

## A Contabilidade Analítica ou de Custos no sector público administrativo

Por João Carvalho, Teresa Carmo Costa e Natália Macedo

**A Contabilidade Analítica assume, cada vez mais, um papel determinante na adequada gestão dos gastos públicos. Neste sentido, os planos de contas que surgiram no âmbito da reforma da Contabilidade Pública colocaram este sistema como obrigatório nas várias entidades sujeitas às suas normas. No estudo empírico realizado, os autores procuraram averiguar qual o estado de implementação daquele sistema de contabilidade.**



João Carvalho  
Presidente do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave  
Doutorado em Ciências Empresariais, especialização em Contabilidade



Teresa Carmo Costa  
Assistente do 2.º Triénio da Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave  
Mestre em Contabilidade e Auditoria  
TOC n.º 64 181



Natália Macedo  
Directora do Serviço de Planeamento e Apoio à Gestão do Centro Hospitalar do Tâmega e Sousa, EPE  
Mestrada em Contabilidade e Auditoria pela U. Minho

A criação de um sistema de Contabilidade Analítica, quer nas organizações privadas quer nas públicas, revela-se de extrema importância no contexto actual, em que as várias entidades se deparam com a necessidade de gerir adequadamente os recursos ao seu dispor, de modo a administrar a instituição de forma eficaz, eficiente e económica.

O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, veio tornar obrigatória a Contabilidade Analítica para as entidades subordinadas às suas normas, não criando, contudo, qualquer norma para o seu desenvolvimento. Não obstante os vários planos sectoriais que foram surgindo (POC-Educação; POCAL; POCMS (PCAH) e POCISSSS<sup>(1)</sup>) foram criando uma série de mecanismos conducentes ao efectivo apuramento de custos e proveitos. No entanto, tendo em conta a complexidade deste sistema, as várias entidades públicas têm relevado para segundo plano a implementação deste sistema.

Neste âmbito, pretendemos com este estudo verificar se as várias organizações públicas já implementaram o sistema de Contabilidade Analítica. Deste modo, para o desenvolvimento do estudo empírico, efectuámos uma série de contactos (via telefone ou correio electrónico) junto de entidades públicas,

para procurar averiguar o grau de execução desta contabilidade, sua utilidade e complexidade.

Para aferir acerca das questões anteriormente referidas, o estudo realizado está estruturado em três partes. Na primeira parte, efectuámos uma breve análise da Contabilidade Analítica no sector público. Na segunda parte, abordamos os principais objectivos e características do sistema de Contabilidade Analítica nos vários planos sectoriais em análise. Por fim, na terceira parte, apresentamos os resultados do estudo empírico realizado.

### A Contabilidade Analítica ou de Custos na Administração Pública

O papel básico da Contabilidade Analítica ou de Gestão no sector público é o de proporcionar aos gestores a informação necessária para levar a cabo o planeamento e executar as funções de controlo (Jones & Pendlebury, 1996). Efectivamente, quando direccionada para a Administração Pública, a Contabilidade Analítica é o sistema que regista e analisa, em pormenor, componentes do património da instituição para finalidades de gestão.

Deste modo, com a implementação do sistema de Contabilidade Analítica nas entidades públicas pretende atingir-se os seguintes objectivos:

- Justificar o valor das taxas e preços;
- Facilitar a elaboração do orçamento;
- Medir a eficiência, eficácia, economia, sub-actividade e sobre-actividade;
- Apoiar as decisões sobre se a entidade deve continuar responsável directamente por determinado serviço ou actividade, ou entregá-lo(a) a entidades externas;

- Facilitar informação a entidades financiadoras de produtos, serviços ou actividades;
- Comparar custos de produtos ou serviços similares entre diferentes entidades;
- Comparar custos de produtos ou serviços similares entre diferentes exercícios económicos;
- Comparar custos reais com custos previsionais.

A reforma da Contabilidade Pública, em Portugal, originou um debate em torno da necessidade de reestruturar o sistema de contabilidade que existia na altura, procurando adaptá-lo a uma Administração Pública mais dinâmica, que se desejava mais eficaz perante os objectivos estabelecidos da filosofia pretendida na «Nova Gestão Pública» (*New Public Management*). É neste contexto que a legislação que está na base desta reforma <sup>(2)</sup> reforça o papel da Contabilidade Analítica na avaliação e controlo dos resultados de gestão das várias organizações. Segundo o legislador, este sistema constitui um eficaz instrumento de gestão para os administradores públicos. Convém, no entanto, salientar que foi o surgimento do POCP que veio tornar obrigatório este sistema de contabilidade nas entidades públicas. Contudo, e apesar deste sistema de contabilidade ser obrigatório, existem ainda muitas instituições que ainda não deram início a este processo. Os vários planos que despontaram na sequência da aprovação do POCP (POCMS; POCAL; POC-Educação; POCISSSS) apresentam uma série de regras conducentes ao apuramento dos custos e, nalguns casos, também dos proveitos e resultados destas entidades.

Não obstante, podemos verificar, desde logo, que não existe uma coerência na escolha dos termos para designar este sistema de contabilidade. Desta forma, o POCP, o POC-Educação e o POCMS utilizam «Contabilidade Analítica», enquanto o POCAL se refere à «Contabilidade de Custos».

De facto, a Contabilidade de Custos centra-se, tal como o próprio nome indica, na análise da totalidade dos custos da organização. Maher (2001) designa-a como o ramo da contabilidade que mede, regista e relata informações sobre custos. De acordo com a AECA (*Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*) (1991), a Contabilidade de Custos fornece informação analítica relativa ao custo dos produtos e serviços gerados pela organização, assumindo o nível de desagregação que se considere oportuno em cada situação. Porém, no entendimento de Pereira (1988), o custo não é o único nem o principal objectivo dessa análise e

esta não se limita às empresas industriais, sendo válida e útil para qualquer empresa, inclusivamente para as organizações públicas. Por outro lado, as contínuas mudanças a que as organizações estão sujeitas tornam o sistema tradicional de apuramento de custos ineficaz (Brierley *et al.*, 2001). Começou, assim, a aparecer na literatura contabilística o termo «Contabilidade Analítica», que parece mais apropriado aos objectivos que se pretendem atingir com a sua utilização. Assim sendo, para Pereira (1988) e Julve *et al.* (1994), a Contabilidade Analítica deverá fornecer aos gestores a informação necessária e suficiente para uma racional tomada de decisões relativamente ao planeamento e controlo <sup>(3)</sup>, permitindo-lhes a previsão das respectivas consequências económicas.

Neste âmbito, entendemos que o POCAL é o menos ambicioso de todos os planos, na medida em que apenas se pretende analisar os custos e não os custos, proveitos e resultados. O uso do termo «Contabilidade Analítica» no POC-Educação e no POCMS parece-nos o mais apropriado, pois nestes planos existem regras concretas que transpõem a mera análise de custos, permitindo também a análise dos proveitos e dos resultados, quer reais quer previsionais, e a consequente análise dos desvios verificados.

### **O sistema de Contabilidade Analítica ou de Custos nos planos sectoriais: principais características**

Pela leitura do diploma que aprovou o POCMS (Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro), nos pontos dedicados ao sistema de Contabilidade Analítica, verificamos que a mesma 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...». Na opinião de Macedo e Macedo (2005), a Contabilidade Analítica constitui uma das peças fundamentais do sistema de informação do hospital, opinião com que concordamos. O SNS abrange todas as instituições e serviços oficiais prestadores de cuidados de saúde dependentes do Ministério da Saúde (n.º 2 da Base XII, Lei n.º 48/90), donde destacamos os hospitais, pela dimensão das instituições e complexidade dos serviços que prestam. Para este conjunto de instituições foi aprovado, em 27 de Novembro de 1996, o Plano de Contabilidade Analítica

dos Hospitais (PCAH), tendo já sido revisto e actualizado, apresentando-se, actualmente, na 3.ª edição (datado de Maio de 2006). O PCAH é de aplicação obrigatória nos hospitais do SNS e compreende as normas de procedimento para a preparação deste sistema contabilístico.

Já no que se refere ao POC-Educação, este 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 actividades (ponto 1.8 do POC-Educação). Neste diploma pretende-se, com a implementação deste sistema de contabilidade, obter e justificar o custo das actividades intermédias (centros auxiliares, serviços administrativos e financeiros, órgãos de gestão, etc.) e das actividades finais (curso, disciplina, refeição, bem ou produto final para venda ou para activo, serviço externo, etc.). Deste modo, procura-se «analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos nas actividades finais, obtendo informação sobre os desvios entre os custos previstos e os reais» (Oliver, 2006: 237).

De acordo com o ponto 2.8.3.1 do POCAL, 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.» No ponto 10.1, o diploma apresenta uma descrição das funções que compete a estas entidades desempenhar para atingirem diferentes objectivos. Sendo assim, existem quatro funções principais: funções gerais; funções sociais; funções económicas e outras funções. Por sua vez, para apurar de forma mais correcta os custos, é necessário analisar os bens e serviços que se produzem num município. Neste sentido, os bens e serviços em relação aos quais irão ser fixadas tarifas e preços, aparecem discriminados no capítulo 6 do orçamento das receitas correntes. De acordo com Bernardes (2001), em alguns casos existe coincidência total entre uma função elementar e um bem/serviço.

### **Normas para o apuramento dos custos e proveitos**

Da leitura dos vários planos depreende-se que os custos devem ser reclassificados em directos e indirectos.

Por sua vez, no POCAL, ao contrário do que acontece no PCAH e no POC-Educação – que apresentam mapas para apuramento dos custos das actividades e centros de custos –, não se prevê uma reclassificação de custos e proveitos por unidades orgânicas <sup>(4)</sup>, pelo menos de forma explícita. No entendimento de Santos (2000: 268), «as unidades orgânicas são núcleos de recursos humanos e materiais, nos quais assenta o desenvolvimento de todo o tipo de projectos da instituição», podendo de acordo com os seus objectivos específicos assumir a forma de departamentos ou serviços. A classificação orgânica é a que tem maior correspondência com a divisão da entidade em centros de custo. Para tratamento e gestão dos centros de custo, pode socorrer-se, com as necessárias adaptações, ao método das secções homogéneas. De facto, este foi o método escolhido para apuramento de custos e proveitos no PCAH.

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 directos 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 actividade;
- Quarto nível - distribuição dos custos totais das secções auxiliares de apoio clínico às secções principais beneficiárias da sua actividade.

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

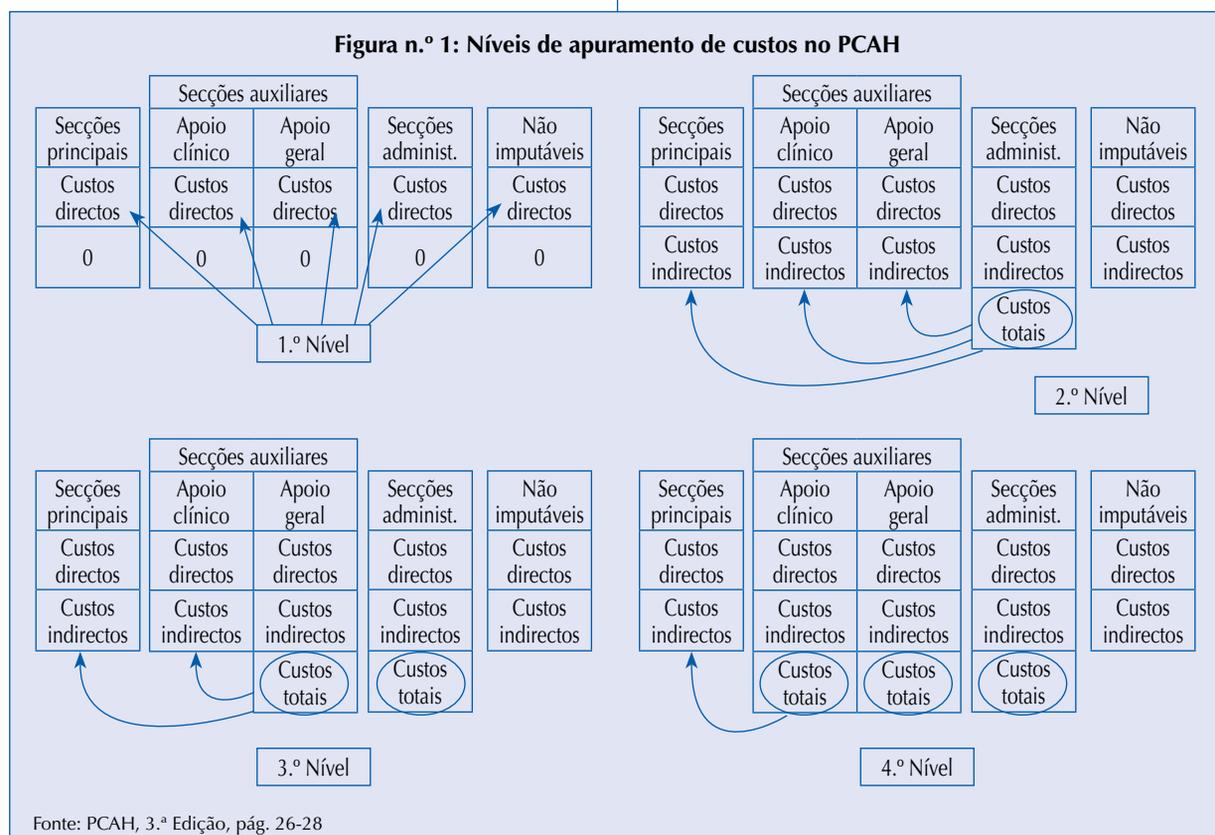
Os custos directos são imputados directamente às secções que requisitaram os bens e serviços para consumo, apresentando o PCAH, no ponto IV.1. - Custos directos (primeiro nível), uma tabela com a conceitualização e modo de imputação das contas da classe 6 - Custos e perdas da Contabilidade Geral.

Quanto à distribuição dos custos indirectos, 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 directamente às secções principais e auxiliares, de acordo com tabela apresentada no ponto V.2. – Imputação dos proveitos do mesmo plano.

Na figura n.º 1 é possível visualizar o esquema de apuramento de custos e proveitos de acordo com os vários níveis previstos no PCAH.

horas de trabalho do exercício económico deve ser a base principal de repartição dos custos indirectos» (ponto 2.8.3 do POC-Educação). Neste sentido, depreende-se que as entidades sujeitas a este diploma podem usar o método de base única ou o método de base múltipla. Contudo, na opinião de Santos (2000: 268), «a imputação de custos em projectos de natureza tão complexa como são os cursos e projectos de investigação



Para além da necessidade de reclassificar os custos em directos e indirectos, o POC-Educação estipula que deve ser obtida informação «dos custos com pessoal docente; pessoal não docente; funcionamento; amortizações e provisões; outros custos; dos custos totais do exercício económico e do custo total acumulado de actividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico» (ponto 2.8.2 do POC-Educação). Segundo este plano, «a imputação dos custos indirectos efectua-se através de um coeficiente, devendo ser utilizadas diferentes bases de repartição que tenham uma relação mais directa com o consumo desses custos pelas diferentes actividades. Contudo, entende-se que o número de horas de cada actividade em relação ao total de

universitária terá sempre por base critérios de certa forma arbitrários.» A validade do modelo dependerá, por conseguinte, do grau de consenso que for possível estabelecer na aceitação dos critérios que lhe estão subjacentes.

O POCAL também sugere que os custos por natureza sejam reclassificados em custos directos e indirectos. A imputação dos custos indirectos efectua-se, segundo o ponto 2.8.3.3 do plano, «após o apuramento dos custos directos por função, através de coeficientes.» Deste modo, considera-se que os custos indirectos devem ser repartidos em função de uma única base de repartição, neste caso em função dos custos directos. Ao contrário do POC-Educação, neste plano está apenas subjacente a utilização do método de base única.

No que concerne ao sistema de apuramento de custos recomendado, pela leitura do PCAH, nomeadamente no ponto IV.3 - Custos totais, verificamos que o custo de cada secção homogénea se apura pelo somatório dos custos directos e indirectos dessa secção, pelo que se depreende que se optou pela utilização do sistema de custeio total.

No ponto 2.8.3 do POC-Educação está previsto que «os custos dos bens para venda e dos serviços prestados corresponde aos respectivos custos directos e indirectos, incluindo os custos administrativos da própria entidade.» O diploma prevê, deste modo, a necessidade de utilizar o sistema de custeio total. Os vários objectos de custos devem incluir todos os custos necessários para a sua utilização.

Está estipulado no POCAL, nomeadamente no ponto 2.8.3.5, que o custo de cada função, bem ou serviço apura-se adicionando aos respectivos custos directos os custos indirectos, imputados através das regras definidas no diploma. Assim sendo, também da leitura deste ponto, verificamos que o legislador optou pela utilização do sistema de custeio total, apesar de não o referir de forma directa. A literatura existente aponta neste sentido, nomeadamente Bernardes (2001); Carvalho *et al.* (2002) e Correia (2002).

### **Código de contas e mapas previstos para elaboração da Contabilidade Analítica ou de Custos**

De acordo com o ponto 2.5 - Quadro e código de contas do POCMS, a classe 9 é destinada à Contabilidade Analítica. Segundo este plano, podem ser abertas subcontas das contas para o registo, de forma a permitir a adaptação à especificidade de cada instituição, obrigando, porém, ao cumprimento do conteúdo da conta respectiva.

No caso do POC-Educação, para além de se reservar a classe 9 para a Contabilidade Analítica, o diploma prescreve ainda que devem ser criadas contas ou subcontas para o registo: dos custos de cada actividade ou serviço interno; dos custos previsionais e reais por cada produto ou serviço final; dos desvios entre os custos previsionais e os custos reais; dos proveitos identificados com uma actividade, respectivos custos e resultados; dos custos não imputados (ponto 2.8.2 do POC-Educação).

No que respeita ao POCAL, a classe 9 não foi reservada para a Contabilidade de Custos e não se estipula qualquer regra para o seu desenvolvimento.

Surgem ainda outras dúvidas em todos os planos na medida em que, por um lado, não se indica qual o sistema de movimentação das contas - ou seja, não se sabe se as entidades devem usar o sistema digráfico ou unigráfico - e, por outro lado, não se identifica o sistema de ligação à Contabilidade Patrimonial.

No entendimento de Cravo *et al.* (2002), tendo em conta que os sistemas de Contabilidade Orçamental e Patrimonial registam todas as operações pelo sistema digráfico, o sistema de Contabilidade Analítica ou de Custos também deve usar a digrafia.

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 das secções homogéneas - Custos, 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 directo da unidade obra.
- Mapa de realização das secções homogéneas - 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 directo da unidade obra.

O POC-Educação apresenta uma série de mapas de demonstração de resultados por actividades ou centros de custos, obrigatórios, obtidos através do sistema de Contabilidade Analítica (ponto 8.4 do POC-Educação). Assim sendo, os mapas referidos irão permitir apurar os custos das várias actividades, designadamente: actividades ou serviços internos de apoio (Modelo A1); ensino (Modelo A2); investigação (Modelo A3); apoio aos utentes (Modelo A4); prestação de serviços (Modelo A5); outras actividades (Modelo A6); produção para a própria entidade (Modelo A7).

Na figura n.º 2 é possível observar as várias informações que se pretende recolher com o sistema de Contabilidade Analítica no POC-Educação.

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



Para as entidades sujeitas ao POCAL são obrigatórios os seguintes mapas de apuramento de custos: «Materiais (CC-1); cálculo de custo/hora de mão-de-obra (CC-2); mão-de-obra (CC-3); cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas (CC-4); máquinas e viaturas (CC-5); apuramento de custos indirectos (CC-6); apuramento de custos de bem ou serviço (CC-7); apuramento de custos directos da função (CC-8); apuramento de custos por função (CC-9).» Nos mapas principais ou finais (mapas CC-9; CC-8 e CC-7) está implícita que a imputação dos custos deve ser mensal. Na figura n.º 3 apresentamos um esquema-resumo relativo à forma de apuramento de custos prevista no plano.

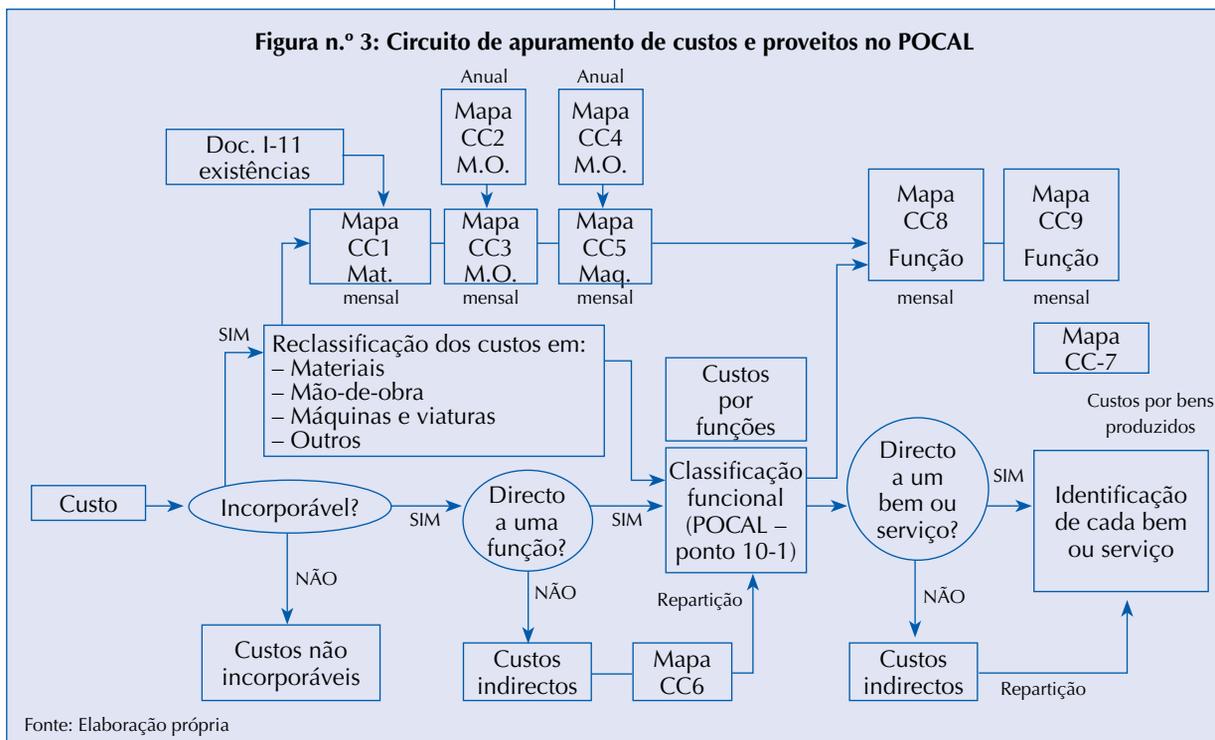
No POCMS, a elaboração da demonstração dos resultados por funções não é obrigatória. No entanto, como já referido anteriormente, o PCAH apresenta um conjunto de mapas contendo as grelhas para apuramento dos custos e proveitos das secções homogéneas.

Já no que se refere ao POC-Educação, este diploma apresenta «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 actividades, 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).

A elaboração da demonstração dos resultados por funções não é obrigatória para as entidades sujeitas ao POCAL que, nos termos do ponto 2.2, regulamenta o seguinte: «Embora não se apresente a demonstração de resultados por funções, esta é de elaboração facultativa para

**Figura n.º 3: Circuito de apuramento de custos e proveitos no POCAL**



Fonte: Elaboração própria

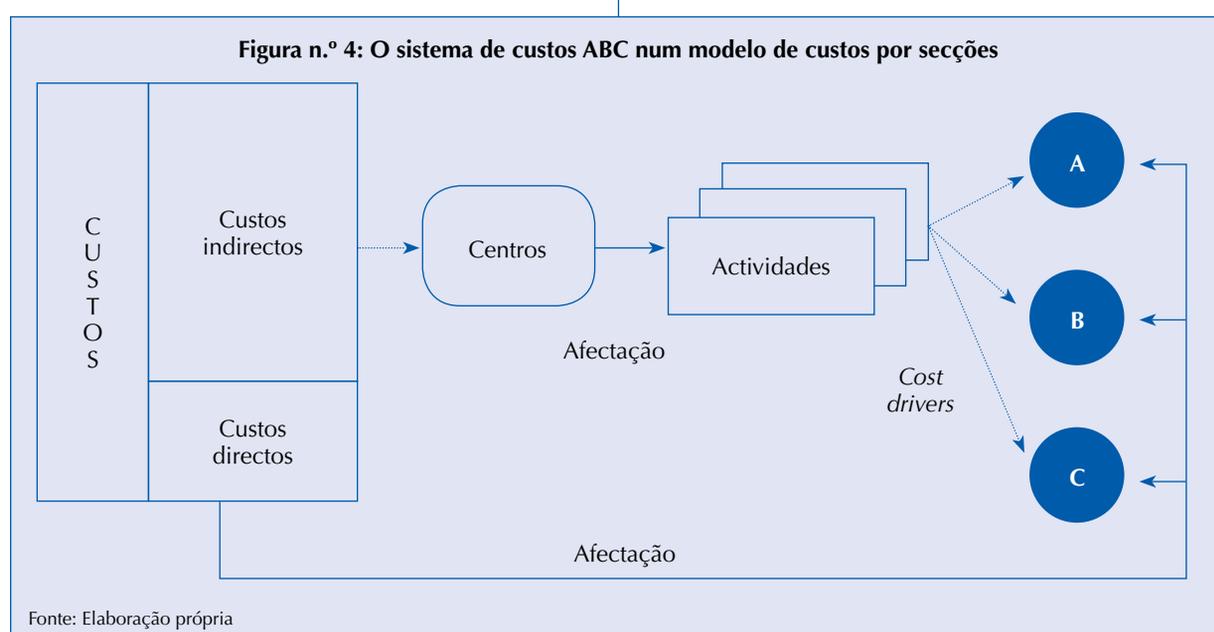
as autarquias locais.» Não obstante, este plano apresenta um mapa, de produção obrigatória, para o apuramento de custos por funções, o que de certa forma acaba por ser similar à demonstração de custos por funções prevista no POC-Educação.

### Metodologia para apuramento de custos

Conjugando as regras previstas nos três planos analisados, um possível modelo para apuramento

tros de custos análogos no seio do mesmo organismo.

Cada centro integra, geralmente, diversas actividades. Assim sendo, nesta fase os custos dos vários centros deverão ser repartidos pelas actividades processadas nesses mesmos centros. Identificados os *cost drivers* de cada uma das actividades, os seus custos devem ser transferidos para os vários bens ou serviços finais (no exemplo apresentado na figura n.º 4, os bens e serviços estão identificados como A, B e C).



de custos, nas entidades públicas, poderia partir de uma conjugação do método das secções homogéneas com o sistema de custos ABC. Esta é a denominada corrente europeia continental.

Os custos da classe 6, da Contabilidade Geral, são classificados, numa primeira fase, em directos e indirectos, na medida em que todos os planos sugerem esta reclassificação.

Atento ao estipulado no PCAH, os custos devem ser apurados através do método das secções homogéneas. Nesta fase, os custos das várias entidades são agrupados em função da sua classificação orgânica. Deste modo, a análise do organigrama da instituição irá permitir identificar, distinguir e distribuir os diversos centros de custos relacionados com as distintas funções e serviços. De acordo com Carrillo (1996), esta classificação permite a comparação entre cen-

### Estudo empírico: metodologia

Para o desenvolvimento do estudo empírico, contactámos, via telefone, os responsáveis pela contabilidade de uma série de municípios, hospitais, universidades, institutos politécnicos e escolas superiores. No caso dos municípios optámos por abarcar apenas os de média e grande dimensão. No que se refere aos hospitais e entidades do ensino superior, trabalhamos com dados que nos foram fornecidos pelas empresas de *software*. Através destes contactos, efectuámos uma entrevista com o objectivo de tentar aferir acerca do estado de implementação da Contabilidade Analítica ou de Custos nestas instituições.

Pretendemos, também, com este trabalho, avaliar a importância atribuída pelos responsáveis

da secção de contabilidade à implementação do sistema de Contabilidade Analítica ou de Custos e, ainda, aferir o grau de complexidade do sistema e dos principais motivos para o seu não desenvolvimento.

O tratamento das respostas foi efectuado recorrendo ao *software SPSS (Statistical Package for the Social Sciences)*, versão 11.5, e ao programa *Microsoft Excel*.

Em todas as análises efectuadas considerámos, nos quadros apresentados, a percentagem válida, que não considera as respostas omissas ou *missings*. Optámos por tomar esta decisão tendo em conta que as não-respostas foram em número residual.

### Análise de resultados

Passemos, então, à análise e discussão dos resultados. Relativamente à caracterização da nossa amostra, tal como se pode verificar no quadro n.º 1, obtivemos resposta de 62 municípios, 41 universidades, institutos e escolas de ensino superior e 33 hospitais. Cumpre-nos, assim, destacar que 45,6 por cento das entidades analisadas são municípios.

**Quadro n.º 1: Entidades caracterizadas por tipologia**

	N	%
Hospitais	33	24,3
Entidades de ensino superior	41	30,1
Municípios	62	45,6
<b>Total</b>	<b>136</b>	<b>100</b>

**Quadro n.º 2: Implementação da Contabilidade Analítica ou de Custos por tipologia**

			Implementação da Contabilidade de Custos		Total
			Sim	Não	
Tipologia	Municípios	Casos	30	32	62
		% Tipologia	48,4	51,6	100
	Hospitais	Casos	33	0	33
		% Tipologia	100	0	100
	Universidades e escolas de ensino superior	Casos	39	2	41
		% Tipologia	95,1	4,9	100
<b>Total</b>	<b>Casos</b>	<b>102</b>	<b>34</b>	<b>136</b>	
	<b>% Tipologia</b>	<b>75</b>	<b>25</b>	<b>100</b>	

Numa primeira abordagem, procurámos aferir se as entidades objecto de estudo já tinham implementado a Contabilidade de Custos ou se ainda não tinham iniciado esse processo. Tendo estas instituições realidades muito distintas, procurámos averiguar que entidades terão maior propensão para a implementação deste sistema de contabilidade, através de uma hipótese formulada nestes termos: H1 - A tipologia da entidade em análise está directamente relacionada com a implementação de sistemas de Contabilidade de Custos.

Tendo em conta que os pressupostos de aplicabilidade do teste Qui-quadrado não foram cumpridos, iremos efectuar apenas uma análise descritiva.

Deste modo, é possível constatar, pela observação do quadro n.º 2, que é nos hospitais que mais se implementa a Contabilidade Analítica ou de Custos, pois 100 por cento das entidades já iniciaram o processo. No caso das entidades de ensino superior, o cenário também é bastante positivo: 95,1 por cento destas instituições já implementam este sistema contabilístico, contra apenas 4,9 por cento das entidades que ainda não o fizeram.

Como tal, as organizações que apresentam uma maior percentagem de «não implementação» são os municípios, já que 51,6 por cento ainda não cumprem a obrigatoriedade estipulada no POCAL. Deste modo, tendo em conta que a implementação da Contabilidade de Custos é obrigatória para os municípios, desde 2002, torna-se evidente que o processo ainda está muito atrasado.

Dos 33 hospitais que já possuem um sistema de Contabilidade Analítica, a maioria (78,8 por cento) tem o sistema totalmente implementado.

Já no que se refere às entidades do ensino superior, das 39 que já implementaram este sistema contabilístico, 71,8 por cento ainda está numa fase inicial, ou seja, apenas fazem a imputação dos custos directos aos objectos de custos. Verificou-se também que 20,5 por cento está numa fase dita «intermédia», ou seja, imputam os custos directos na totalidade e alguns custos indirectos. Apenas um inquirido considerou que o sistema de Contabilidade de Custos está implementado na sua totalidade.

No que concerne aos municípios, constatou-se que 80 por cento dos inquiridos referiram que o sistema está a funcionar ainda numa fase embrionária (quadro n.º 3).

O desenvolvimento de um adequado sistema de Contabilidade Analítica ou de Custos pode demorar anos para ser considerado perfeito ou completo, na medida em que as entidades que analisamos têm uma estrutura orgânica que pode ser considerada, na maior parte dos casos, muito complexa. Contudo, nos hospitais este processo está substancialmente mais adiantado, na medida em que estas entidades já trabalham com a Contabilidade Analítica há vários anos.

que o motivo que mais contribuiu para esta situação, nos municípios e entidades de ensino superior, está relacionado com o facto dos documentos produzidos por este sistema de contabilidade não fazerem parte do conjunto de informação exigível pelo Tribunal de Contas. Deste modo, verificamos que, tanto nos municípios como nas entidades de ensino superior, 75 por cento dos inquiridos assinalou este motivo. Em segundo lugar, a causa que mais contribui para a não implementação completa do sistema prende-se com as dificuldades na escolha de bases de repartição para imputação dos vários custos indirectos, tendo esta sido apontado em 62,5 por cento e 74,2 por cento dos casos, nas entidades de ensino superior e nos municípios, respectivamente. A estes dois motivos, segue-se a falta de recursos humanos e minimização do papel da Contabilidade Analítica por comparação com a Contabilidade Orçamental e Patrimonial. Os «outros» motivos mais apontados foram a falta de tempo e a falta de «vontade política.»

No caso dos hospitais, os motivos mais apontados foram a falta de recursos humanos e o facto do programa informático ser muito complexo.

**Quadro n.º 3: Fase de implementação da Contabilidade Analítica ou de Custos**

	Hospitais		Entidades de ensino superior		Municípios	
	N	%	N	%	N	%
Fase inicial			28	71,8	24	80
Fase intermédia	5	15,2	8	20,5	4	13,3
Fase avançada	2	6,1	2	5,1	2	6,7
Totalmente implementado	26	78,8	1	2,6	0	0
<b>Total</b>	<b>33</b>	<b>100</b>	<b>39</b>	<b>100</b>	<b>30</b>	<b>100</b>

As entidades que afirmaram não possuir um sistema de Contabilidade Analítica ou de Custos completo, foram questionadas relativamente aos motivos que levaram à sua não implementação total, até à data de recolha de dados. Da análise das respostas a esta questão, apresentadas no quadro n.º 4, verifica-se

No que respeita ao grau de utilidade do sistema de Contabilidade de Custos, constatámos que aproximadamente 53 por cento dos inquiridos das entidades de ensino superior e dos municípios consideram que o sistema é muito útil. A percentagem dos que consideram que este sistema é pouco útil é extrema-

**Quadro n.º 4: Motivos para a não implementação total do sistema de Contabilidade Analítica ou de Custos**

	Hospitais		Entidades de ensino superior		Municípios	
	N	%	N	%	N	%
Não faz parte do conjunto de documentos de prestação de contas exigíveis pelo Tribunal de Contas			30	75	47	75,8
Dificuldade na escolha de bases de repartição para imputação dos vários custos indirectos			25	62,5	46	74,2
Falta de recursos humanos	3	9,1	24	60	44	71
Minimização do papel da Contabilidade Analítica por comparação com a Contabilidade Orçamental e Patrimonial			18	45	42	67,7
Programa informático limitado	1	3	17	42,5	41	66,1
Outros			16	40	41	66,1
Falta de pessoal especializado			13	32,5	27	43,5
Programa informático complexo	3	9,1	13	32,5	8	12,9

mente reduzida e ronda os 3 por cento em ambas as instituições (quadro n.º 5). Por outro lado, verificamos que a utilidade atribuída ao sistema de Contabilidade de Custos é muito elevada nos hospitais, ou seja, aproximadamente 88 por cento.

por cento dos inquiridos entendem que o sistema é simples ou muito complexo (ver quadro n.º 6). Dos contactos efectuados constatamos, de facto, que o maior obstáculo deriva essencialmente da dificuldade de repartir os custos indirectos. Na generalidade, os inqui-

**Quadro n.º 5: Grau de utilidade do sistema de Contabilidade Analítica ou de Custos**

	Hospitais		Entidades de ensino superior		Municípios	
	N	%	N	%	N	%
Muito útil	29	87,9	22	53,7	33	53,2
Útil	4	12,1	18	43,9	27	43,5
Pouco útil			1	2,4	2	3,2
<b>Total</b>	<b>33</b>	<b>100</b>	<b>41</b>	<b>100</b>	<b>62</b>	<b>100</b>

No que se refere ao grau de complexidade do sistema, verificou-se que a maior parte dos inquiridos considera que este é um sistema complexo. Não obstante, nas entidades de ensino superior aproximadamente 27 por cento considera o sistema simples de implementar. Por outro lado, nos hospitais, 24,2

ridos confiam nos *softwares* de contabilidade com os quais trabalham, considerando que, se estes estiverem adequadamente parametrizados para a operacionalização do sistema de Contabilidade Analítica, não deverão existir, à partida, grandes dificuldades a nível de tratamento da informação.

**Quadro n.º 6: Complexidade do sistema de Contabilidade Analítica ou de Custos**

	Hospitais		Entidades de ensino superior		Municípios	
	N	%	N	%	N	%
Muito complexo	8	24,2	8	19,5	16	25,8
Complexo	17	51,5	22	53,7	40	64,5
Simples	8	24,2	11	26,8	6	9,7
<b>Total</b>	<b>33</b>	<b>100</b>	<b>41</b>	<b>100</b>	<b>62</b>	<b>100</b>

**Os hospitais são, comparativamente às restantes entidades analisadas, aqueles que possuem o sistema de Contabilidade Analítica mais desenvolvido, devido aos dez anos de experiência desde a aprovação do primeiro PCAH.**

### Conclusões

Perante a preocupação crescente com a obtenção de eficiência, eficácia e economia na gestão dos gastos públicos, a informação proporcionada pelas demonstrações financeiras tradicionais tornou-se escassa. Neste cenário, a Contabilidade Analítica ou de Custos, nas instituições públicas, assume actualmente um papel preponderante como medida de análise e controlo de custos, auxiliando o processo de planificação e tomada de decisão dos gestores e administradores públicos. Nesta medida, os legisladores tiveram a preocupação de incluir regras concretas para a implementação deste sistema de contabilidade nos vários planos sectoriais que se seguiram à aprovação do POCP.

Analisando estes planos, nomeadamente o PCAH, o POC-Educação e o POCAL, constatamos que o sistema de custeio total é considerado o método privilegiado para apuramento de custos em todos os diplomas.

Quanto à imputação dos custos indirectos, no caso do POCAL, recomenda-se a utilização do método de base única, sendo a base recomendada os custos directos. O POC-Educação é mais audaz ao prever a utilização de uma só base de repartição (horas totais das várias actividades), mas salvaguardando a necessidade de, caso as entidades assim o entendam, utilizar várias bases de repartição – método de base múltipla. Finalmente, o PCAH refere que na distribuição dos custos indirectos deverá ser utilizado o método da distribuição recíproca, utilizando como base de repartição as regras definidas, para cada centro de custo, no referido plano. Quanto ao apuramento dos proveitos, o PCAH menciona que

deverá ser efectuado directamente às secções principais e auxiliares.

Os vários planos contêm ainda uma série de mapas obrigatórios fundamentais para o apuramento dos custos dos vários objectos de custos. Este cenário não deixa de ser positivo, atendendo ao facto que no POCP e no Plano Oficial de Contabilidade português as normas para a criação do sistema de Contabilidade Analítica são escassas. No que se refere ao estudo empírico, verificámos que ao contrário do que acontece nos municípios, a maior parte das entidades de ensino superior já desenvolveu o sistema de Contabilidade Analítica. Apenas um inquirido de uma Universidade referiu que o sistema já estava completamente implementado. Consta-se, deste modo, que o processo de criação de um sistema integral de Contabilidade de Custos está ainda muito atrasado.

Nos hospitais o resultado foi muito positivo, já que todos referiram que o sistema de Contabilidade Analítica se encontra totalmente implementado. Este resultado era esperado, em primeiro lugar devido ao facto do primeiro PCAH dos hospitais ter sido aprovado há dez anos, em Novembro de 1996 e, em segundo lugar, devido à necessidade urgente de se promover a sustentabilidade financeira do sector da saúde, tendo este sistema contabilístico um papel importante para o alcance desse grande objectivo.

O facto dos documentos, produzidos por este sistema de contabilidade, serem fundamentais para o processo de tomada de decisão, e desta contabilidade ter validade interna e não externa, fazendo com que o Tribunal de Contas não exija os *outputs* produzidos no seu âmbito de intervenção, é considerado pela maior parte dos inquiridos como o principal motivo para que o sistema não esteja totalmente implementado. Por sua vez, a dificuldade de encontrar adequadas bases de repartição para imputar os custos indirectos aos objectos de custos parece-nos um motivo válido para que o sistema operacionalizado até à presente data, pelas várias entidades inquiridas, esteja ainda numa fase dita «inicial.»

Contudo, maioritariamente, os inquiridos consideram que este sistema é muito útil no auxílio da tomada de decisões que implicam a gestão de dinheiro público, considerando ainda a implementação deste sistema complexa em entidades com características tão particulares como o são, com certeza, as que analisamos.



Face ao exposto, cumpre-nos concluir que os vários planos sectoriais, ao tornarem a Contabilidade Analítica ou de Custos obrigatória, espoletaram nas empresas de informática a necessidade de parametrizar os *softwares* de modo a incluir este sistema de contabilidade. Nos municípios, universidades, institutos e escolas do ensino superior, a falta de recursos humanos e a prioridade que foi estabelecida pelas várias entidades, no aperfeiçoamento do sistema de Contabilidade Orçamental e Patrimonial, relevou para segundo plano o desenvolvimento do sistema de Contabilidade Analítica. Não obstante, acreditamos que a médio prazo essas entidades irão aperfeiçoar os sistemas de modo a cumprir com as regras estipuladas nos vários planos obtendo, desta forma, os dados necessários à racional tomada de decisões e à avaliação dos resultados destas

instituições. Os hospitais são, comparativamente às restantes entidades analisadas, aqueles que possuem o sistema de Contabilidade Analítica mais desenvolvido, devido aos dez anos de experiência desde a aprovação do primeiro PCAH, pelo que somos da opinião que a experiência da implementação do sistema de Contabilidade Analítica nos hospitais poderá servir como apoio na melhor e mais rápida implementação do mesmo sistema aos restantes planos sectoriais. ■

*(Texto recebido pela CTOC em Março de 2007)*

#### Bibliografia

Disponível para consulta no *site* da CTOC ([www.ctoc.pt](http://www.ctoc.pt)).

(<sup>1</sup>) No âmbito da reforma da Contabilidade Pública, foram criados vários planos sectoriais. Para as autarquias locais e entidades equiparadas foi aprovado, através do DL n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL). Dentro da Administração Central, para além das organizações que utilizam o POCP (organismos de direito privado com receitas do Orçamento do Estado superiores a 50 por cento), para o sector da educação foi aprovado, através da Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro, o POC-Educação (Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação). No sector da saúde também passou a ser obrigatória a aplicação de um plano específico, materializado através do POCMS (Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde), aprovado pela Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro. O Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH) é de aplicação obrigatória para estas entidades, no âmbito do prescrito no POCMS. Para a Segurança Social foi aprovado o POCISSSS (Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social) pelo DL n.º 12/2002, de 25 de Janeiro. Contudo, o POCISSSS não será objecto de estudo, na medida em que as regras deste diploma, no que concerne à Contabilidade Analítica, são escassas.

(<sup>2</sup>) Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro) e o Regime da Administração Financeira do Estado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho.

(<sup>3</sup>) Para se atingir a finalidade de controlo de custos estabeleceram-se os custos *standards* e para propiciar a planificação, recorreu-se aos orçamentos e às relações custo-volume-lucro (Feliu e Ortega, 1993).

(<sup>4</sup>) Quanto à coordenação ou não com a estrutura do processo produtivo, os custos podem ser orgânicos e inorgânicos. Os custos orgânicos são calculados atendendo à estrutura orgânica da entidade. Assim, quando trabalhamos com custos orgânicos, antes do cálculo dos custos dos produtos, é analisada a estrutura orgânica da organização assim como os processos que se realizam, com o objectivo de conseguir a medição mais exacta possível dos custos. Também é analisada a actuação dos gestores e administradores, ou seja, é efectuado um apuramento de custos por centros de responsabilidades (Mallo, 1986). Os custos inorgânicos não se baseiam na estrutura orgânica da entidade, não permitindo determinar as unidades de trabalho que intervieram na produção de um bem ou serviço.