

# **A CONTABILIDADE DE GESTÃO NO SNC-AP, UMA PROPOSTA DE IMPLEMENTAÇÃO**

**Ana Bela de Sousa Delicado Teixeira** ([anabela.teixeira@esce.ips.pt](mailto:anabela.teixeira@esce.ips.pt))

**Área Temática: A3 | Contabilidade de Gestão/Analítica**

**Palavras Chave:** Contabilidade de gestão, POCP, POC-Educação, SNC-AP, NCP27.

**Metodologia utilizada: Estudo de Caso**

# **A CONTABILIDADE DE GESTÃO NO SNC-AP – UMA PROPOSTA DE IMPLEMENTAÇÃO**

## **Resumo**

A gestão eficiente, eficaz e com qualidade imposta no Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, requer obrigatoriamente informação obtida no Sistema de Contabilidade de Gestão. Não é a sua obrigatoriedade, mas a possibilidade de apoiar a gestão adequada dos processos internos ou nas diferentes fases de formação dos custos, que impõe a implementação deste sistema contabilístico.

Neste estudo, após efetuar a apresentação do previsto para a implementação da contabilidade analítica/gestão, primeiro no plano setorial do Plano Oficial de Contabilidade Pública para a Educação, o POC-Educação e depois, a Norma de Contabilidade Pública 27, dedicada à Contabilidade de Gestão, apresentou-se uma proposta de plano de contas, na classe nove, adequado à aplicação do custeio baseado nas atividades. O modelo proposto identifica os custos diretos das atividades auxiliares e principais e permite, através da aplicação dos indutores de custo, atribuir os custos das atividades auxiliares às principais, de modo a obter-se o custo de cada atividade principal. O registo dos movimentos contabilísticos é efetuado em sistema dualista. Com base nos registos efetuados, será obtida informação que simultaneamente apoia a gestão da instituição e permita responder diretamente aos requisitos legais de divulgação.

Assim, conciliando o previsto no NCP 27 com o previsto no POC-Educação, relativamente aos mapas a divulgar interna e externamente, relativamente ao subsetor da educação, apresentou-se, a título de exemplo, um conjunto de mapas, para as atividades auxiliares e a atividade principal ensino, cuja informação é obtida diretamente da informação contabilística, nas contas definidas.

**Palavras Chave:** Contabilidade de gestão, POCP, POC-Educação, SNC-AP, NCP27.

## **Abstract**

The efficient, effective and quality management demanded in the Accounting Normalization System for Public Administrations, requires obligatory information obtained in the Management Accounting System. It is not its obligation, but the possibility to support the

proper management of internal processes or in different stages of cost construction, which requires the proper implementation of this accounting system.

In this study, after making the presentation for the implementation of accounting analytical/management, firstly in the sector plan of the Official Public Accounting for Education, POC - Education and then, the Standard Public Accounting 27, focused on Accounting Management, it is presented a model for a chart of accounts, of class nine, suitable for the application of activity based costing. The proposed model identifies the direct costs of the auxiliary and main activities and allows, through the application of cost – inducing factors assign costs of the auxiliary activities to the main activities, in order to obtain the cost of each main activity. The registration of accounting movements is performed in two-tier system. Based on the accounting records, information that simultaneously supports the management of the institution and allow respond directly to the legal disclosure requirements will be obtained.

Thus, conciliating the NCP 27 with the POC – Education, for the subsector of education, regarding the information communication internally and externally, it is presented in example, a set of maps for the auxiliary activities and main activity education, whose information is obtained directly from the accounting information of defined accounts.

**Keywords:** Management accounting, POCP, POC-Education, SNC-AP, NCP27.

## **1- Introdução**

Imposta no Setor Público Administrativo pelo Decreto-Lei nº155/92, de 28 de julho, a Contabilidade Analítica tem vindo a ver a sua implementação adiada ou incompleta, tanto no cumprimento da legalidade, como na sua função de apoiar a gestão e divulgar informação que permita aos seus utilizadores analisar se os recursos públicos, foram ou não, geridos com eficiência, eficácia e economia.

Acompanhando a dinâmica organizacional, a informação contabilística ganhou dimensão e importância com a publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) (DL nº 232/97 de 3 de setembro). Este plano, baseado no Plano Oficial de Contabilidade, obrigou a articulação de três sistemas contabilísticos, a contabilidade orçamental, a patrimonial e a analítica, todavia, as regras para a implementação deste último sistema contabilístico, foram remetidas para os planos setoriais, que viriam posteriormente a ser publicados (para os setores da, saúde, instituições de solidariedade social, autarquias locais e educação). Cada plano

setorial, justificado pela especificidade das atividades desenvolvidas em cada setor, apresentou um modelo de implementação para a contabilidade analítica, diferente e complexo. Caiado (2011), a este propósito, refere que o plano de contas geral (POCP), considera o conjunto de operações comuns a todos os setores, mas não pode ter em conta as particularidades das operações realizadas pelo conjunto de entidades que formam determinado setor de atividade. Decorridos cerca de dezanove anos sobre a publicação do POCP, é notório o fraco nível de implementação e divulgação da informação prevista para a contabilidade analítica. O distanciamento do POCP e dos seus planos setoriais, quer do normativo contabilístico nacional atualmente aplicado no setor privado (SNC – Sistema de Normalização Contabilístico), quer das normas internacionais de contabilidade previstas para o Setor Público, conduziram à publicação, em setembro de 2015, do SNC-AP (Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas através do Decreto-lei nº 192/2015, de 11 de setembro). Este decreto-lei produz efeitos no dia 1 de janeiro de 2017. Também neste diploma está imposta a articulação e implementação dos sistemas de contabilidade, orçamental, patrimonial e de gestão. Especificamente, no que se refere a este último sistema contabilístico, o SNC-AP apresenta a NCP<sup>1</sup> 27 – Contabilidade de Gestão, a qual, de forma sucinta, abordaremos de seguida.

## **2 – A Contabilidade de Gestão e a NCP 27.**

A NCP 27, 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)). Ou seja, a contabilidade analítica, na Administração Pública, perdeu o cariz de ser tradicionalmente um sistema contabilístico para informação interna de apoio à gestão (Teixeira, 2009). A NCP 27, estabelece, 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). Esta norma, 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

---

<sup>1</sup> Norma de Contabilidade Pública (NCP).

divulgação interna e externa dos custos, rendimentos e resultados em diferentes vertentes”. O que não deixa de ser, outra vez, uma nova forma de encarar este sistema contabilístico, que tradicionalmente, quando implementado numa empresa, o modelo de implementação é o definido especificamente pela gestão/direção e não é elaborada com o intuito de ser divulgada externamente (Teixeira, 2009).

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. Para tal, a norma define os diferentes tipos de custos, bem como os sistemas de custeio e reforça que a informação produzida pela contabilidade de gestão se baseia nas características qualitativas gerais e nos constrangimentos da informação financeira definidos na Estrutura Concetual do SNC-AP (Fiabilidade, Oportunidade, Comparabilidade e Custo/benefício).

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 salientando que, para que um relato financeiro seja fiável, devem ser utilizadas bases de imputação múltiplas, fundamentalmente, quando os gastos indiretos representam um valor significativo nos gastos totais. Esta preocupação está também patente no atual plano setorial para a educação, (POC-Educação aprovado pela Portaria nº794 de 20 de setembro), onde, tal como nesta norma, são apresentados exemplos de bases de imputação adequadas, como nº de horas de atividade (nos custos com pessoal). A inadequação da base de repartição distorce os verdadeiros custos dos produtos ou serviços, por isso, uma só base de repartição, é uma fraca ferramenta para a gestão, devido à arbitrariedade na distribuição dos custos aos objetos de custo (Martins e Rodrigues, 2004). Na sequência desta preocupação com os critérios de afetação e imputação dos custos indiretos, é proposto o sistema ABC (*activity-based costing*), apresentando a NCP 27, para além dos diferentes passos da sua implementação, as razões de escolha do sistema. O ABC, “caracteriza-se pela imputação dos custos indiretos às atividades desenvolvidas para satisfazer as necessidades dos cidadãos/clientes” (ponto 19) dado que este modelo assenta no pressuposto de que são as atividades que consomem os recursos (Jordan *et al*, 2011), revelando-se por isso “mais adequado para a realidade das entidades públicas cujos serviços estão focados nos cidadãos/utentes e nas suas necessidades” (ponto 21). O ABC, mais que

constituir uma ferramenta ou técnica de custos, favorece a sua gestão, tendo por isso, uma dupla vertente: baseia-se tanto no cálculo e controlo dos custos, como na gestão dos mesmos (Taliani, 2000).

No ponto 20 da NCP 27, são apresentadas as etapas para implementar o ABC. 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).

Martins e Rodrigues (2004:91) referem que o ABC é um instrumento que ajuda os gestores das instituições de ensino superior “a compreender quais os fatores que influenciam os custos de ensinar, de pesquisar, bem como qual o custo individual de cada curso, contribuindo assim para uma melhoria ao nível do processo de tomada de decisões”. Segundo Kaplan e Cooper (1998), o sistema ABC permite que os custos indiretos, ao objeto de custo, sejam, numa primeira fase, diretamente atribuídos às atividades e, posteriormente, aos produtos, serviços e clientes, obtendo-se uma imagem clara e mais real, dos seus custos.

A NCP 27 é clara no que se refere à divulgação, salientando a forma como deve ser efetuada, quer numa perspetiva interna, quer externa. Assim, refere (ponto 30) 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 (normalmente o ano civil, ainda que refira que, pode ser mais útil referir-se a períodos diferentes ou mais curtos). Simultaneamente, é bem claro que reconhece a importância da informação deste sistema contabilístico para apoiar a gestão tanto como uma ferramenta de apoio à gestão fornecendo informação sobre os custos das atividades e os desvios em relação ao previsto, quer na referência de haver relatórios periódicos de relato à gestão, enunciando a informação que deve conter.

No ponto dedicado ao Relatório de Gestão (ponto 34) a norma especifica genericamente o que deve ser divulgado por cada bem, serviço ou atividade final e nos pontos, 35, 36 e 37, as

especificidades relativas aos subsetores de ensino, saúde e autarquias locais, respetivamente. Assim, de acordo com o ponto 34 da NCP 27, o Relatório de Gestão deve apresentar:

- “Custos diretos e indiretos de cada bem, serviço e atividade;
- Rendimentos diretamente associados aos bens, serviços e atividades (se existirem);
- Custos totais do exercício económico e custo total acumulado de atividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico;
- Objetos de custo finais para os quais se determinou o custo total, os critérios de imputação dos custos indiretos utilizados e os custos não incorporados”.

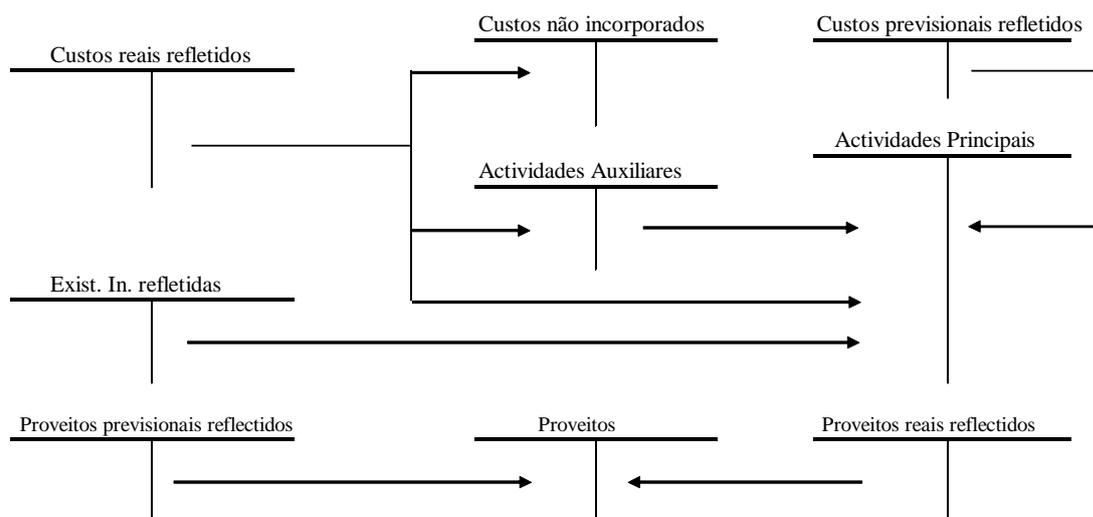
Especificamente, se o subsetor for o da educação, os mapas devem:

- Por cada curso, indicar os custos diretos e indiretos, o custo por estudantes e se aplicável os rendimentos imputados e os resultados económicos;
- Por cada centro de investigação, a indicação do custo de cada projeto e respetivo rendimento;
- Por cada serviço prestado à comunidade, os custos diretos e indiretos, os rendimentos e os resultados económicos;
- Por cada atividade de apoio ao estudante, indicar o custo por refeição, custo por aluno/cama, custo por bolsa/prémio, custo por utente na atividade médica ... etc..

Genericamente, considera-se que o modelo de implementação previsto na NCP 27 para a contabilidade de gestão apresenta alguma proximidade ao modelo de implementação proposto pelo POC-Educação, quer pela tónica nas atividades (com o custeio baseado nas atividades e atividades previstas/definidas), quer na informação a divulgar interna e externamente. Neste estudo, pretende-se, a partir de uma Escola, considerando este normativo, em associação ao previsto no POC-Educação, apresentar um modelo de implementação da contabilidade de gestão, com base num plano de contas da classe nove, cuja informação obtida, responde ao cumprimento do previsto na norma, quer na visão interna, quer externa.

A proposta de implementação de Cravo et al (2001), relativamente ao esquema de implementação que evidenciamos de forma esquemática, em partidas dobradas e pelo sistema dualista, previa a movimentação das contas de custos e proveitos de modo a evidenciar em cada uma das contas, se havia desvio entre o custo ou proveito real e o custo e o proveito previsionais, tal como se apresenta na figura 1. Ou seja, com este modelo, na contabilidade analítica, não se apura o “Resultado”, mas sim o “desvio” entre o Real e o Previsto.

Figura 1 – Esquema da contabilização em sistema dualista



Fonte: Adaptado de Cravo *et al.* (2001:332)

O SNC-AP, na NCP 27, embora assuma a necessidade de apurar os custos diretos e indiretos das atividades principais, bem como, evidenciar os desvios em relação ao previsto, não refere como obtém esse desvio. No modelo, o custo das atividades principais, é o somatório dos seus custos diretos, com os indiretos (sendo estes, a parte correspondente aos custos das atividades auxiliares que lhe foram atribuídas). Se o registo contabilístico dos custos (reais) diretos às atividades auxiliares e principais, se efetuar em partidas dobradas, através do sistema dualista, então, movimentam-se a débito as contas da classe 9 que sejam representativas das atividades a quem devem ser alocados os custos diretos identificados, por função, por contrapartida dos respetivos custos reais refletidos. O cálculo dos desvios poderá ser efetuado por comparação dos custos reais com os previstos em orçamento.

### 3 – Metodologia

Este estudo apresenta uma abordagem de carácter qualitativo. Quanto ao procedimento técnico trata-se de uma pesquisa bibliográfica, exploratória e de estudo de caso. De acordo com Gil (2010), a pesquisa bibliográfica permite ao investigador a cobertura de uma gama de fenómenos muito mais ampla do que poderia pesquisar diretamente, e segundo Vieira (2002), a pesquisa exploratória é usada em casos nos quais é essencial definir o problema com maior precisão e obter dados adicionais antes que se possa desenvolver uma abordagem. Ventura (2007) salienta que o estudo de caso representa uma investigação empírica e compreende um método abrangente, com a lógica do planeamento, da recolha e da análise de dados e pode

concretizar-se através de um estudo de caso único. Vilelas (2009) sobre o estudo de caso, refere que se baseia na narração ou descrição de um fenómeno direcionando-o para a compreensão do caso em estudo. O estudo de caso efetua-se a partir de uma Escola de ensino Superior que leciona cursos de Licenciatura, Mestrado e Pós-graduação. Para alguns autores, estudo de caso é “a investigação, geralmente, confinada a uma única unidade de análise, que pode ser um único departamento, empresa, setor ou mesmo país” (Smith, 2003:134), e é simultaneamente um estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira a que permita o seu amplo e detalhado conhecimento (Gil, 2010:37). A Instituição de Ensino Superior Público não é identificada, porque a proposta não foi elaborada em parceria com a Instituição.

#### **4 – Estudo de caso: Implementação do modelo de Contabilidade Analítica, numa Escola de Ensino Superior associando o cumprimento da legalidade com a informação para a gestão**

Ainda que o modelo previsto para a Contabilidade de Gestão, esteja detalhado na NCP 27, a sua implementação tem sempre de refletir a realidade da instituição onde vai ser implementada, havendo sempre por isso, a necessidade de um vínculo institucional, entre o modelo e a sua realidade que vai reproduzir.

##### **4.1 – Caraterização da Instituição**

Na Escola de Ensino Superior que será a base do estudo de caso e que tem cerca de 1800 estudantes, anualmente, foram identificadas as seguintes atividades:

Quadro nº 1 Atividades auxiliares e principais

<b>Atividades Auxiliares</b>	<b>Atividades Principais</b>
Direção	Ensino
Recursos Humanos	Investigação
Serviços Académicos	Prestação de Serviços
Centro de Documentação	Outos
Secretariado de apoio aos órgãos de gestão	

Fonte: Própria

E oferece ao nível da sua oferta formativa, cursos de Licenciatura, Mestrado e Pós-graduação, os quais se apresentam de seguida, no quadro 2:

Quadro nº 2 – Formação Disponibilizada

<b>Licenciatura</b>	<b>Mestrado</b>	<b>Pós-graduação</b>
Contabilidade e Finanças	Contabilidade e Finanças	Gestão e Marketing Turístico
Gestão de Recursos Humanos	Recursos Humanos	Gestão e Administração de Escola
Marketing	Ciências Empresariais	Contabilidade Pública
Gestão da Distribuição e da Logística	Segurança e Higiene no Trabalho	
Sistemas de Informação		

Fonte: Própria

Ainda sobre a Escola e relativamente às outras atividades principais, a sua realidade é a que se evidencia no Quadro 3.

Quadro nº 3 – Desdobramento das Atividades de Investigação, Prestação de Serviços à Comunidade e Outras:

<b>Atividades de Investigação</b>	<b>Prestação de Serviços à Comunidade</b>	<b>Outras Atividades</b>
Doutoramento	Aluguer de Espaços	Jogos de Gestão
Publicações e Comunicações	Projeto A	
Projetos de Investigação	Projeto B	

Fonte: Própria

Quanto às Outras Atividades, serão individualizadas todas as que não se incluíam nas atividades, Ensino, Investigação e Prestação de Serviços à Comunidade, nas quais os docentes da Escola desenvolvam atividades como é o caso dos Jogos de Gestão.

Assim, o plano de contas que se pretende elaborar, tem por um lado, que responder às necessidades de informação da gestão da Escola 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), 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.

#### **4.2 – O Plano de contas na classe 9, os documentos de prestação de contas e a informação para a gestão**

Seguindo a proposta de Cravo *et al.* (2001), com os ajustamentos necessários, a articulação da contabilidade patrimonial com a contabilidade analítica proposta para a Escola, é efetuada em sistema dualista, reservando-se no plano da classe 9, a conta 90, para as contas refletidas, tal como: 903 – Inventários e ativos biológicos refletidos. As subcontas das contas refletidas serão desdobradas de acordo com as contas de Inventários e ativos biológicos, Gastos e Rendimentos, tal como se refere a título exemplificativo, 9063 – Gastos com Pessoal Refletidos. 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.

Concretizando, sugere-se que, nesta instituição, a codificação de um custo de uma atividade auxiliar seja composta por oito dígitos que genericamente se podem sintetizar da seguinte forma:

Quadro nº 4 – Síntese do código das contas das atividades auxiliares

91	XX	1	XX	X
Atividade Auxiliar	Identificação da Atividade Auxiliar	Custo direto	Custo por função	Ano a que pertence o custo

Fonte: Adaptado de Teixeira (2009).

Relativamente às atividades principais, com a necessidade acrescida, face às atividades auxiliares, de evidenciar, por função, para além dos custos diretos, os que são comuns e os indiretos, a estrutura das contas para estas atividades, genericamente semelhante à das atividades auxiliares, não fixa o 2º dígito, que diferencia a atividade principal e o 5º dígito, dado que, os custos não são todos diretos. De seguida evidencia-se genericamente o código das Atividades Principais:

Quadro nº 5– Síntese do código das contas das atividades principais

9X	XX	X	XX	X
Atividade Principal	Atividades, da Atividade Principal	Custo Comum, direto ou indireto	Custo por função	Ano a que pertence

Fonte: Adaptado de Teixeira (2009).

Na elaboração do plano de contas da Contabilidade de Gestão da Escola, é agora necessário identificam as Atividades Auxiliares e Principais, os Gastos não Incorporados e os Rendimentos, como de seguida se apresenta:

- 91 – Atividades Auxiliares
- 92 – Atividade - Ensino
- 93 – Atividade - Investigação
- 95 – Atividade - Prestação de Serviços à Comunidade
- 96 – Outras Atividades
- 97 – Gastos não incorporados
- 98 – Rendimentos

O desdobramento destas contas será efetuado tendo em conta a informação a obter, de acordo com as necessidades da Escola. Assim, no que se refere às atividades auxiliares, evidenciadas na conta 91, acrescentam-se dois dígitos para a identificação de cada uma das atividades definidas na Escola, da seguinte forma:

- 01 - Direção
- 02 – Recursos Humanos
- 03 - Serviços Académicos
- 04 - Centro de Documentação
- 05 - Secretariado de apoio aos órgãos de gestão

A necessidade de por cada atividade auxiliar se conhecer os custos diretos com Pessoal Docente, Pessoal não Docente, Funcionamento, Depreciações e Amortizações e Outros, do ano e de anos anteriores, fez com que, por cada atividade auxiliar, se acrescentasse aos quatro dígitos já referido, mais quatro, onde o primeiro, igual a 1, identifica que o custo é direto, os dois seguintes, identificam o custo por função, da seguinte forma:

- 91.XX.1.01 – Pessoal Docente
- 91.XX.1.02 – Pessoal não Docente
- 91.XX.1.03 – Funcionamento

91.XX.1.04 – Amortizações e Provisões

91.XX.1.05 – Outros.

Quanto ao outro dígito referido e a acrescentar no final, ele pode ser, zero ou um, que identifica respetivamente, se o custo é de anos anteriores, ou do próprio ano. Assim, por exemplo, quando temos o código: 91.03.1.01.0 estamos perante um custo de uma Atividade Auxiliar (91), designada de Serviços Académicos (03), que é um custo direto (1) de Pessoal Docente (01), de anos anteriores (0).

Continuando a proposta de plano de contas na classe 9, para a Contabilidade de Gestão, nas atividades principais da Escola, os dois primeiros dígitos do plano de contas da classe 9 identificam a atividade a que respeita, Ensino (92), Investigação (93), Prestação de Serviços (95) e Outras Atividades (96). Quando aos dois dígitos iniciais se acrescentam mais dois, estamos a identificar as atividades desenvolvidas dentro de cada uma das atividades principais, obtendo-se para o Ensino:

9200 – Custos Comuns

9211 – Licenciatura em Contabilidade e Finanças (LCF)

9212 – Licenciatura em Gestão de Recursos Humanos

9213 – Licenciatura em Marketing

9214 – Licenciatura em Gestão da Distribuição e da Logística

9215 – Licenciatura em Sistemas de Informação

9221 – Mestrado em Contabilidade e Finanças (MCF)

9222 – Mestrado em Recursos Humanos (MRH)

9223 – Mestrado em Ciências Empresariais

9224 – Mestrado em Segurança e Higiene no Trabalho (MSHT)

9231 – Pós-Graduação em Gestão de Marketing Turístico (PGGMT)

9232 – Pós-Graduação em Administração e Gestão de Escolas (PGAGE)

9233 – Pós-Graduação em Contabilidade Pública

Relativamente às atividades desenvolvidas na Escola, ao nível da atividade principal Investigação, foram identificadas as seguintes atividades e atribuídas as subcontas:

9300 – Custos Comuns

9341 – Doutoramento

9342 – Publicações e Comunicações

9343 – Projetos de Investigação.

Na Atividade Prestação de Serviços à Comunidade, para além dos custos comuns, são identificados individualmente, cada projeto da Escola com a comunidade para que se possa

efetuar o seu acompanhamento em termos de gastos e rendimentos e ainda o Aluguer de espaços, da seguinte forma:

9500 – Custos Comuns

9551 – Aluguer de Espaços

9552 – Projeto A.

.....

Relativamente às Outras Atividades identificadas na conta 96, serão individualizadas todas as que não se incluam nas atividades, Ensino, Investigação e Prestação de Serviços à Comunidade, nas quais os docentes da Escola desenvolvam atividades como é o caso dos Jogos de Gestão. De acordo com o Plano de contas definido, este exemplo teria a seguinte subconta: 9661 – Jogos de Gestão.

Quanto ao dígito que surge na quinta posição e que deverá evidenciar se o custo é comum, direto ou indireto, será respetivamente 0, 1 ou 2, tal como se apresenta de seguida:

XX.XX.0 – Custos Comuns

XX.XX.1 – Custos Diretos

XX.XX.2 – Custos Indiretos

Reforça-se que, os custos por funções serão evidenciados em cada atividade principal, por custos comuns, custos diretos e custos indiretos. Como exemplo apresentam-se as seguintes subcontas:

- 92.11.1.01.1 que corresponde a um custo da Atividade Ensino (92), do Curso de Contabilidade e Finanças (11), direto (1) de pessoal docente (01), do ano em análise (1).

- 93.41.2.02.1 que corresponde a um custo da Atividade Investigação (93), de Doutoramento (41), indireto (2) de pessoal não docente (02), do ano em análise (1).

No quadro 6, apresenta-se, genericamente, uma síntese do plano de contas na classe 9, que nos permite obter o Custo das atividades, independentemente de ser auxiliar ou principal.

Quadro nº6 - Síntese do plano de contas dos Custos das atividades

9X	XX	X	XX	X
<b>Atividade Auxiliar ou Principal</b>	<b>Objeto de Custo dentro das Atividades auxiliares ou principais</b>	0 = Custo Comum 1 = Custo Direto 2 = Custo Indireto	01 = Pessoal Docente 02 = Pessoal não Docente 03 = Funcionamento 04 = Depreciações e Amortizações 05 = Outros Gastos	0 = Anos anteriores 1 = ano
91 = Auxiliar	01 = Direção			
92 = Ensino	02 – Recursos Humanos			
93 = Investigação	....			
... 96 = Outras Atividades	11 – LCF....			
.....				

Fonte: Própria

Se a Escola não tiver autonomia financeira e for o Instituto Politécnico a que pertence, a fazer a prestação de contas (com a totalidade das suas Unidades Orgânicas), a informação por Escola, continua a ser fundamental, quer porque são oferecidas formações e número de vagas diferenciadas, quer porque, têm órgãos de gestão próprios e por isso decisões e necessidades de gestão específicas, que devem ser apoiadas, na informação contabilística, nomeadamente, na informação da Contabilidade de Gestão. No entanto, nessas circunstâncias, é necessário que o plano de contas da classe 9, permita identificar a Escola e por isso, sugere-se que o plano passe a incluir mais dois dígitos, para identificar a Instituição de Ensino, tal como se apresenta de seguida. No caso das atividades auxiliares, as contas da classe 9, devem ter 10 dígitos, com a seguinte leitura:

Quadro nº 7 – Síntese do Código de Contas das Atividades Auxiliares

<b>91</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>	<b>1</b>	<b>XX</b>	<b>X</b>
Atividade Auxiliar	Identificação da Unidade Orgânica	Identificação da atividade	Custo Direto	Custo por função	Ano a que pertence o custo

Fonte: Teixeira (2009:386)

Se a atividade é principal e para que se individualize sempre, por Unidade Orgânica, o custo de cada atividade, dentro da atividade principal, (tal como o Curso de Contabilidade e Finanças, na Atividade Ensino), as contas do plano de contas da classe 9, devem ter também 10 dígitos, com a leitura que se apresenta no quadro 8

Quadro nº 8 – Síntese do Código de Contas das Atividades Principais

<b>9X</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>	<b>1</b>	<b>XX</b>	<b>X</b>
Atividade Principal	<b>da Unidade Orgânica</b>	Atividade da atividade principal	Custo Comum, Direto ou indireto	Custo por função	Ano a que pertence o custo

Fonte: Teixeira (2009:386)

Voltando à nossa Escola, relativamente aos Rendimentos, as contas apresentadas no plano de contas da Escola, na conta 98 - Rendimentos, tendo em consideração o proposto por Cravo *et al.* (2001), estão agrupados por diretos e indiretos, acrescentando-se o número 1 quando os rendimentos são diretos e o número 2, se são indiretos, ou seja:

981 – Diretos

982 – Indiretos ou Comuns

Os rendimentos diretos podem ter origem nas atividades, Ensino, Investigação, Prestação de Serviços ou Outras Atividades, pelo que o 4º e o 5º dígito informam qual a atividade que tem um rendimento direto da seguinte forma:

98192 – Ensino

98193 – Investigação

98195 - Prestação de Serviços à Comunidade

98196 – Outras Atividades

O Acréscimo de mais dois dígitos informa, por atividade principal, das atividades que desenvolve, onde teve origem o proveito direto. A título de exemplo apresentamos:

9819211 – Curso de Contabilidade e Finanças (Curso Diurno), onde ao proveito direto da atividade Ensino se acrescentou os dois dígitos representativos do Curso. Mas, tal como nos gastos, também nos rendimentos diretos é necessário evidenciar o ano a que pertence e por isso, terá de se explicar, na subconta a movimentar, se o mesmo diz respeito a anos anteriores (e acrescenta um 0), ou ao ano em análise (e acrescenta um 1). Assim, um rendimento direto (981), com origem num projeto de investigação (9343) deste ano, seria no plano de contas representado pela subconta: 98193431. De seguida evidencia-se genericamente o código dos proveitos diretos no quadro 9:

Quadro 9 – Síntese do código das contas dos rendimentos diretos

98	1	XX	XX	X <sup>a)</sup>
Rendimento	Direto (1)	Atividade Principal de origem	Atividade desenvolvida na Atividade Principal	Anos anteriores (0) e Ano n (1)

Fonte: Elaboração própria

Quanto aos rendimentos indiretos ou comuns de acordo com a realidade da Escola e a proposta de Cravo *et al.* (2001:335), é necessário identificar a situação interna e a sua fonte de financiamento, bem como de ser do próprio ano. Por isso, generalizando a composição de uma subconta de rendimentos será a apresentada no quadro 10:

Quadro 10 – Síntese do código das contas dos rendimentos indiretos

98	2	XX	XX	X
Rendimento	Indireto	Identificação Serviço Interno	Fonte Financiamento (10 = OE <sup>a)</sup> ....	Anos anteriores (0) e Ano n (1)

Fonte: Elaboração própria.

a) Orçamento do Estado;

#### 4.3 Movimentação das contas e standardização de procedimentos

De seguida, apresenta-se genericamente, para a Escola em estudo, a movimentação das contas de acordo com o plano de contas definido:

Quadro nº11 - Registo dos custos diretos às atividades auxiliares e principais.

Contas	Debitadas	Creditadas
91XX1XXX Atividades auxiliares ...	Y1	
92XX1XXX Ensino ...	Y2	
93XX1XXX Investigação ...	Y3	
95XX1XXX Prestação de serviços ...	Y4	
96XX1XXX Outras Atividades ...	Y5	
906 Custos reais refletidos		Y1+Y2+Y3+Y4+ Y5

Fonte: Elaboração Própria

Caso existam gastos não incorporados, a conta com a mesma designação, será movimentada a débito por contrapartida da conta de gastos reais refletidos, pelo valor dos gastos não incorporados. De seguida, no quadro 12, apresentam-se os registos contabilísticos, previstos na contabilidade analítica, agora ao nível da repartição mensal dos custos das atividades auxiliares pelas principais:

Quadro nº 12 - Registo da repartição mensal dos custos das atividades auxiliares pelas atividades principais

Contas	Debitadas	Creditadas
92XX2XXX Ensino ...	Y1	
93XX2XXX Investigação ...	Y2	
95XX2XXX Prestação de serviços ...	Y3	
96XX2XXX Outras Atividades ...	Y4	
91XX1XXX Atividades Auxiliares ...		Y1+Y2+Y3+Y4

Fonte: Própria

Após ser efetuado este lançamento, as atividades auxiliares encontram-se saldadas.

#### 4.4 - A contabilidade analítica e os anexos às demonstrações financeiras

O POC-Educação, nas notas sobre a contabilidade analítica, referia que, sempre que aplicável, deviam ser preenchidos os quadros relativos aos modelos A1 a A8, num total de 27 quadros e um mapa de Demonstração de Custos por Funções. Face ao enunciado na NCP 27, relativa ao subsetor Ensino, de seguida apresenta-se a título de exemplo, relativamente aos Gastos do ano, a proposta de quadros relativamente aos Gastos diretos das Atividades e os Gastos diretos e indiretos da Atividade Ensino, bem como um mapa de síntese sobre a apresentação de todos os Gastos das Atividades Principais, tendo sempre presente a classificação dos gastos por função, Docente, Não Docente, Funcionamento, Depreciações e Amortizações e Outro.

Relativamente ao preenchimento dos quadros referidos, de acordo com o plano de contas proposto para a classe 9, apresentaremos de seguida, dois quadros (o 13 e o 14) com uma estrutura semelhante aos previstos A11 e A12, no POC-Educação. A proposta para a atividade Ensino, apresenta procedimentos semelhantes aos das outras atividades principais.

No Quadro A11 do POC –Educação – Atividades Auxiliares, a par das contas onde se obtém a informação necessária para o seu preenchimento, deverá ser referido, por Atividade Auxiliar, o critério de repartição. No mapa, em cada coluna, por tipo de custo por função, deverá constar os débitos das contas que de seguida se apresentam:

Quadro 13 – Atividades auxiliares (custos diretos) (idêntico ao Quadro A11 do POC – Educação)

De ____/____/____ a ____/____/____ (ano, mês, dia)				Unidades monetárias: euros		
Atividade Auxiliar	Pessoal Docente	Pessoal não Docente	Funcionamento	Deprec. e Amort.	Outros	Total dos Custos
Direção	91011011	91011021	91011031	91011041	91011051	<b>9101</b>
Recursos Humanos	91021011	91021021	91021031	91021041	91021051	<b>9102</b>
Serviços Académicos	91031011	91031021	91031031	91031041	91031051	<b>9103</b>
Centro de Documentação	91041011	91041021	91041031	91041041	91041051	<b>9104</b>
Secretariado Ap. aos O. G.	91051011	91051021	91051031	91051041	91051051	<b>9105</b>
<b>Total</b>	<b>91XX1011</b>	<b>91XX1021</b>	<b>91XX1031</b>	<b>91XX1041</b>	<b>91XX1051</b>	

Fonte: Adaptado de Cravo *et al.* (2001:342).

Seguindo o proposto no Quadro A12 do POC –Educação, que se refere à repartição pelas atividades finais dos custos diretos das atividades auxiliares, apresentaremos de seguida as contas, cujos débitos, permitem a sua elaboração:

Quadro 14 – Repartição pelas atividades principais dos custos diretos das atividades auxiliares (Quadro A12 do POC –Educação)

De ____/____/____ a ____/____/____ (ano, mês, dia)				Unidades monetárias: euros		
Atividade Principal	Pessoal Docente	Pessoal não Docente	Funcionamento	Deprec. e Amort.	Outros	Total dos Custos
<b>Ensino</b>						
Contabilidade e Finanças	92112011	92112021	92112031	92112041	92112051	<b>92112XX1</b>
Gestão de R. Humanos	92122011	92122021	92122031	92122041	92122051	<b>92122XX1</b>
Marketing	92132011	92132021	92132031	92132041	92132051	<b>92132XX1</b>
Gestão da Dist. Logística	92142011	92142021	92142031	92142041	92142051	<b>92142XX1</b>
Sistemas de Informação	92152011	92152021	92152031	92152041	92152051	<b>92152XX1</b>
Mestrado CF	92212011	92212021	92212031	92212041	92212051	<b>92212XX1</b>
Mestrado RH	92222011	92222021	92222031	92222041	92222051	<b>92222XX1</b>
Mestrado CE	92232011	92232021	92232031	92232041	92232051	<b>92232XX1</b>
Mestrado SHT	92242011	92242021	92242031	92242041	92242051	<b>92242XX1</b>
PG GMT	92312011	92312021	92312031	92312041	92312051	<b>92312XX1</b>
PG GAE	92322011	92322021	92322031	92322041	92322051	<b>92322XX1</b>
PG CP	92332011	92332021	92332031	92332041	92332051	<b>92332XX1</b>
<b>Investigação</b>						
Doutoramento	93412011	93412021	93412031	93412041	93412051	<b>93412XX1</b>
Publicações e Comunicações	93422011	93422021	93422031	93422041	93422051	<b>93422XX1</b>
Projetos de inv	93432011	93432021	93432031	93432041	93432051	<b>93432XX1</b>
<b>Prestação de Serviços</b>						
Aluguer de Espaço	94512011	94512021	94512031	94512041	94512051	<b>94512XX1</b>
Projeto A	94522011	94522021	94522031	94522041	94522051	<b>94522XX1</b>
Projeto B	94532011	94532021	94532031	94532041	94532051	<b>94532XX1</b>
<b>Outras atividades</b>						
Jogos de Gestão	95612011	95612021	95612031	95612041	95612051	95612XX1
<b>TOTAL (igual Qdro A11)</b>	<b>9XXX2011</b>	<b>9XXX2021</b>	<b>9XXX2031</b>	<b>9XXX2041</b>	<b>9XXX2051</b>	

Fonte: Adaptado de Cravo *et al.* (2001:342).

De realçar que o total de cada coluna, que representa o total dos custos por função, tem de coincidir com os que são evidenciados no quadro 13, na medida em que, no quadro 14, apenas se efetua a repartição desses custos das atividades auxiliares pelas principais, de acordo com o critério de repartição referido para cada atividade auxiliar. Salienta-se ainda que, por atividade principal, no respetivo mapa onde se evidenciam os custos indiretos, estarão os custos agora calculados.

O quadro 15, semelhante ao previsto no quadro A21 do POC –Educação, denominado Ensino, custos diretos, comuns e indiretos, evidencia por Curso lecionado na Escola, os custos que são diretos a cada Curso, os que são comuns aos Cursos, mas inequivocamente, custos do Ensino, e os custos indiretos, com origem nas atividades auxiliares. Os custos comuns terão de ser repartidos pelos diferentes Cursos de acordo com a base de repartição selecionada como

adequada. Quanto à elaboração deste quadro, apresentaremos de seguida, as contas, cujos débitos, permitem a sua elaboração:

Quadro 15 – Ensino – (custos diretos, comuns e indiretos) (Quadro A21 do POC-Educação)

De ____/____/____ a ____/____/____ (ano, mês, dia)				Unidades monetárias: euros		
Cursos	Pessoal Docente	Pessoal não Docente	Funciona- mento	Deprec. e Amort.	Outros	Total dos Custos
<b>Custos Diretos</b>						
Contabilidade e Finanças	92111011	92111021	92111031	92111041	92111051	<b>92111XX1</b>
Gestão de R. Humanos	92121011	92121021	92121031	92121041	92121051	<b>92121XX1</b>
Marketing	92131011	92131021	92131031	92131041	92131051	<b>92131XX1</b>
Gestão da Dist. Logística	92141011	92141021	92141031	92141041	92141051	<b>92141XX1</b>
Sistemas de Informação	92151011	92151021	92151031	92151041	92151051	<b>92151XX1</b>
Mestrado em CF	92211011	92211021	92211031	92211041	92211051	<b>92211XX1</b>
Mestrado RH	92221011	92221021	92221031	92221041	92221051	<b>92221XX1</b>
Mestrado CE	92231011	92231021	92231031	92231041	92231051	<b>92231XX1</b>
Mestrado SHT	92241011	92241021	92241031	92241041	92241051	<b>92241XX1</b>
PG GMT	92311011	92311021	92311031	92311041	92311051	<b>92311XX1</b>
PG GAE	92321011	92321021	92321031	92321041	92321051	<b>92321XX1</b>
PG CP	92331011	92331021	92331031	92331041	92331051	<b>92331XX1</b>
<b>Custos Comuns</b>						
	92000011	92000021	92000031	92000041	92000051	<b>920000X1</b>
<b>Custos Indiretos</b>						
Contabilidade e Finanças	92112011	92112021	92112031	92112041	92112051	<b>92112XX1</b>
Gestão de R. Humanos	92122011	92122021	92122031	92122041	92122051	<b>92122XX1</b>
Marketing	92132011	92132021	92132031	92132041	92132051	<b>92132XX1</b>
Gestão da Dist. Logística	92142011	92142021	92142031	92142041	92142051	<b>92142XX1</b>
Sistemas de Informação	92152011	92152021	92152031	92152041	92152051	<b>92152XX1</b>
Mestrado em CF	92212011	92212021	92212031	92212041	92212051	<b>92212XX1</b>
Mestrado RH	92222011	92222021	92222031	92222041	92222051	<b>92222XX1</b>
Mestrado CE	92232011	92232021	92232031	92232041	92232051	<b>92232XX1</b>
Mestrado SHT	92242011	92242021	92242031	92242041	92242051	<b>92242XX1</b>
PG GMT	92312011	92312021	92312031	92312041	92312051	<b>92312XX1</b>
PG GAE	92322011	92322021	92322031	92322041	92322051	<b>92322XX1</b>
PG CP	92332011	92332021	92332031	92332041	92332051	<b>92332XX1</b>

Fonte: Adaptado de Cravo *et al.* (2001:343).

O quadro A22 do POC –Educação, denominado Ensino, custos totais do exercício económico, resume, por cada uma das atividades do Ensino, os custos diretos, indiretos e comuns, por classificação funcional dos custos, referentes ao exercício económico em análise. Logo, os débitos das contas da classe nove, relativamente ao plano de contas apresentado para a Escola,

fixam sempre os dois primeiros dígitos referentes ao Ensino (92) e o oitavo, referente ao custo do ano (1). Quanto à elaboração do quadro 16, apresentaremos de seguida as contas, cujos débitos, permitem a sua elaboração:

Quadro 16 – Ensino – (custos totais do exercício económico) (Quadro A22 do POC-Educação)

De ____/____/____ a ____/____/____ (ano, mês, dia)			Unidades monetárias: euros			
Cursos	Pessoal Docente	Pessoal não Docente	Funcionamento	Deprec. e Amort.	Outros	Total dos Custos
Contabilidade e Finanças	9211X011	9211X021	9211X031	9211X041	9211X051	<b>9211XXX1</b>
Gestão de R. Humanos	9212X011	9212X021	9212X031	9212X041	9212X051	<b>9212XXX1</b>
Marketing	9213X011	9213X021	9213X031	9213X041	9213X051	<b>9213XXX1</b>
Gestão da Dist. Logística	9214X011	9214X021	9214X031	9214X041	9214X051	<b>9214XXX1</b>
Sistemas de Informação	9215X011	9215X021	9215X031	9215X041	9215X051	<b>9215XXX1</b>
Mestrado em CF	9221X011	9221X021	9221X031	9221X041	9221X051	<b>9221XXX1</b>
Mestrado RH	9222X011	9222X021	9222X031	9222X041	9222X051	<b>9222XXX1</b>
Mestrado CE	9223X011	9223X021	9223X031	9223X041	9223X051	<b>9223XXX1</b>
Mestrado SHT	9224X011	9224X021	9224X031	9224X041	9224X051	<b>9224XXX1</b>
PG GMT	9231X011	9231X021	9231X031	9231X041	9231X051	<b>9231XXX1</b>
PG GAE	9232X011	9232X021	9232X031	9232X041	9232X051	<b>9232XXX1</b>
PG CP	9233X011	9233X021	9233X031	9233X041	9233X051	<b>9233XXX1</b>
<b>Total</b>	<b>92XXX011</b>	<b>92XXX021</b>	<b>92XXX031</b>	<b>92XXX041</b>	<b>92XXX051</b>	

Fonte: Adaptado de Cravo *et al.* (2001:343).

Se a Escola pretender obter a informação dos gastos reais do exercício, pelas funções definidas e evidenciados por atividade principal, a mesma pode ser obtida através de um quadro semelhante ao que apresentamos de seguida, no quadro 17:

Quadro 17 – Total de custos, por funções, de cada atividade principal

De ____/____/____ a ____/____/____ (ano, mês, dia)			Unidades monetárias: euros			
Atividades	Pessoal Docente	Pessoal não Docente	Funcionamento	Deprec. e Amort.	Outros	Total dos Custos
Ensino	92XXX011	92XXX021	92XXX031	92XXX041	92XXX051	<b>92XXXXXX1</b>
Investigação	93XXX011	93XXX021	93XXX031	93XXX041	93XXX051	<b>93XXXXXX1</b>
Prestação de Serviços	94XXX011	94XXX021	94XXX031	94XXX041	94XXX051	<b>94XXXXXX1</b>
Outras atividades	95XXX011	95XXX021	95XXX031	95XXX041	95XXX051	<b>95XXXXXX1</b>
<b>Total</b>	<b>9XXXX011</b>	<b>9XXXX021</b>	<b>9XXXX031</b>	<b>9XXXX041</b>	<b>9XXXX051</b>	<b>9XXXXXXX1</b>

Fonte: Adaptado de Cravo *et al.* (2001:344).

Quando implementado completamente o modelo preconizado a informação obtida através da contabilidade de gestão permite comparar os respetivos gastos com os correspondentes rendimentos diretos e apurar o resultado por atividade. A partir destas comparações, obtêm-se indicadores que não só permitem a análise da situação económica da entidade, como contribuem para a avaliação da eficácia, eficiência e economia e qualidade da gestão.

Neste estudo, não se esgota o desenvolvimento do tema, todavia, relativamente à informação a obter e a divulgar, para o subsetor do ensino, na NCP 27, fica patente que, em partidas dobradas, em sistema dualista e a partir de um plano de contas na classe 9 adequado, é possível, por um lado, cumprir os requisitos legais previstos no SNC-AP e por outro, 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). Só uma gestão, a partir da gestão das diferentes atividades, pode permitir a gestão do custo real de cada atividade, dentro das atividades principais. Sendo que, a avaliação da EEQ se deve fazer sempre, enquadrada nos objetivos estratégicos da Instituição, onde muitas vezes, um “gasto” no presente, é um “investimento” no futuro.

## **Conclusão**

Analisando quer os planos setoriais do POCP, quer o SNC-AP, através da NCP 27, relativamente à Contabilidade Analítica ou de Gestão, houve uma rotura com a visão tradicional desse sistema contabilístico, que, historicamente se focava e respondia às necessidades do utilizador interno, não estando associada à obrigatoriedade de divulgação normalizada ou à comparabilidade. É, pois, uma nova forma de encarar a Contabilidade Analítica/Gestão. Perde autonomia na seleção do sistema de custeio a utilizar, no modelo de apuramento de custos, na organização da informação a obter e na adequação do sistema de contabilidade interna à necessidade do gestor da entidade, 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.

Jordan *et al* (2003), referem que, só quando a informação da contabilidade analítica permite apoiar a gestão e avaliar o desempenho económico e financeiro da organização, ela compensa a dimensão com a utilidade que proporciona aos seus utilizadores.

A gestão eficiente, eficaz e com qualidade preconizada no Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, passa obrigatoriamente pela informação obtida no sistema de Contabilidade de Gestão e não é a obrigatoriedade, mas a possibilidade

de gerir e tomar medidas corretivas, nos processos ou nas diferentes fases de formação dos custos, que impõe a sua implementação adequada. Com este estudo, pretende-se contribuir para o reconhecimento, implementação e divulgação da Contabilidade de Gestão na Administração Pública.

### **Bibliografia**

CAIADO, A.P. (2011), “Os movimentos da conta 25 do POCP e a normalização contabilística”, <http://www.min-finaças.pt/cnap/> (2/12/2011);

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.

Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro

GIL, A. (2010), Como Elaborar Projetos de Pesquisa, 5ª edição, Editora Atlas, São Paulo.

JORDAN, H., NEVES, J. e RODRIGUES, J. A. (2011). O controlo de gestão – ao serviço da estratégia e dos gestores, 9 Edição, Áreas Editora.

KAPLAN, R.S. e COOPER, R. (1998), “Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems To Drive Profitability and Performance”, Harvard Business School Press;

MARTINS, M. e RODRIGUES, L. (2004) – “O Custeio Baseado em Atividades (ABC): Implementação em PME”, Publisher Team;

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

VENTURA, M. M. (2007, set/out). O estudo de caso como modalidade de pesquisa. Revista Socerj, Rio de Janeiro (Brasil). p 363 – 386.

VIEIRA, V. A. (2002, jan/abr). As tipologias, variações e características da pesquisa de marketing. Revista FAE, Curitiba. Vol 5, nº 1, p 61-70.

VILELAS, J. (2009). Investigação – O Processo de construção do conhecimento. Edições Sílabo. ISBN: 9789726185574.

TALIANI, E. C. (2000) El Sistema de Costes Baseado en las Actividades, IX Congreso aeca, Pg, 38-40 ibiza.

TEIXEIRA, A. B. D. (2009). A Contabilidade Como Sistema De Informação Nas Instituições Do Ensino Superior Público Em Portugal – O Caso Da Escola Superior De Ciências Empresariais, Doutoramento Em Gestão Especialidade – Contabilidade.

SMITH, M. (2003), Research Methods in Accounting, Sage Publications, Ltd, New Delhi.