de *benchmarking* no nosso país, é evidente que nos últimos anos começam a aparecer estudos que procuram comparar o desempenho de entidades do mesmo sector tendo por base determinado indicadores de desempenho. De seguida são apresentados alguns resultados publicados sobre a comparação de resultados entre de entidades públicas. Para cada exemplo apresentado é indicado o tipo de indicadores usado no estudo para a elaboração do ranking e o ano de referencia. Apesar das limitações destes rankings, como se analisa de seguida, através deles é possível perceber que há organizações com melhor desempenho do que outras, podendo as organizações com pior desempenho adotar práticas e métodos de trabalho usados nas organizações com melhor desempenho promovendo-se assim a melhoria organizacional.

Exemplo 1: Ranking dos municípios Portugueses²¹

Tipo de indicadores avaliados: indicadores financeiros (dívidas, despesas, receitas, prazos de pagamento, etc.)

Ano de referencia: 2013

Na primeira tabela é possível comparar a pontuação dos 10 melhores municípios, em termos de eficiência financeira, com base em dados de 2013, de acordo com os indicadores financeiros estudados no Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses. É ainda possível comparar a posição obtida em 2013 com a obtida no ano anterior e perceber assim a evolução do município no período em causa.

²¹ Dados retirados do Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2013, editado pela OTOC e disponível em <http://www.otoc.pt/pt/noticias/anuario-financeiro-dos-municipios-portugueses-2013/>.



**R63.A – Ranking Global dos 10 melhores municípios de grande dimensão,
 em termos de eficiência financeira em 2013**

	Município	Distrito	Posição 2012	Pontuação 2013
1	Sintra	Lisboa	3	156
2	Matosinhos	Porto	9	150
3	Vila Franca de Xira	Lisboa	4	149
3	Porto	Porto	10	148
5	Guimarães	Braga	13	147
6	Leiria	Leiria	11	147
7	Amadora	Lisboa	1	141
8	Almada	Setúbal	7	138
9	Maia	Porto	8	133
10	Barcelos	Braga	2	129

A Tabela seguinte permite ter uma perspetiva evolutiva da posição dos melhores municípios no ranking global do desempenho financeiro, desde 2010 até 2013.

**R64.A – Ranking Global dos 10 melhores municípios de grande dimensão,
 em termos de eficiência financeira – soma da pontuação obtida em 2010, 2011, 2012 e 2013**

	Município	Distrito	Pontuação				
			2010	2011	2012	2013	2010 a 2013
1	Amadora	Lisboa	154	172	168	141	635
1	Vila Franca de Xira	Lisboa	154	179	153	149	635
3	Almada	Setúbal	153	126	147	138	564
4	Barcelos	Braga	136	129	160	129	554
5	Porto	Porto	93	150	137	148	528
6	Maia	Porto	120	123	145	133	521
7	Oeiras	Lisboa	133	121	149	114	517
8	Sintra	Lisboa	114	81	159	156	510
9	Vila Nova de Famalicão	Braga	132	129	148	99	508
10	Leiria	Leiria	102	121	136	147	506

De seguida apresentamos ainda uma notícia que mostra o interesse da comunicação social neste tipo de informação comparativa, neste caso a comparação dos municípios com maior endividamento. O ranking dos municípios com maior endividamento teve por base o rácio dívidas/receitas totais que mede a dimensão da dívida face às receitas dos municípios, com referência a 31 de dezembro de 2013. Os municípios que se encontram nesta situação de elevado endividamento têm de recorrer ao Fundo de Apoio Municipal (FAM) tendo por base um programa de saneamento financeiro celebrado entre as partes.

Filhos do FAM

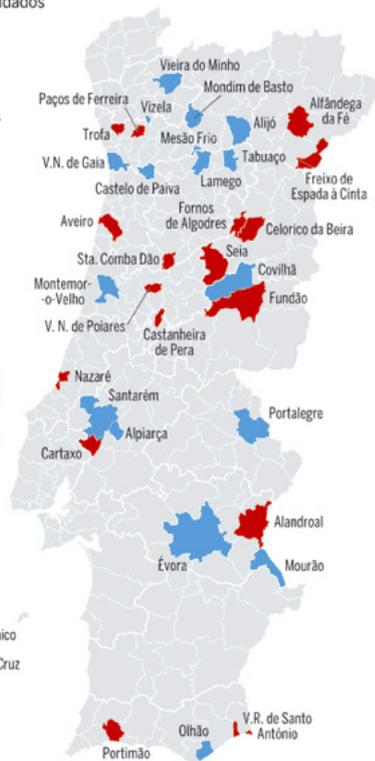
Já é conhecida como a **troika dos municípios**. O Fundo de Apoio Municipal (FAM) é capitalizado a meias pelo Estado e pelos municípios, veio para ficar e terá 650 milhões de euros para apoiar os mais endividados

Municípios superendividados (20)

Estas são as câmaras que têm de recorrer ao Fundo de Apoio Municipal, pois o seu endividamento é três vezes superior às receitas anuais. O Fundo impõe-lhes uma negociação com os credores, a apresentação de um programa de saneamento financeiro e são sujeitos a avaliações trimestrais das quais depende a libertação das tranches de ajuda financeira. Uma das contrapartidas é aumentar os impostos locais total ou parcialmente dependentes dos municípios – IMI e IRS –, as taxas e a derrama. Vai também ser criado um programa para rescisões amigáveis com os trabalhadores

Municípios endividados (23)

A *ratio* entre receitas anuais e endividamento situa-se entre os 2,25 e os 3. Estes municípios podem recorrer ao FAM para beneficiar de taxas de juro mais simpáticas. Para isso, têm de fazer uma consolidação da dívida. Vila Nova de Gaia, o mais populoso município entre os endividados, tem uma dívida 2,5 vezes superior às receitas anuais



MUNICÍPIO	POPULAÇÃO	DÍVIDA/RECEITA*	DÍVIDA TOTAL**
Fornos de Algodres	4 989	787%	32
Nordeste	4 937	644%	21
Paços de Ferreira	56 340	613%	121
Vila Franca do Campo	11 229	491%	28
Cartaxo	24 462	486%	54
Fundão	29 213	438%	82
V. N. de Poiares	7 281	428%	20
Portimão	55 614	422%	159
Vila Real de Santo António	19 156	409%	72,5
Freixo de Espada à Cinta	3 780	400%	18,5
Alfândega da Fé	5 104	369%	20
Seia	24 702	360%	57
Aveiro	78 450	358%	142
Alandroal	5 843	353%	21
Celorico da Beira	7 693	335%	22
Machico	21 828	328%	26
Nazaré	15 158	319%	43
Castanheira de Pera	3 191	319%	10
Sta. Comba Dão	11 597	309%	19
Trofa	38 999	304%	47

Dados relativos a 31 de dezembro de 2013
 * Dimensão da dívida face às receitas anuais ** Em milhões de euros

FONTE Sistema Integrado de Informação da Administração Local e Pordata

MUNICÍPIO	POPULAÇÃO
V.N. de Gaia	302 295
Santarém	62 200
Évora	56 596
Covilhã	51 797
Olhão	45 396
Sta. Cruz	43 005
Lamego	26 691
Montemor-o-Velho	26 171
Portalegre	24 930
Vizela	23 736
Castelo de Paiva	16 733
Ribeira Brava	13 375
Vieira do Minho	12 997
Alijó	11 942
Alpiarça	7 702
Mondim de Basto	7 493
Calheta	7 429
Tabuaço	6 350
S. Vicente	5 723
Velas	5 398
Lajes do Pico	4 711
Mesão Frio	4 433
Mourão	2 663

INFOGRAFIA AR/VEIAO



Exemplo 2: Ranking dos hospitais do Sistema Nacional de Saúde

Tipo de indicadores avaliados: qualidade dos serviços prestados (índice de mortalidade, complicações no internamento e readmissões após a alta)

Ano de referencia: 2013

O ranking apresentado para os hospitais, com referência a 2013, teve por base a análise da qualidade dos serviços prestados em 17 agrupamentos de doenças analisados. Contudo, não foram considerados outros indicadores como tempos médios de espera e indicadores financeiros.

Os resultados do estudo elaborado foi também divulgado na comunicação social, tal como mostra o exemplo seguinte, onde é possível conhecer o ranking global em 2013, e a posição comparativa em 2012. É ainda possível conhecer a posição de cada hospital em cada uma das 17 especialidades analisadas. Com base no estudo é possível analisar os hospitais com melhores práticas em cada especialidade permitindo assim que outros hospitais possam adotar práticas semelhantes e assim promover melhorias contínuas.

Alexandra Inácio
alexandra.inacio@jn.pt

O Hospital de São João, no Porto, recuperou a liderança no ranking dos hospitais públicos, por ter sido a unidade que mais melhorou nos índices de mortalidade durante os internamentos.

É a sexta vez em nove edições que o São João fica em primeiro lugar do ranking dos hospitais públicos, feito pela Escola Nacional de Saúde Pública (ENSP). Nos 17 agrupamentos de doenças analisados, a unidade lidera ainda nove rankings e surge em terceiro lugar noutro. Apesar dos resultados, o Conselho de Administração do hospital optou por não comentar o estudo.

A avaliação feita pela ENSP, recorde-se, centra-se no número dos episódios de internamento e na qualidade dos cuidados prestados, tendo por base três indicadores: mortalidade, complicações durante o internamento e readmissões após a alta. Excluídos do estudo ficam indicadores como os tempos de espera para consultas ou cirurgias.

Carlos Costa, coordenador do estudo, defende que a pesquisa se centraliza na informação sobre internamentos “para facilitar a comunicação” sobre os cuidados prestados aos doentes. “É uma avaliação de desempenho que deve ser um ponto de partida para identificar onde existem problemas. Se os hospitais acompanham ou

não o ranking, isso é problema deles”, sublinha, ao JN.

Novo indicador

O Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, que no ano passado liderou o ranking, desceu para o segundo lugar, por não ter melhorado tanto o índice de mortalidade relativamente a 2012, explica Carlos Costa. Esse é o indicador “com mais peso” na avaliação. Já o Centro Hospitalar de Lisboa Norte, que inclui o Santa Maria, manteve a terceira posição.

Os dados ontem revelados pela ENSP são ainda provisórios. Em fevereiro, foi divulgado o ranking de 2012. O objetivo de Carlos Costa era analisar o primeiro semestre

FOI A MELHORIA RELATIVA AOS ÍNDICES DE MORTALIDADE QUE DEVOLVEU A LIDERANÇA

de 2013 para incluir um novo indicador: distinguir complicações que surjam durante o internamento de outras diagnosticadas no momento da admissão. Por exemplo, um idoso que entre com queixas respiratórias mas a quem seja diagnosticada também uma infeção urinária. Recorde-se que essa indistinação penalizou o São João no ranking anterior. Como a Administração Central do Sistema de Saúde antecipou a divulgação dos dados de 2013, a ENSP resolveu também publicar dados provisórios, esclareceu Carlos Costa. ●



10 MELHORES //HOSPITAIS DO SNS

2013	2012
01. C.H. São João	↑ 2.º
02. C.H. Univ. Coimbra	↓ 1.º
03. C.H. Lisboa Norte	manteve
04. Hosp. Beatriz Ângelo-Loures	novo
05. C.H. do Porto	manteve
06. C.H. Lisboa Central	↓ 4.º
07. U.L.S. Matosinhos	↑ 5.º
08. C.H. Tondela-Viseu	↓ 7.º
09. C.H. Tâmega e Sousa	novo
10. H. de Braga	novo

D. GINECOLÓGICAS E OBSTÉTRICAS			DOENÇAS NEUROLÓGICAS			DOENÇAS RESPIRATÓRIAS			D. SANGUE E ÓRGÃOS LINFÁTICOS		
2013	2012		2013	2012		2013	2012		2013	2012	
01. CH.U. de Coimbra	1.º		01. CH. de São João	3.º		01. CH. São João	1.º		01. CH. São João	1.º	
02. IPO de Lisboa	en.		02. C.H. Tondela-Viseu	1.º		02. CH.U. de Coimbra	3.º		02. IPO de Lisboa	3.º	
03. IPO do Porto	2.º		03. CH. de Lisboa Norte	2.º		03. CH. de Lisboa Norte	1.º		03. IPO do Porto	2.º	
04. IPO de Coimbra	5.º		04. C.H. Tâmega e Sousa	en.		04. CH. do Porto	5.º		04. CH. de Lisboa Central	3.º	
05. C.H. Barreiro-Montijo	en.		05. CH.U. de Coimbra	en.		05. H. Beatriz Ângelo (Loures)	en.		05. CH. de Lisboa Ocidental	en.	



Limitações das práticas de benchmarking

A construção de rankings de comparação de desempenhos entre entidades têm sempre algumas limitações por serem considerados apenas alguns indicadores que não representam toda a atividade da entidade. Por exemplo, um município pode estar mal classificado num ranking que avalia o desempenho financeiro (dívidas, prazos médios de pagamento, etc.) e, em simultâneo, apresentar a maior quantidade de bens e serviços produzidos por habitante. O mesmo acontece no caso do exemplo 2 apresentado anteriormente em relação ao ranking dos hospitais. Ou seja, a posição ocupada pelos hospitais analisados no estudo tem apenas em conta critérios de qualidade inerente ao serviço de internamento. Contudo, não foram considerados neste ranking outros indicadores como tempos médio de espera e indicadores financeiros. Assim, é necessário desenvolver sistemas de informação equilibrados que integrem um conjunto alargado de indicadores financeiros e não financeiros.

Por outro lado, a falta de fontes de dados credíveis e fiáveis e a inexistência de uma estrutura standard para a recolha de informação nas diferentes entidades pode colocar em causa também a elaboração de rankings que comparam dados que não são comparáveis. Por exemplo, no caso da informação financeira há normas que garantem, de certa forma, a harmonização dos sistemas contabilísticos e da informação obtida tornando possível efetuar comparações. Para a informação de custos e de gestão interna a informação é recolhida atendendo aos propósitos definidos pela gestão.

Acresce ainda o facto destes estudos, na maioria das vezes, não considerar as variáveis externas e contextuais que determinam o desempenho das entidades. Por exemplo, a taxa de sucesso escolar obtida nas escolas e medida pela média obtida nas classificações dos exames nacionais não considera que as escolas estão inseridas em contextos distintos, onde o nível socioeconómico das famílias é muito variável.

Para ultrapassar estas limitações é fundamental o papel do contabilista de gestão como agente que interage diretamente com a gestão, conhece a estratégia e os objetivos da entidade, e tem um papel ativo no desenho e implementação dos sistemas de informação para a gestão. Só assim conseguimos dar o salto qualitativo necessário para que a contabilidade seja um sistema de informação de apoio à gestão.



ANEXOS



ANEXO Nº 1

NORMA DE CONTABILIDADE PÚBLICA 27 – CONTABILIDADE DE GESTÃO

NCP 27 — Contabilidade de Gestão

1 — Objetivo

1 — O objetivo desta Norma é estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas, definindo os requisitos gerais para a sua apresentação, dando orientações para a sua estrutura e desenvolvimento e prevendo requisitos mínimos obrigatórios para o seu conteúdo e divulgação.

2 — Para efeitos desta norma, o tratamento contabilístico do custo corresponde à reclassificação dos gastos por funções, atividades, programas, objetivos ou outra finalidade de interesse para a entidade e utilizadores externos.

3 — Em concreto, com a presente Norma pretende-se alcançar os seguintes objetivos:

(a) Compreender como a contabilidade de gestão pode ser usada para apoiar os processos internos da gestão pública (vertente interna) e contribuir para os propósitos de responsabilização pela prestação de contas (vertente externa);

(b) Facilitar a implementação da contabilidade de gestão por todas as entidades públicas;

(c) Explicitar os vários conceitos de custos que podem ser aplicados para satisfazer as necessidades de informação das diversas partes interessadas e os processos de contabilidade de gestão relacionados;

(d) Estabelecer as linhas orientadoras para o desenvolvimento do sistema de contabilidade de gestão e da informação a divulgar;

(e) Permitir uma melhor avaliação da economia, eficiência e eficácia das políticas públicas.

2 — Âmbito

4 — A contabilidade de gestão destina-se a produzir informação relevante e analítica sobre custos, e sempre que se justifique, sobre rendimentos e resultados, para satisfazer uma variedade de necessidades de informação dos gestores e dirigentes públicos na tomada de decisões, designadamente nos seguintes domínios:

(a) No processo de elaboração de orçamentos (por exemplo, orçamentos por atividades, produtos ou serviços), nomeadamente quando se utiliza o orçamento base zero, por programas ou por objetivos;

(b) Nas funções de planeamento e controlo, e na justificação para um plano de redução de custos;

(c) Na determinação de preços, tarifas e taxas, como é o caso das entidades do setor local, cujos preços e taxas devem estar justificados pelo seu custo;

(d) No apuramento do custo de produção de ativos fixos ou de bens e serviços;

(e) Na mensuração e avaliação de desempenho (economia, eficiência, eficácia, e qualidade) de programas;

(f) Na fundamentação económica de decisões de gestão como, por exemplo, para justificar a entrega de determinados serviços a entidades externas ou para fundamentar o valor de participação do Estado em serviços praticados a preços inferiores ao custo ou preço de mercado.

5 — A informação produzida sobre os custos, economia, eficiência e eficácia das atividades desenvolvidas, bem como sobre a quantia e os recursos necessários para suportar atividades futuras, vem satisfazer também as

6.2 — Transferências e subsídios recebidos

Tipo de receita	Disposições legais (1)	Finalidade (2)	Entidade financiadora (3)	Receta prevista (4)	Receta recebida (5)	Receta prevista e não recebida (6) = (4) - (5)	Devolução de transferências/subsídios ocorrida no exercício (7)	Observações (8)
Transferências correntes								
...								
Total transferências correntes	-	-	-					
Transferências de capital								
...								
Total transferências de capital	-	-	-					
Subsídios								
...								
Total subsídios	-	-	-					

necessidades dos utilizadores externos promovendo assim a responsabilização pela prestação de contas e os propósitos do relato orçamental, financeiro e de gestão de finalidade geral.

6 — A contabilidade de gestão envolve ainda o desenho dos sistemas de informação necessários para a produção de relatórios e mapas adequados à divulgação interna e externa dos custos, rendimentos e resultados em diferentes vertentes.

7 — A contabilidade de gestão deve ainda proporcionar informação dos custos ambientais nomeadamente:

(a) Custos associados a investimentos adicionais em equipamentos e formação com vista à redução da poluição, proteção do ambiente ou cumprimento de obrigações legais;

(b) Custos adicionais com a aquisição de matérias-primas e mão de obra para a redução do impacto ambiental das ações da entidade;

(c) Informação de custos associados à responsabilidade social e ambiental, incluindo energias renováveis, custos por tipo de combustíveis, custos na gestão de resíduos;

(d) Ativos ambientais relacionados com créditos gerados com a redução de gases de efeitos de estufa.

3 — Definições

8 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados indicados:

3.1 — Tipo de custos

Custo: representa o valor monetário dos recursos utilizados ou consumidos por cada objeto de custo (atividade, serviço, bem, divisão, etc.), que tem origem num somatório de gastos repartidos com base em critérios de imputação definidos pela entidade.

Gastos diretos e gastos indiretos ou comuns: O gasto direto é especificamente identificado com um único objeto de custo, ou seja, é possível estabelecer uma relação de causa-efeito entre ambos, como por exemplo os gastos com materiais e mão-de-obra diretamente imputada a um objeto de custo. Um gasto indireto ou comum é aquele que não pode ser identificado especificamente com um dado objeto de custo, sendo necessário reparti-lo por diversas atividades, funções, bens ou serviços, através de critérios de imputação adequados. É o caso, por exemplo, dos gastos com manutenção, funcionamento dos edifícios, depreciações, amortizações, publicidade, comunicações, segurança e vigilância, limpeza e higiene, custos administrativos ou de gestão.

Gastos incorporáveis e gastos não incorporáveis: gastos incorporáveis são os gastos que o órgão de gestão decide imputar às atividades, funções, bens e serviços. Por outro lado, os gastos não incorporáveis são os que o órgão de gestão decide não imputar às atividades, bens e serviços, levando-os diretamente aos resultados do exercício (como, por exemplo, os gastos não recorrentes). Com exceção dos gastos ou perdas não recorrentes, a generalidade dos gastos é imputada na medida em que decorrem de um objeto de custo desenvolvido pela entidade. No caso de o órgão de gestão decidir não imputar algum gasto, deve incluir nas divulgações e fundamentar a razão da sua não imputação.

Gastos variáveis e gastos fixos: Um gasto variável é aquele que varia de acordo com as mudanças no nível de

atividade, quando outros fatores são mantidos constantes. Por exemplo, o gasto de combustíveis varia de acordo com os Kms percorridos. Um gasto fixo é aquele que não varia até um determinado patamar. Por exemplo, a depreciação de edifícios e equipamentos é um gasto fixo, a não ser que o aumento de atividade exija a aquisição de novos edifícios ou equipamentos, situação que origina novos gastos fixos.

Gastos de subatividade: representa os excessos de gastos de uma atividade que está abaixo da atividade normal. Por exemplo, no ensino, se uma turma podia ter 40 estudantes e apenas tem 30, existe um gasto de subatividade de 10/40, ou seja 25 % dos gastos devem ser considerados gastos de subatividade ou de ineficiência.

Gastos administrativos: Gastos suportados em atividades de apoio à gestão, produtos ou outras atividades operacionais. Incluem os gastos de funções, tais como a administração, sistemas de informação, finanças e contabilidade, gestão de recursos humanos.

Custos totais: Corresponde à soma de todos os gastos necessários por cada objeto de custos, incluindo os gastos de atividades realizadas por outras entidades. Os custos totais podem ser globais ou individuais. Por exemplo, podemos ter o custo total de uma atividade hospitalar, o custo total por doente, por internamento ou por consulta externa. Uma vez utilizado o sistema de custeio total, os custos totais correspondem ao somatório dos gastos diretos e gastos indiretos incorporáveis.

3.2 — Sistemas de custeio

Sistema de custeio total: Sistema que imputa aos produtos ou atividades finais todos os gastos diretos e indiretos, com exceção dos gastos não recorrentes.

Sistema de custeio variável: Sistema que imputa aos produtos ou atividades finais apenas os gastos variáveis, ou seja, não são incorporados nos produtos, serviços ou atividades os gastos fixos e os gastos não recorrentes.

Sistema de custeio direto: Sistema que imputa aos produtos ou atividades finais apenas os gastos diretos, ou seja não incorpora nos produtos, serviços ou atividades os gastos indiretos.

Sistema de custeio racional: Sistema que imputa aos produtos ou atividades finais os gastos totais deduzidos dos gastos de subatividade.

Custo padrão: Um método de custeio que atribui os gastos a objetos de custo com base em estimativas razoáveis ou estudos de custo e por meio de valores orçamentados em vez de se basear nos gastos reais suportados. Além disso, corresponde ainda ao custo previsto de prestar um serviço ou produzir uma unidade de saída, ou um custo predeterminado para ser atribuído aos serviços prestados ou aos produtos produzidos.

4 — Características qualitativas da informação

9 — As características qualitativas da informação produzida pela contabilidade de gestão baseiam-se nas características qualitativas gerais e nos constrangimentos da informação financeira definidos na Estrutura Concetual. Uma entidade que aplique a presente Norma, deve ter em conta essas características, em particular:

Fiabilidade

A característica da fiabilidade visa garantir que a informação produzida é isenta de erros e imprecisões, sendo

fiável para a tomada de decisão. A falta de confiança e credibilidade nos dados e na informação produzida coloca em causa o sistema de contabilidade de gestão. O desenvolvimento de um sistema de controlo interno, com base em políticas e procedimentos que visam prevenir ou detetar erros ou atos fraudulentos, constitui uma forma importante para garantir a fiabilidade.

Oportunidade

O atributo da oportunidade é um das características mais importantes da contabilidade de gestão, quando deste sistema se produz informação para a gestão e controlo dos custos. Esta tem de ser produzida e ficar disponível para os diversos utilizadores no tempo necessário para a tomada de decisão. O custo associado ao atraso na obtenção da informação pode ser significativo em muitas decisões.

Comparabilidade

A informação da contabilidade de gestão deve registar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir a comparabilidade entre distintas entidades com características similares ou pertencentes ao mesmo setor de atividade, por exemplo, custo por aluno, custo de determinado tratamento de saúde. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério ao longo do tempo.

Custo/benefício

A preparação desta informação contabilística deve ainda atender ao equilíbrio entre os custos de obter a informação e os benefícios que dela advêm. Assim, os gastos de preparação da informação devem ser calculados e controlados, à semelhança dos restantes gastos suportados pela entidade. O aumento da fiabilidade, do nível de detalhe e da oportunidade da informação pode implicar um aumento de gastos que deve ser ponderado face aos benefícios obtidos.

5 — Critérios de afetação e imputação dos custos indiretos

10 — Os critérios de afetação visam repartir os gastos indiretos que são comuns a dois ou mais objetos de custo. São exemplos habituais de gastos indiretos, as depreciações ou amortizações, os gastos de manutenção, seguros, rendas, comunicação, gastos com segurança, vigilância e limpeza.

11 — No desenvolvimento do sistema da contabilidade de gestão deve haver a preocupação em definir as bases de imputação mais adequadas para relacionar os gastos indiretos com os objetos de custo em prol do aumento da fiabilidade da informação. Esta preocupação conduz à utilização de critérios de afetação, baseados numa base de imputação única (apenas uma base de imputação para repartir todos os gastos indiretos) ou múltipla (bases de imputação distintas que traduzem uma relação de causa-efeito com os fatores que provocaram o custo).

12 — A relação de causa-efeito entre o gasto e o objeto de custo determina se o gasto é direto ou indireto a um determinado objeto. Por exemplo, os gastos com a segurança e limpeza do edifício constituem um gasto direto do edifício X, mas constitui um gasto indireto aos vários departamentos ou unidades que operam nesse edifício. Pode também ser direto a uma unidade orgânica, mas

comum a várias atividades desenvolvidas por esse serviço ou departamento.

13 — Para a imputação dos gastos indiretos ao objeto de custo (atividade, programa, bem, serviço) é necessário definir os critérios de afetação adequados que têm quase sempre subjacente algum nível de subjetividade. Quanto maior o nível de detalhe da informação desejada maior será a quantia de gastos indiretos a imputar ao objeto de custo final e, conseqüentemente, maior a probabilidade de erro no cálculo dos custos por atividade, bem ou serviço.

14 — Para o relato financeiro de finalidade geral das entidades públicas, e em prol de uma maior fiabilidade e rigor na informação produzida, devem ser utilizadas bases de imputação múltiplas, nomeadamente quando os gastos indiretos têm um valor significativo em relação aos gastos totais.

15 — Numa primeira fase (repartição primária) pode haver uma afetação dos gastos indiretos de acordo com a estrutura organizacional (departamentos, unidades, divisões) ou com as atividades desenvolvidas pela entidade (sistema baseado nas atividades — ABC), o que resulta na afetação dos gastos indiretos por centros de custos principais (prestam serviços e produzem bens finais) e auxiliares (servem de suporte aos centros principais).

16 — Numa segunda fase (repartição secundária), o gasto indireto é repartido pelos objetos de custos finais (bens, serviços, etc.) através das bases de imputação adequadas.

17 — A imputação dos gastos indiretos deve ter em conta os bens e serviços finais que efetivamente comportam gastos para a entidade. Quando há rendimentos gerados pela atividade devem ser imputados aos bens e serviços respetivos. Por exemplo, nas instituições de ensino superior, os rendimentos originados pelas propinas e pelas transferências do Orçamento de Estado devem ser balanceados com o custo por aluno.

18 — Exemplos de bases de imputação de gastos indiretos mais comuns nos serviços públicos:

(a) Percentagem do total dos gastos diretos de uma determinada função, bem ou serviço no total geral dos gastos diretos apurados em todas as funções, bens ou serviços. Esta base de imputação revela-se adequada nos casos em que o peso dos gastos diretos é significativamente superior aos gastos indiretos, ou seja, em que os gastos diretos correspondem a mais de 2/3 dos custos totais incorporados;

(b) Proporção do número de horas de trabalho, ou do valor dos gastos com pessoal quando este fator pesar significativamente no valor dos gastos diretos, como é o caso do gasto com o ensino (por curso ou por aluno) e com a investigação no ensino superior (por projeto ou por unidade de I&D) e que correspondem a mais de 2/3 dos gastos totais incorporados;

(c) Proporção da área ocupada pelo serviço, departamento ou unidade, como é o caso da imputação dos gastos com limpeza, aquecimento, comunicação e eletricidade;

(d) Proporção do número de utilizadores ou clientes do serviço quando existe uma relação direta entre este fator e os gastos diretos. É o caso, por exemplo, do custo por cirurgia, por internamento ou por consulta numa unidade de saúde em que o gasto direto aumenta à medida que aumenta também o número de utilizadores do serviço;

(e) Proporção do número de refeições servidas, número de camas ocupadas, número de estudantes transportados, quando estes fatores estão fortemente associados ao gasto direto destas atividades. É o caso, por exemplo, das atividades de apoio aos utentes no setor da educação (custos com alimentação, alojamento e transporte);

(f) Outras bases desde que se verifique uma forte relação com os gastos diretos associados às atividades.

5.1 — Sistema ABC (*activity-based costing*)

19 — O sistema de custeio ABC (custeio baseado nas atividades) caracteriza-se pela imputação dos custos indiretos às atividades desenvolvidas para satisfazer as necessidades dos cidadãos/clientes. Ou seja, o pressuposto básico é que são as atividades que consomem os recursos e não os produtos (como acontece nos sistemas tradicionais).

20 — A implementação do sistema ABC requer as seguintes etapas principais:

(a) Identificar as atividades (principais e auxiliares) realizadas pela entidade e que consomem recursos. Recomenda-se a elaboração de uma matriz de atividades (são exemplo de atividades numa unidade de saúde a realização de cirurgias, de consultas, de cuidados continuados e apoio clínico);

(b) Atribuir os custos às atividades;

(c) Identificar os indutores de custo mais indicados para cada atividade que devem ser utilizados para imputar os gastos das atividades ao objeto de custo final (bens e serviços). Estes indutores de custo devem ser selecionados com base em relações causais ou em critérios de razoabilidade (são exemplos, o número de cirurgias na atividade “cirurgias” ou o número de consultas na atividade “consultas externas” numa unidade de saúde);

(d) Calcular o custo unitário de cada indutor de custo;

(e) Atribuir os custos das atividades aos bens e serviços produzidos multiplicando o custo unitário de cada indutor de custo pelas quantidades desse indutor consumidas por cada bem ou serviço.

21 — O crescente aumento dos gastos indiretos nos serviços, especialmente pelo aumento de complexidade das atividades ou serviços envolvidos, conduziram à necessidade de aperfeiçoar a forma de imputação desses gastos, revelando-se o sistema ABC mais adequado para a realidade das entidades públicas cujos serviços estão focados nos cidadãos/utentes e nas suas necessidades.

22 — Outra vantagem do sistema ABC é que ele minimiza distorções no cálculo do custo por objeto de custo resultante de afetações arbitrárias dos gastos indiretos. Ao obter o custo por atividades é possível apurar os custos por bens e serviços de forma mais rigorosa.

23 — Este sistema ajuda também a avaliar a eficiência e a relação custo-eficácia das atividades, especialmente quando as atividades são classificadas de acordo com o valor que acrescentam à entidade ou de acordo com os seus resultados.

24 — Por exemplo, quando é necessário obter informações altamente detalhadas e muito precisas acerca dos gastos em conexão com os esforços de melhoria de processos, para determinar os gastos das atividades que não apresentam valor acrescentado, o sistema ABC pode ser o mais recomendado.

25 — Para o relato financeiro de finalidade geral das entidades públicas, e em prol de uma maior fiabilidade e rigor na informação produzida, recomenda-se a utilização do sistema de custeio baseado nas atividades (ABC).

26 — As razões para escolher o sistema ABC incluem as seguintes:

(a) Orienta a atenção dos dirigentes e gestores públicos para a gestão das atividades, principalmente para aquelas que acrescentam valor ao cidadão/utente, facilitando a realização de objetivos e a melhoria da sua produtividade;

(b) Contribui para a melhoria continuada do desempenho da entidade pois facilita a fixação de objetivos no sentido de:

(i) Eliminar desperdícios, através da eliminação das atividades que não acrescentam valor;

(ii) Melhorar a tomada de decisão, identificando as causas do consumo de recursos;

(iii) Melhorar a análise das despesas de estrutura;

(iv) Orientar a atenção da gestão para as atividades que geram custos;

(v) Realizar *benchmarking* com outras entidades do mesmo setor de atividade, comparando os custos unitários dos indutores de custo, permitindo uma análise comparativa com as melhores práticas.

27 — O sistema ABC pode ainda ser usado em conjunto com o sistema de custo por processo ou o sistema de custos por ordens de trabalho para aumentar a fiabilidade dos métodos de custeio.

Um *sistema de custo por processo* acumula os custos de processamento por cada unidade/serviço e, finalmente, por cada resultado. O *output* de uma unidade/serviço torna-se um *input* da próxima unidade/serviço ou uma parte do produto final. Normalmente, cada unidade/serviço reporta os seus custos, as quantidades produzidas e o volume de trabalho em processo para cada período de relato. Quando as quantidades produzidas numa determinada unidade/serviço são transferidas para outra unidade/serviço, os custos destas quantidades são também transferidos e são, eventualmente, incorporadas no custo do produto final da entidade.

Nas entidades públicas o sistema de custo por processo seria normalmente utilizado por programas que envolvem processos repetitivos na produção dos bens e serviços. Um exemplo é a realização de pagamentos de benefícios de direito para os cidadãos. Trata-se de uma série de processos consecutivos e repetitivos de análise dos pedidos para estabelecer a elegibilidade, o cálculo dos montantes das prestações, e emissão de cheques. Ou seja, no mesmo processo podemos encontrar várias atividades que estão interligadas entre si e contribuem para a obtenção do resultado final.

Um *sistema de custos por ordem de trabalho* acumula e atribui custos aos projetos ou trabalhos distintos (através da designada folha de obra). Os recursos consumidos são identificados através de uma ordem de produção e não de um processo. Este método é apropriado para as operações que produzem produtos específicos ou efetuam projetos e trabalhos que diferem ao nível da duração, complexidade ou *inputs* necessários. Nas entidades públicas este sistema de custos revela-se adequado, por exemplo, para apurar o custo com a produção de um equipamento desportivo (projeto isolado), o custo com processos judiciais, o custo com projetos de investigação ou trabalhos de reparação.

Todos eles são projetos específicos com duração determinada e *inputs* especificados.

Em geral, as entidades públicas precisam de recorrer a um sistema híbrido que incorpora tanto a ordem de trabalho como o sistema de custo por processo dada a diversidade e heterogeneidade dos bens e dos serviços produzidos.

28 — O processo de imputação dos gastos inicia-se com a atribuição dos gastos diretos a cada atividade ou subatividade, à medida que os recursos vão sendo consumidos/utilizados (matérias-primas e outros materiais diretos, fornecimentos e serviços externos, mão de obra, outros gastos de funcionamento). Devem ser seguidos os seguintes procedimentos:

(a) Na primeira fase o gasto com o pessoal afeto a mais do que uma atividade (como o pessoal que exerce funções de direção de serviço, formação, ensino e investigação) deve, por regra, ser imputado às atividades em função das horas desenvolvidas para cada atividade.

(b) Caso existam relações recíprocas entre as atividades auxiliares e ou entre as atividades auxiliares e administrativas, deve ser aplicado o método de distribuição recíproca para apuramento do custo total destas atividades.

(c) Na segunda fase é necessário proceder à distribuição dos custos das atividades auxiliares e administrativas pelas diversas atividades e subatividades principais utilizadoras desses recursos.

(d) Para a imputação dos custos das atividades administrativas às restantes atividades deve adotar-se, como regra, o critério da percentagem dos custos diretos. Ou seja, as atividades principais com maior percentagem de custos diretos terão também uma maior percentagem de custos indiretos.

(e) Na terceira fase deve ser associado um indutor de custo a cada atividade principal que mede a relação de causa e efeito entre a atividade e o output final produzido.

(f) Finalmente, os custos das atividades principais são imputados ao output final em função do número de indutores consumidos/utilizados (por exemplo, o número de utilizadores, o número de horas de atividade, número de consultas, número de

6 — Divulgações

29 — Um sistema de contabilidade de custos ou de gestão proporciona informação útil aos responsáveis das entidades públicas para efeitos de acompanhamento das operações e de tomada de decisões sobre o futuro.

30 — Os documentos de prestação de contas (relato financeiro de finalidades gerais) devem divulgar informação sobre avaliação de desempenho e avaliação por programas, sobre os custos tendo por base a informação disponibilizada pelo sistema de contabilidade e custos e de gestão.

31 — A informação da Contabilidade de gestão a incluir no relato financeiro anual, deve corresponder ao exercício económico da informação obtida do sistema de contabilidade orçamental e do sistema de contabilidade financeira, por regra coincidente com o ano civil. No entanto, a informação interna em outros momentos e para efeitos de tomada de decisão pode ser mais útil referindo-se a períodos diferentes ou mais curtos. Por exemplo, no caso do Ensino pode ser útil para a gestão obter informação dos custos por ano letivo.

32 — Apesar de alguma informação obtida fazer parte do relato financeiro de periodicidade anual, a contabilidade de custos é essencialmente uma ferramenta de apoio à gestão, pelo que deve dar informação constante sobre os custos das principais atividades e desvios em relação ao previsto.

33 — Em particular, os relatórios periódicos de relato à gestão devem contemplar os seguintes aspetos:

(a) Ser compreensíveis para o nível superior de gestão e para a gestão operacional;

(b) Fornecer custos por outputs;

(c) Identificar os custos controláveis por cada unidade envolvida na produção de outputs;

(d) Comparar os custos reais com os planos e orçamentos, com os custos padrão ou de referência, ou com uma combinação destes, e comparar os custos reais com períodos anteriores;

(e) Ser consistentes com a base contabilística utilizada para preparar relatórios de contabilidade financeira;

(f) Ser relevantes para o planeamento e execução do orçamento.

34 — O Relatório de gestão deve divulgar, por cada bem, serviço ou atividade final, a seguinte informação:

(a) Custos diretos e indiretos de cada bem, serviço e atividade;

(b) Rendimentos diretamente associados aos bens, serviços e atividades (se existirem);

(c) Custos totais do exercício económico e custo total acumulado de atividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico.

(d) Objetos de custos finais para os quais se determinou o custo total, os critérios de imputação dos custos indiretos utilizados e os custos não incorporados”

35 — No caso do subsetor da educação, devem ser fornecidos mapas pelo sistema de contabilidade de custos:

(a) Por cada curso, indicando os custos diretos e indiretos, o custo por estudante, as receitas imputadas, quando aplicável, e os resultados económicos;

(b) Por cada centro de investigação, indicando o custo por projeto e respetivos rendimentos (financiamentos, contratos de prestação de serviços);

(c) Por cada serviço prestado à comunidade, incluindo custos diretos e indiretos e os respetivos rendimentos e resultados económicos;

(d) Por cada atividade de apoio aos estudantes, indicando o custo por cada refeição, custo por aluno/cama, custo de cada utente na atividade desportiva, custo por cada aluno beneficiário de bolsas/prémios, custo por utente na atividade médica (clínica/psicologia,...);

36 — No caso do subsetor da saúde, devem ser obtidos mapas de informação, indicando o custo direto e indireto e o respetivo rendimento associado (se existir), por cada:

(a) Unidade/estabelecimento de saúde;

(b) Dia de internamento;

(c) Consulta;

(d) Sessão;

(e) Doente intervencionado;

(f) Exame/análise;

(g) Outros

37 — No caso das autarquias locais, devem ser obtidos mapas de informação indicando o custo direto e indireto e o respetivo rendimento associado (se existir), por cada:

- (a) Bem produzido ou serviço prestado;
- (b) Função, unidade, departamento ou atividade;
- (c) Bem ou serviço pelo qual é praticado um preço ou cobrada uma taxa, indicando os respetivos rendimentos obtidos e resultados económicos;

38 — A informação sobre a gestão ambiental deve permitir que se identifique se existe uma política de redução de custos ambientais efetivos para melhorar o desempenho ambiental, procurando-se com esta informação melhorar a imagem da entidade pública que relata, face aos *stakeholders*, tais como clientes, utentes, comunidades locais, empregados, Governo e fornecedores.

ANEXO III

(a que se refere o artigo 2.º)

(Plano de Contas Multidimensional)

1 — Introdução

1 — O Plano de Contas Multidimensional (PCM) é um elemento essencial da contabilidade pública e do novo Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), dado que assegura a classificação, registo e relato das transações e acontecimentos de uma forma normalizada, sistemática e consistente.

2 — Atualmente, dado o desenvolvimento dos sistemas de informação contabilísticos, os planos de contas públicos, incluindo no caso português o POCP e planos setoriais, já se encontram estruturados por segmentos que representam várias dimensões de análise (natureza, organizacional, atividades, fontes de financiamento e classificação funcional). No mesmo sentido, o PCM pretende apoiar a classificação, registo e apresentação de informação comparável, fiável e relevante, pelo menos com os seguintes propósitos:

(a) Prestação de informação sobre a natureza das receitas e despesas públicas para efeitos de relato da execução face às estimativas constantes no orçamento, bem como apoio à avaliação do desempenho orçamental;

(b) Elaboração de demonstrações financeiras de finalidade geral, através do subsistema de contabilidade financeira;

(c) Elaboração do cadastro dos bens e direitos das Administrações Públicas e cálculo das respetivas depreciações e amortizações;

(d) Apoio à elaboração do relatório de gestão que acompanha as contas individuais e consolidadas;

(e) Apoio à preparação das contas nacionais (agregados estatísticos).

3 — Neste sentido, o PCM integra contas que poderão ser utilizadas na contabilidade orçamental, financeira e nas contas nacionais e para efeitos de cadastro de bens e direitos. A característica da multidimensionalidade permite também que, a partir do mesmo código de contas, seja obtida simultaneamente informação em base de acréscimo e em base de caixa modificada.

4 — A contabilidade orçamental, para informação da natureza de despesas e de receitas, poderá utilizar contas das Classes 1 a 8, também utilizadas na contabilidade

financeira, mas em óticas diferentes: base de caixa modificada na contabilidade orçamental e base de acréscimo na contabilidade financeira. A diferença de valores entre o registo na contabilidade orçamental e na contabilidade financeira traduz a diferença dessas duas óticas ou de momentos de registo. No entanto, apesar de neste novo plano de contas, as naturezas das receitas e despesas orçamentais se identificarem por via das contas das Classes 1 a 8, existem nestas classes outras contas para gastos e rendimentos e ativos e passivos, que nunca se registam em base de caixa (por exemplo, depreciações e perdas por imparidade). Outro exemplo de diferenças entre o registo na contabilidade orçamental e na contabilidade financeira respeita ao IVA, em que nas contas para efeitos de elaboração e controlo do orçamento as quantias do IVA liquidado ou dedutível integram o respetivo valor da receita e da despesa, enquanto para efeitos de contabilidade financeira o valor dessas contas não inclui as quantias do IVA liquidado ou dedutível.

5 — Existem ainda classificadores complementares a utilizar em diferentes operações, nomeadamente na identificação de entidades com as quais existem transações relativas a aplicações financeiras, empréstimos, transferências e subsídios (Classificador complementar 1), e na tipologia de bens e direitos, para efeitos de cadastro e cálculo das depreciações e amortizações (Classificador complementar 2).

6 — O PCM apresenta, assim, as contas e códigos para classificar, contabilizar e relatar todas as transações e acontecimentos que satisfaçam as exigências de reconhecimento, mensuração e divulgação das atividades das Administrações Públicas, nas diversas vertentes: legal, orçamental, financeira e estatística.

7 — Outra característica deste plano comparativamente ao POCP e planos setoriais revogados, é a eliminação da conta 25 — Devedores e Credores pela Execução do Orçamento, passando estas operações a integrar a Classe 0, respeitante ao subsistema da contabilidade orçamental, que passa a abranger todas as fases da receita e da despesa, conforme previsto na NCP 26 — Contabilidade e Relato Orçamental.

8 — O PCM respeita os seguintes princípios:

- Plenitude — O Plano é suficientemente abrangente de modo a capturar toda a informação orçamental, financeira, patrimonial, económica e estatística.

- Segmentação — As contas e subcontas do Plano foram concebidas de modo a responder às necessidades de informação de diversos utilizadores do governo nos seus diversos níveis, bem como de outros destinatários considerados relevantes (por exemplo, parlamento, órgãos de controlo, imprensa, cidadãos em geral).

- Multidimensionalidade — As contas e subcontas do Plano foram definidas de modo a não gerar sobreposições. Tal significa que a mesma informação não deve ser obtida a partir de duas contas ou subcontas diferentes, para evitar redundâncias. Por exemplo, as Classes 1 a 8 permitem fornecer informação para efeitos orçamentais, financeiros e ainda para as contas nacionais. A agregação das receitas e despesas em correntes e de capital é assegurada por um quadro de correspondência entre as rubricas agregadas das receitas e das despesas orçamentais e o PCM. Um outro quadro assegura a correspondência entre o PCM e as principais contas do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC).



ANEXO N.º 2

MAPAS DA CONTABILIDADE ANALÍTICA DO POC-EDUCAÇÃO



8.4 - Notas sobre a contabilidade analítica

Mapas de Demonstração dos Resultados por Atividades ou Centros de Custos

Quadro A11 - Atividades ou serviços de apoio (custos diretos)

De ___/___/___ a ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Atividade ou Centro de Custos ^{a)}	Pessoal Docente ^{b)}	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total de custos	Critérios de repartição ^{c)}
.....							
Total							

Notas explicativas:

- a) Devem ser incluídas todas as atividades e/ou Centros de Custos de apoio às atividades finais, tais como:
 - Órgãos de Direção
 - Administração
 - Serviços Académicos
 - Biblioteca/Centro de Documentação
 - Centros Auxiliares ou Serviços de Apoio
 - Serviço de Limpeza
 - Serviço de Vigilância
 - Recepção
 - Relações Públicas /marketing
 -
- b) Os custos com pessoal docente referem-se a parte ou totalidade dos custos com o pessoal que se encontra com outras atividades de apoio ou dispensado de serviço docente para o exercício de funções de direcção (por exemplo, Reitor, Presidente de Instituto Politécnico, etc.);
- c) Deve ser justificado o critério utilizado para a repartição dos custos de cada actividade pelas diferentes actividades finais.



Quadro A12 - Repartição pelas Atividades Finais dos custos directos de atividades internas de apoio

De ___/___/___ a ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Actividade Final	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total 2
Ensino (Quadro A21)						
Investigação (Quadro A31)						
Comunidade Interna (Quadro A41)						
Comunidade Externa (Quadro A51)						
Outras actividades (Quadro A62)						
Outras (Quadro A71)						
.....						
Total 1						

Notas explicativas:

a) O total 1 de custos deve coincidir com o total de custos do quadro anterior.

Quadro A21 - Ensino - (custos directos, comuns e indirectos)

De ___/___/___ a ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Curso, Turma e/ou disciplina	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total
Comuns a)						
Total						
Custos indirectos de actividades de apoio ^{b)}						

Notas explicativas:

a) Os “custos comuns” referem-se a custos totalmente identificados com a Actividade Ensino, mas comuns a vários cursos, turmas ou disciplinas. Estes custos serão posteriormente repartidos, obtendo-se o quadro A22. Deve ser explicado o critério de repartição pelas diferentes actividades de ensino

b) Os “custos indirectos de actividades ou centros de Custos auxiliares de apoio” referem-se aos custos do quadro A12, imputados à função ensino. Deve ser explicado o critério de repartição pelas diferentes actividades de ensino



Quadro A22 - Ensino (custos totais do exercício económico)

De ___/___/___ a ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Curso, Turma e/ou disciplina	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total	Nº de alunos	Custo por aluno
...								
Total								

Notas explicativas:

Este quadro inclui todos os custos do exercício económico imputados à actividade Ensino, sendo obtido através do quadro A21.

Quadro A23 - Ensino (custos totais de actividades concluídas)

Em ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Curso, Turma e/ou disciplina	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total	Nº de alunos	Custo por aluno
...								
Total								

Notas explicativas:

Este quadro inclui todos os custos acumulados das actividades de ensino concluídas neste exercício económico.



Quadro A24 - Ensino (Resultados de actividades concluídas)

Em ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Curso, Turma e/ ou disciplina	Início	Fim	Custos totais previstos	Custos reais exer- cícios ante- riores	Custos reais exercício	Custos totais reais	Proveitos directos	% de co- bertura dos pro- veitos	% de desvio dos custos
			(S)			(E)	(P)	(P) / (E)	1 - (E / S)
...									
Total									

Notas explicativas:

Deve ser explicada a forma de obtenção dos custos previsionais ou de referência, ou seja, se são custos padrão, custos orçamentais, custos históricos, custos de actividades similares, custos de mercado, etc.);

Quadro A25 - Ensino (custos totais de actividades não concluídas)

Em ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Curso, Turma e/ ou disciplina	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total	Nº de alunos	Custo por aluno
...								
Total								

Notas explicativas:

Este quadro inclui todos os custos até ao final deste do exercício económico, de actividades de ensino ainda não concluídas.



Quadro A31 - Investigação - (custos directos, comuns e indirectos)

De ___/___/___ a ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Actividade	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total
Comuns ^{a)}						
Total						
Custos indirectos de actividades de apoio ^{b)}						

Notas explicativas:

- a) Os “custos comuns” referem-se a custos totalmente identificados com a Actividade Investigação, mas comuns a varias actividades de Investigação. Estes custos serão posteriormente repartidos, obtendo-se o quadro A32. Deve ser explicado o critério de repartição pelas diferentes actividades de investigação.
- b) Os “custos indirectos de actividades ou centros de Custos auxiliares de apoio” referem-se aos custos do quadro A12, imputados à função Investigação. Deve ser explicado o critério de repartição pelas diferentes actividades de investigação.
- c) As actividades de Investigação devem ser agrupadas por grupos homogéneos tais como: teses de Mestrado; teses de doutoramento; Investigação Encomendada; Publicações Científicas; etc.

Quadro A32 - Investigação (custos totais do exercício económico)

De ___/___/___ a ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Actividade	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total	Unidade de imputação	Nº de unidades de imputação	Custo por unidade de imputação
Total									

Notas explicativas:

- a) Este mapa inclui apenas os custos do exercício económico, sendo obtido através do quadro A31.
- b) A “unidade de imputação” pode ser:
- Nº de unidades “produzidas”;
 - Nº de horas utilizadas;
 - Nº de investigadores.
 -



Quadro A33 - Investigação (custos totais de actividades concluídas)

Em ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Actividade	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total	Unidade de imputação	Nº de unidades de imputação	Custo por unidade de imputação
Total									

Notas explicativas:

a) Este mapa inclui os custos totais acumulados de cada actividade de Investigação, concluída no exercício económico

b) A “unidade de imputação” pode ser:

- Nº de unidades “produzidas”;
- Nº de horas utilizadas
- Nº de investigadores
-

Quadro A34 - Investigação (Resultados de actividades concluídas)

Em ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Actividade	Início	Fim	Custos totais previstos (S)	Custos reais exercícios anteriores	Custos reais exercício	Custos totais reais (E)	Proveitos directos (P)	% de cobertura dos proveitos (P) / (E)	% de desvio dos custos 1 - (E / S)
Total									

Notas explicativas:

Deve ser explicada a forma de obtenção dos custos previsionais ou de referência, ou seja, se são custos padrão, custos orçamentais, custos históricos, custos de actividades similares, custos de mercado, etc.



Quadro A35 - Investigação (custos totais de actividades não concluídas)

Em ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Actividade	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total	Unidade de imputação	Nº de unidade de imputação	Custo por unidade de imputação
Total									

Notas explicativas:

Este mapa inclui todos os custos até ao final do exercício económico, de actividades de investigação ainda não concluídas.

Quadro A41 - Actividades de apoio aos utentes - (custos directos, comuns e indirectos)

De ___/___/___ a ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Actividade	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total
Comuns						
Total						
Custos indirectos de actividades de apoio						

Notas explicativas:

a) Neste quadro incluem-se os custos totalmente identificados com actividades de apoio aos utentes, utilizadas e comparticipadas directa ou indirectamente pelos mesmos, tais como:

Cantinas e bares

Residências

Pavilhões desportivos

Serviço de Reprografia

....

b) Os “custos indirectos de actividades ou centros de Custos auxiliares de apoio” referem-se aos custos do quadro A12, imputados a estas actividades. Deve ser explicado o critério de repartição pelas diferentes actividades de investigação.



Quadro A42 - Actividades de apoio aos utentes - (custos totais)

De ___/___/___ a ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Actividade	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total	Unidade de imputação	Nº de unidades de imputação	Custo por unidade de imputação
Total									

Notas explicativas:

a) Este mapa inclui apenas os custos do exercício económico

b) A “unidade de imputação” pode ser:

- Nº de unidades “produzidas”;
- Nº de horas
- Nº de Utilizadores
-

Quadro A44 - Actividades de apoio aos utentes - (Resultados)

De ___/___/___ a ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Actividade	Início	Fim	Custos totais previstos (S)	Custos totais reais (E)	Proveitos directos (P)	% de cobertura dos proveitos (P) / (E)	% de desvio dos custos 1 - (E / S)
...							
Total							

Notas explicativas:

Deve ser explicada a forma de obtenção dos custos previsionais ou de referência, ou seja, se são custos padrão, custos orçamentais, custos históricos, custos de actividades similares, custos de mercado, etc.);



Quadro A51 - Prestação de Serviços - (custos directos, comuns e indirectos)

De ___/___/___ a ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Actividade	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total
Total						
Custos indirectos de actividades de apoio						

Notas explicativas:

a) Neste quadro incluem-se os custos totalmente identificados com actividades de serviços ao exterior, cujos custos são suportados por esses clientes, considerando-se assim como actividades económicas, com características das actividades das empresas privadas (regra geral com facturação, lucro e liquidação de IVA). São exemplos de actividades a incluir neste mapa:

Trabalho especializado realizado a pedido de uma empresa ou outra entidade;

Aluguer de espaços;

Exploração de Restaurantes ou Bares, com venda a preço de mercado;

Venda de produtos agrícolas.

....

b) Os “custos comuns” referem-se a custos totalmente identificados com estas actividades (por exemplo um Gabinete de Apoio a Projectos. Estes custos serão posteriormente repartidos, obtendo-se o quadro A52. Deve ser explicado o critério de repartição pelas diferentes actividades de investigação.

c) Os “custos indirectos de actividades ou centros de Custos auxiliares de apoio” referem-se aos custos do quadro A12, imputados a estas actividades. Deve ser explicado o critério de repartição utilizado.



Quadro A52 - Prestação de Serviços - (custos totais do exercício económico)

De ___/___/___ a ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Actividade	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total	Unidade de imputação	Nº de unidade de imputação	Custo por unidade de imputação
Total									

Notas explicativas:

- Este mapa inclui apenas os custos do exercício económico.
- A “unidade de imputação” deve ser o Nº de unidades “produzidas” ou o nº de horas utilizadas.

Quadro A53 - Prestação de Serviços - (custos totais de actividades concluídas)

Em ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Actividade	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total	Unidade de imputação	Nº de unidade de imputação	Custo por unidade de imputação
Total									

Notas explicativas:

Este mapa inclui os custos totais de cada actividade de “Prestação de Serviços”, concluída no exercício económico.



Quadro A54 - Prestação de Serviços - (Resultados de actividades concluídas)

De ___/___/___ a ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Actividade	Início	Fim	Custos totais previstos (S)	Custos reais exercícios anteriores	Custos reais exercício	Custos totais reais (E)	Proveitos directos (P)	% de cobertura dos proveitos (P) / (E)	% de desvio dos custos 1 - (E / S)
...									
Total									

Notas explicativas:

Deve ser explicada a forma de obtenção dos custos previsionais ou de referência, ou seja, se são custos padrão, custos orçamentais, custos históricos, custos de actividades similares, custos de mercado, etc.);

Quadro A55 - Prestação de Serviços - (custos totais de actividades não concluídas)

De ___/___/___ a ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Actividade	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total	Unidade de imputação	Nº de unidade de imputação	Custo por unidade de imputação
Total									

Notas explicativas:

Este quadro inclui todos os custos até ao final do exercício económico, de actividades de “Serviços Externos” ainda não concluídas.



Quadro A62 - Outras Actividades - (custos totais)

De ___/___/___ a ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Actividade	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total
Total						

Notas explicativas:

Neste quadro incluem-se os custos não identificados com actividades referidas anteriormente.

São exemplos de “actividades” a incluir neste mapa:

Actos isolados (inauguração de..., comemoração de...,etc.)

Custos extraordinários

....

Quadro A64 - Outras Actividades - (Resultados de actividades concluídas)

De ___/___/___ a ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Actividade	Início	Fim	Custos totais previstos (S)	Custos reais exercícios anteriores	Custos reais exercício	Custos totais reais (E)	Proveitos directos (P)	% de cobertura dos proveitos (P) / (E)	% de desvio dos custos 1 - (E / S)
...									
Total									

Notas explicativas:

Deve ser explicada a forma de obtenção dos custos previsionais ou de referência, ou seja, se são custos padrão, custos orçamentais, custos históricos, custos de actividades similares, custos de mercado, etc.).



Quadro A71 - Produção para a própria entidade - (custos directos, comuns e indirectos)

De ___/___/___ a ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Bens ou produtos a)	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total
Comuns b)						
Total						
Custos indirectos de actividades de apoio c)						

Notas explicativas:

a) Neste quadro incluem-se os custos totalmente identificados com a produção de bens inventariáveis para a própria entidade.

....

b) Os “custos comuns” referem-se a custos totalmente identificados com esta actividade (por exemplo um Gabinete de Apoio a Projectos de Construção). Estes custos serão posteriormente repartidos, obtendo-se o quadro A72. Deve ser explicado o critério de repartição pelas diferentes actividades de investigação.

c) Os “custos indirectos de actividades ou centros de Custos auxiliares de apoio” referem-se aos custos do quadro A12, imputados a estas actividades. Deve ser explicado o critério de repartição utilizado.

Quadro A72 - Produção para a própria entidade - (custos totais do exercício económico)

De ___/___/___ a ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Bens ou produtos	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total	Unidade de imputação	Nº de unidade de imputação	Custo por unidade de imputação
Total									

Notas explicativas:

a) Este mapa inclui apenas os custos do exercício económico.

b) A “unidade de imputação” deve ser, regra geral, o nº de unidades “produzidas”



Quadro A73 - Produção para a própria entidade - (custos totais de produção acabada)

Em ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Bens ou produtos	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total	Unidade de imputação	Nº de unidade de imputação	Custo por unidade de imputação
Total									

Notas explicativas:

Este quadro inclui os custos totais de cada actividade de “Prestação de Serviços”, concluída no exercício económico.

Quadro A74 - Produção para a própria entidade - (Resultados de produtos acabados)

Em ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Bens ou produtos	Início	Fim	Custos totais previstos (S)	Custos reais exercícios anteriores	Custos reais exercício	Custos totais reais (E)	Proveitos directos (P)	% de cobertura dos proveitos (P) / (E)	% de desvio dos custos 1 - (E / S)
...									
Total									

Notas explicativas:

Deve ser explicada a forma de obtenção dos custos previsionais ou de referência, ou seja, se são custos padrão, custos orçamentais, custos históricos, custos de actividades similares, custos de mercado, etc.).



Quadro A75 - Produção para a própria entidade - (custos totais de bens ou produtos não concluídos)

De ___/___/___ a ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Bens ou produtos	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total	Unidade de imputação	Nº de unidade de imputação	Custo por unidade de imputação
Total									

Notas explicativas:

Este quadro inclui todos os custos até ao final do exercício económico, necessários para a produção Bens ou produtos ainda não concluídos.

Modelo A8 - Demonstração de custos por Funções

De ___/___/___ a ___/___/___ (ano, mês, dia)

Unidade monetária:

Funções ou actividades	Pessoal Docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total
Ensino						
Investigação						
Serviços Internos						
Serviços Ex ternos						
Outros serviços						
Produção para a própria entidade						
Custos não incorporados						
Total						

Notas explicativas:

Este quadro inclui todos os custos suportados pela entidade durante o exercício económico.