

**A CONTABILIDADE DE GESTÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, UMA  
EVOLUÇÃO SUSTENTADA**

**Ana Bela de Sousa Delicado Teixeira**

Escola Superior de Ciências Empresariais do  
Instituto Politécnico de Setúbal

**Área Científica:** Setor Público

**Palavras chave:** POCP; Planos Setoriais; SNC-AP, Contabilidade de gestão

# **A CONTABILIDADE DE GESTÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, UMA EVOLUÇÃO SUSTENTADA**

## **RESUMO**

A Contabilidade de gestão é de aplicação obrigatória, quer pelo POCP quer pelo SNC-AP, no entanto, passados quase 19 anos sobre a publicação do POCP, a maioria das instituições, não a implementaram. Considera-se que uma das dificuldades possíveis dessa falta de implementação, é que, nos normativos, embora exista a indicação do modelo de apuramento dos custos, não há indicação de como implementar. Neste estudo, após evidenciar esta problemática, apresenta-se, relativamente ao setor do ensino, o acréscimo de informação deste subsistema contabilístico e uma proposta de plano de contas, na classe 9, para em partidas dobradas, se obter informação para apoiar a gestão e para divulgar no Relatório de Gestão, de acordo com o SNC-AP.

**PALAVRAS CHAVE:** POCP; Planos Setoriais; SNC-AP, Contabilidade de gestão

## **1. Introdução**

A importância da informação contabilística na Administração Pública, quer pela exigência de rigor e transparência da gestão dos dinheiros públicos, quer pela responsabilização da sua administração, tem vindo a ser reforçada e pode ter diferentes perspetivas de análise das quais se salienta, a legal, a de ser apoio para a gestão e a de permitir analisar, avaliar e comparar desempenhos.

O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) obrigam a implementação de três subsistemas contabilísticos, nomeadamente, a contabilidade orçamental, a contabilidade patrimonial/financeira e a contabilidade analítica/gestão. Todavia, passados quase 19 anos sobre o Decreto-Lei 232/97 que publicou o POCP, verificamos que o nível de implementação desses sistemas contabilísticos não é idêntico, havendo também significativas diferenças entre setores de atividade, nomeadamente, Saúde, Educação, Autarquias Locais e Instituições de Solidariedade e Segurança Social.

Neste estudo iremos após o enquadramento da contabilidade de gestão nas Administrações Públicas, onde se evidencia a evolução do enquadramento normativo do POCP para o SNC-AP, apresentar alguns estudos de referência do tema e por fim, um ponto associado à implementação do Custeio Baseado nas Atividades através de partidas dobradas, onde se propõe um plano de contas na classe 9, seguindo-se as Conclusões e as Referências Bibliográficas.

## **2 . A contabilidade de Gestão nas Administrações Públicas**

## 2.1 – Do POCP e Planos setoriais ao SNC-AP

Aprovado pelo Decreto-Lei nº 192/2015 de 11 de setembro, o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, que entra em vigor no dia 1 de janeiro de 2017, vem revogar, de acordo com o artigo 17º, o Plano Oficial de Contabilidade Pública, bem como todos os planos setoriais, nomeadamente o Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (Decreto-Lei nº54-A/99 - POCAL), o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (Portaria nº 898/2000 - POCMS), o Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação (Portaria nº 794/2000 - POC-Educação e do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (Decreto-Lei nº 12/2002 - POCISSSS).

O avanço verificado no Sistema de Normalização Contabilística (SNC) relativamente à proximidade e adaptação do normativo nacional, às normas internacionais de contabilidade e da consequente revogação do Plano Oficial de Contabilidade, que esteve na base da criação do POCP, fez com que, desaparecessem as bases conceptuais que eram as referências do POCP.

Assim, ainda que o POCP, à data da sua aprovação e publicação tenha colmatado as lacunas existentes na contabilidade pública, obrigando a implementar um sistema integrado de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, em método digráfico, atualmente, em Portugal, essa normalização no setor público, baseada mais em regras que em princípios, encontra-se desatualizada, fragmentada e inconsistente. Onde o “foco das atuais atividades de contabilidade e relato é a entidade ao nível individual, consubstanciado no processo da “conta de gerência”, sem uma visão integrada” de como as diferentes partes da administração central são combinadas “através de um processo de consolidação de contas, para produzir informação orçamental, obtida a partir da contabilidade orçamental e informação financeira, obtida através da contabilidade financeira, que proporcionem uma visão compreensiva e completa das finanças das administrações públicas” (DL nº 192/2015).

Desta fragmentação de informação resultante de diferenciais contabilísticos autónomos, resulta a ausência de demonstrações orçamentais e financeiras consolidadas o que faz com que não se obtenha uma imagem verdadeira e apropriada das finanças públicas e não proporcione informação financeira completa, fiável, relevante e oportuna.

O SNC-AP é consistente com o SNC e com as Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS) e permite implementar a base do acréscimo na contabilidade e relato financeiro das administrações públicas, bem como estabelecer a fundamentação para que a orçamentação do Estado seja efetuada também na mesma base. Uniformiza procedimentos e aumenta a fiabilidade da consolidação de contas.

O SNC-AP contempla também os subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão, assentando: “Numa estrutura concetual da informação financeira pública; Em normas de contabilidade pública convergentes com as IPSAS; Em modelos de demonstrações financeiras; Numa norma relativa à contabilidade orçamental; Num plano de contas multidimensional; e Uma norma de contabilidade de gestão”. Ou seja, resumidamente, o SNC-AP “integra a estrutura concetual da informação financeira pública, as normas de contabilidade pública e o plano de contas multidimensional” (artigo 2º do DL 192/2015).

Os três subsistemas contabilísticos referidos, que se apresentam no quadro nº 1 caracterizam-se por:

Quadro nº 1 – Subsistemas contabilísticos previstos no SNC-AP

Contabilidade Orçamental	Contabilidade Financeira	Contabilidade de Gestão
<p>“Visa permitir um registo pormenorizado do processo orçamental” (Ponto 2 do Artigo 4º)</p> <p>(Classe 0 do plano de contas)</p>	<p>“... Permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa...” (Ponto 3 do Artigo 4º)</p> <p>(Classes 1 a 8 do plano de contas)</p>	<p>”Permite avaliar o resultado das atividades e projetos que que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos” (Ponto 4 do Artigo 4º)</p> <p>(O plano de contas não refere classe)</p>

Fonte: DL nº 192/2015 de 11 de setembro.

O SNC-AP, tem como finalidade, entre outros, permitir “o controlo financeiro, da legalidade, de economia, de eficiência e de eficácia dos gastos públicos” e proporcionar “informação útil para efeitos de tomada de decisões de gestão” (alíneas f) e g) do artigo 6º).

A regularidade técnica na prestação de contas dos serviços e organismos e na execução da contabilidade pública é assegurada pelo contabilista público (ponto 1 do artigo 8º).

## 2.2 – Norma de Contabilidade Pública nº 27

A Norma de Contabilidade Pública nº 27, (NCP27) incluída no anexo II do DL nº 192/2015 de 11 de setembro, é dedicada ao subsistema de contabilidade de gestão e tem como objetivo “estabelecer as bases para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas” (NCP27, ponto 1), reforçando a tónica, já prevista no POCP e planos setoriais de que, este sistema contabilístico deve ter em conta dois tipos de utilizadores, os internos (vertente interna) e os externos (vertente externa), salientando que, na primeira vertente pode apoiar os processos internos de gestão pública e na segunda, contribuir para os propósitos de responsabilização pela prestação de contas (ponto 3, a)).

Esta norma, apresenta por um lado, as linhas orientadoras para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas diferentes entidades da administração pública e por outro, estabelece também a informação a divulgar (ponto 3, d). No ponto 6 refere que “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”.

Na NCP 27, o sistema de contabilidade de gestão está destinado a produzir informação relevante e analítica sobre custos e eventualmente sobre rendimentos e resultados, para satisfazer as diferentes necessidades de informação, tais como no processo de elaboração do orçamento, nas funções de planeamento e controlo, na determinação de preços, tarifas e taxas, no apuramento de custos de produção, na fundamentação económica de decisões e na mensuração e avaliação de desempenho (economia, eficiência, eficácia e qualidade) de programas. Esta norma, refere que o modelo de

apuramento de custos é o Custeio Baseado nas atividades (ABC) que se “carateriza pela imputação dos custos indiretos às atividades desenvolvidas para satisfazer as necessidades dos cidadãos/clientes” (ponto 19), revelando-se este modelo “mais adequado para a realidade das entidades públicas cujos serviços estão focados nos cidadãos/utentes e nas suas necessidades” (ponto 21). Este modelo assenta no pressuposto de que são as atividades que consomem os recursos.

No ponto 20 da NCP 27, são apresentadas as etapas para implementar o ABC, que salientamos:

- 1º - Identificar as atividades realizadas e que consomem recursos (principais ou auxiliares);
- 2º - Atribuir os custos às atividades;
- 3º - Identificar os indutores de custo mais adequados para cada atividade e a partir deles, imputar os gastos das atividades ao objeto de custo final;
- 4º - Calcular o custo unitário de cada indutor de custo;
- 5º - Atribuir os custos das atividades aos bens e serviços produzidos (por multiplicação do custo unitário de cada indutor de custo, pelas quantidades consumidas, por cada bem ou serviço).

Quanto aos critérios de afetação e imputação dos custos indiretos, a NCP 27, salienta a importância da adequação da base escolhida, com o custo indireto a repartir e para que o relato financeiro seja fiável devem ser utilizadas bases de imputação múltiplas, fundamentalmente, quando os gastos indiretos representam um valor significativo nos gastos totais.

Esta Norma, no ponto 30 refere que os documentos de prestação de contas devem divulgar “informação sobre avaliação de desempenho e avaliação por programas, sobre os custos tendo por base a informação disponibilizada pelo sistema de contabilidade de custos e de gestão” correspondendo o período de análise, ao exercício económico da informação obtida no sistema de contabilidade orçamental e financeira. Enquanto, no ponto 34 é referida a informação genérica a divulgar no Relatório de Gestão, a informação específica por setor é efetuada em pontos distintos sendo o ponto 35 dedicado ao ensino, o 36 à saúde e o 37 às autarquias locais.

Focando-nos especificamente no setor do Ensino, relativamente à atividade Ensino, no Relatório de Gestão, deve ser divulgada informação por cada curso indicando custos diretos e indiretos, custo por estudante, receitas imputadas. Relativamente aos centros de investigação, por centro de investigação deve ser divulgada informação do custo por projeto e respetivos rendimentos. Por serviço prestado à comunidade deve ser divulgado os custos diretos e indiretos, respetivos rendimentos e resultados económicos.

Relativamente aos gastos com pessoal é referido na norma que deve ser imputado às atividades em função das horas desenvolvidas para cada atividade.

Para a imputação dos custos das atividades administrativas às restantes atividades deve usar-se o critério das percentagens dos custos diretos.

Ou seja, contrariamente aos outros dois subsistemas obrigatórios no SNC-AP, a NCP27 deixa em aberto se a implementação da contabilidade de gestão é ou não efetuada em partidas dobradas, a partir de um plano de contas.

### **3 – Estudos sobre o nível de implementação do POCP, dos Planos Setoriais e da Contabilidade analítica /gestão**

Um estudo, efetuado por Costa e Carvalho (2005) verificou, num inquérito efetuado por questionário, no âmbito do POCAL, (enviado a 93 instituições pertencentes à região norte do país) que, das respostas obtidas, nenhuma tinha implementado totalmente a contabilidade de custos e que, 60%, não o tinha mesmo implementado, apresentando como maiores dificuldades a escassez de recursos humanos e a falta de formação do pessoal.

A fraca implementação da contabilidade analítica/custos nas entidades contabilísticas da Administração Pública, é um problema já identificado por vários autores à vários anos, todavia, parece que não estamos muito distantes do que afirmava Carvalho (2007), num estudo sobre a “análise swot da Contabilidade Pública em Portugal” em que identificou como uma das fraquezas internas, o atraso da implementação da contabilidade de custos, concluindo depois que, se por um lado, a contabilidade constitui um meio de comunicação de informação para a tomada de decisão, por outro, que a informação contabilística ainda é pouco utilizada pelos seus destinatários.

Picoito (2008), relativamente a um estudo efetuado no Hospital de Setúbal verificou que os resultados revelam irregularidades em relação ao plano de Contabilidade Analítica (CA) dos hospitais, tendo-se verificado que, as prestações recíprocas não estão a ser consideradas, as alocações das amortizações e dos custos com pessoal não são reais, os medicamentos fornecidos pela farmácia hospitalar não são considerados no centro de custo prescritor. Estes conjuntos de custos eram considerados custos não imputáveis e, em 2006, representaram 47% desses custos. A informação da CA para processo de tomada de decisão existia para reportar a informação exigida pela Administração Central do Sistema de Saúde, mas não eram utilizados pelos médicos no processo de decisão. (Todos se mostraram recetivos à consulta dessa informação, conscientes de que dispor dessa informação é a única maneira de reagir, em tempo útil, a custos anormais, pois com informação semestral ou anual a reação é ineficaz).

Um estudo efetuado por Teixeira (2009) nas instituições de ensino superior público, através de um inquérito que teve uma taxa de resposta de 41%, verificou que, relativamente aos respondentes, a contabilidade orçamental estava implementada ao nível dos 100%, a contabilidade patrimonial atingia os 90% e a contabilidade analítica, apresentava um nível de implementação de 25%, sendo que, destes 25%, 73,3% apenas atribuíam os custos diretos às atividades e apenas uma instituição afirmava apresentar nos Anexos às demonstrações financeiras os mapas obrigatórios (Modelo A1 a A8) deste sistema contabilístico.

Teixeira et al (2010), ao nível do distrito de Setúbal, constataram, através de um inquérito enviado, entre setembro e outubro de 2009, aos treze municípios do distrito e que teve uma taxa de resposta de 92,3%, que 25% dos respondentes afirmavam que já tinham implementado a contabilidade de custos e que 75% ainda não tinham começado a implementar esse sistema contabilístico.

Carvalho et al (2014), em estreita colaboração com o Tribunal de Contas e em parceria com a Ordem dos Contabilistas Certificados, publicam anualmente, o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (AFMP), que é uma referência no acompanhamento da eficiência do uso dos recursos públicos na administração local

apresentando uma análise orçamental e económico-financeira, dos municípios portugueses, mas não inclui indicadores calculado com base na contabilidade analítica.

Teixeira et al (2012), num estudo efetuado aos municípios do distrito de Setúbal, que disponibilizavam os documentos de prestação de contas no seu sítio de Internet (10 dos 13 possíveis), constataram que, nos respetivos Relatórios de Gestão, os indicadores divulgados eram de natureza orçamental (72%) e económico-financeiros (28%), sendo que 3 desses municípios não divulgavam indicadores e os outros 7, apresentavam no total 159 indicadores.

Teixeira et al (2012) apresentaram, num inquérito, num estudo efetuado a nível dos municípios do distrito de Setúbal, um conjunto de indicadores cujo cálculo se suporta na informação obtida na contabilidade analítica e que permitiria ajudar a explicar o desempenho global, evidenciado a formação do custo e dos processos internos,. Nas respostas obtidas, relativamente aos indicadores a divulgar no Relatório de Gestão (RG), verificaram que esses indicadores foram menos selecionados que os de natureza orçamental e económico-financeiro. O indicador considerado mais relevante para constar no RG, relativamente à contabilidade de custos foi “Custo total por bens e serviços prestados” que foi selecionado quatro vezes enquanto relativamente ao orçamento, o indicador “receita total/despesa total” foi selecionado sete vezes.

Mendes (2015), no estudo de caso efetuado numa instituição de ensino superior público, constatou que, o subsistema da contabilidade analítica não estava implementado na instituição, contrariamente aos outros dois sistemas contabilísticos previstos no POC-Educação, que se encontravam totalmente implementados há vários anos.

Teixeira e Ndeunyema (2016) efetuaram um estudo numa Escola de ensino superior público. Os respondentes (Presidentes e Diretores dos órgão de gestão da Escola) do inquérito que teve uma taxa de resposta na ordem dos 54% evidenciaram que embora sejam calculados indicadores com base na informação contabilística disponível (orçamental e patrimonial), à exceção da Direção da Escola, mais nenhum órgão recebia indicadores dessa natureza, ainda que 75% dos respondentes afirmassem que consideravam que essa informação, para além de influenciar o funcionamento dos órgãos, poderia contribuir para melhorar as suas decisões.

Em períodos distintos e, em vários estudos efetuados em Instituições do Setor Público Administrativo dos quais salientamos Teixeira (2009) e (Mendes (2015) e a um grupo de Dirigentes de Escolas que frequentou uma formação de atualização (em 2015) bem como aos Estudantes duma Pós-graduação em Gestão e Administração de Escolas (em 2015 e 2016), relativamente à importância atribuída à informação contabilística, verificou-se que o nível de importância atribuído ao “cumprimento da legalidade” se sobrepõe sempre ao “apoio à gestão” ou à “avaliação de desempenho”, em cerca de 10% e 15% respetivamente.

#### **4 – Impacto da implementação da NCP 27 na informação para apoiar a gestão e na divulgação da informação contabilística no Setor do Ensino**

Em 2007, Carvalho et al (2007) afirmavam que perante a necessidade da gestão pública ser efetuada de uma forma eficiente, eficaz e económica, a implementação da contabilidade analítica era urgente dado que a informação proporcionada pelas demonstrações financeiras tradicionais era insuficiente para a análise e controlo dos custos e de auxílio no processo de planificação e tomada de decisão.

Como sistema de informação, a contabilidade analítica tem objetivos distintos e claramente definidos, quer a nível da comunidade científica, quer dos normativos contabilísticos (tanto no POCP e planos setoriais, como no SNC-AP). Devidamente implementado, este subsistema de contabilidade é um forte instrumento de apoio na decisão e na efetiva gestão da formação dos custos totais, quer através da gestão dos processos ou das atividades, quer como na avaliação e comparação de desempenhos. O modelo de apuramento de custos previsto no SNC-AP, tal como no POC-Educação, é o Custeio Baseado nas Atividades.

Ou seja, tendo presente que a contabilidade analítica, à semelhança da contabilidade orçamental e patrimonial, é de aplicação obrigatória há mais de 18 anos, que falta fazer? Porque não é implementada?

#### 4.1 – A contabilidade de gestão e o acréscimo de informação para apoiar a gestão

Com objetivos claramente distintos dos outros dois subsistemas contabilísticos de implementação obrigatória, de acordo com o POCP e o SNC-AP, a contabilidade de gestão recorrendo à informação agregada da contabilidade financeira, transforma os gastos por natureza em gastos por funções, identificando a sua origem e formação.

Por exemplo, saber que uma instituição de ensino superior público, tem apenas como atividade principal o Ensino, 5250 Estudantes inscritos e de custos totais 14.000.000 euros, leva-nos a concluir de modo grosseiro que o custo por Estudante da instituição é de cerca de 2.666,7 euros, todavia isso não é o mesmo que ter de informação que:

Tabela nº 1 – Custos por Escola

	Escola A	Escola B	Escola C	Escola D	Total Ensino
Custos da Atividade Ensino	4.000.000	2.500.000	4.200.000	3.300.000	14.000.000
Nº Estudantes da Escola	1250	1000	1500	1500	5.250
Custo por Estudante	3.200	2.500	2.800	2.200	2.666,7

Fonte: Própria

Ou ainda ter por Escola, a informação detalhada por curso o que nos permitiria saber o custo médio de cada Estudante de cada Curso, como se evidencia na tabela que se apresenta de seguida:

Tabela nº 2 – Custo por Curso da Escola

	Curso X	Curso Y	Curso Z	Escola A
Custos do Curso (€)	1.200.000	1.550.000	1.250.000	4.000.000
Nº Estudantes do Curso	300	550	400	1250



Custo por Estudante do Curso (€)	4.000	2.818,2	3.125	3.200
----------------------------------	-------	---------	-------	-------

Fonte: Própria

Ou mesmo perceber se os custos de cada Curso de cada Escola, são diretos, indiretos ou comuns, como se refere de seguida:

Tabela nº 3 Custos diretos indiretos e comuns

	Curso X	Curso Y	Curso Z	Escola A
Custos Diretos(€)	850.000	1.150.000	950.000	2.950.000
Custos Comuns(€)	100.000	50.000	80.000	230.000
Custos indiretos(€)	250.000	350.000	220.000	820.000
Total de Custos(€)	1.200.000	1.550.000	1.250.000	4.000.000

Fonte: Própria

Este é um dos potenciais de informação da contabilidade de gestão. Com o modelo de custeio baseado nas atividades implementado é possível identificar os gastos diretos de cada atividade independentemente de ser auxiliar ou principal e posteriormente, obter o total de gastos de cada atividade principal sendo possível evidenciar o peso dos gastos indiretos no custo total.

Como já referido, o SNC-AP na Norma de Contabilidade Pública nº 27, dedicada à Contabilidade de Gestão, evidencia o modelo de implementação assente no Custeio Baseado nas Atividades e ainda por setor de atividade, a informação a obter e a divulgar, salientando que aos utilizadores internos deve ser regularmente entregue, para apoiar a gestão, relatórios periódicos e aos externos, os documentos de prestação de contas devem divulgar informação sobre a avaliação de desempenho e avaliação por programas sobre o seu custo tendo por base a informação disponibilizada por esse subsistema contabilístico.

Se se fizer uma análise dos planos setoriais do POCP, ou da NCP 27 do SNC-AP, verificamos que houve, relativamente à Contabilidade Analítica/Gestão, uma rutura com a visão tradicional deste sistema contabilístico. Historicamente destinava-se a responder às necessidades dos utilizadores internos não estando associada à obrigatoriedade de divulgação normalizada ou à comparabilidade entre organizações. Estamos por isso, perante uma nova forma de encarar este subsistema contabilístico. Perde autonomia na seleção do sistema de custeio a utilizar, no modelo de apuramento de custos, na organização da informação a obter, mas ganha a capacidade de, comparar, analisar e avaliar o desempenho face aos objetivos inicialmente previstos ou face ao realizado, nas instituições da Administração Pública (Teixeira, 2016).

Associada à importância da informação contabilística obtida no subsistema de contabilidade de gestão, está a possibilidade de calcular indicadores de gestão que completam e podem ajudar a explicar a informação obtida pelos indicadores orçamentais e económico-financeiros. Nas Autarquias Locais a avaliação de desempenho está prevista em vários documentos legais e tem sido efetuada por vários investigadores, através de um “conjunto de indicadores selecionados para avaliar a gestão financeira, económica, patrimonial e orçamental dos municípios” (Carvalho *et al.*, 2010:213), todavia, nenhum desses indicadores é calculado com informação obtida na contabilidade de gestão.

## **4.2 – Proposta de um modelo de implementação do Custeio Baseado nas atividades, no setor do ensino**

Como já referido, na NCP27 não é expressa a forma de implementação da contabilidade de gestão e no SNC-AP não está também apresentada nenhuma plano de contas da classe 9, pelo que, fica aberta a possibilidade do Custeio baseado nas atividades não ser implementado em partidas dobradas, contrariamente aos subsistemas de contabilidade orçamental e financeira. Ou seja, essa indefinição pode ser o primeiro impedimento da sua implementação. Quer pela decisão que cada instituição tem de ter sobre a forma de implementar, quer pela necessidade de criar a informação base para o fazer.

Analisando os objetivos do SNC-AP e a necessidade da sua efetiva implementação, seria previsível que este normativo não repetisse a omissão relativamente ao subsistema de contabilidade de gestão, que tinha o POCP até porque, se o modelo previsto para este subsistema contabilístico na NCP27 é próximo proposto pelo POC-Educação, poder-se-ia desenvolver a proposta de Cravo et al (2001), ainda que, retirando-lhe alguma complexidade. Sobre esta temática são vários autores que sugerem que a contabilidade de gestão deverá ser efetuada em partidas dobradas, à semelhança da contabilidade orçamental e a financeira.

Diversos estudos sobre a contabilidade analítica no POCAL apresentam propostas de um plano de contas assentes na classe 9 embora esse plano setorial não refira o sistema de movimentação das contas para a Contabilidade de Custos, isto é, não estabelece se deve ser elaborada pelo sistema unigráfico ou digráfico. Segundo Carvalho et al., (2006) tendo em consideração que o sistema orçamental e o sistema patrimonial registam as suas operações pelo sistema digráfico, a Contabilidade de Custos também deve usar o sistema digráfico. Também Teixeira (2009), com base na proposta de Cravo et al (2001) apresenta, para o setor da educação, uma proposta de implementação, a partir de um plano de contas proposto para a escola de ensino superior público, onde efetuou um estudo de caso.

Cravo et al. (2001), apresenta, relativamente ao setor da educação, um modelo de articulação da contabilidade patrimonial com a contabilidade analítica em sistema dualista, reservando, no plano da classe 9, a conta 90, para as contas refletidas, tal como: 903 – Inventários e ativos biológicos refletidos. Nessa proposta refere ainda que, as subcontas das contas refletidas serão desdobradas de acordo com as contas principais. A título de exemplificativo será 9063 – Gastos com Pessoal Refletidos. Saliendo que, o plano de contas a elaborar na classe nove, terá que permitir identificar: o tipo de atividade (auxiliar ou principal), a atividade dentro da atividade principal, (Direção, ... Curso...), se é um custo comum, direto ou indireto, em que função ocorre (pessoal docente, ....) e se pertence a anos anteriores ou ao ano em análise, quer a nível real, quer previsional.

Assim, no setor da educação, um plano de contas tem por um lado, que responder às necessidades de informação de uma instituição de ensino e por outro, cumprir os requisitos legais relativamente à obtenção da informação necessária divulgar na prestação de contas. Nesse contexto, e dado que não contraria o previsto na NCP 27 do SNC-AP, propõe-se que os gastos da Contabilidade Financeira, quando refletidos na Contabilidade de Gestão (contas da classe 9) permitam dentificar o tipo de atividade (auxiliar ou principal), a atividade dentro da atividade principal, (Direção, ... Curso...), se é um custo comum, direto ou indireto e sejam evidenciados por: Pessoal Docente, Pessoal não Docente, Funcionamento, Depreciações e Amortizações e Outros

(proposta muito próxima da do POC-Educação). A informação disponibilizada deverá ainda permitir saber se os gastos são diretos ou indiretos, e se são do ano, ou de nos anteriores. De seguida, no quadro nº 2, apresentamos, genericamente, a composição de um plano de contas na classe 9.

Quadro nº 2 – Síntese do Código de Contas da classe 9

9X	XX	XX	X	XX	X
Atividade auxiliar ou principal	Unidade Orgânica	Identificação da atividade dentro da atividade auxiliar ou principal	Custo direto, comum ou indireto	Custo por função	Ano a que pertence o custo

Fonte: Adaptado de Teixeira (2009) e (2016)

Desta forma, genericamente, as contas de um plano de contas da classe 9, devem ter 10 dígitos. De seguida, do quadro nº 3, exemplifica-se a forma de construir um plano de contas, de acordo com a proposta genérica apresentada em cima.

Quadro nº 3 – exemplo de plano de contas na classe 9

9X	XX	XX	X	XX	X
91 = Auxiliar	01 = ...	01 = Direção/ Reitoria	0 = Custo comum	01 = Pessoal Docente	0 = anos anteriores
92 = Ensino	02 = ....	02 = RH			
	03 = ....	03 =	1 = custo direto	02= Pessoal não docente	1 = ano em curso
93 = Investigação	04 = Escola A	Administrativos			
	05 = Escola B	.....	2 = custo indireto		
94 = Prestação de Serviços		11–Licenciatura A		03 = Funcionamento	
....		12- Licenciatura B			
96 = Outras Atividades		31 – Mestrado A		04 = Depreciações e amortizações	
....		32 Mestrado B			
		.....		05 = Outros gastos	
		51 – Pós-graduação A			
		.....			
		71 – Projeto A			
		.....			

Fonte: Adaptado de Teixeira (2009) e (2016).

A título de exemplo, a conta 92.05.31.2.02.1 tem a seguinte leitura: é um custo da atividade ensino, da Escola B do Mestrado A e é um custo indireto de pessoal não docente, do ano em curso.

Para completar a proposta implementação da contabilidade de gestão em sistema dualista, de seguida apresenta-se, a título de exemplo, a informação que permite efetuar os registos contabilísticos evidenciando os gastos de natureza diretos e indiretos. Assim, admitamos que a Escola Superior B tem implementado o sistema de contabilidade gestão e definiu 2 Atividades Auxiliares, a Direção e a Administrativa, bem como 2 Atividades principais, o Ensino e a Investigação. A Escola tem 2 Cursos de Licenciatura, um de Química e outro de Física e a Atividade de Investigação concretiza-se por ter 1 projeto de investigação em parceria com uma empresa da região. Relativamente aos gastos com “Pessoal”, que totalizam 1.000.000 de euros, sabe-se, de acordo com a informação disponível que por atividade definida, o seguinte:

Tabela nº 4 – Custo com pessoal, por atividade

	Direção	Adm. e Financeira	Curso de Química	Curso de Física	Investigação	Total
Pessoal Docente	50.000		300.000	320.000	130.000	800.000
Pessoal não Docente	80.000	120.000				200.000
Total	130.000	120.000	300.000	320.000	130.000	1.000.000

De acordo com a proposta que se tem vindo a apresentar e utilizado o plano de contas da classe 9, os registos contabilísticos deveram ser os seguintes:

1 – para evidenciar os gastos diretos com pessoal, docente e não docente, em cada atividade:

Figura nº 1 – Registo dos gastos diretos das atividades

	91 05 01 1 02 1	91 05 03 1 02 1	92 05 11 1 01 1	92 05 12 1 01 1	93 05 71 1 01 1
90 63	Direção PñD	Administrativa PñD	Química PD	Física PD	Projeto Invest. PD
Pessoal (Refletida)	1) 80.000	1) 120.000	1) 300.000	1) 320.000	1) 130.000
1.000.000 1)					
	91 05 01 1 01 1				
	Direção PD				
	1) 50.000				

Fonte: Própria

2 – para evidenciar a passagem dos custos das atividades auxiliares para as principais de acordo com as horas de atividade atribuídas a cada atividade principal.

Figura nº 2 – Registo contabilístico dos gastos das atividades auxiliares às atividades principais

91 05 01 1 02 1		91 05 03 1 02 1		92 05 11 2 02 1		92 05 12 2 02 1		93 05 71 2 02 1	
Direção PñD		Administrativa PñD		Química PñD		Física PñD		Projetos Invest. PñD	
80.000	36.000 8)	120.000	54.000 2)	2) 54.000		3) 42.000		4) 24.000	
	28.000 9)		42.000 3)	8) 36.000		9) 28.000		10) 16.000	
	16.000 10)		24.000 4)						
91 05 01 1 01 1				92 05 11 2 01 1		92 05 12 2 01 1		93 05 71 2 01 1	
Direção PD				Química PD		Física PD		Projetos Invest. PD	
50.00	15.000 5)			5) 15.000		6) 30.000		7) 5.000	
	30.000 6)								
	5.000 7)								

Fonte: Própria

Após terem sido efetuados os lançamentos 2) a 10), as atividades auxiliares encontram-se saldadas, estando os seus gastos evidenciados nas atividades principais, de acordo com o seu uso.

Com a proposta que apresentamos é possível, através da interpretação de cada conta, de cada atividade, obter a informação prevista na NCP27, quer para apoiar a gestão, quer para divulgação no Relatório de Gestão.

Neste estudo, pretende-se evidenciar que a implementação da NCP27 se efetuada em partidas dobradas, em sistema dualista e a partir de um plano de contas genérico na classe 9 (com adequação ao setor quando individualizado), pode facilitar e motivar a efetiva implementação do subsistema de contabilidade de gestão, à tanto tempo prevista e genericamente adiada. É ainda possível evidenciar, por um lado, que a proposta de implementação apresentada cumpre os requisitos legais previstos no SNC-AP e por outro, permite obter informação fundamental, para o apoio à gestão de modo a que se cumpram efetivamente, os objetivos de eficiência (E) eficácia (E) e qualidade (Q).

Para uma gestão efetiva do custo total de uma instituição, é imprescindível gerir as diferentes fases de formação desse custo, ou seja, a partir da gestão das diferentes atividades efetuadas. Saliencia-se, todavia, que, a avaliação da EEQ deve ser sempre enquadrada nos objetivos estratégicos da Instituição, onde muitas vezes, um “gasto” no presente, é um “investimento” no futuro (Teixeira 2016) e que a comparação entre instituições só pode ser feita, entre instituições comparáveis. A título de exemplo do que afirmo, é, na atividade ensino, só se dever comparar custos por Estudante, em cursos semelhantes.

## 5 – Conclusões

Ainda que por motivações diferentes, há, ao nível da Contabilidade Pública, um esforço por fazer se queremos aumentar a transparência e a eficiência, eficácia e economia na gestão dos dinheiros públicos. Aos académicos e investigadores, cabe a importante função de reforçar a vantagem competitiva trazida pela informação obtida na contabilidade analítica, salientando que com um nível de detalhe adequado, os custos da sua obtenção, são muito inferiores ao aumento de resultados obtidos. Às entidades financiadoras e de controlo da execução do orçamento das entidades, cabe fazer

cumprir a lei na sua plenitude, não sendo solução, ano após ano, aceitar do Revisor Oficial de Contas, a quando da Certificação Legal das Contas um parecer que apresente como “reserva” “As demonstrações financeiras da instituição X não integram as notas sobre a contabilidade analítica previstas no normativo em vigor”. E o próprio Tribunal de Contas, quando avalia a conformidade da prestação de contas, não deve fazer nada? Como se pode gerir com eficiência, eficácia e economia, se não se gere a formação dos custos, ou não se acompanha a sua formação ao longo dos processos ou atividades?

Se a contabilidade analítica ou de gestão é obrigatória, é porque lhe é reconhecida importância e diferenciação na informação que disponibiliza, logo nada justifica o adiamento da sua implementação. Todavia, mais que fazer cumprir a lei, há que evidenciar e demonstrar o acréscimo na qualidade da informação para apoiar a gestão e otimizar a eficiência dos processos.

Se a perspetiva legal pode levar à Administração Pública informação diferenciadora e potenciadora de melhor gestão dos dinheiros públicos e de maior rigor e transparência da informação, então a implementação da Contabilidade de Gestão imposta também pelo SNC-AP, deverá ser uma prioridade nacional e por isso, no Manual de Implementação do SNC-AP, que é um dos objetivos do Comité de Normalização Contabilística Público da Comissão de Normalização para a Administração Pública, para 2016, deve incluir nos exemplos de transição, desenvolvimento de casos práticos e exemplos ilustrativos, dos três subsistemas contabilísticos previstos. Ou seja, deve obrigatoriamente incluir nos exemplos e casos práticos, incluir o subsistema de contabilidade de gestão.

Aos investigadores e académicos cabe o esforço/reforço de aproximar o modelo teórico às realidades institucionais, desmistificando por um lado, a complexidade do modelo ABC e por outro, evidenciar aos gestores, decisores e controladores, o acréscimo de informação para apoiar, a efetiva gestão dos custos, aumentar a eficiência dos processos internos e a eficácia das medidas corretivas.

Pelo que, a gestão eficiente, eficaz económica e com qualidade preconizada no SNC-AP passa obrigatoriamente pela informação obtida no sistema de Contabilidade de Gestão e não é a sua obrigatoriedade, mas a possibilidade de apoiar uma gestão adequada dos processos internos ou nas diferentes fases de formação dos custos, que impõe a sua implementação.

Fica assim por perceber, o que impede ou não motiva a sua implementação, bem como a falta de consequências do não cumprimento do normativo contabilístico vigente, aprovado pelo Decreto-Lei nº 232/97 ou do que entre em vigor em 1 de janeiro de 2017 publicado no Decreto-Lei 192 /2015.

Este estudo tem várias limitações das quais se salienta o de não apresentar a generalização da implementação da contabilidade de gestão, nos diferentes setores das Administrações Públicas, sendo por isso, uma perspetiva futura, alargar a proposta aos outros setores que têm obrigatoriedade de implementar o SNC-AP e a NCP27.

## **Referências Bibliográficas**

Costa, T. C. e Carvalho, J. B. C. (2005), O contributo da Contabilidade de Custos para a fixação das tarifas e preços na Administração Local em Portugal, IX Congresso Internacional de Custos, Florianópolis.

Carvalho, J. B. C. (2007): “Análise Swot da Contabilidade Pública em Portugal”, IX Prolatino - Congresso Internacional do Mundo Latino, Lisboa.

Carvalho, J. B. C., Costa T. C. e Macedo, N., (2007), A Contabilidade Analítica ou de Custos no Setor Público Administrativo, X Congresso Internacional de Custos, Lyon.

Carvalho, J. B. C, Fernandes, M. J., Camões, P. Jorge, S., (2010), Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses - 2008, OTOC.

Carvalho, J. B. C, Fernandes, M. J., Camões, P. Jorge, S., (2014), Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses, OCC.

Cravo, D., Carvalho, J., Fernandes, O. & Silva, S. (2001). POC Educação explicado: Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação. Porto: Editora Reis dos Livros.

Decreto-Lei nº 232/97 de 3 de setembro - POC P

Decreto-Lei nº54-A/99 de 22 de fevereiro - POCAL

Decreto-Lei nº 12/2002 de 14 de fevereiro - POCISSSS

Decreto-Lei 192 /2015 de 11 de setembro – SNC-AP

Mendes, I. (2015), A Contabilidade na Gestão do Ensino Superior Público - Estudo de caso, Dissertação de Mestrado, no Mestrado de Contabilidade e Finanças da Escola Superior de Ciências Empresariais, do Instituto Politécnico de Setúbal.

Portaria nº 794/2000, de 20 de setembro – POC-Educação

Picoito, C.M.R.C.G. (2008) *Cost Accounting on Hospitals, A Case Study about Setúbal's Hospital Center*, Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa.

Teixeira, A. B., Teixeira, N., Pardal, P., Mata, C., (2012), O Relatório de Gestão e a avaliação do Desempenho dos Municípios Portugueses: O caso dos Municípios do Distrito de Setúbal, XXII Jornadas Luso-espanholas de Gestão Científica, Vila Real.

Teixeira, A. B., Pardal, P., Mata, C., e Teixeira, N. (2010), A Contabilidade Analítica no POCAL e o Grau de implementação no Distrito de Setúbal. XX Jornadas Luso Espanholas de Gestão Científica, ESCE, Setúbal.

Teixeira A. B. (2009) A Contabilidade como sistema de informação nas instituições do Ensino Superior Público em Portugal – O Caso da Escola Superior de Ciências Empresariais, Tese de Doutoramento, Universidade Aberta.

Teixeira A. B. (2016) A Contabilidade de Gestão no SNC-AP, uma proposta de implementação, I Congresso Internacional de Contabilidade Pública, Setúbal.

Teixeira A. B.S. D. e Ndeunyema D. N. N. (2016), A informação contabilística na gestão das instituições de ensino superior público: Estudo de Caso, Jornadas Luso-Espanholas, 2016, Idanha-a-Nova