



# Instituto Superior de Contabilidade e Administração

Politécnico de Coimbra

ISCAC | 2021

Maria Carolina Vieira de Magalhães

As primeiras etapas na Implementação do Sistema ABC nos Municípios.

Desafios do SNC-AP



**Instituto Superior  
de Contabilidade  
e Administração**

Politécnico de Coimbra

Maria Carolina Vieira de Magalhães

**As primeiras etapas na Implementação do Sistema ABC nos  
Municípios. Desafios do SNC-AP.**

Coimbra, outubro de 2021





**Instituto Superior  
de Contabilidade  
e Administração**

Politécnico de Coimbra

Maria Carolina Vieira de Magalhães

**As primeiras etapas na Implementação do Sistema ABC nos  
Municípios. Desafios do SNC-AP.**

Relatório de estágio submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade e Gestão Pública**, realizado sob a orientação da Professora Doutora Rita Isabel Almeida Silva e supervisão de Bruno Rodrigues Campos Pinheiro.

Coimbra, outubro de 2021

## **TERMO DE RESPONSABILIDADE**

Declaro ser a autora deste relatório de estágio, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente relatório de estágio.

## DEDICATÓRIA

*Em memória da minha Avó Maria Amélia, pela perda inigualável e avassaladora.  
Dedico-lhe inteiramente este trabalho.*

*Levar-te-ei eternamente no meu coração, querida Avó.*

## **AGRADECIMENTOS**

Este relatório de estágio é reflexo de ensinamentos e oportunidades de excelência que fui alcançando durante todo o meu percurso académico.

Porém, agradeço de inteiro coração aos meus pais e à minha irmã, Rita. Por todo o sacrifício não só durante os últimos anos, mas também ao longo da minha jornada enquanto pessoa. Agradecer-lhes por sempre acreditarem em mim e por verem sempre o meu potencial. No culminar desta etapa não podia deixar de lhes prestar esta homenagem.

À minha orientadora Professora Doutora Rita Silva, pelo auxílio constante, atenção e esforço na composição deste relatório.

Agradecer a toda equipa e colegas SMART VISION, nomeadamente ao Dr. Sérgio Chéu, pela oportunidade única de ter estagiado e na SMART VISION ter encontrado excelentes colegas e referências de profissionalismo. Não esquecendo o meu colega Bruno Pinheiro, pelos melhores e profundos ensinamentos enquanto colega de equipa e supervisor de estágio, os meus sinceros agradecimentos. Frisar as minhas colegas Marta Amaral, Inês Bastos e Cátia Mota, por todo o acompanhamento fenomenal ao longo destes meses e pelo dispor prestado.

Deixar uma genérica palavra de apreço e reconhecimento a todos os meus amigos e família, que de uma forma ou de outra fizeram parte desta jornada e estiveram na esteira da redação desta etapa final, contribuindo no sentido de suavizar o exigente percurso conducente ao término da mesma.

Finalizando, prestar o meu incomensurável agradecimento ao João pela compreensão, encorajamento e companheirismo no decorrer deste momento exigente e desafiante.

## RESUMO

O relatório doravante apresentado é o culminar do estágio curricular executado na SMART VISION – Assessores e Auditores Estratégicos, Lda., na sequência do Mestrado em Contabilidade e Gestão Pública. O mesmo pretende revelar as atividades desenvolvidas no âmbito deste mesmo estágio e compreender de que forma é aplicada a Norma de Contabilidade Pública n.º 27 nas autarquias locais, tema este ao qual dediquei a minha especial atenção. Este que foi o desenrolar de várias tarefas no âmbito da implementação de um sistema de Contabilidade de Gestão com o auxílio de toda a equipa de uma unidade especializada na área financeira dos Municípios.

A obrigatoriedade da Contabilidade de Gestão nos Municípios é cada vez mais evidente recrutando assim, um esforço adicional, antes, durante e após a implementação da Contabilidade de Gestão, fazendo todo o sentido assim a minha especial atenção nesta vertente. Basta averiguarmos como a mesma é já uma obrigatoriedade da Contabilidade de Gestão no Tribunal de Contas em sede e submissão da conta de gerência da entidade, constituindo-se numa implementação e manutenção escrupulosa.

Inicialmente, é realizado um enquadramento teórico, com forte incidência na Contabilidade de Gestão, a sua evolução e os procedentes que dela advém. No segundo capítulo é descrita a entidade acolhedora e apresentada a sua história. O terceiro capítulo diz respeito às principais atividades desenvolvidas, nomeadamente, a descrição do processo implementado no âmbito do sistema de Contabilidade de Gestão, resultado dos projetos acompanhados. É ainda apresentada uma proposta de cumprimento do método e etapas do ABC, tarefa executada com perspetivas futuras. Por fim, no último capítulo são retiradas e apresentadas as conclusões e as dificuldades apuradas durante a implementação.

**Palavras-chave:** Contabilidade de Gestão; Método *Activity Based Costing*; Norma de Contabilidade Pública.

## **ABSTRACT**

The report presented here is the culmination of the curricular internship performed at SMART VISION - Assessores e Auditores Estratégicos, Lda., following the Master's degree in Public Accounting and Management. It aims to reveal the activities developed in the scope of this internship and understand how the Public Accounting Standard no. 27 is applied in local autarchies, a theme to which I dedicated my special attention. This was the development of several tasks within the scope of the implementation of a Management Accounting system with the help of the whole team of a unit specialized in the financial area of Municipalities.

The obligation of Management Accounting in Municipalities is increasingly evident, so recruiting an additional effort, before, during and after the implementation of Management Accounting, thus making all the sense of my special attention to this aspect. It is enough to see how Management Accounting is already an obligation of the Court of Auditors in the submission of the entity's management account, constituting a scrupulous implementation and maintenance.

Initially, a theoretical framework is carried out, with a strong focus on Management Accounting, its evolution and the origins that comes from it. The second chapter describes the host entity and presents its history. The third chapter concerns the main activities developed, namely the description of the process implemented in the scope of the Management Accounting system, as a result of the projects monitored. It is also presented a proposal for the fulfilment of the ABC method and steps, a task carried out with future perspectives. Finally, the last chapter draws conclusions and presents the difficulties encountered during the implementation.

**Key-words:** Management Accounting; Activity Based Costing Method; Public Accounting Standard

# ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO .....	1
CAPÍTULO I - ENQUADRAMENTO TEÓRICO .....	3
1.1 Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas .....	3
1.1.1 Enquadramento .....	3
1.1.2 Estrutura .....	5
1.1.3 Âmbito e objetivos .....	10
1.2 Evolução Histórica da Contabilidade de Gestão .....	14
1.2.1 A Contabilidade de Gestão na Administração Pública em Portugal .....	15
1.2.2 Da Contabilidade de Custos à Contabilidade de Gestão nas Autarquias Locais ....	16
1.3 A Contabilidade de Gestão e o Sistema de Normalização Contabilística na Administração Pública .....	24
1.3.1 A Norma de Contabilidade Pública 27 - Conceitos .....	24
1.3.2 A Contabilidade de Gestão e a Informação Produzida .....	26
1.3.3 Complementaridade da Contabilidade de Gestão face à contabilidade financeira.	29
1.3.4 A obrigatoriedade da Contabilidade de Gestão no Tribunal de Contas em sede e submissão da conta de gerência da entidade .....	31
1.4 Gestão estratégica de custos - Custeio Baseado nas Atividades (ABC) .....	32
1.4.1 Definições e Conceitos do Sistema de Custeio do ABC .....	32
1.4.2 O Sistema de Custeio ABC – O Emergir de uma Nova Realidade .....	33
1.4.3 Composição do Sistema de Custeio do ABC .....	35
1.4.4 Características do Sistema de Custeio ABC .....	39
1.4.5 A Implementação do Sistema de Custeio ABC .....	41
1.4.6 As Vantagens do Sistema de Custeio ABC .....	44
1.4.7 Limitações do Sistema de Custeio ABC .....	45
CAPÍTULO II – ENQUADRAMENTO CONTEXTUAL .....	47
2.1 Caracterização da Entidade Acolhedora .....	47
2.1.1 Estrutura Organizacional .....	52
2.1.2 Projetos executados .....	52
2.2 Visão, Missão, Valores e Estratégia .....	53
2.2.1 Visão .....	53
2.2.2 Missão .....	53
2.2.3 Valores .....	54
2.2.4 Estratégia .....	54

<b>CAPÍTULO III – DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS – DEMONSTRAÇÃO DA IMPLEMENTAÇÃO DA NCP 27 .....</b>	<b>55</b>
<b>3.1 Memória Descritiva da implementação do Sistema de Contabilidade de Gestão.....</b>	<b>55</b>
<b>3.2 Premissas da implementação do Sistema de Contabilidade de Gestão.....</b>	<b>58</b>
<b>3.3 Demonstração A-Z do Sistema de Contabilidade de Gestão .....</b>	<b>60</b>
<b>3.3.1 Planeamento e Mobilização e Diagnóstico da Situação atual do Município – Fases 1.1 e 1.2 .....</b>	<b>60</b>
<b>3.3.2 Matriz de Atividades com base na Macroestrutura e método de imputação de custos – Fase 1.3.....</b>	<b>61</b>
<b>3.3.2.1 Método de imputação dos custos.....</b>	<b>64</b>
<b>3.3.3 Implementação do modelo concetual – Fase 1.4 .....</b>	<b>64</b>
<b>3.3.3.1 Criação de códigos dos grupos 94, 95, 98 e 99 da matriz .....</b>	<b>65</b>
<b>3.3.3.2 Criação de máquinas e viaturas.....</b>	<b>66</b>
<b>3.3.3.3 Criação de mão de obra.....</b>	<b>66</b>
<b>3.3.3.4 Parametrizações de bens de imobilizado.....</b>	<b>67</b>
<b>3.3.3.5 Parametrizações dos artigos de receita à Contabilidade de Gestão .....</b>	<b>68</b>
<b>3.3.3.6 Implementação de rotinas para registo em receção e conferência de faturas.....</b>	<b>68</b>
<b>3.3.3.7 Sistematização de elementos de recolha e definição de rotinas de reporte de informação .....</b>	<b>69</b>
<b>3.3.3.8 Implementação da aplicação de gestão de stocks .....</b>	<b>70</b>
<b>3.3.3.9 Lista de distribuição percentual.....</b>	<b>72</b>
<b>3.3.3.10 Capacitação em contexto de trabalho.....</b>	<b>72</b>
<b>3.3.4 Acompanhamento, avaliação e apresentação de resultados – Fase 1.5 .....</b>	<b>75</b>
<b>3.4 Apresentação de resultados baseados na NCP 27 - Perspetivas futuras .....</b>	<b>77</b>
<b>CAPÍTULO IV - CONSIDERAÇÕES E CONCLUSÕES FINAIS.....</b>	<b>79</b>
<b>4.1 Conclusões e considerações.....</b>	<b>79</b>
<b>4.1.1 Resultados Globais .....</b>	<b>79</b>
<b>4.2 Limitações e sugestões.....</b>	<b>80</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>82</b>
<b>APÊNDICE.....</b>	<b>86</b>
<b>APÊNDICE I. MATRIZ DE ATIVIDADES CONSTRUÍDA.....</b>	<b>87</b>
<b>ANEXO I.....</b>	<b>95</b>
<b>ANEXO I. FACTSHEET SMART VISION.....</b>	<b>96</b>

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Pilares SNC-AP.....	7
Figura 2: Estrutura SNC-AP.. ..	9
Figura 3: Componentes do ABC. ....	35
Figura 4: Repartição dos custos indiretos: Custeio baseado nas atividades.....	38
Figura 5: Repartição dos custos indiretos: método das secções homogéneas.....	38
Figura 6: Estados do ABC.....	41
Figura 7: Organograma SMART VISION.....	48
Figura 8: A imputação dos custos diretos nas aplicações de trabalho, no âmbito do Sistema de Contabilidade de Gestão .....	59
Figura 9: Circuito aplicacional no âmbito do Sistema de Contabilidade de Gestão.....	60

## ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1: Caracterização dos subsistemas do SNC-AP .....	11
Tabela 2: NCP integrantes no SNC-AP.....	12
Tabela 3: Regimes Contabilísticos do SNC-AP .....	13
Tabela 4: Caraterísticas do sistema de Contabilidade de Custos no POCAL .....	18
Tabela 5: Contabilidade de custos no POCAL vs. Contabilidade de Gestão no SNC-AP..	21
Tabela 6: Definição de conceitos da NCP 27 .....	24
Tabela 7: Definições do sistema de custeio ABC.....	32
Tabela 8: Custeio baseado nas atividades vs. Custeio tradicional.....	36
Tabela 9: Custeio baseado nas atividades VS Secções homogéneas.....	37
Tabela 10: Passos para a criação de Máquinas e Viaturas .....	66
Tabela 11: Passos para a criação de Mão de Obra .....	67
Tabela 12: Procedimento para a realização de Requisições internas e externas com associação a respetivos contratos .....	71
Tabela 13: Teste de cumprimento das fases do ABC.....	78

## **Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas**

**SNC-AP** – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

**NCP** – Norma de Contabilidade Pública

**ABC** – *Activity Based Costing*

**POCP** – Plano Oficial de Contabilidade Pública

**POCAL** – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

**SEE** – Setor Empresarial do Estado

**EPR** – Entidades Públicas Reclassificadas

**LEO** – Lei do Enquadramento Orçamental

**SEC** – Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais

**CEE** – Comunidade Económica Europeia

**IPSAS** – *International Public Sector Accounting Standards*

**EC** – Estrutura Concetual

**PCM** – Plano de Contas Multidimensional

**POC-E** – Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação

**POCMS** – Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

**POCISSSS** – Plano Oficial de Contabilidade das Instituições Públicas do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social

**BPMN** – *Business Process Model and Notation*

**TC** – Tribunal de Contas

## **INTRODUÇÃO**

O culminar da componente letiva do mestrado em Contabilidade e Gestão Pública resultou na realização deste estágio curricular e, conseqüentemente, na redação e apresentação da experiência e conhecimento nestes adquiridos. Entre os inúmeros objetivos deste estágio importa destacar a necessidade e mais valia reconhecida na confrontação dos conteúdos programáticos transmitidos, mais concretamente a disciplina da Contabilidade de Gestão, com a realidade nas autarquias locais, objetivo esse que foi atingido com enorme sucesso.

Assim, o estágio, que teve a duração de 960 horas, permitiu desenvolver aprendizagens ao nível da Contabilidade de Gestão, estabelecer ligação entre os conhecimentos adquiridos na componente letiva e a sua execução prática, compreender as lacunas presentes e as dificuldades sentidas pelos Municípios na implementação da NCP 27 e, por fim, averiguar a implementação da Contabilidade de Gestão e o sistema ABC.

Foi através da realização e desenvolvimento das atividades que se construiu o presente relatório, com suporte de um exaustivo enquadramento teórico e revisão da literatura da atividade em causa, espelhado ao longo do capítulo I. Neste há uma apresentação da mais recente reforma da Contabilidade Pública, o SNC-AP, e as implicações que daí vieram, nomeadamente as Normas de Contabilidade Pública, às quais dedico especial atenção à NCP 27 focada na Contabilidade de Gestão. No capítulo II é apresentada a entidade, a sua história e composição atual, bem como a apresentação dos trabalhos executados no seio da unidade integrante (Unidade Económico-Financeira e Risco). Para desenvolver e estruturar o trabalho foi realizada uma recolha detalhada e cuidada da informação útil para o efeito, como a pesquisa de conteúdo, análise de informação interna e o tratamento de documentos fulcrais para a descrição feita ao longo do capítulo III. O acompanhamento e a especial contextualização nos projetos de Contabilidade de Gestão permitiram o desenvolvimento e cumprimento do método ABC, bem como a retirada de conclusões como remate do projeto em questão, exposto durante o capítulo IV.

A credibilidade da informação aqui exposta para a realização do presente Relatório é assegurada pela vasta experiência e pelos inúmeros projetos de consultoria e assessoria desenvolvidos pela entidade acolhedora, que prontamente facilitou o acesso a um infindável leque de informação para análise e, no seguimento das atividades que me foram cometidas

por força do estágio curricular, me permitiram participar ativamente em regime de *front office* e *back office* em projetos de natureza versada do estudo e nos quais pude retirar evidências de projetos de Contabilidade de Gestão, como descreverei daqui em diante.

## **CAPÍTULO I - ENQUADRAMENTO TEÓRICO**

### **1.1 Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas**

#### **1.1.1 Enquadramento**

O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, doravante designado por SNC-AP, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, fruto de medidas para reformar a contabilidade pública portuguesa. É um novo normativo que trouxe consigo inúmeros desafios, que, infelizmente, não se viram cumpridos e refletindo-se, passados 6 anos da sua aprovação, em algumas fragilidades e vulnerabilidades ainda instauradas. Não se procedeu ao ajuste dos processos e procedimentos de trabalho da Administração Pública, bem como à não reformulação de ferramentas informáticas, e ainda à não formação dos recursos humanos e materiais envolvidos no mesmo. Uma vez que estes aspetos não foram salvaguardados, à luz deste normativo existem ainda várias arestas a limar.

Iniciemos por aquilo que é o Setor Público em Portugal de modo a compreendermos que entidades estão obrigadas à aplicabilidade dos referenciais contabilísticos da contabilidade pública e aqueles que não. O Setor Público, na sua natureza jurídica e fins estatutários, divide-se por: Setor Público Empresarial ou Setor Empresarial do Estado – tendo como base de atuação critérios empresariais e o seu objetivo fulcral é a obtenção de lucro – e o Setor Público Administrativo – neste caso, o foco são critérios não empresariais, isto é,

*“o objetivo principal não é a obtenção de lucro, mas sim o cumprimento das competências que estão atribuídas ao Estado, como por exemplo, o exercício da saúde, da educação, da segurança e defesa e a administração da justiça pelos tribunais”* (Custódio & Viana, 2019, p.27).

De uma forma simplista e seguindo a explicação das autoras Custódio e Viana (2019), o Setor Empresarial do Estado (SEE) está integrado no Setor Público Empresarial e são todas as empresas públicas e empresas participadas, ainda que se constituam unidades produtivas do Estado, contudo organizadas e geridas de forma empresarial. Nas empresas

públicas, há uma equiparação para organizações empresariais, porém, o Estado ou outra entidade pública podem exercer, de forma isolada ou conjuntamente, direta ou indiretamente, uma influência dominante nestas sociedades, que no fundo tem uma responsabilidade limitada. Já as empresas participadas e, citando as autoras Custódio & Viana (2019),

*“são as organizações empresariais em que o Estado ou quaisquer outras entidades públicas, de carácter administrativo ou empresarial, detenham uma participação permanente, de forma direta ou indireta, desde que o conjunto das participações públicas não origine influência dominante”* (Custódio & Viana, 2019, p. 27).

No que diz respeito ao Setor Público Administrativo, este é composto pelo conjunto de atividades económicas, independentemente da natureza, cumpridas pelas entidades públicas, sejam elas o Estado, Associações e Instituições Públicas. Este que por sua vez está representado pela Administração Central (na pessoa dos Ministérios, para satisfazer necessidades coletivas), a Administração Local (Municípios, Freguesias, Serviços e Fundos Autónomos da Administração Local e Instituições sem fins lucrativos da Administração Local, cuja função passa pela satisfação de interesses próprios da população num determinado local), a Administração Regional (Órgãos dos Governos Regionais dos Açores e Madeira e Serviços e Fundos da Administração Regional dos Açores e da Madeira), e, por fim, a Segurança Social, como um sistema de solidariedade e segurança, cujos subsistemas são ditados pelas leis, bem como as suas fontes de financiamento e organismos de gestão. A acrescentar a estas subdivisões, mencionar também as Entidades Públicas Reclassificadas (EPR), incluídas em cada subsetor no âmbito do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais, na última lista das entidades que compõem o setor das administrações públicas. Em contrapartida e através do site da Secretaria Geral, as EPR são entidades que, na sua génese jurídica, constituem entidades do setor público empresarial, mas que, por força da Lei do Enquadramento Orçamental (LEO) e dos critérios definidos no Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC), são objeto de reclassificação para o âmbito das administrações públicas, e por isso, as suas contas são relevantes para efeitos de apuramento das contas públicas. A reclassificação advém da produção de bens e serviços considerados não mercantis por parte de uma instituição, isto é, a unidade institucional não é *“financiada*

*principalmente pelas famílias, empregadores e por empresas de seguro privado”* (Nunes, Rodrigues & Viana, 2016, p. 14).

Conhecido o Setor Público em Portugal, as exigências nacionais e aquelas decorrentes da nossa entrada na Comunidade Económica Europeia (CEE), impulsionou uma reformulação na contabilidade praticada até então. O rigor nas contas públicas extrapolou os níveis que estaríamos acostumados e o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e respetivos planos setoriais, deram lugar a um novo normativo, expectando acompanhar as exigências decorrentes, da adoção de normas internacionais, com vista à obtenção de mais qualidade, transparência na prestação de contas e mais *accountability* no setor público. Constatava-se que o POCP ficava aquém das normas internacionais de contabilidade pública, agravando-se após a crise instalada na Europa em 2010, pelo que a União Europeia (EU) passou a solicitar a colaboração de todos os Estados Membros, para que se atingissem normas de contabilidade pública que facilitassem a consolidação de contas, aumento de transparência e harmonização no Setor Público.

Neste seguimento, a revisão da estrutura, composição e competências da Comissão de Normalização Contabilística, compôs um novo sistema contabilístico para as administrações públicas, de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística, aplicável ao setor empresarial, e com as Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS). Assim, após 18 anos de vigência do POCP, nascia o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º192/2015, de 11 de setembro. O SNC-AP aplica-se a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local, segurança social e Entidades Públicas Reclassificadas (EPR), que após inúmeros adiamentos, entrou em vigor a partir de janeiro de 2018 para as entidades do Setor Público Local, à exceção das autarquias locais, cuja obrigatoriedade se aplicou a partir de janeiro de 2020 (OCC, 2020).

### **1.1.2 Estrutura**

Entre as inúmeras particularidades do SNC-AP, importa mencionar a articulação que o mesmo pretende fazer entre a atual base de caixa modificada com o regime de base de acréscimo. Este normativo contempla a elaboração de demonstrações orçamentais e financeiras, de modo a harmonizar a contabilidade pública com a contabilidade nacional e,

por isso, é possível considerar que o SNC-AP se foca no relato financeiro e orçamental, aprimorando a transparência na informação. Por sua vez, o conceito de base do acréscimo, vem definido na NCP 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras, como:

*“Base do acréscimo significa uma base de contabilidade pela qual as transações e outros acontecimentos são reconhecidos quando ocorrem e não apenas quando é recebido ou pago dinheiro ou equivalente. Por conseguinte, as transações e outros acontecimentos são escriturados na contabilidade e reconhecidos nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitem.” (EC; §6)*

Significa assim que a base do acréscimo é a regra base da contabilidade nas Administrações Públicas, mantendo-se a base caixa e caixa modificada apenas para as transações da contabilidade orçamental (OCC, 2020).

Na prática a base do acréscimo elucida para dois fluxos quando duas partes se envolvem: um movimento que é real – acontece quando há a transferência do bem/serviço; e um monetário: ocorre quando são transferidas as disponibilidades monetárias. Porém estes movimentos podem ser imediatos ou a prazo, mediante a coincidência temporal. Existe um fluxo de entrada de disponibilidade quando se recebe ou um fluxo de saída de disponibilidade quando o pagamento é efetuado. Com a revisão da literatura, é possível constatar que no decorrer das atividades económicas das organizações, os ativos, por exemplo, vão sendo extintos pois vão sendo consumidos e, posteriormente vão perdendo utilidade, fruto de um consumo/uso, isto é, vão sendo “sacrificados” para gerar proveitos. Ora, no decorrer destas atividades, a organização suporta custos com o objetivo de gerar proveitos, verificando-se um ciclo de exploração que decorre desde que se inicia o sacrifício de um custo até ao momento em que se procede à venda ou cobrança do bem/serviço. É este *delay* que a base de acréscimo pretende colmatar, isto é, a barreira que a periodicidade da informação cria ao não ser possível e viável imputar os respetivos custos e proveitos desse mesmo período, de forma a conhecer com rigor a situação financeira naquele momento, gera uma imagem irreal e infiel da posição e desempenho financeiro da entidade em questão.

Destarte, a base de acréscimo gera as condições para que os registos ou transações sejam reconhecidos quando os mesmo ocorrem, sem que haja necessariamente um recebimento ou um pagamento.

O novo normativo contabilístico assenta nos seguintes subsistemas: contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão, a saber esquematicamente:

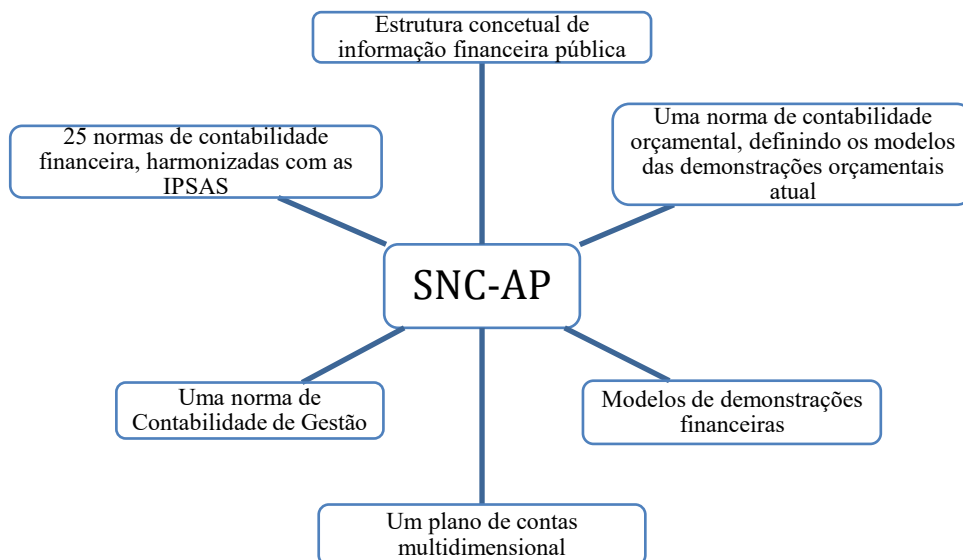


Figura 1: Pilares SNC-AP

Fonte: Adaptado Custódio & Viana (2019)

Na figura anterior estão contemplados os pilares do SNC-AP e detalhados de seguida, com base na análise de Nunes, Rodrigues & Viana (2016):

- **A estrutura concetual para a informação financeira:** contrariamente ao POCP, onde não existia esta componente, a estrutura concetual permite construir coerência no desenvolvimento das normas de contabilidade financeira, no que diz respeito à base do acréscimo. Reforçar que a mesma acompanha as IPSAS, como previsto e idealizado aquando construído o normativo. Contrariamente à EC do SNC, no caso do SNC-AP está adaptada em função das características do setor público, uma vez que o objetivo não passa pela obtenção de lucro e distribuição de respetivos dividendos, a EC do SNC-AP está construída e desenhada com conceitos ajustados ao diferente contexto em que as normas são aplicadas, a prestação de serviços e o setor público. Incorpora princípios básicos associados à preparação de relato financeiro e para a preparação das demonstrações financeiras. Sempre que os princípios da EC entram em conflito com os dispostos nas NCP, prevalece a informação das NCP. Esta componente deu origem ao Anexo I contemplado no DL n.º192/2015 de 11 de setembro;

- **As normas de contabilidade pública**, 25 focadas na contabilidade financeira em paralelo com as IPSAS, 1 norma de Contabilidade de Gestão e 1 norma de contabilidade orçamental. Estas abrangem níveis de contabilização das transações e outros acontecimentos, e ainda as divulgações necessárias, respetivamente. As normas de contabilidade pública formam o Anexo II do DL n.º192/2015 de 11 de setembro;

- **O plano de contas multidimensional**, como instrumento de reconhecimento das transações efetuadas e outros movimentos efetuados pela contabilidade financeira. Está também sintonizado com as codificações para efeitos de inventario de bens imóveis, móveis e direitos, também visto como meio de aumento da qualidade das contas nacionais, cumprindo também com a Diretiva n.º2011/85 no que diz respeito aos requisitos para os quadros orçamentais dos Estados-Membros. O PCM diz respeito ao Anexo III pertencentes ao DL n.º192/2015 de 11 de setembro;

- **Os modelos de demonstrações orçamentais**, definidos pela norma 26, respeitante à contabilidade orçamental, que permite averiguar o orçamento inicial, alterações orçamentais, a execução orçamental da despesa, receita e ainda, o desempenho orçamental, através do apuramento de indicadores orçamentais como o saldo de gerência, saldo global, saldo primário, saldo corrente e saldo de capital;

- Finalmente, **os modelos de demonstrações financeiras**, fundamentais para avaliações económico-financeiras das entidades públicas e alinhadas com as demonstrações financeiras do setor empresarial, o que leva a concluir, mais uma vez, que o SNC-AP é uma tentativa de uniformizar e aproximar a contabilidade pública da empresarial, ainda que cada normativo esteja pensado para as particularidades e individualidades de cada setor. Frisar que as demonstrações financeiras permitem executar uma análise comparativa das quantias relatadas em períodos diferentes.

Assim, o SNC-AP é passível de uma estrutura, apresentada esquematicamente, pelas autoras Custódio e Viana (2016), a saber infra:

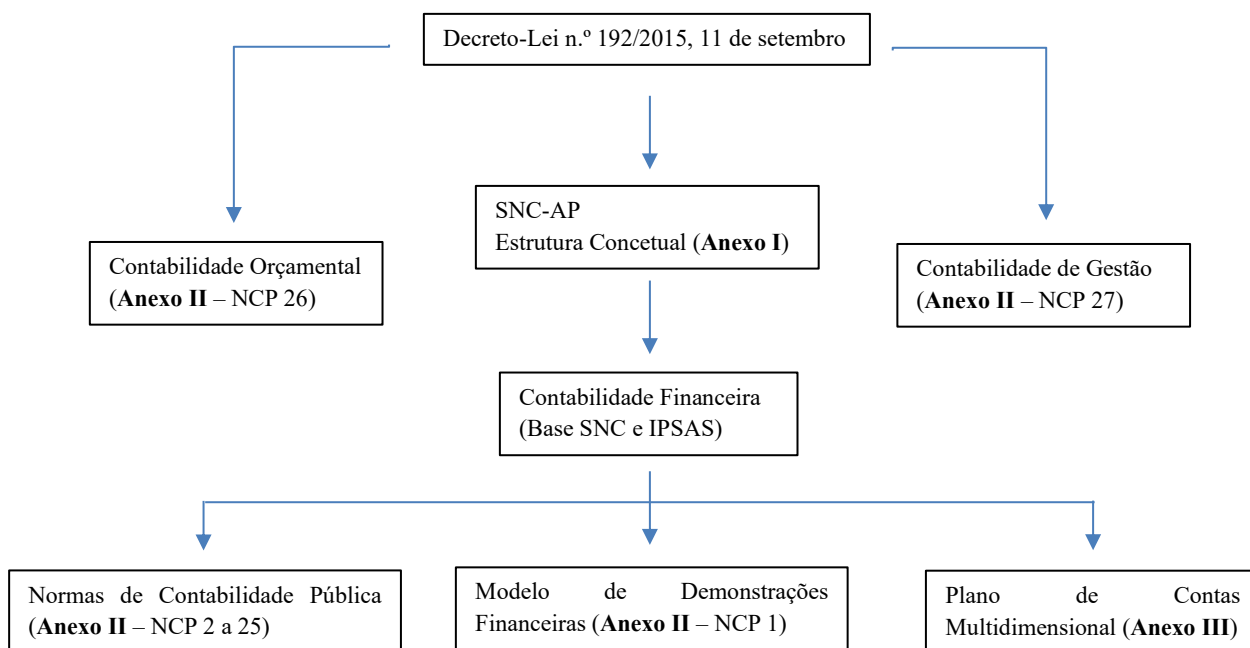


Figura 2: Estrutura SNC-AP

Fonte: Adaptado Custódio & Viana (2019)

Deste modo, verifica-se que o SNC-AP veio revogar os seguintes diplomas:

- O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro;
- O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, com as alterações subsequentes, exceto os pontos 2.9., 3.3. e 8.3.1. relativos, respetivamente, ao controlo interno, às regras previsionais e às modificações do orçamento;
- O Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação (POC-E), aprovado pela Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro;
- O Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS), aprovado pela Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro;
- O Plano Oficial de Contabilidade das Instituições Públicas do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro;
- A Portaria n.º 671/2000, de 17 de abril, relativa ao Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE);

- A Portaria n.º 474/2010, de 1 de julho, relativa aos princípios orientadores para a consolidação de contas no Setor Público Administrativo.

Paralelamente à aprovação do SNC-AP, é aprovada a Lei do Enquadramento Orçamental, com a aprovação da Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, outro instrumento para a reforma das contas e contabilidade públicas que, segundo as autoras Custódio & Viana (2019), veio definir regras para a organização, apresentação, aprovação, execução, fiscalização e controlo do Orçamento de Estado. Ainda que com alterações pela Lei n.º 2/2018, de 29 de janeiro e a Lei n.º 37/2018, de 7 de agosto, vigora atualmente, como “*uma nova forma de definir e executar a política macroeconómica e de prestar contas. A mudança resulta nos seguintes aspetos principais:*

- *Melhor definição e organização de conceitos (princípios, regras, limites, mapas, etc.);*
- *Criação da Entidade Contabilística Estado (ECE);*
- *Integração das políticas económicas e orçamentais num processo com duas fases;*
- *Classificação do processo de revisão orçamental (da competência da Assembleia da República) e alteração orçamental (da competência do Governo).”* (Custódio e Viana, 2019, p. 40)

Por outro lado, a LEO veio reforçar a necessidade de criação de um novo quadro referencial contabilístico estruturado, com obrigação de prestação de contas, quer na base orçamental, quer na financeira, de forma a homogeneizar contas e processos e concretizar uma reforma contabilística baseada nas IPSAS. Esta última obrigatoriedade e, tal como já mencionado anteriormente, fruto de uma imposição da Troika e do Fundo Monetário Internacional, na sequência da sua intervenção económica em Portugal após a crise entre os anos de 2010 e 2015 (OCC, 2020).

### **1.1.3 Âmbito e objetivos**

Antes de passar ao âmbito e caracterização do SNC-AP, é necessário elencar os seus objetivos, a saber, nos termos do artigo 6.º do DL n.º 192/2015, de 11 de setembro, o SNC-AP:

- Evidencia a execução orçamental e o respetivo desempenho face aos objetivos da política orçamental estabelecida;
- Permite uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e das respetivas alterações, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa, em termos individuais ou consolidados;
  - Proporciona informação para a determinação dos custos dos serviços públicos;
  - Proporciona informação para a elaboração de todo o tipo de contas, demonstrações e documentos que tenham de ser enviados à Assembleia da República, Tribunal de Contas e às demais entidades de controlo e supervisão;
  - Proporciona informação para a preparação das contas de acordo com Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais;
  - Permite o controlo financeiro, de legalidade, de economia, de eficiência e de eficácia dos gastos públicos;
  - Proporciona informação útil para efeitos de tomada de decisões e de gestão (Nunes, Rodrigues & Viana, 2016).

Por outro lado, autoras como Custódio e Viana (2016) apresentam a sua visão de que o SNC-AP tem como principal finalidade prestar informação útil por parte das entidades aos utilizadores. Informação respeitante de relato financeiro e ainda para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e tomada de decisão.

Importa agora caracterizar e frisar as funções de cada subsistema do SNC-AP:

Tabela 1: Caracterização dos subsistemas do SNC-AP

<b>Contabilidade</b>	<b>Descrição</b>	<b>Função</b>	<b>Execução</b>
<b>Orçamental</b>	Visa permitir um registo pormenorizado do processo orçamental (elaboração, execução e prestação de contas) e relatar o desempenho orçamental	Controlar os créditos orçamentais (legalidade)	Base de caixa na elaboração do orçamento. Caixa modificada na execução (dotações, cabimentos, compromissos, obrigações, pagamentos, receita emitida, recebimentos)
<b>Financeira</b>	Tem por base as IPSAS e permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira e suas alterações (através de um balanço e alterações no património líquido),	Transparência da situação financeira das entidades e base para as contas nacionais	

<b>Contabilidade</b>	<b>Descrição</b>	<b>Função</b>	<b>Execução</b>
	o desempenho financeiro (através das demonstrações de resultados) e os fluxos de caixa (através da demonstração dos fluxos de caixa)		Base do acréscimo (rendimentos, gastos, ativos, passivos, liquidez, posição financeira, desempenho financeiro, endividamento, eficiência, eficácia)
<b>Gestão</b>	Permite avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos	Estimar o custo das políticas públicas e fixação de taxas e preços	

Fonte: Rodrigues & Viana (2016)

Já referido anteriormente, a tabela 2 diz respeito às Normas de Contabilidade Pública e são apresentadas de seguida:

Tabela 2: NCP integrantes no SNC-AP

NCP 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras	NCP 15 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
NCP 2 – Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros	NCP 16 – Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio
NCP 3 – Ativos intangíveis	NCP 17 – Acontecimentos Após a data de Relato
NCP 4 – Acordos de Concessão se Serviços: Concedente	NCP 18 – Instrumentos Financeiros
NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis	NCP 19 – Benefícios dos Empregados
NCP 6 – Locações	NCP 20 – Divulgações de Partes Relacionadas
NCP 7 – Custos de Empréstimos Obtidos	NCP 21 – Demonstrações Financeiras Separadas
NCP 8 – Propriedades de Investimento	NCP 22 - Demonstrações Financeiras Consolidadas
NCP 9 – Imparidade de Ativos	NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos
NCP 10 – Inventários	NCP 24 – Acordos Conjuntos
NCP 11 – Agricultura	NCP 25 – Relato por Segmentos
NCP 12 – Contratos de Construção	NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental

NCP 13 – Rendimento de Transações com Contraprestação	NCP 27 – Contabilidade de Gestão
NCP 14 - Rendimento de Transações sem Contraprestação	

Fonte: Manual de implementação do SNC-AP (2017)

As normas supramencionadas são praticadas quando estamos perante um regime geral do SNC-AP, previsto no 5.º artigo do DL que o aprova. Porém, outra particularidade deste normativo é a definição de um regime simplificado e um regime geral, executados em função da dimensão e risco das entidades. O regime simplificado urge na sequência da Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto para pequenas e micro entidades. Para melhor esclarecimento das entidades que se enquadram em cada regime, vejamos a seguinte tabela:

Tabela 3: Regimes Contabilísticos do SNC-AP

<b>Despesa global paga nas últimas prestações de contas<sup>1</sup></b>	<b>Regime</b>	<b>Instrumentos contabilísticos a aplicar</b>
<= 1.000.000€	Simplificado – Microentidades (Portaria n.º 218/2016)	NCP 26 – Contabilidade Orçamental Divulgação do inventário no seu património
5.000.000€ < Despesa < 1.000.000€	Simplificado – Pequenas Entidades (Portaria n.º 218/2016)	NCP das Pequenas Entidades NCP 26 - Contabilidade Orçamental NCP 27 – Contabilidade de Gestão Plano de Contas Multidimensional
> 5.000.000€	Regime Geral (DL n.º 192/2015)	Estrutura Concetual Normas de Contabilidade Pública Plano de Contas Multidimensional

Fonte: Nunes, Rodrigues & Viana (2016)

<sup>1</sup> Os valores das despesas globais pagas nas últimas prestações de contas devem verificar-se durante dois anos consecutivos

Referir que tanto as microempresas quanto as pequenas empresas com condições para executar os instrumentos contabilísticos do regime simplificado, podem sempre optar pela implementação do regime geral do SNC-AP.

## **1.2 Evolução Histórica da Contabilidade de Gestão**

A Contabilidade de Gestão desenvolveu-se, essencialmente, em pleno período de revolução industrial, na sequência de uma preocupação centrada no apuramento dos custos industriais, com vista à criação e determinação dos preços de venda, através do custo do produto durante o processo de fabrico (Costa, 2005).

Com a economia aberta, a desregulamentação que se instaurou e originou uma concorrência arrebatadora, colocou em causa a capacidade das entidades suportarem uma produção eficiente ou não (Silva, 2017).

Inicialmente idealizada para a indústria, a contabilidade de custos, veio mais tarde “*a revelar-se insuficiente para determinar a performance de cada setor de atividade, uma vez que os níveis de retorno por cada output continuavam desconhecidos.*” (Sousa, 2018, p. 17). Assumida a insuficiência da contabilidade de custos entendeu-se necessário e imprescindível compreender a relação entre os custos de operação dos setores de atividades e os rendimentos dos mesmos.

A contabilidade de custos tinha como base modelos dos anos 20, idealizados para as indústrias com produções *standard*, com reduzida gama de produtos e custos diretos altos. Por este motivo, e no seguimento do descrito até então, o mercado começou a revelar diversificadas gamas de produção e os custos indiretos começaram a ganhar relevância e, por isso, tornou-se necessário uma readaptação ao normativo utilizado nos sistemas produtivos das empresas, argumentando-se que o desenvolvimento de sistemas de controlo de custos não teria acompanhado o aumento do peso de custos indiretos nos sistemas produtivos (Lima, 2010).

Neste sentido, começou-se a envergar pelo domínio da contabilidade analítica, conceito este caracterizado por uma “*contabilidade interna, vocacionada para o apoio à tomada de decisão por parte dos gestores*”, cujos contêm necessidade de avaliar para além dos custos também proveitos e resultados associados a objetivos (Costa, 2010, pp. 73-74).

Por outro lado, Arsénio (2012), acrescenta que também o novo ambiente económico acarreta informação mais exigente e relevante acerca do desempenho nas organizações das suas atividades, processos, produtos e serviços, evidenciando assim o papel da Contabilidade de Gestão nesta matéria.

Foi assim que na primeira metade do século XIX e primeiras décadas do século XX, de forma a satisfazer as necessidades de informação e controlo das organizações cada vez mais complexas e robustas que se começaram a desenvolver as primeiras práticas da Contabilidade de Gestão (Faria, 2012).

Consequência de um período de estagnação para a contabilidade de custos e uma deslocação gradual do foco na gestão dos custos, Faria (2012) refere que foi a alavanca para a evidência no desenvolvimento dos sistemas de Contabilidade de Gestão nas organizações.

### **1.2.1 A Contabilidade de Gestão na Administração Pública em Portugal**

Foi já assumido o papel preponderante da Contabilidade de Gestão na contabilidade pública portuguesa, pelo seu ativismo no processo de tomada de decisão.

Assim, a Contabilidade de Gestão em Portugal foi uma mudança ocorrida na sequência de alterações à contabilidade pública e setor público de modo a acompanhar nomeadamente os normativos internacionais (Almeida, 2017).

Em Portugal, a Contabilidade de Gestão já se designou contabilidade analítica, contabilidade interna, contabilidade de custos, contabilidade industrial ou até escrituração industrial. No entanto, veio a vulgarizar-se pelo termo Contabilidade de Gestão na década de 90 do século passado (Faria, 2012).

De acordo com a informação supra, a Contabilidade de Gestão em Portugal transitou da contabilidade analítica, para um instrumento mais pormenorizado quanto às regras a adotar, servindo posteriormente como base para o desenvolvimento da Contabilidade de Gestão nas administrações públicas.

A autora Almeida (2017) frisa que a Contabilidade de Gestão em Portugal, uma vez adquirida como um meio exigente para adquirir e avaliar resultados, passou a ser adotada

nas administrações públicas para formulação e realização das políticas públicas “*e para o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos*” (Almeida, 2017, p. 65).

No decorrente da revisão da literatura, é possível constatar que os sistemas de apoio à gestão, como é o exemplo da implementação da Contabilidade de Gestão, em organizações públicas, nomeadamente na administração pública, é, na ótica da autora Santos (2012), um auxílio considerado útil no momento de tomada de decisões, pois estas implicam a gestão de dinheiro público.

Na administração pública, a Contabilidade de Gestão está direcionada para a gestão estratégica, cujo sistema está regularizado na norma de contabilidade pública n.º 27. Embora não esteja padronizada de forma tão detalhada e exaustiva como na contabilidade financeira e orçamental, são definidos os requisitos gerais para a sua apresentação, ao dar nuances da sua estrutura e desenvolvimento quanto aos requisitos mínimos obrigatórios do seu conteúdo e divulgação, permitindo, assim, à administração pública os ajustes necessários face à realidade (OCC, 2021a).

### **1.2.2 Da Contabilidade de Custos à Contabilidade de Gestão nas Autarquias Locais**

A transição da contabilidade de custos para a Contabilidade de Gestão foi, como já referido, uma consequência de reajuste e adoção de um novo normativo. Para além deste aspeto, a contabilidade pública sofreu uma evolução também impulsionada pelo resto dos países vizinhos (Vaz, 2017).

Primeiramente com a aprovação da lei de bases da contabilidade pública, pela Lei n.º 8/90 de 20 de fevereiro, e da Reforma Administrativa e Financeira do Estado, até chegar à mais recente alteração que foi o SNC-AP (Vaz, 2017) e respetivos subsistemas, nomeadamente a Contabilidade de Gestão. Almejou-se assim, nas últimas três décadas, uma evolução dos sistemas de contabilidade tradicionais, baseados na informação financeira e orçamental, para sistemas de Contabilidade de Gestão (OCC, 2021a).

Importa retroceder no tempo e entender como nasce a Contabilidade de Gestão que hoje existe.

Vinda de um sistema e de uma necessidade de custeio industrial, meramente para apurar custos, sempre com vista numa função económica, acabando por se debruçar na contabilidade analítica, e, de acordo com o autor Sousa (2018), função esta que é responsável pela sustentabilidade de cada unidade de produção. Que no caso do setor empresarial esta função económica está intimamente relacionada com obtenção de lucro; aquando entidades de natureza pública a função económica da mesma está relacionada com a concretização de uma eficiência e eficácia, realização do bem comum e satisfação das necessidades do cidadão, como consumidor final de políticas públicas (Sousa, 2018).

Inicialmente desenhado apenas para um custeio da fixação de tarifas e preços como contraprestação, não incluindo o custeio dos restantes *outputs*, o POCAL, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, não exigiu, numa fase inicial, qualquer relação na obtenção de recursos (rendimentos) e a sua aplicação em cada objeto de custo (gastos); a não incorporação de uma metodologia aplicacional do sistema, quadros de contas, e até regras de movimentação (Sousa, 2018).

Não obstante a estas significativas exigências, notar que, aliado às recomendações mencionadas no POCP, este plano de contas aduziu à obrigatoriedade de as autarquias locais adotarem a contabilidade de custos na sua atividade, constituindo mais um aspeto promocional de *accountability* de gestão, face à modernização que Portugal procurava incrementar. Esta obrigatoriedade pode ser verificada no preâmbulo do POCP, a saber:

*(...) “O principal objetivo do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo presente diploma, é, assim a criação de condições para a integração dos diferentes aspetos — contabilidade orçamental, patrimonial e **analítica** — numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação” (Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro).*

Os planos setoriais do POCP, neste caso concreto, o POCAL, na sequência da sua aprovação, trouxe novidades, como por exemplo, orientações para a implementação da contabilidade de custos, um regime simplificado com base na realidade das pequenas entidades (como Juntas de Freguesia) e ainda na introdução de um sistema de controlo interno, também este com um conjunto de procedimentos para a sua implementação (Sousa, 2018).

Ainda que obrigatória a implementação de uma contabilidade de custos por parte de entidades sobre a alçada do POCAL, este plano setorial não trouxe consigo uma definição *standard* a ser adotada pelas mesmas (Sousa, 2018). Podendo ser justificada pelo objetivo de ser praticada uma contabilidade de custos adaptada e ajustada à realidade de cada entidade, disponibilizando o POCAL apenas uma estrutura base com a definição de algumas características do sistema, mas que facilmente seriam ajustadas à individualidade das entidades. A contabilidade de custos contaria então com a disponibilização dos Mapas Previsionais (PPI) e a Classificação Funcional, a refletir-se posteriormente, na aplicação e formulação das Taxas de Provisões para Cobrança Duvidosa, no Regime Geral e simplificado e respetivos Princípios Orçamentais (Sousa, 2018).

As aprovações seguintes do POCAL foram contemplando algumas evoluções, como um modelo de apuramento funcional de custos por atividades, bens e serviços.

Tabela 4: Características do sistema de Contabilidade de Custos no POCAL

<b>Características</b>	<b>Contabilidade de custos</b>
<b>Centro de custos</b>	Por funções, bens e serviços (classificação funcional)
<b>Apuramento de custos</b>	Custos diretos e indiretos
<b>Apuramento de proveitos</b>	-
<b>Crítérios de imputação</b>	% custo direto (base única)
<b>Documentos</b>	Mapas de custos
<b>Objetivo final</b>	Custo unitário por funções, bens e serviços

Fonte: OCC (2020)

No seguimento de uma contabilidade de custos do POCAL, foi adotado um sistema de custeio total, isto é, eram incorporados todos os custos diretos e indiretos de todos os *outputs* produzidos pela entidade (atividades, bens e serviços), através de critérios de imputação de base única (Sousa, 2018).

Como tem sido descrito no decorrer desta componente, a aprovação do POCP e respetivos planos setoriais revelou-se bastante desatualizado, fragmentado e inconsciente (Santos, 2017) e sob uma incoerência perante as IPSAS e também face ao Sistema de Normalização Contabilística (SNC) aplicado no setor empresarial, este já ajustado perante as normas internacionais de contabilidade.

A vigorar até 2018, o POCP foi sempre o referencial contabilístico a ser implementado, mesmo com a entrada do SNC em 2010. A verdade é que trouxe para Portugal algumas dificuldades e entraves no que toca à análise de desempenho macroeconómico do país, deixando questões por responder quando questionávamos a fiabilidade e veracidade da informação prestada pelos grupos públicos. Especialmente o subsector local, no âmbito e processo de consolidação de contas, bem como as contas nacionais do Estado Português, eram denotadas algumas fragmentações e fragilidades.

Santos (2017) apela para a ausência de demonstrações orçamentais e financeiras consolidadas que tornava a imagem das entidades arcaica e desapropriada.

Nesta sequência deste panorama nasce a Contabilidade de Gestão implementada à luz do sistema de normalização contabilística para as administrações públicas (Santos, 2017).

Saber que, segundo Coelho (2012), o processo evolutivo da Contabilidade de Gestão limitava-se única e exclusivamente ao auxílio da contabilidade financeira, pela sua função de fornecer informação sobre os valores dos inventários físicos e para o cálculo dos custos unitários. Contudo, a realidade da Contabilidade de Gestão preconizada no novo normativo veio alterar o seu meio e o foco passou a ser mais concreto.

Assim, o SNC-AP veio reforçar a base de acréscimo da contabilidade e relato financeiro, uniformizar os procedimentos para a consolidação de contas dos grupos públicos e das contas individuais (demonstrações financeiras e orçamentais) e trouxe três subsistemas de informação, como já apresentado no primeiro capítulo: a Contabilidade Orçamental, de Gestão e a Financeira (Sousa, 2018).

Atualmente, a NCP 27 permite obter informação por atividade, funções, programas e investimentos e a obtenção de informação de custeio para a fixação de preços e taxas. Uma

vez completa, esta reclassifica os gastos (classe 6) e os rendimentos (classe 7) da contabilidade financeira.

Longe de estar estagnada e, passando a citar,

*“A Contabilidade de Gestão pode, assim, ser entendida como o conjunto de técnicas de registo dos factos económicos, destinado a evidenciar os níveis de eficiência alcançados em cada fase de cada processo produtivo, através da avaliação dos resultados determinados pela confrontação entre os respetivos custos e correspondentes rendimentos”* (Sousa, 2018, p. 18).

A complexidade crescente dos processos de gestão e a existência de maior disponibilidade de instrumentos para a tomada de decisão abriu caminho para a Contabilidade de Gestão se mostrar crucial e essencial em qualquer processo de decisão e no desenrolar das funções das entidades (Coelho, 2012).

Feita uma análise da explanação da evolução da contabilidade de custos do POCAL para a Contabilidade de Gestão à luz do SNC-AP, é possível reter a seguinte informação, com o auxílio da tabela 5:

Tabela 5: Contabilidade de custos no POCAL vs. Contabilidade de Gestão no SNC-AP

	<b>POCAL</b>	<b>SNC-AP</b>
<b>Âmbito</b>	Contabilidade de custos obrigatória para o <u>apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços dos bens e serviços.</u>	Contabilidade de Gestão com vista à <u>produção de informação relevante e analítica acerca dos custos, rendimentos e resultados.</u> Produção com vista à tomada de decisões de gestores e dirigentes públicos, nas seguintes matérias: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Orçamentos (por atividades, produtos ou serviços);</li> <li>• Programas de controlo e redução de custos;</li> <li>• Determinação de preços, taxas e tarifas;</li> <li>• Apuramento do custo de produção de ativos fixos ou bens ou serviços;</li> <li>• Avaliação do desempenho de iniciativas/programas;</li> <li>• Justificação de decisões de gestão, como por exemplo, a entrega de serviços a entidades externas, ou a comparticipação do Estado em serviços praticadas a preços inferiores ao custo mercado.</li> </ul> <p>A informação produzida sobre os custos vem satisfazer necessidades dos utilizadores externos e os propósitos do relato orçamental, financeiro e de gestão de finalidade geral.</p>
<b>Definições</b>	Nada refere	Apresenta as seguintes definições: custo, gastos diretos e gastos indiretos ou comuns, gastos incorporáveis e gastos não incorporáveis, gastos variáveis e gastos fixos, gastos de subactividade, gastos administrativos, custos totais, etc.
<b>Sistema de custeio</b>	Obrigatório o sistema de custeio total conforme ponto 2.8.3.2. do POCAL: <u>“o custo das funções, dos bens e dos serviços corresponde aos respetivos custos diretos e indiretos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiro”</u>	Preconiza o sistema de custeio total. Os custos não incorporáveis devem ser uma exceção e devidamente justificada quando não incorporados.
<b>Características qualitativas</b>	Nada refere	O 9º parágrafo da NCP 27 refere que <u>“As características qualitativas da informação produzida pela Contabilidade de Gestão baseiam-se nas características qualitativas gerais (...), em particular: <i>Fiabilidade, Oportunidade, Comparabilidade e Custo/benefício</i>”</u>

<p><b>Critérios de afetação e imputação dos custos indiretos</b></p>	<p>Apela à base única como critério de repartição dos custos indiretos:</p> <p>2.8.3.3 – “<u>A imputação dos custos indiretos efetua-se, após o apuramento dos custos diretos por função, através de coeficientes</u>”.</p> <p>O coeficiente de imputação dos custos indiretos de cada <u>função</u> corresponde à <u>percentagem do total dos respetivos custos diretos no total geral dos custos diretos apurados em todas as funções.</u></p> <p>O coeficiente de imputação dos custos indiretos de cada <u>bem ou serviço</u> corresponde à <u>percentagem do total dos respetivos custos diretos no total dos custos diretos da função em que se enquadram.</u></p>	<p>A NCP 27 defende a utilização de diferentes bases de repartição (<u>base múltipla</u>) “<i>bases de imputação distintas que traduzem uma relação de causa-efeito com os fatores que provocaram o custo</i>” (ponto 10)</p> <p>No ponto 18 apresenta como exemplos de bases de imputação de gastos indiretos mais comuns nos serviços públicos:</p> <p>“(a) <i>Percentagem do total dos gastos diretos de uma determinada função, bem ou serviço no total geral dos gastos diretos apurados em todas as funções, bens ou serviços;</i></p> <p>(b) <i>Proporção do número de horas de trabalho, ou do valor dos gastos com pessoal quando este fator pesar significativamente no valor dos gastos diretos, como é o caso do gasto com o ensino (por curso ou por aluno) e com a investigação no ensino superior (por projeto ou por unidade de I&amp;D) e que correspondem a mais de 2/3 dos gastos totais incorporados;</i></p> <p>(c) <i>Proporção da área ocupada pelo serviço, departamento ou unidade, como é o caso da imputação dos gastos com limpeza, aquecimento, comunicação e eletricidade; (...)</i>”</p>
<p><b>Sistema ABC</b></p>	<p>Custo por funções</p>	<p>Recomenda a <u>utilização do sistema de custeio ABC (custeio baseado nas atividades)</u>, o qual se caracteriza (ponto 19) “<i>pela imputação dos custos indiretos às atividades desenvolvidas para satisfazer as necessidades dos cidadãos/clientes. Ou seja, o pressuposto básico é que são as atividades que consomem os recursos e não os produtos</i>”</p>
<p><b>Divulgações</b></p>	<p>2.8.3.6 – “<i>Os documentos da contabilidade de custos, cujo conteúdo mínimo obrigatório consta do presente diploma, consubstanciam-se nas seguintes fichas:</i></p> <p>a) <i>Materiais (CC-1);</i>  b) <i>Cálculo de custo/hora da mão-de-obra (CC-2);</i>  c) <i>Mão-de-obra (CC-3);</i>  d) <i>Cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas (CC-4);</i>  e) <i>Máquinas e viaturas (CC-5);</i>  f) <i>Apuramentos de custos indiretos (CC-6);</i> g) <i>Apuramento de custos de bem ou serviço (CC-7);</i>  h) <i>Apuramento de custos diretos da função (CC-8);</i></p>	<p>Os documentos de prestação de contas devem <u>conter informação sobre avaliação de desempenho e por programas, sobre os custos, por base da Contabilidade de Gestão.</u></p> <p>Acresce ainda, no parágrafo 34 que “<i>O Relatório de gestão deve divulgar, por cada bem, serviço ou atividade final, a seguinte informação:</i></p> <p>(a) <i>Custos diretos e indiretos de cada bem, serviço e atividade;</i>  (b) <i>Rendimentos diretamente associados aos bens, serviços e atividades (se existirem);</i>  (c) <i>Custos totais do exercício económico e custo total acumulado de atividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico;</i>  (d) <i>Objetos de custos finais para os quais se determinou o custo total, os critérios de imputação dos custos indiretos utilizados e os custos não incorporados.</i>”</p>

	<i>i) Apuramento de custos por função (CC-9)”</i>	<p>A fim de dar cumprimento particularmente ao parágrafo 32 da NCP 27, o manual de implementação elaborado pela CNC apresenta os seguintes modelos indicativos de mapas finais:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Resultados por funções (Quadro 1)</li><li>• Resultados por produtos vendidos ou serviços prestados no período (Quadro 2)</li><li>• Custos por atividades, incluindo informação da subactividade e das bases de repartição (Quadro 3)</li><li>• Gastos de produção por produtos e serviços finais, incluindo desvios (Quadro 4)</li><li>• Rendimentos e gastos ambientais (Quadro 5)</li><li>• Rendimentos gerais e gastos não incorporados (Quadro 6)</li></ul>
<b>Planos de contas</b>	Não apresenta	<p>Citando o manual de implementação “(...) <u>tem sido dada flexibilidade às entidades para desenvolverem o subsistema de Contabilidade Analítica, de Custos ou de Gestão com ou sem recurso a um plano de contas, através da Classe 9.</u>”</p> <p>Neste sentido, ao aplicarem a NCP 27, as entidades sujeitas ao SNC-AP podem utilizar as contas da <u>Classe 9, destinada ao subsistema de Contabilidade de Gestão</u>, em complemento às contas da Classe 0 para a Contabilidade Orçamental e às contas das Classes 1 à 8 do PCM para a Contabilidade Financeira. As contas da Classe 9 assentam numa lógica de registo digráfico, usando para a reclassificação dos gastos, contas refletidas da Contabilidade Financeira, nomeadamente das Classes 6 e 7 do PCM.</p>

Fonte: OCC (2021b)

## 1.3 A Contabilidade de Gestão e o Sistema de Normalização Contabilística na Administração Pública

### 1.3.1 A Norma de Contabilidade Pública 27 - Conceitos

A Norma de Contabilidade Pública respeitante à Contabilidade de Gestão, é a n. °27, urge com o objetivo de fornecer orientações acerca dos requisitos mínimos obrigatórios para o conteúdo e divulgação da respetiva informação.

No fundo, o tratamento contabilístico na NCP 27 corresponde à reclassificação dos gastos (classe 6) e rendimentos (classe 7), por funções, atividades, programas e objetivos.

Algumas definições no âmbito da NCP 27:

Tabela 6: Definição de conceitos da NCP 27

Conceito	Definição
<b>Custo</b>	Representa o valor monetário dos recursos utilizados ou consumidos por cada objeto de custo (atividade, serviço, bem, divisão, etc.), com base em critérios de imputação definidos pela entidade.
<b>Gasto direto</b>	Especificamente relacionado com um único objeto de custo. É um gasto onde existe uma relação de causa-efeito, como por exemplo, os gastos de mão de obra imputados diretamente a uma atividade.
<b>Gasto indireto</b>	É aquele que não pode ser especificado alocado a um determinado objeto de custo, sendo por isso, repartido por várias atividades, serviços, funções, bens ou divisões. São exemplos destes, gastos de manutenção ou funcionamento de um edifício, depreciações, amortizações, publicidade, segurança, vigilância, limpeza e higiene, etc.
<b>Gastos incorporáveis</b>	Gastos que o órgão de gestão decide imputar às atividades, serviços ou bens.
<b>Gastos não incorporáveis</b>	Gastos que o órgão de gestão decide não imputar às atividades, serviços ou bens, levando-os a resultados do período, como por exemplo, imparidades ou provisões.
<b>Gastos variáveis</b>	São aqueles que variam em função de um aumento ou diminuição do volume de trabalho, enquanto outros fatores são constantes.
<b>Gastos fixos</b>	São aqueles que são constantes até um determinado patamar. Por exemplo, as depreciações de edifícios e equipamentos é um gasto fixo, uma vez que é constante independentemente do volume de trabalho, à exceção se esses níveis de trabalho exigirem a construção/aquisição de novos edifícios ou equipamentos.
<b>Gastos de subatividade</b>	São os gastos existentes quando o volume de atividades está abaixo da capacidade máxima e possível.

<b>Gastos administrativos</b>	Gastos suportados em atividades de apoio à gestão, produtos ou outras atividades operacionais, como gastos com a administração, sistemas de informação, finanças e contabilidade, gestão ou recursos humanos.
<b>Gastos totais</b>	É a soma de todos os gastos necessários em cada objeto de custos. Estes custos podem ser individuais ou globais. Quando utilizado um sistema de custeio total este valor diz respeito ao somatório dos gastos diretos e gastos indiretos incorporáveis.
<b>Sistema de custeio total</b>	Instrumento de imputação aos produtos ou atividades finais todos os gastos diretos e indiretos, com exceção dos gastos não recorrentes.
<b>Sistema de custeio variável</b>	Instrumento de imputação aos produtos ou atividades finais apenas os gastos variáveis. Neste caso não são imputados aos produtos, serviços ou atividades os gastos fixos e os gastos não recorrentes.
<b>Sistema de custeio direto</b>	Instrumento de imputação aos produtos ou atividades finais apenas os gastos diretos, isto é, não incorporando gastos indiretos.
<b>Sistema de custeio racional</b>	Instrumento de imputação aos produtos ou atividades finais os gastos totais deduzidos dos gastos de subatividade.
<b>Custo padrão</b>	Um método de custeio que atribui os gastos a objetos de custos com base em estimativas razoáveis, por meio de valores orçamentados, ao invés de se basear em gastos reais suportados. Corresponde também ao custo previsto em prestar o serviço ou produzir um output, ou o custo estimado em prestar um serviço.

Fonte: Nunes, Rodrigues & Viana (2016)

A NCP 27 elenca, no seu parágrafo 9, as características qualitativas da informação, particulares da Contabilidade de Gestão, sendo elas a fiabilidade, a oportunidade e a comparabilidade. Baseiam-se nas características qualitativas gerais e nos parâmetros definidos na Estrutura Concetual.

Assim sendo, uma entidade que aplique a norma em questão deve garantir que a informação produzida é isenta de erros e imprecisões, sendo fiável para a tomada de decisão. A informação isenta de confiança e credibilidade coloca em causa o sistema de Contabilidade de Gestão, tornando-se inviável alcançar os objetivos que estão em causa (NCP 27, §9).

Sendo a informação um meio de controlo dos custos, esta deve ser processada e disponibilizada em tempo adequado de modo a possibilitar a tomada de decisão, podendo o atraso na disponibilização da informação implicar grandes repercussões negativas (NCP 27, § 9).

As operações e acontecimentos devem ser registados de forma consistente e uniforme, de forma a ser possível garantir uma comparabilidade na informação da Contabilidade de Gestão de diferentes entidades com características similares ou do mesmo setor de atividade (NCP 27, § 9).

Não esquecer a importância de efetuar uma análise custo/benefício durante a preparação da informação financeira. E, portanto, devem ser avaliados os gastos que a preparação de informação implica, bem como todos os restantes gastos acarretados pela entidade. Uma vez que o aumento da fiabilidade, o nível de detalhe e da oportunidade de informação pode exigir um esforço maior de gastos, devendo ser avaliado esta evidência (NCP 27, §9).

Os critérios de afetação e imputação dos gastos indiretos da Contabilidade de Gestão estão contemplados na NCP 27, entre os parágrafos 10 e 28 e apelam ao uso do custeio baseado nas atividades (ABC – *Activity Based Costing*).

É através da relação causa-efeito que se averigua se um gasto é direto ou indireto e este é um critério de extrema importância para se definirem as bases de imputação mais adequadas em prol do aumento da fiabilidade da informação, mas que quase sempre lhes estão subjacentes alguma subjetividade. Isto porque os gastos com a segurança e limpeza de um edifício constituem um gasto direto do edifício Y, mas constitui um gasto indireto aos vários departamentos ou serviços que operam nesse edifício. Pode ainda ser direto à unidade orgânica X e indireto às restantes. Ainda assim importa mencionar que quanto maior o nível de detalhe da informação desejada maior será a quantia de gastos indiretos a imputar ao objeto de custo final, o que permite ocorrer maior probabilidade de erro no cálculo dos custos por atividades, bem ou serviço (NCP 7, § 10-13).

### **1.3.2 A Contabilidade de Gestão e a Informação Produzida**

A informação produzida pela Contabilidade de Gestão urge para colmatar as limitações da informação produzida pela contabilidade financeira e orçamental (OCC, 2020).

Assim, também com vista nos seus utilizadores, a Contabilidade de Gestão e a informação produzida pela mesma procura elucidá-los para um processo de gestão mais

racional, podendo a informação produzida constituir um meio para uma diferenciação e um êxito organizacional (Rita, Teixeira, Rosário, Mata & Gonçalves, 2005).

Aliado aos objetivos inframencionados, a Contabilidade de Gestão está destinada à produção de informação sobre os custos e os rendimentos, quando estes ocorrem, para assim, fornecerem auxílio no processo de elaboração de orçamentos, funções, determinação de preços, taxas e tarifas (Santos, 2017).

Entre os demais objetivos da Contabilidade de Gestão, pretende-se:

- *“Compreender como a Contabilidade de Gestão pode ser usada para apoiar os processos internos da gestão pública (vertente interna) e contribuir para os propósitos de responsabilização pela prestação de contas (vertente externa);*
- *Facilitar a implementação da Contabilidade de Gestão por todas as entidades públicas;*
- *Explicitar os vários conceitos de custos que podem ser aplicados para satisfazer as necessidades de informação das diversas partes interessadas e os processos de Contabilidade de Gestão relacionados;*
- *Estabelecer as linhas orientadoras para o desenvolvimento do sistema de Contabilidade de Gestão e da informação a divulgar;*
- *Permitir uma melhor avaliação da economia, eficiência e eficácia das políticas públicas.”* (NCP 27, § 1, ponto 3).

Na ótica dos autores Nunes, Rodrigues & Viana (2016), a Contabilidade de Gestão é um meio para a produção de informação analítica sobre gastos e rendimentos, de modo a satisfazer uma panóplia de informação imprescindível e valiosa para gestores e dirigentes públicos com poderes na tomada de decisão, nomeadamente:

- Construção de orçamentação (orçamento base zero, por programas, etc.);
- No caso de elaboração de planos de controlo, como a redução de custos;
- Na determinação de preços, taxas e tarifas. No caso concreto do setor local pela obrigatoriedade de justificação dos valores praticados;

- No apuramento do custo de produção de ativos fixos ou de bens e serviços;
- Na mensuração e avaliação do desempenho (economia, eficiência, eficácia e qualidade) dos programas;
- Na fundamentação económica de decisões de gestão como, por exemplo, fundamentar o valor de comparticipação do Estado em serviços praticados a preços inferiores ao custo ou preço de mercado, ou para justificar a entrega de determinados serviços a entidades externas.

A informação produzida das atividades, respetivos custos, economia, eficiência e eficácia das atividades desenvolvidas e os recursos para satisfazer atividades futuras, vem responder às necessidades externas e promove a responsabilização pela prestação de contas e respetivo relato financeiro, orçamental e de gestão de finalidade geral (Custódio & Viana, 2019).

Referir também que a Contabilidade de Gestão permite alcançar informação sobre os custos e ativos ambientais como, os custos associados a investimentos adicionais em equipamento e formação, com vista à redução de poluição, proteção ambiental e cumprimentos legais; perceção se necessário adquirir matérias primas e mão de obra para a redução do impacto do funcionamento da entidade; informação de custos de responsabilidade social e ambiental (energias renováveis, custos na gestão de resíduos) (Nunes, Rodrigues & Viana, 2016).

Entre os demais objetivos da Contabilidade de Gestão, perspectiva-se que os documentos da prestação de contas transpareçam informação sobre a avaliação de desempenho, dos programas e custos, que deve corresponder ao exercício económico da informação obtida do sistema de contabilidade orçamental e do sistema de contabilidade financeira.

Custódio & Viana (2019) referem a informação do sistema de Contabilidade de Gestão a divulgar. Primeiramente, referem os custos diretos e indiretos de cada bem, serviço e atividade. A informação passa pela apresentação dos rendimentos associados aos bens, serviços e atividades, quando existirem. Será também útil apresentar os custos totais do exercício económico e custo total de atividades, produtos e serviços com duração plurianual ou não coincidente com o exercício económico. Por fim, os objetos de custos finais para os

quais se determinou o custo total, os critérios de imputação dos custos indiretos utilizados e os custos não incorporados.

No caso das Autarquias Locais, a informação a divulgar constitui-se pelos bens produzidos ou serviço prestado; função, unidade, departamento ou atividade; bem ou serviço pelo qual é praticado um preço; ou cobrada uma taxa, indicando as respectivas receitas obtidas e resultados económicos (Custódio & Viana, 2019).

### **1.3.3 Complementaridade da Contabilidade de Gestão face à contabilidade financeira**

Coelho (2012) refere que a Contabilidade de Gestão vista como um sistema de informação, disponibiliza-se para diversas finalidades, bem como para consumidores com funções distintas. Por um lado, para utilizadores internos, no que diz respeito à tomada de decisão como instrumento de gestão; por outro lado para utilizadores externos, como investigadores ou financiadores.

Na sequência desta perspetiva podemos assim estabelecer uma clara diferença entre a Contabilidade de Gestão face à contabilidade financeira, como dois instrumentos com diferentes objetivos e funções.

Como já analisado anteriormente, a Contabilidade de Gestão é um meio para transmitir informação financeira e não financeira no que toca à tomada de decisão e é útil para averiguar se estão a ser cumpridos ou não os respetivos objetivos da entidade. Esta informação auxilia para “*escolher, comunicar e implementar estratégia*” (Coelho, 2012, p. 24). Foca-se assim nos processos internos, historial passado da entidade e perspetiva informação relevante no futuro.

Referir também que as decisões tomadas acerca de acontecimentos recorrentes e futuros são fundamentadas nos custos e rendimentos esperados e calculados por base de uma Contabilidade de Gestão em pleno funcionamento. Possibilitando assim afirmar que a Contabilidade de Gestão se interessa pelo passado e presente, mas o foco principal passa pelo mapeamento do futuro da entidade (Mortal, 2007).

Sintetizando, o sistema de Contabilidade de Gestão gera informação que permite às entidades a realização de:

- *“Repartir custos entre os produtos vendidos e os produtos armazenados possibilitando assim a elaboração dos relatórios internos e externos;*
- *Tomar as melhores decisões utilizando a informação contabilística relevante;*
- *Proceder ao planeamento e ao controlo e medir a performance”* (Coelho, 2012, p. 24).

Ao invés do sistema de Contabilidade de Gestão, a contabilidade financeira tem como foco e interesse o exterior da empresa, ao medir as suas transações comerciais e fornecendo relatórios financeiros baseados nos princípios contabilísticos. Estes que são posteriormente facultados a parceiros exteriores (investidores e Estado enquanto regulador). Contrariamente, a Contabilidade de Gestão está mais orientada para o interior da empresa, de modo a garantir que a informação produzida seja suficientemente relevante e contribuir para o balanço dos objetivos organizacionais (Mortal, 2007). Assim, vemos que o interesse de ambas as contabilidades divergem significativamente, bem como o foco, que no caso da Contabilidade de Gestão é o futuro por meio dos comportamentos de gestão (Coelho, 2012).

Por outro lado, Mortal (2007) apresenta uma visão alternativa. Este menciona que efetivamente a Contabilidade de Gestão difere em vários aspetos da financeira, mencionando que a Contabilidade de Gestão *“está naturalmente mais voltada para o relacionamento da empresa com o meio exterior, apuramento de resultados, situação patrimonial, controle das relações com terceiros e a preparação das demonstrações financeiras externas”* (Mortal, 2007, p. 19).

Na sequência do raciocínio do autor anteriormente mencionado, Santos (2017) afirma que ao contrário do que acontece no setor empresarial (em que a informação produzida pela Contabilidade de Gestão é divulgada essencialmente no interior da organização), na administração pública esta informação é também partilhada internamente, uma vez que a informação com origem na Contabilidade de Gestão constar nos documentos da prestação de contas, sendo divulgada assim também ao meio exterior, a fim de contribuir para a responsabilização (Santos, 2017).

A Contabilidade de Gestão gera e utiliza informação para propósitos internos, vendo-se isenta de necessidades de informações de utilizadores externos. Que no seu dia a dia se vê confrontada com situações rotineiras e solução de problemas e, por isso, deve concentrar-se na busca de soluções para um futuro com resultados organizacionais. Informação que também se torna relevante e forma uma base para as demais. Deferindo, portanto, também no nível de dinamismo constante que a Contabilidade de Gestão apresenta aquando de produção de informação que deverá ser sempre disponibilizada em tempo útil (Mortal, 2007).

Brás (2016), confere que a grande diferença dos dois ramos contabilísticos está ao nível dos requisitos legais. Passando a citar:

*“a contabilidade financeira descreve o conjunto do negócio da organização, ao passo que, a Contabilidade de Gestão centra-se numa pequena parte da organização. A contabilidade financeira tem de ser preparada conforme os requisitos legais e os seus princípios contabilísticos e reporta o que aconteceu no passado da organização enquanto que a Contabilidade de Gestão está preocupada com a informação futura, bem como, a informação do passado. Os relatórios da informação financeira podem ser preparados anualmente ou semestralmente, no entanto, na Contabilidade de Gestão os relatórios sobre as diversas atividades podem ser preparados diariamente, semanalmente ou mensalmente”* (Brás, 2016, p. 9).

### **1.3.4 A obrigatoriedade da Contabilidade de Gestão no Tribunal de Contas em sede e submissão da conta de gerência da entidade**

O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, SNC-AP, introduz, então, a necessidade de reformulação da plataforma eletrónica de prestação de contas, revelando-se igualmente importante a revisão desta relativamente aos demais regimes contabilísticos.

Neste seguimento, o Tribunal de Contas (TC), criado pela Lei n.º 98/97, de 26 de agosto e correspondentes alterações, é a entidade suprema que, tal como determina o legislador, *“fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas,*

*aprecia a boa gestão financeira e efetiva responsabilidades por infrações financeiras”* (n.º 1 art.º 1, Lei n.º 98/97, de 26 de agosto).

As informações submetidas no TC materializam-se sobretudo através da obtenção de demonstrações financeiras na ótica da contabilidade orçamental, financeira e de gestão.

Em sede de submissão da obrigatoriedade de documentos, no âmbito da Contabilidade de Gestão, é assim, exigido, relatórios periódicos de relato à gestão (conforme parágrafo 33, NCP 27). Frisar a instrução n.º 1/2019, esta que também já contempla as obrigatoriedades relativas à Contabilidade de Gestão, no seu anexo A, quanto aos relatórios periódicos de relato à gestão, bem como o relatório de gestão, se a informação não estiver incluída em outro documento de prestação de contas, que também está considerado no parágrafo 24 da NCP 27.

## **1.4 Gestão estratégica de custos - Custeio Baseado nas Atividades (ABC)**

### **1.4.1 Definições e Conceitos do Sistema de Custeio do ABC**

O sistema ABC veio colmatar a insuficiência dos métodos e sistemas tradicionais e considera a existência de uma relação causal entre os recursos, as atividades e os objetos de custos (Martins & Rodrigues, 2004). Sendo importante o sistema ABC resume-se na seguinte premissa: as atividades consomem recursos e os objetos de custos (ou produtos) consomem atividades.

A saber algumas definições do sistema de custeio ABC:

Tabela 7: Definições do sistema de custeio ABC

<b>Definição</b>	<b>Autor</b>
<i>“um método de custo que aloca os custos aos objetos de custos (isto é, produtos ou serviços) baseado no custo das atividades consumidas pelos objetos de custos”</i>	Crance, Castellano & Roehm (2001, p. 28)
<i>“Um método que permite medir o custo, o desempenho das atividades e dos objetos de custo. Aloca-se o custo às atividades baseado no uso que estas fazem dos recursos, e aloca-se o custo aos objetos de custo baseado no uso que estes fazem das atividades”</i>	Turney (1996, p. 72)

*“O custeio baseado nas atividades é uma metodologia de organização de custos por segmentos, imputando os custos dos recursos às atividades realizadas e a partir destas, aos segmentos de análise, como garante de maior qualidade e fiabilidade da informação de gestão”*

Santos (2017, p. 21)

Fonte: Elaboração própria

Com as definições apresentadas acima, podemos verificar que há três conceitos presentes quando falamos no custeio ABC. Os recursos dizem respeito a tudo o que acarrete custos para a entidade, como o gasto com pessoal e custos de matéria prima. As atividades ocorrem com ações como receção de material, inventário do património ou material de stock. Por sua vez, os objetos de custos são os produtos ou serviços finais oferecidos ao consumidor final (Marins e Rodrigues, 2004).

### **1.4.2 O Sistema de Custeio ABC – O Emergir de uma Nova Realidade**

A exigência económica já referida anteriormente trouxe um confronto com uma nova realidade, mais exigente, competitiva e, no fundo, um pouco frágil. O consumidor final ficou ainda mais exigente, os produtos com ciclos de vida menos duradouros e os procedimentos de produção mais caros e também, no caso das Autarquias Locais, mais burocráticos. Foi imperativo que se adotassem sistemas que refletissem, em termos financeiros, valores de produção e respetivos retornos. O panorama e as contingências que Portugal atravessou vieram provar que a contabilidade de custos e respetivos métodos não estavam preparados para encarar uma economia competitiva e instável.

Ainda que o sistema ABC tenha sido pensado e criado para satisfazer necessidades industriais, foi aplicado a entidades de serviços com resultados notórios e satisfatórios, uma vez que se constatou maior controlo (Félix, 2014).

Entre os aspetos mencionados, também a globalização da economia provou que os sistemas de custeio tradicionais e o método das secções homogéneas refletiam distorções, considerando-se um sistema com limitações, sem capacidade para responder com informação precisa e atempada. Por todos os setores, a diversidade e volume de produtos que foi necessário para um sistema mais eficaz e adaptado às entidades modernas que hoje conhecemos. Da experiência adquirida e também na ótica de vários autores e investigadores

os “*sistemas de custeio distorciam a informação dos custos de produção, ao alocar os custos indiretos através de uma inapropriada base de cálculo*” (Limas, 2010, p. 5).

Foi assim que se remontou ao conceito do ABC, fundindo-se de tal forma que passou a ser incrementado, na NCP 27, no momento de implementação do SNC-AP. Lima (2010) revela três condições que favorecem a implementação do ABC, citadas infra:

*“- Os avanços que se vinham verificando ao nível das tecnologias da informação, que tornaram os sistemas de gestão e de custeio mais baratos e de mais fácil implementação, pelo que o ABC, apesar de ser um sistema complexo já não é tão dispendioso;*

*- A cada vez maior necessidade de conhecer os reais custos de produção;*

*- A necessidade de alterar a estrutura dos custos indirectos, os novos processos de fabrico e as novas estratégias de marketing.”* (Lima, 2010, p. 6).

Latshaw & Cortese-Danile (2002) reportam a evolução do ABC em três fases distintas: A primeira, na década de sessenta, ficando marcada pelo desempenho da General Electric's, com a criação de um sistema de informação contabilístico de modo a controlar os custos indirectos. A segunda fase foi instaurada na década de setenta e início da década de oitenta, onde se melhorou os sistemas de informação sobre o custo dos produtos, baseado nas atividades, ainda que não estivesse concluído o método ABC. A terceira e última fase, início a partir da década de oitenta com a sua conclusão. Durante esta fase foram efetuados estudos académicos para apurar vantagens/benefícios e dificuldades na implementação deste método.

Destacar o trabalho desenvolvido por Peter Turney (1996) no que diz respeito à conceção e implementação do ABC. Também as instituições CAM-I (*The Consortium for Advanced Manufacturing Internacional*) e IMA (*Institute of Management Accountants*) responsáveis pelo aparecimento e desenvolvimento deste método (Latshaw & Cortese-Danile, 2002).

Santos (2017) refere que o emergir deste sistema de custeio comprova o ambiente competitivo que urge mais acentuadamente, ano após ano.

Particularmente na segunda metade da década de 80, no momento em que a gestão dos recursos e das atividades passou a ser tratada mais criteriosamente, de modo a ultrapassar distorções provocadas pelo tratamento tradicional dos custos (Rodrigues & Simões, 2009).

### **1.4.3 Composição do Sistema de Custeio do ABC**

Na figura 3 verificamos os componentes do modelo ABC, onde há inicialmente uma alocação dos custos às atividades, oriundos dos indutores de recursos, os quais medem a quantidade de recursos consumidos por cada atividade. Posteriormente há uma afetação dos custos das atividades aos objetos de custo, provenientes dos indutores de atividades, que fornecem a quantidade de atividades que os objetos de custos consomem (Martins & Rodrigues, 2004).

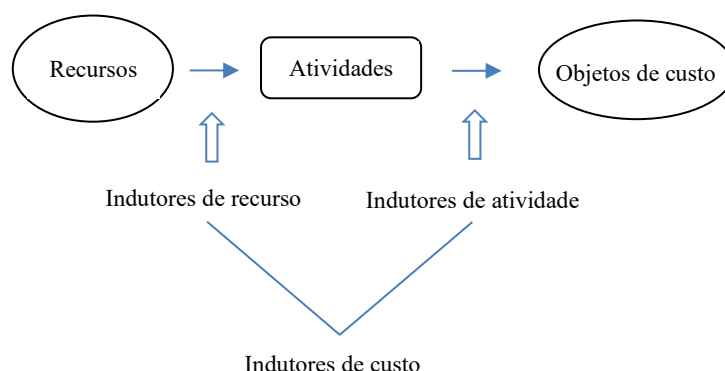


Figura 3: Componentes do ABC

Fonte: Martins e Rodrigues (2004)

O modelo ABC aparece assim como uma solução para os problemas averiguados nos sistemas tradicionais, estes que utilizavam medidas com base no volume para distribuir custos indiretos aos produtos. Foi assim possível obter custos mais precisos, conduzir a uma análise de rentabilidade, o que não era passível com um sistema tradicional.

Destarte, o sistema ABC não pretende substituir os sistemas tradicionais, mas antes, constituir-se como um método paralelo e suplementar que permite obter informação correta e precisa sobre os custos dos produtos, criando assim uma relação auxiliar para com os gestores na tomada de decisão, uma vez que os sistemas tradicionais foram desenhados em épocas onde a mão de obra e os materiais diretos correspondiam a grande parte dos custos

(Santos, 2017). Ressalvar que os sistemas tradicionais continuam a ser necessários, nomeadamente ao nível de exigências financeiras externas das empresas.

Vejamos o quadro abaixo, que pretende refletir as características de ambos e a forma como atuam em contextos diferentes, fazendo com que mantenham a sua individualidade e não se substituam, pois são sistemas que operam de forma distinta (Santos, 2017).

Tabela 8: Custeio baseado nas atividades vs. Custeio tradicional

<b>Custeio baseado nas atividades</b>	<b>Custeio tradicional</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• São as atividades que utilizam ou consomem os recursos e geram custos;</li><li>• O custo dos produtos resulta da forma como se executam as atividades;</li><li>• Baseia-se num processo de melhoria contínua, e revisão permanente das mesmas;</li><li>• Defende a mobilidade dos recursos;</li><li>• Visa proporcionar informações para se poder gerir a cadeia de valor.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• São os produtos (produção) que gera os custos;</li><li>• Assume que os custos existem e são uma consequência da estrutura definida;</li><li>• Os custos são imputados ao produto;</li><li>• Rigidez e estabilidade dos Recursos;</li><li>• Supõe a utilização dos recursos;</li><li>• Pressupõe que os produtos são gerados ao longo do processo;</li><li>• Dificuldade em diagnosticar a oscilação de custos.</li></ul>

Fonte: Rodrigues & Simões (2009)

O modelo de custeio tradicional para apuramento de gastos indiretos que vigorava tinha como base de imputação o método das secções homogéneas (Pereira, 2019). Neste método era necessário que existissem secções, às quais se atribuíam os custos de funcionamento, para consequentemente imputar aos objetos de custeio.

No entanto, com a aprovação do SNC-AP e, consequentemente da NCP 27, é sugerido ser adotado o sistema ABC onde a imputação dos custos é feita às atividades e não às secções homogéneas, como acontecia quando era aplicado um sistema de custeio tradicional (OCC, 2020).

À semelhança do sistema ABC, o método das secções homogéneas também contém uma imputação inicial dos recursos associados às secções e, posteriormente, é concretizada a distribuição dos respetivos custos de funcionamento pelas secções dos produtos. Com o sistema ABC as secções são substituídas por atividades e estas últimas passam a ser as causadoras de custos (Santos, 2017).

As principais diferenças entre o ABC e o método das secções homogéneas consiste, citando:

*“no facto do ABC enfatizar a determinação de atividades, colocando em segundo plano o apuramento do custo do produto; no ABC, a mão de obra é debitada à atividade, enquanto que nos sistemas tradicionais é debitada ao produto; para o ABC um grupo de custos significa atividade eliminando a utilização de um grupo limitado de grupos de custos; com o ABC há uma redução do valor das despesas directas de produção, motivada pela afectação direta das atividades aos produtos, embora nesta imputação não sejam distinguidos custos diretos de custos indiretos; os custos diretos são sempre imputados desde que seja possível estabelecer uma relação de causa-efeito entre a atividade e o produto.” (Félix, 2014, p. 46).*

De seguida, apresenta-se uma síntese comparativa das duas concetualidades:

Tabela 9: Custeio baseado nas atividades VS Secções homogéneas

	<b>Custeio baseado nas atividades</b>	<b>Secções homogéneas</b>
<b>Centros de custo</b>	Os custos são alocados nos centros de custo de atividades principais ou secundárias. Custos estes causados pelos indutores.	Os custos são alocados nos centros de custos das secções/departamentos. Custos são heterogéneos, causados por vários fatores.
<b>Bases de alocação</b>	Os custos são distribuídos aos produtos e serviços e aos outros objetos de custo de atividades, utilizando como bases de alocação a correspondência dos indutores de custos das atividades.	O método das secções homogéneas no sistema tradicional distribui os custos aos produtos utilizando bases de alocação com base no volume.
<b>Hierarquia dos custos</b>	Possibilidade de custos não lineares, uma vez que certos custos não variam com o volume de produção.	Custos da entidade estimados com base no volume e serviços produzidos.
<b>Objetos de custo</b>	Objetos de custos: n.º unidades, n.º fornecedores, n.º trabalhadores. O foco é o cálculo dos custos de vários objetos	O foco no cálculo dos custos é um único objeto de custo – produto ou serviço
<b>Suporte à decisão</b>	Capacidade de alinhar as bases de alocação com os indutores de custo, fornecendo rigor na informação e tomada de decisões.	Promove situações de sobrecusto e subcusteio, pois não há capacidade de alinhar as bases de alocação com os indutores de custo.

<b>Controlo de custos</b>	Uma vez que fornece os custos por atividades, permite identificar as fontes de esforço.	O controlo dos custos é executado em função do exercício departamental, não permitindo um controlo pormenorizado.
<b>Custo</b>	Dispendioso na implementação e execução	Economicamente mais acessível

Fonte: Félix (2014)

Esquemáticamente, é possível comparar as duas implementações através das seguintes figuras 4 e 5:

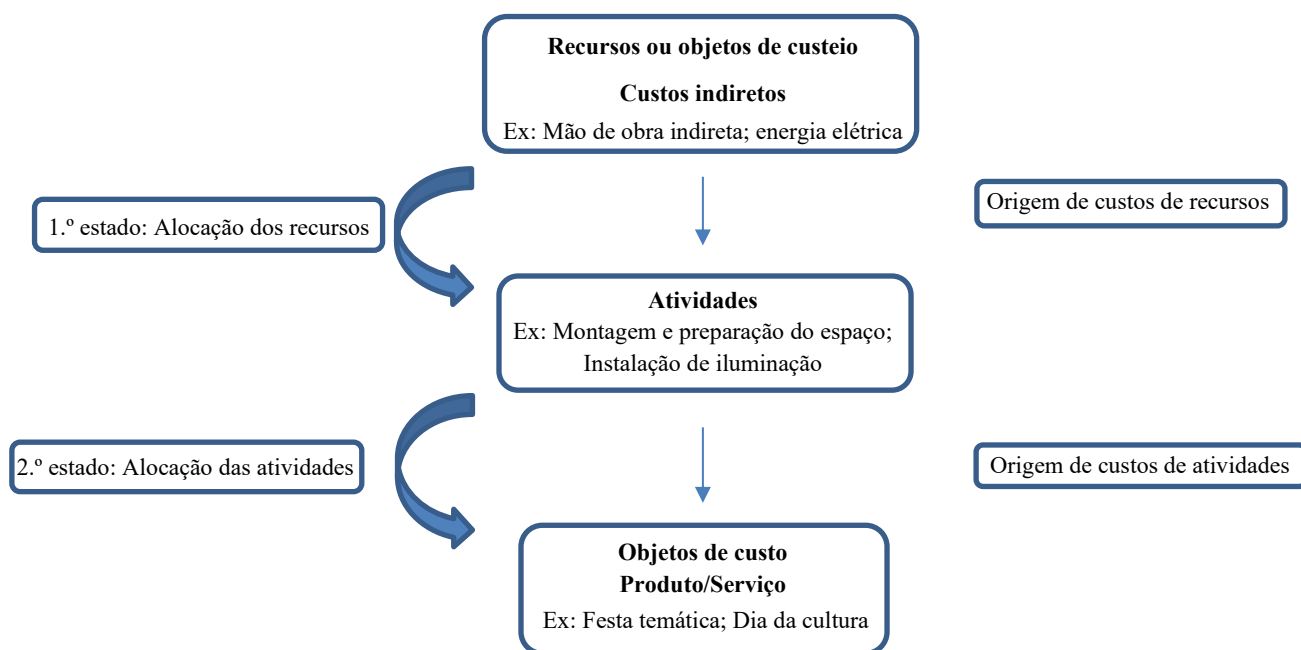


Figura 4: Repartição dos custos indiretos: Custeio baseado nas atividades

Fonte: Pires (2017)

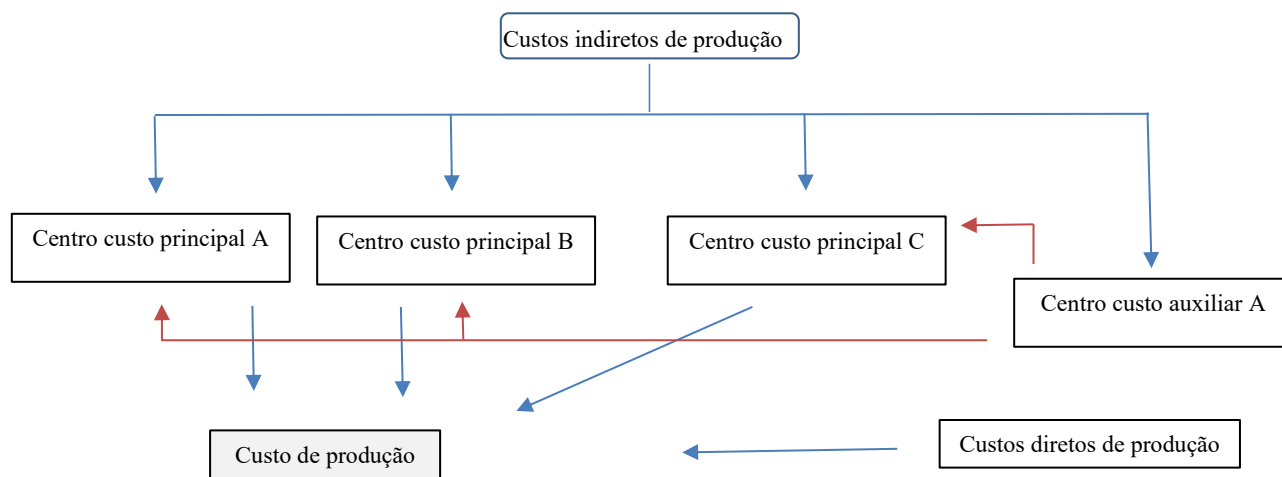


Figura 5: Repartição dos custos indiretos: método das secções homogéneas<sup>2</sup>

Fonte: Pires (2017)

### **1.4.4 Características do Sistema de Custeio ABC**

O sistema *Activity based costing*, sistema moderno, referido e indicado na NCP 27, caracteriza-se concetualmente pela imputação dos custos indiretos às atividades desenvolvidas para satisfazer as necessidades dos cidadãos/clientes (§ 19, NCP 27). A prece deste sistema é bem simples: as atividades consomem recursos e não produtos; por sua vez estas são consumidas por objetos de custo, isto é, por produtos/serviços; os custos produzidos pelo consumo dos recursos são então uma resultante da utilização dos recursos pelas atividades e, por este motivo, devem ser primeiramente, atribuídos às atividades e, posteriormente aos produtos ou serviços.

O sistema ABC

*“atribui assim uma forte ênfase à análise das atividades. E entende-se por atividades uma ou mais tarefas que no seu conjunto constituem uma operação do processo produtivo da organização”* (Lima, 2010, p. 1).

Assim, as atividades promovidas pelas organizações na persecução dos interesses dos utentes em questão, quando adotado um sistema ABC para apuramento de custos, segundo Falconer, Mitcheel & Innes (2002), os produtos deverão ser separados por componentes, conjuntos ou subconjuntos a fim de facilitar as correlações do peso dos custos gerados nos respetivos custeios. Sousa (2018) faz uma ótima explicação, resumindo esta relação de consumos e o que produz efetivamente um custo, dizendo que

*“os recursos, com exceção dos gastos não incorporados, são consumidos pelas atividades; as atividades incorporam-se nos produtos; os produtos, por sua vez, oneram os recursos intermédios, os bens ou as perdas, consoante as utilidades que os caracterizam...”* (Sousa, 2018, p. 31).

Deste modo, é possível averiguar que o sistema ABC é um sistema de gestão de custos e ainda possibilita o incremento dos proveitos da entidade, permitindo à Contabilidade

---

<sup>2</sup> —→ Repartição primária  
—→ Repartição secundária

de Gestão executar um custeio dos produtos e uma avaliação mais apurada e exata da avaliação de desempenho económico e operacional das entidades (Lima, 2010).

Entre as inúmeras vantagens do sistema ABC, Lima (2010) vem realçar o facto deste sistema permitir que as entidades avaliem as atividades que não acrescentam valor e, conseqüentemente, procederem a uma reorganização de estrutura para que seja feita uma rentabilização de recursos e aumento da competitividade. No seguimento do aspeto favorável mencionado e da experiência adquirida durante o estágio curricular desenvolvido, a adoção deste sistema sofisticado no âmbito da Contabilidade de Gestão, justifica-se essencialmente pelas limitadas disponibilidades financeiras que os Municípios detêm, tornando-se fulcral o conhecimento dos custos e dos proveitos de cada atividade que o mesmo promove (Lima, 2010).

Com a respetiva adoção é clara a possibilidade de planeamento e monitoramento das mesmas, adjacente a uma alocação de recursos rigorosa. Pela diversidade e volume dos diferentes produtos que os Municípios encontram na sua alçada, custos e proveitos são apurados com o incremento de um sistema ABC, prevenindo distorções e informações de pouca fiabilidade. De facto, Cooper (1988), aponta este aspeto quando levanta a questão da diversidade de produtos, podendo ser evitada aquando uma aplicação correta do sistema ABC (Cooper, 1988).

Trata-se de um sistema minucioso, que proporciona uma melhor visualização dos recursos consumidos. Porém, é um sistema trabalhoso e com um nível de detalhe alto, que os Municípios não conheciam e cuja adaptação requer uma reorganização e reestruturação ao nível, principalmente, dos funcionários (Félix, 2014).

Não obstante às exigências do sistema ABC, Lima (2010) reforça o esforço financeiro e de recursos humanos que as entidades se veem obrigadas a acarretar, constituindo-se num retorno notório, ao nível da competitividade das mesmas. A ligação dos recursos que são consumidos pela atividade e os custos ou proveitos que daí advém é fruto de uma gestão rígida, um controlo de horas e de material/stock.

No âmbito das Autarquias Locais, e de acordo com vários autores, entre eles Cardinaels, Roodhooft e Warlop (2004), a precisão do ABC é imprescindível para fornecer

informação aos gestores no momento de tomada de decisões, impactando posteriormente nas políticas públicas e na persecução do interesse público e respetivos munícipes. Ainda que o objetivo final das Autarquias Locais não seja a obtenção de lucro, o sistema ABC faculta a visualização de que rubrica gera maiores custos e proveitos, ou vice-versa; permitindo *a posteriori* atacar rubricas de funções com menos intervenções e, colmatar assim possíveis interesses ou necessidades municipais.

### **1.4.5 A Implementação do Sistema de Custeio ABC**

A Norma de Contabilidade Pública n.º 27, no seu parágrafo 20 refere a implementação do sistema ABC pelas seguintes etapas:

- Identificar as atividades (principais e auxiliares) realizadas e que consomem recursos. A NCP recomenda a utilização de uma matriz de atividades (exemplo de atividades do setor local: “Festa temática YYY”, “Dia da criança”, “Promoção do dia do desporto”, entre outros);
  - Atribuir os custos às atividades;
  - Identificar os indutores de custo mais indicados para cada atividade que devem ser utilizados para imputar os gastos das atividades ao objeto de custo final (bens e serviços). É neste momento que os indutores devem ser estabelecidos por meio de um efeito causal ou em critérios de razoabilidade;
  - Calcular o custo unitário de cada indutor de custo;
  - Atribuir os custos das atividades aos bens e serviços produzidos, multiplicando o custo unitário de cada indutor de custos pelas quantidades desse indutor consumidas por cada bem ou serviço (NCP 27, § 20).

Apresentadas as etapas de implementação, o processo pode ser ilustrado conforme a figura abaixo:

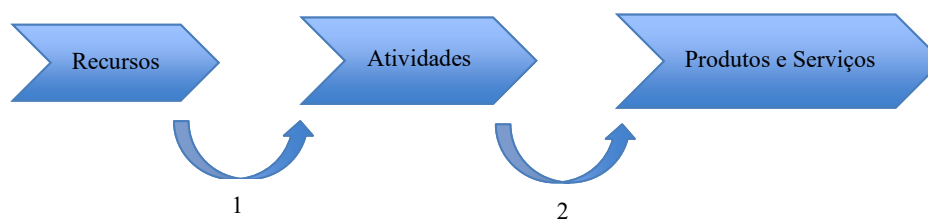


Figura 6: Estados do ABC

Fonte: Nunes, Rodrigues & Viana (2016)

Através da figura acima apresentada verificamos que durante a execução do ABC enquanto sistema de imputação dos custos indiretos existem 2 estados evidentes. O primeiro (1) onde há uma afetação dos recursos às atividades pretendidas desenvolver (também chamados *cost-drivers* de recursos), e um segundo (2) estado que corresponde à imputação dos custos das atividades aos objetos de custo (*cost-drivers* de atividades) (Nunes, Rodrigues & Viana, 2016).

Os *cost-drivers* ou indutores/geradores de custos são, segundo Rodrigues & Simões (2009), fatores ou elementos que condicionam os níveis de utilização de recursos e, por isso, chamados de geradores de custos. A etapa de identificação dos geradores de custos constitui uma etapa fundamental para o conhecimento das causas dos custos, isto é, dos elementos sobre os quais a gestão pode atuar para uma racionalização dos recursos e melhoria de resultados (Rodrigues & Simões, 2009).

Em contrapartida, Martins (2017) apresenta uma metodologia da seguinte maneira:

#### 1.º fase: identificar as atividades

Nesta fase é essencial averiguar as atividades sem valor acrescentado, isto é, todas as atividades que não geram impacto no desempenho da entidade.

Classificar e recolher aquelas atividades que acrescentam valor, para otimizar o seu impacto. Neste caso a entidade deve definir as atividades primárias, aquelas que são inerentes ao negócio da entidade, e as atividades de suporte, cujas apoiam as primárias ou a própria entidade.

#### 2.º fase: identificar os indicadores/geradores de custos

Este é o momento em que se identificam os fatores que estão na origem do consumo de recurso e, conseqüentemente, geram um custo.

Nesta etapa também é importante criar no sistema de informação requisitos suficientes para o registo de ocorrências em cada indicador/gerador de custos.

#### 3.º fase: definir centros de atividade

Nesta fase é necessário elaborar um plano de contas das atividades, também chamado de centros de custos, de forma simples, clara e objetiva. Fazer chegar este plano a toda a organização também é fulcral e ainda criar um manual, por forma a que todos estejam inteirados e revejam as informações em questão.

#### 4.º fase: afetar os recursos às atividades

Neste momento a entidade deve recolher todos os recursos que tem na sua posse, as suas unidades físicas de utilização e respetivos custos unitários, para, posteriormente, determinar os níveis de utilização ou consumo de recursos por atividade.

Deve ainda ser implementada a prática de apuramento de custos e registos de afetação dos recursos às atividades, através de folhas de recolha de horas ou *timesheet*. Por este meio é possível verificar a flexibilidade de determinados recursos, aqueles que são mais versáteis e podem ser afetos a mais que uma atividade. E ainda os recursos que em certos períodos não estejam afetos a nenhuma atividade e assim, verificar a sua inatividade, subutilização, avarias, etc.

#### 5.º fase: apurar custos unitários das atividades

Uma vez conhecidos os custos de cada atividade através da fase n.º 4, pela afetação dos recursos e respetivos custos às atividades, este é o momento de identificar os níveis de realização de cada atividade, ou seja, o número de vezes que ocorreram e, assim apurar o custo unitário (médio) de cada atividade.

Aqui é o momento em que se recolhe informação de possíveis melhorias no processo, onde se constata as atividades que acrescentam valor e as que são passíveis de eliminar.

#### 6.º fase: atribuir os custos das atividades

Após serem conhecidos os utilizadores de cada atividade e respetivos níveis de utilização, é possível atribuir-lhes os custos das mesmas. Devem os custos serem atribuídos a atividades sempre que possível estabelecer uma relação causa-efeito.

### **1.4.6 As Vantagens do Sistema de Custeio ABC**

O sistema de custeio ABC revelou-se o mais adequado face ao crescente aumento dos gastos indiretos no serviço, especialmente nas entidades públicas, onde as atividades e serviços prestados foram ficando cada vez mais complexos, por estarem cada vez mais focadas nos cidadãos/utentes e nas suas necessidades. Na ótica dos autores já mencionados “*outra vantagem do sistema ABC é que ele minimiza distorções no cálculo do custo por objeto de custo resultante de afetações arbitrárias dos gastos financeiros*” (Nunes, Rodrigues & Viana, 2016, p. 296), pois sabendo o custo por atividades, é apurado os custos por bens e serviços de forma rigorosa.

Enumerando:

- Ajuda a avaliar a eficiência e a relação causa-eficácia das atividades, de acordo com aquelas que acrescentam valor à entidade ou de acordo com os seus resultados;
- Orienta a atenção dos dirigentes e gestores públicos para a gestão das atividades, principalmente para aquelas que acrescentam valor ao cidadão/utente, facilitando a realização de objetivos e aumento de produtividade;
- Contribui para uma melhoria continuada de desempenho da entidade, no seguimento de:
  - Contorna desperdícios, pois são eliminadas atividades que não acrescentam valor;
  - Tomada de decisões mais eficazes, pois há uma identificação das causas e consumo de recursos mais eficazes;
  - Melhor análise das despesas de estrutura;
  - Permite manter o foco nas atividades que geram custos, por parte da gestão;
- Realizar benchmarking a outras entidades do setor, comparando os custos unitários dos indutores de custo, permitindo uma análise comparativa. (Nunes, Rodrigues & Viana, 2016).

Autores como Martins & Rodrigues (2004), enumeram vantagens como obtenção de uma informação mais precisa sobre o custo dos produtos ou serviços prestados, análise de diversos objetos de custo permitindo a tomada de decisão estratégica (analisar o comportamento dos custos e identificar fatores que influenciam esse comportamento),

redução das incertezas no controlo e na gestão do processo produtivo. O ABC apresenta as atividades que criam valor na entidade e aquelas sem valor acrescentando, devendo essas ser eliminadas ou reduzidas, pois possibilita o conhecimento dos custos das atividades, funções e processos (Félix, 2014). Permite também medir a capacidade de produtos/serviços prestados, através da medição dos custos dos recursos usados com os custos dos recursos executados e, assim, perceber se existe ou não excesso de capacidade. Sabendo que o ideal é que seja instaurada a capacidade máxima de modo a operar com eficiência.

Entre as inúmeras vantagens do sistema ABC, Lima (2010) vem realçar o facto deste sistema permitir que as entidades avaliem as atividades que não acrescentam valor e, conseqüentemente, procederem a uma reorganização de estrutura para que seja feita uma rentabilização de recursos e aumento da competitividade. No seguimento do aspeto favorável mencionado e da experiência adquirida durante o estágio curricular desenvolvido, a adoção deste sistema sofisticado no âmbito da Contabilidade de Gestão, justifica-se essencialmente pelas limitadas disponibilidades financeiras que os Municípios detêm, tornando-se fulcral o conhecimento dos custos e dos proveitos de cada atividade que o mesmo promove.

As inovações do ABC passam pelo facto dos custos serem imputados dos recursos às atividades, permitindo apurar informação sobre os custos das atividades. Por outro lado, o facto da imputação dos custos das atividades aos objetos de custos através de indutores de atividade, medindo assim o consumo de cada atividade por objeto de custo, revela-se outro aspeto inovador (Martins & Rodrigues, 2004).

#### **1.4.7 Limitações do Sistema de Custeio ABC**

Apresentadas as vantagens do sistema de custeio ABC, importa frisar as suas limitações, sendo elas apreciadas por empresas que já usavam o sistema ABC há pelo menos um ano, por um estudo feito por Cobb, Innes & Mitchel e citado por Martins & Rodrigues (2004). Estes autores mencionam que é um sistema que exige e requer muito tempo e recursos para ser implementado. É necessário pessoal muito competente e disponível para o efeito, com formação, tempo e recursos. Também os recursos informáticos devem estar preparados e equipados para uma recolha de informação tão pormenorizada como é a

informação recolhida pelo ABC. Para além da escassez de recursos, os existentes são bastante dispendiosos (Martins & Rodrigues, 2004).

Com a conclusão do estágio é, assim, possível aferir que a implementação do sistema ABC parte de uma sensibilização de todo o pessoal para uma recolha rigorosa de informação, que nem sempre é conseguida ou por vezes leva mais tempo que o esperado. A resistência dos funcionários à mudança organizacional e funcional que o método implica é outra limitação do sistema de custeio ABC. Para além deste aspeto, é imprescindível que no comando duma implementação destas esteja pessoal altamente especializado, consciente do tempo e material que uma implementação do método exige, bem como os custos financeiros associados, que nem todas as entidades têm ao seu dispor.

Resumidamente, fatores como falta de tempo, recursos humanos e financeiros são os principais entraves na implementação do método.

## **CAPÍTULO II – ENQUADRAMENTO CONTEXTUAL**

### **2.1 Caracterização da Entidade Acolhedora**

A entidade acolhedora do estágio curricular que resulta no presente relatório de estágio designa-se por SMART VISION – Assessores e Auditores Estratégicos, Lda. Fundada em 2005, surge como um projeto empresarial assente numa *network* multidisciplinar de profissionais com vasto *know-how* e com experiência na conceção e execução de projetos integrados na consultoria e formação, vocacionados no mercado da administração pública (SMARTVISION, 2021).

Decorrentes 16 anos após a sua fundação, a SMART VISION, é composta pelas seguintes unidades de negócio:

- Gestão Económico-Financeira e Risco;
- Jurídica e *Compliance*;
- Desenvolvimento Organizacional;
- Reengenharia e Transformação Digital.

Apresentadas as unidades de negócio supramencionadas, a SMART VISION conta atualmente com cerca de 30 colaboradores, a verificar pelo seguinte organograma:

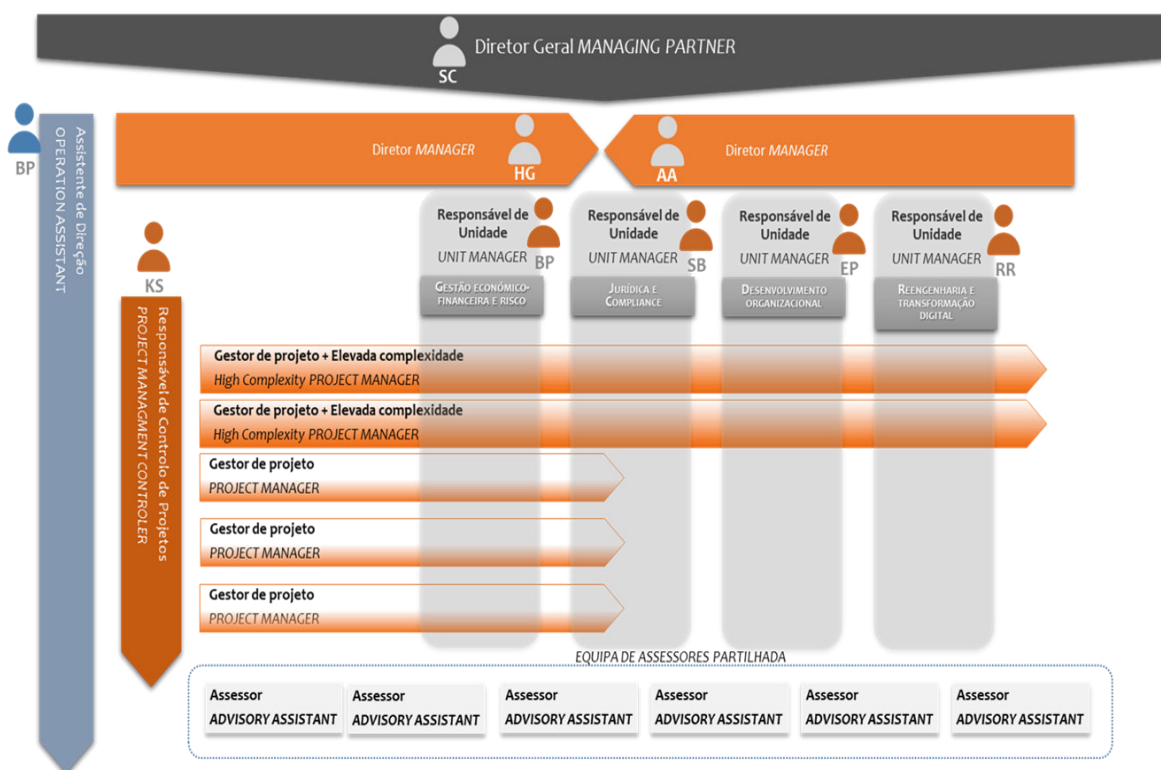


Figura 7: Organograma SMART VISION

Fonte: SMART VISION (2020)

Hoje trata-se de uma empresa de assessores e auditores estratégicos com vista à satisfação das necessidades dos mais variados clientes. Estamos perante uma empresa que desenvolve um conceito de “tailored”, onde é praticada e prevalece a proximidade com os parceiros, de modo a respeitar a singularidade de cada cliente.

É garantido um processo ajustado às necessidades e aspetos peculiares e únicos de cada cliente e onde nenhum processo é linear e igual. Assim, é possível alcançar uma eficiência e eficácia extraordinária, pois existe uma antevisão dos desafios e, posteriormente, a apresentação de soluções pensadas à medida de cada município.

Adjacente ao conceito “mãe” da entidade acolhedora está o contorno de desperdício de Recursos Humanos e outros materiais, aspeto chave na missão e visão da SMART VISION.

Acabando por ingressar na unidade de negócio de Gestão Económico-Financeira e Risco, por intermédio do Mestrado em Contabilidade e Gestão Pública, realizando assim,

este estágio curricular junto da equipa de profissionais de excelência são executados, entre muitos, projetos de assessoria financeira e de gestão, referindo:

- Assessoria contabilística;
- Desenho, implementação e auditorias de conformidade do Sistema de Controlo Interno;
- Parametrização das aplicações informáticas de suporte ao Sistema Contabilístico, Sistema de Gestão do Património e de Gestão de Stocks;
- Monitorização do arrolamento, valorização e manutenção do património móvel e imóvel (domínio público e privado);
- Monitorização da elaboração dos documentos previsionais e de prestação de contas;
- Implementação de sistemas de Contabilidade de Gestão, de stocks e aprovisionamento;
- Planos de Prevenção de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas.

Assim, foi-me concedida a oportunidade de participar ativamente na execução dos projetos, desempenhando funções adequadas à minha formação e permitindo desenvolver uma investigação oportuna para os meus objetivos académicos.

Importa também caracterizar as restantes unidades de negócio da entidade acolhedora.

Primeiramente, a Unidade Jurídica e *Compliance* trabalha com o intuito de assessorar os clientes nas mais diversas situações que exigem uma apreciação crítica e criteriosa, denotando-se um olhar jurídico atento e minucioso. Sob a égide de uma equipa multidisciplinar especializada nas áreas do direito administrativo, contratação pública, administração público-privada e ciências económico-financeiras, a unidade jurídica e *compliance* é incumbida de um empreendimento em projetos que contêm diretamente com o núcleo de competências centrais das entidades do Setor da Administração Local. É precisamente junto das referidas entidades que esta unidade desenvolve reiteradamente intervenções com vista à edificação e atualização do quadro regulamentar à luz da evolução do regime legal de referência, acompanhamento pormenorizado de abertura e análise de procedimentos de contratação pública, fundamentação económico-financeira de taxas e preços, bem como providencia assessoria à resolução de controvérsias pontuais e

indissociáveis do normal desenvolvimento da atividade do complexo setor da administração Local, pautando-se pela estrita observância, entre outros, dos princípios da boa administração, eficiência, boa-fé e da modernização administrativa (SMART VISION, 2021).

Por consequente, a unidade de negócio de Desenvolvimento Organizacional que tem como objetivo principal apresentar às organizações a capacidade de se reinventarem, privilegiando a sua identidade e capacidades de integração e de adaptação. Nesta linha, a definição de uma estratégia que visa trabalhar valores e estruturas organizacionais, bem como contribuir para o aperfeiçoamento do desempenho do potencial humano e do alinhamento dos objetivos individuais dos trabalhadores com os objetivos estratégicos das áreas de negócio, promove, assim, uma resposta eficaz às exigências de mudança e inovação instituídas pelo mercado e uma posição de destaque em ambientes dinâmicos e competitivos (SMART VISION, 2021).

Os projetos de desenvolvimento organizacional contam com a participação de uma equipa com características multidisciplinares, garantindo uma abordagem de valor único que vai ao encontro dos objetivos e necessidades dos clientes, destacando alguns dos serviços especializados prestados, a saber:

- Assessoria técnica no âmbito da reorganização e transformação organizacional;
- Assessoria técnica para apoio ao processo de implementação, monitorização e encerramento do processo de avaliação do desempenho;
- Assessoria técnica para apoio ao processo de recrutamento de pessoal;
- Assessoria técnica no âmbito do desenvolvimento de competências e de formação comportamental;
- Assessoria estratégica de planeamento e desenvolvimento de recursos humanos.

Finalmente, a unidade da Modernização Administrativa, encarregue do acompanhamento e evolução de exigências sociais. Nesta unidade de negócio existe essencialmente a preocupação para um caminhar lado a lado com uma sociedade mais criteriosa e mais necessitada, conjuntamente com a evolução dos meios. Há uma desmaterialização e gestão de processos de interação com o munícipe/cidadão através da implementação de balcões únicos de atendimento, balcões moveis de atendimento,

implementação de pedidos para submissão online e de formulários. Neste seguinte é também executado uma definição do modelo de gestão documental e administração eletrônica, pela revisão de documentos como requerimentos-tipo. Há a implementação de sistemas e capacitação funcional, através de aplicações de gestão de processos completamente configuradas e implementadas e integrações com aplicações satélites. A reengenharia de processos passa também pela produção de fluxos em *Business Process Model and Notation* (BPMN). Já na ótica da modernização administrativa, o serviço implementado assenta na transformação digital, que tem como pilares vetores: as pessoas, os processos e os procedimentos. Neste campo as pessoas sofrem um realinhamento de funções, o processo tem como premissa o *paperless* e os procedimentos assentes no redesenho dos *workflows*, através da conjugação da eficiência como estratégia.

Assim sendo, o trabalho desenvolvido no âmbito da modernização administrativa assenta em:

- Componente 1: Atendimento Multicanal “Novo paradigma”: Nesta abordagem é feito um trabalho de capacitação institucional do pessoal dos recursos com vista a um atendimento multisserviços, de modo a obter serviços mais eficazes, céleres e próximos do munícipe. Há a implementação de balcão único, balcão móvel, serviços online e atendimento telefónico.
- Componente 2: Reengenharia/desmaterialização/simplificação: Nesta componente almeja-se eliminar dos procedimentos as atividades redundantes ou sem valor acrescentado, fazendo cumprir apenas os desideratos das melhores práticas. É feito um realinhamento de recursos humanos, “eletronização” de processos e redesenho dos procedimentos.
- Componente 3: Capacitação pessoal e institucional; Capacitação tecnológica funcional: Para dar continuidade às componentes anteriormente descritas, esta componente é implementada por ser considerada crucial para capacitar a instituição nos seguintes prismas é imperativo a capacitação pessoal e institucional *on the job*, conseguida pelos seguintes trabalhos:
  - Capacitação sobre técnicas de atendimento e relação interpessoal, de modo a garantir que os mesmos detenham as melhores e mais importantes técnicas de atendimento e

relacionamento e assim, consomem a necessária interdisciplinaridade com os cidadãos e restantes serviços;

- Capacitação de competência de base, onde se pretende transmitir conhecimentos transversais a todas as funções autárquicas, incluindo temáticas funcionais, organizacionais, administrativas e legais;
- Capacitação tecnológica funcional, onde se pretende maximizar e densificar a utilização das ferramentas tecnológicas existentes na autarquia e adquirir competências de usabilidade.

### **2.1.1 Estrutura Organizacional**

A SMART VISION tem um portfólio de serviços que abrange todas as áreas competências das autarquias e demais organizações privadas e experiência de âmbito 360°. A forte especialização profissional da SMART VISION reflete-se pelos cerca de 1000 projetos executados em cerca de 240 clientes, nas mais diversas áreas.

Mencionar a Transformação Digital e a Modernização Administrativa implementadas em 10 comunidades intermunicipais e 115 Municípios envolvidos em projetos intermunicipais, cerca de 110 projetos municipais e 25 intermunicipais.

Quanto à Assessoria de gestão e financeira em cerca de 270 projetos de assessoria financeira e em 110 entidades da administração local assessoradas.

Existe também uma Capacitação de recursos e desenvolvimento institucional executados em mais de 50 procedimentos concursais de recrutamento e mais de 20 entidades onde é avaliado o desempenho. Mais de 20 projetos e 20 entidades envolvidas no âmbito da Assessoria estratégica e de apoio à decisão.

Por fim, há execução de Assessoria jurídica e *Compliance* com mais de 20 entidades envolvidas e cerca de 40 regulamentos revistos neste âmbito (SMART VISION, 2021).

### **2.1.2 Projetos executados**

Com cerca de 1000 projetos e 240 clientes, no Anexo I, estão vertidos os projetos das várias vertentes e naturezas, comprovando assim a disciplina holística dos projetos da SMART VISION.

## **2.2 Visão, Missão, Valores e Estratégia**

A história da SMART VISION e a transformação e modernização administrativa da Administração Pública e das Organizações Privadas, entrecruza-se. Há um desejo de dar um salto em frente com o intuito de se posicionarem como aceleradores de mudanças estruturais (SMART VISION, 2021).

### **2.2.1 Visão**

A SMART VISION acredita que a competitividade de uma empresa está intimamente relacionada com o conhecimento que esta tem dos desejos, expectativas e comportamentos dos seus clientes. Está atenta a esta constante evolução do mercado, investigando e desenvolvendo novas soluções e ferramentas para apoiar os seus clientes nesta mutação. Deseja inspirar a mudança e acelerar a transformação organizacional para todos os seus clientes, bem como para os demais *stakeholders* (SMART VISION, 2021).

A SMART VISION é prestadora de serviços de assessoria e auditoria estratégica líder de mercado no setor público português, em que a qualidade dos seus serviços, soluções e o reconhecimento dos seus colaboradores, serão considerados exemplares, únicos e disputados pela generalidade das instituições, representando, nos seus domínios de intervenção, a elite do conhecimento e do saber fazer (SMART VISION, 2021).

Define-se por uma equipa de profissionais competentes e empenhados e são conhecidos e reconhecidos pela qualidade das ferramentas próprias que utilizam para desenvolver e maximizar o potencial das suas soluções e modelos de negócio (SMART VISION, 2021).

O seu elevado grau de especialização e seriedade, associado a uma abordagem única e virada, em exclusivo, para uma satisfação integral e inquestionável dos nossos clientes, permite-lhes gozar de um nível de sucesso no mercado, que tem catapultado para níveis de crescimento e de excelência muito interessantes (SMART VISION, 2021).

### **2.2.2 Missão**

A missão da SMART VISION é proporcionar a realização profissional dos seus clientes, colaboradores e parceiros, orientando os organismos e entidades públicas para a

mudança, alinhando pessoas, processos, sistemas e estruturas, através da utilização de metodologias únicas de assessoria e auditoria estratégica, com a maximização da cadeia de valor, agindo, sempre, em estrito respeito e conformidade com as estatuições legais e morais aplicáveis (SMART VISION, 2021).

### **2.2.3 Valores**

A SMART VISION, empresa de consultoria e auditoria estratégica, pauta a sua atividade pela assunção formal de valores como o rigor, o profissionalismo, a idoneidade, a competência, a imparcialidade e bem assim a modernidade e a adequação aos tempos. Foi a aposição destes valores no contexto de execução dos mais de 960 projetos realizados, que coloca a SMART VISION, numa posição cimeira e de destaque no panorama concorrencial inseridos atualmente (SMART VISION, 2021).

Distingue-se nos dias de hoje pela aposta na proximidade através de um vínculo de confiança e de contacto permanente com os clientes (SMART VISION, 2021).

### **2.2.4 Estratégia**

A estratégia de crescimento da SMART VISION assenta em diferentes esteios, como a fidelização dos seus clientes, o incremento de posição no mercado, a alavancagem de novas competências e a replicação dessas características para outros mercados internacionais (SMART VISION, 2021).

Os projetos desenvolvidos pelas suas equipas de consultores são de elevada complexidade organizativa e de coordenação e exigem a participação direta e exclusiva de profissionais experientes em diferentes áreas de atividade. É do desejo da SMART VISION a concretização bem feita dos demais desafios e a criação de relações de proximidade, almejando o que nunca foi feito antes, em busca de soluções há muito desejadas para desafios difíceis. Existe um foco em cada projeto, procurando assim conhecer e respeitar a singularidade e individualidade de cada cliente (SMART VISION, 2021).

## **CAPÍTULO III – DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS – DEMONSTRAÇÃO DA IMPLEMENTAÇÃO DA NCP 27**

No capítulo seguinte é demonstrado o processo de implementação do Sistema de Contabilidade de Gestão, o qual foi acompanhado e executado no decorrer do estágio realizado.

O presente relatório de estágio teve como principal meio a observação participativa a par com os colaboradores da organização identificada, não só nos processos internos utilizados, mas também no decorrer das atividades do âmbito da Contabilidade de Gestão.

À luz da revisão da literatura descrita no Capítulo I e da análise dos processos descritos infra, pretende-se assim, clarificar e demonstrar a implementação do Sistema de Contabilidade de Gestão, e respetivos desafios e formular conseqüentemente uma análise crítica ao mesmo.

Durante as 960 horas realizadas neste estágio procedeu-se maioritariamente ao acompanhamento direto da implementação da NCP 27.

### **3.1 Memória Descritiva da implementação do Sistema de Contabilidade de Gestão**

O Sistema de Contabilidade de Gestão, no âmbito do cumprimento da NCP 27, conteve as seguintes fases:

**Fase 1.1** Planeamento e Mobilização

**Fase 1.2** Diagnóstico da situação atual da entidade

**Fase 1.3** Desenho e divulgação do modelo concetual

**Fase 1.4** Implementação do modelo concetual

**Fase 1.5** Acompanhamento, avaliação e apresentação de resultados

Na primeira fase foram executadas atividades, destacando: reuniões de arranque, organização e apresentação da equipa, identificação dos respetivos interlocutores,

identificação e recolha da informação relevante para a realização dos trabalhos, definição dos mecanismos de acompanhamento e controlo do progresso do projeto e, finalmente, é elaborado um plano do projeto.

Na fase 1.2 procedeu-se a uma análise da maturidade aos sistemas de informação, nomeadamente, ao aprovisionamento, gestão de stocks, gestão de atividade, gestão da frota, contabilidade, património e pessoal. Foi também avaliado os procedimentos, as condições físicas e técnicas dos respetivos sistemas. Sendo, de seguida, elaborada uma matriz de diagnóstico e definido um plano de ação. Tendo estas atividades o objetivo de cumprir o conhecimento e diagnóstico da situação atual dos serviços da autarquia no âmbito da implementação e proceder à definição de um plano de ações, cronograma e meios humanos e materiais para implementação da Gestão de Stocks, Obras por Administração Direta e de Contabilidade de Gestão.

Com vista ao alcance do Modelo Concetual e consequente divulgação dos modelos pelos responsáveis e intervenientes, foram executadas atividades nesta fase 1.3, como:

- Condições técnicas e físicas no âmbito da Gestão de Stocks e Obras por Administração Direta;
- Estrutura funcional de suporte à Gestão de Stocks e Obras por Administração Direta;
- Estrutura de Tabelas e Regras de criação de Artigos (Materiais de Stock, Materiais e Serviços e imobilizado);
- Estrutura de tabelas e regras de criação de viaturas, Mão de Obra e outras;
- Divulgação do Modelo Concetual de Gestão de Stocks e Obras por Administração Direta.

Posteriormente foi executado o desenho e divulgação do Modelo Concetual da Contabilidade de Gestão, com as seguintes atividades:

- Definição dos Objetivos do Sistema da Contabilidade de Gestão (Macroestrutura);
- Definição do método de imputação custos diretos e indiretos, custos fixos e variáveis, custos incorporáveis e não incorporáveis e outros;
- Definição do método de imputação dos proveitos;
- Divulgação do Modelo Concetual de Contabilidade de Gestão.

A fase 1.4, que diz respeito à implementação do modelo conceitual, teve como o objetivo a configuração dos sistemas de suporte, como a aplicação do Sistema de Normalização Contabilística, aplicação de Gestão de Stocks e Aplicação de Obras por Administração Direta. Nesta fase realizou-se a monitorização da implementação dos procedimentos de controlo interno da Gestão de Stocks, Obras por Administração Direta e da Contabilidade de Gestão. A estes objetivos estão aliados capacitações em contexto de trabalho de todo o modelo conceitual, desde os conhecimentos e métodos de trabalho consentâneos com a qualidade dos resultados desejados à monitorização dos lançamentos de imputação de centros de custos/resultados face às disposições do SNC-AP.

Nesta fase concretizaram-se atividades, descrevendo:

- Implementação de uma aplicação de gestão de stocks:
  - Criação da tabela de artigos (materiais de stock);
  - Definição de regras de criação de artigos de stock e de registo de movimentos de existências;
- Implementação da aplicação de obras por administração direta:
  - Parametrização das tabelas e monitorização do cálculo do custo Hora/Homem e Hora/Máquina e definição dos Bens/Serviços;
  - Sistematização de elementos de recolha;
  - Definição de rotinas de sistematização e reporte de informação.
- Implementação do módulo de Contabilidade de Gestão e aplicação sistema de normalização contabilística):
  - Parametrização de tabelas base do sistema;
  - Sistematização das novas rotinas para registo em receção e conferência de faturas.
- Capacitação em contexto de trabalho:
  - Gestão de Stocks – monitorizar o lançamento de movimentos de stock;
  - Obras por Administração Direta – monitorizar o preenchimento das folhas de imputação de horas de mão-de-obra e máquinas e lançamento da aplicação;
  - Contabilidade de Gestão – monitorizar lançamentos de imputação aos centros de custos/resultados tendo em conta as definições do SNC-AP.

Almejando a fase 1.5 respeitante ao acompanhamento, avaliação e apresentação de resultados, realizou-se uma monitorização do plano de ação no período de 6 meses e avaliações dos procedimentos de controlo interno nas áreas da Contabilidade de Gestão. Procedeu-se então à análise de registos no âmbito da Gestão de Obras por Administração Direta e de Contabilidade de Gestão, numa ótica de acompanhamento dos procedimentos de validação de dados e a elaboração de relatórios baseados nos custos de atividades. Nesta última fase são apurados os resultados do projeto executado e potenciais melhorias aos procedimentos já efetuados, de modo a compreender ainda o grau de implementação e maturidade dos mesmos, fase esta que ainda não se alcançou, estando assim por concluir.

### **3.2 Premissas da implementação do Sistema de Contabilidade de Gestão**

Destacar os aspetos relevantes da implementação descrita:

- Atualização permanente de todas as atividades, transferências e equipamentos municipais;
- Completa implementação da Gestão de Stocks e Aprovisionamento;
- Controlo de Obras/Intervenções por Administração Direta;
- Controlo de máquinas e viaturas;
- Estabilidade e conformidade (localização e afetação) do património móvel e imóvel pertencente ao Município em questão.

A implementação do Sistema de Contabilidade de Gestão conjuga-se com as premissas de:

- Gestão de Stocks implementada;
- Controlo de horas homem e de máquinas e viaturas nas atividades desenvolvidas;
- Cadastro e inventário atualizado (localização e correta afetação orgânica);
- Participação ativa de todas as unidades orgânicas consubstanciada na nomeação de um interlocutor que integrou a equipa do projeto;
- Delimitar os níveis elementares de agregação de custos por Atividades ou Resultados (Bens e Serviços);

- Realizar um arrolamento de todas as Atividades/ Bens e Serviços, por Unidade Orgânica.

Esquemáticamente, a implementação do Sistema de Contabilidade de Gestão abarca os seguintes custos que se espelham nas várias aplicações de trabalho. Vejamos as figuras seguintes:

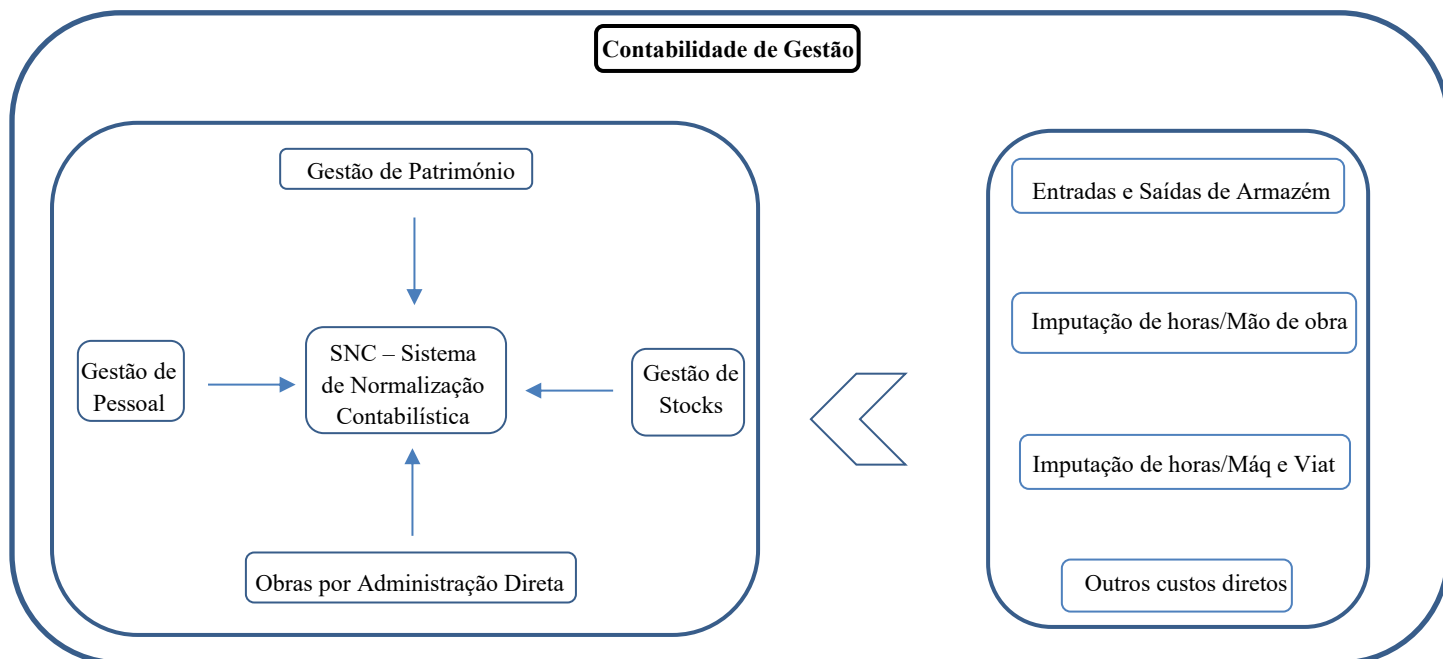


Figura 8: A imputação dos custos diretos nas aplicações de trabalho, no âmbito do Sistema de Contabilidade de Gestão

Fonte: SMART VISION (2021)

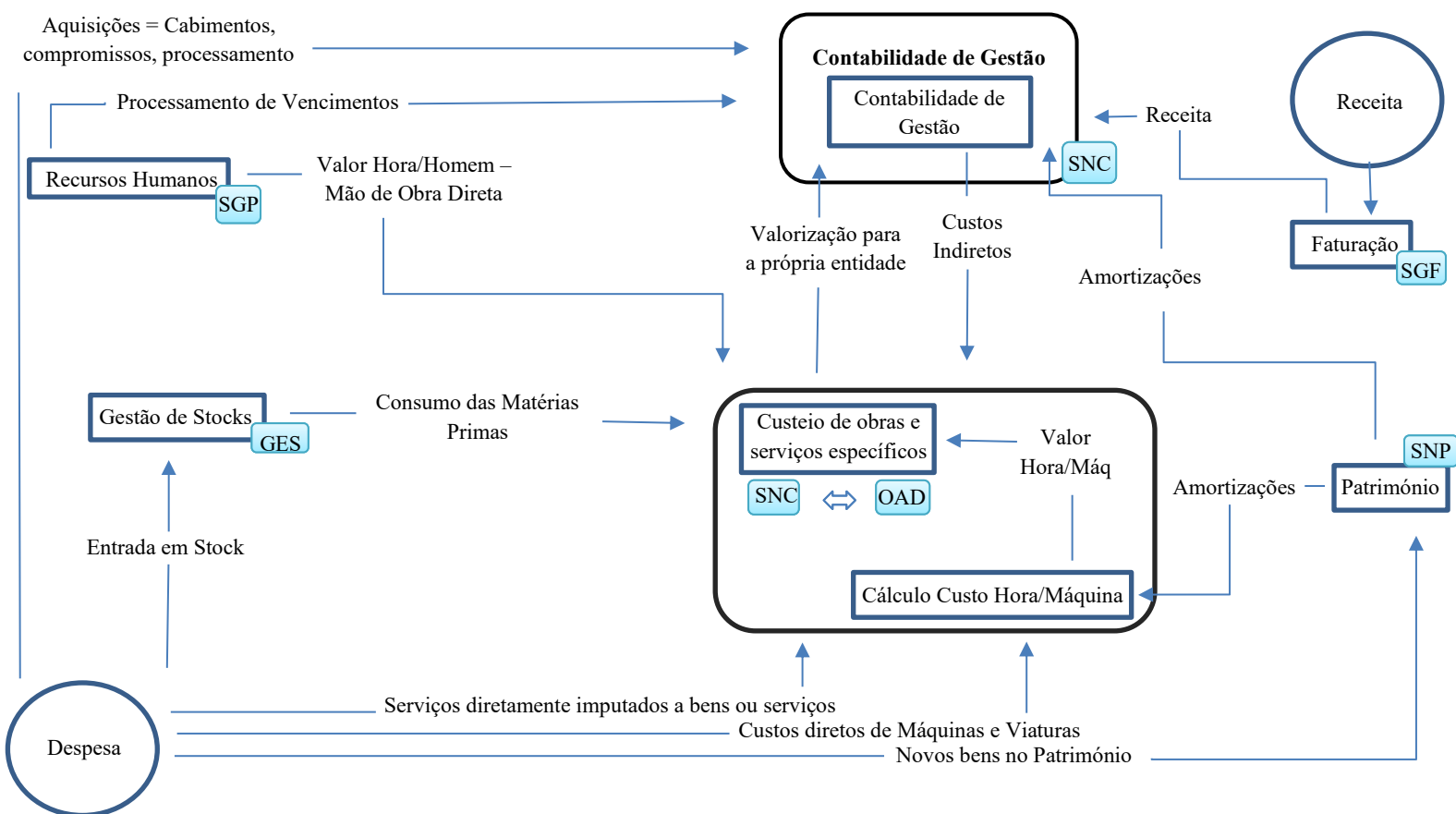


Figura 9: Circuito aplicacional no âmbito do Sistema de Contabilidade de Gestão

Fonte: SMART VISION (2021)

Assim, pelas figuras acima apresentadas, verifica-se que a implementação do Sistema da Contabilidade de Gestão abarca vários serviços e, conseqüentemente várias aplicações, com objetivo de um funcionamento harmonioso.

### 3.3 Demonstração A-Z do Sistema de Contabilidade de Gestão

#### 3.3.1 Planeamento e Mobilização e Diagnóstico da Situação atual do Município – Fases 1.1 e 1.2

As duas primeiras fases respeitantes à implementação do Sistema da Contabilidade de Gestão são fulcrais para a conceção e implementação do modelo concetual implementado nas fases seguintes.

Assim durante estas etapas, para além das atividades já identificadas na memória descrita é neste momento que, junto da equipa e interlocutores do Município se definiram os

objetivos e os níveis de rigor de informação a obter com a implementação deste sistema de gestão e respetivos mecanismos de acompanhamento e controlo do progresso do projeto.

Na ótica do diagnóstico dos sistemas de informação fez-se uma análise da maturidade e do reporte existente a nível aplicacional. Analisou-se os procedimentos e as rotinas já implementadas e existiu um reajuste das mesmas para que em todas as aplicações existisse uma harmonização e processos rotineiros, que posteriormente garantissem o correto funcionamento da Contabilidade de Gestão.

Consciencializados do ponto de situação e das necessidades a colmatar, procedeu-se para a fase seguinte, construção da Macroestrutura e decisão quanto ao método de imputação de custos.

### **3.3.2 Matriz de Atividades com base na Macroestrutura e método de imputação de custos – Fase 1.3**

Feito o planeamento e mobilização e o diagnóstico da situação atual da entidade (atividades das fases 1.1 e 1.2), iniciou-se o desenho do respetivo modelo concetual do projeto, nomeadamente a matriz de atividades. Dando cumprimento à fase 1.3 supramencionada, foi realizado inicialmente, um levantamento das atividades (centros de custos e proveitos) por:

1.1. – Atividade municipal: Listagem das principais atividades promovidas no ano anterior e que façam parte do plano e orçamento do ano presente (p.e. Cultura, desporto, Educação, Ação Social, etc.);

1.2. – Entidades terceiras: Listagem de entidades às quais foram atribuídos subsídios ou transferências no último ano, agrupadas por classificação funcional);

1.3. – Equipamentos municipais: Lista de bens imóveis do Município com indicação da sua funcionalidade, (Edifícios Administrativos, Habitação Social, Escolas/Jardins de Infância, Cemitério, Mercados, Biblioteca, Teatro/Cinema, Museus, equipamentos desportivos, etc.);

1.4. – Máquinas e Viaturas: Listagem de máquinas e viaturas municipais com apuramento dos custos de funcionamento do ano anterior, nomeadamente, Amortização, Combustíveis, Seguros, Manutenções e Reparações.

Consequente à receção da informação e tratamento da mesma, foi proposto uma Macroestrutura da Contabilidade de Gestão a ser utilizada pelo Município para a desagregação dos vários bens e serviços, tendo por referência a informação disponibilizada pelo Município.

A Macroestrutura apresentada foi criada com base no plano de contas da Classe 9 para o subsistema da Contabilidade de Gestão, conforme a Norma de Contabilidade Pública (NCP) 27 sugerido no Manual de Implementação do SNC-AP, divulgado pela Comissão de Normalização Contabilística, tendo em vista a imputação de todos os tipos de gastos e rendimentos possíveis no âmbito das atribuições e competências a que o Município está incumbido pela Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro e alterações seguintes, nomeadamente a mais recente Lei n.º 66/2020, de 4 de novembro. Referir que foi utilizado o sistema de Custeio Baseado nas Atividades (ABC) para dar cumprimento aos requisitos da NCP 27, que recomenda a utilização deste sistema, através da utilização da conta 94 – Custos por atividades.

Referir que os códigos que compõem a matriz de atividades foram construídos com base nas notas explicativas do classificador funcional das autarquias locais aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro.

Os códigos são criados como compostos ou como elementares, sendo os gastos e rendimentos imputados sempre ao nível dos códigos elementares. Por consequente a informação foi organizada pela seguinte ordem:

94 – Custos por atividades – Esta conta encontra-se primeiro dividida por atividades principais (941) e atividades auxiliares ou de suporte (942):

- 941 – Atividades principais – As atividades principais são divididas pelas atribuições municipais da Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro e seguintes alterações (regime jurídico das autarquias locais), e dentro de cada atribuição faz-se uma divisão em 3 categorias:
  - 1- Ativos fixos – onde estão desagregados os vários edifícios, equipamentos e infraestruturas municipais associados às atividades principais do

Município (excluindo edifícios administrativos, considerados nas atividades auxiliares ou de suporte);

2 – Atividades municipais - as atividades promovidas pelo Município para a prossecução das suas atribuições;

3 – Transferências - Apoios em dinheiro ou em espécie autorizadas pelo Município no âmbito das suas atribuições.

- 942 – Atividades auxiliares ou de suporte-As atividades auxiliares ou de suporte estão divididas em 2 categorias:

1 – Estrutura Orgânica - para imputação dos custos residuais que não consigam ser imputados a uma atividade principal, tendo assim um carácter residual;

2 – Edifícios administrativos - para imputação dos custos de funcionamento e de manutenção e conservação corrente.

95 – Custo de produção de ativos fixos – Esta conta encontra-se dividida por obras de grande reparação (951) e obras de construção (a novo) (952):

951 – Obras de grande reparação - Para imputação de todos os custos de grandes reparações do património municipal efetuadas por administração direta, tendo de ser desagregado obra a obra para no final do ano se apurar o valor a ser adicionado ao Património do Município. Como grandes reparações ou beneficiações entende-se as que aumentem o valor, a duração provável da utilização ou a vida útil do bem.

952 – Obras de construção (a novo) - Para se imputar todos os custos de construções novas que sejam efetuadas por administração direta, tendo de ser desagregado obra a obra para no final do ano se apurar o valor a ser adicionado ao Património do Município.

98 – Resultados – Esta conta destina-se a apurar os resultados por funções num dado período e encontra-se dividida por rendimentos gerais (987):

987 – Rendimentos Gerais - Esta conta servirá para imputar os rendimentos que não possam ser imputados às atividades principais.

99 – Máquinas e viaturas - Para imputação de todos os custos de funcionamento (combustíveis e seguro), a manutenção e conservação (pneus, revisões, pequenas reparações, etc.) e a amortização (a fornecer pela aplicação informática do Património no final do ano, devendo lançar-se este custo no código da respetiva máquina ou viatura), com vista ao apuramento no final do ano do custo hora/máquina a ser utilizado no ano seguinte para a imputação das horas de utilização das máquinas e viaturas aos diversos centros de custos das contas 94 ou 95.

Construída a matriz de atividades com base na macroestrutura, presente no Apêndice I, e no levantamento da informação e depois de aprovada pelos responsáveis do projeto, a mesma é importada no sistema para ficar totalmente operacional e, por conseguinte, serem utilizados os códigos no âmbito da Contabilidade de Gestão, como veremos mais à frente.

### **3.3.2.1 Método de imputação dos custos**

Durante a construção do modelo concetual foram definidos os critérios de imputação dos custos, de modo a dar cumprimento ao exposto na NCP 27.

Assim, definiu-se que todos os custos seriam diretos aos bens e serviços definidos anteriormente. Relativamente aos critérios de afetação e imputação dos gastos indiretos, no âmbito da implementação e do método aferido todos os custos são diretos aos bens e serviços definidos, não existindo assim custos indiretos no método implementado.

### **3.3.3 Implementação do modelo concetual – Fase 1.4**

Primeiramente, procedeu-se à importação da matriz de atividade na aplicação de obras por administração direta. Seguiu-se a criação de um código na aplicação de contabilidade, no menu da Contabilidade de Gestão, na tabela de Bens ou Serviços, sendo o código na aplicação da contabilidade atribuído sequencialmente pela aplicação, em relação ao último existente. Esta parametrização serve essencialmente para fazer correspondência dos códigos da aplicação de obras por administração direta para a contabilidade, para mensalmente, realizar-se a reclassificação dos gastos e rendimentos das classes 6 e 7.

Este processo é repetido sempre que se necessitar de criar um novo código de bens ou serviços, uma vez que a matriz de atividades é totalmente dinâmica e adaptável sempre que os serviços sentirem essa necessidade, podendo assim, eliminar ou criar código novos,

sempre que um edifício, atividade, entidade ou máquina deixar de fazer sentido para a sua realidade.

A criação dos códigos é descrita nos pontos seguintes.

### **3.3.3.1 Criação de códigos dos grupos 94, 95, 98 e 99 da matriz**

A criação de códigos nos grupos 94, 95, 98 e 99 ficou sob a responsabilidade do serviço responsável pela Contabilidade de Gestão, devendo ser criados códigos elementares (ou seja, que não contêm mais desagregação e aos quais se imputam os custos ou rendimentos) ou compostos (no caso de estes se detalharem em outros elementares) obedecendo sempre à estrutura que já está definida.

Aos códigos elementares foi atribuída a classificação funcional que se adequa ao tipo de custo/proveito, tratando-se de:

- um Bem - quando é uma obra por administração direta do código 95, que poderá ser associada a uma obra do PPI que tiver como forma de execução a Administração Direta, bem como a um bem do património já inventariado (no caso das grandes reparações);
- um Serviço - para os códigos 94 e 98.

No que diz respeito aos códigos 951 e 952, definidos como Bem, os códigos elementares a criar deverão ser bastante específicos em relação ao bem que está a ser alvo de uma obra. Essa obra poderá ser uma grande reparação (códigos 951) a um bem já existente no Património do Município que, quando terminada, o seu custo possa ser adicionado ao bem que foi alvo da grande reparação, ou uma obra construída de raiz (códigos 952) que, quando terminada, seja adicionada ao Património do Município. Por exemplo, no caso da via pública, as reparações efetuadas nas estradas e caminhos municipais deverão ser detalhadas ao nível da estrada ou caminho intervencionado para que o seu custo possa ser adicionado ao valor da estrada ou caminho existente no Património.

### 3.3.3.2 Criação de máquinas e viaturas

As Máquinas e Viaturas do Município são contempladas na matriz de atividades, através do código 99, porém, e uma vez ser um processo dinâmico e ajustável às mutações do Município foi implementado o seguinte processo de criação dos respectivos códigos.

Assim, adquirida uma nova máquina ou viatura, depois de adicionada na aplicação do património (Sistema de Normalização de Património) procedeu-se ao cálculo do custo hora-máquina a atribuir a cada máquina ou viatura e seguem-se as seguintes parametrizações:

Tabela 10: Passos para a criação de Máquinas e Viaturas

Criação de Máquinas e Viaturas		
Passos	Explicação	Aplicação
1º	Criar a máquina ou viatura na tabela de Bens ou Serviços com o tipo Máquina e Viatura, função correspondente e código.	Obras por Administração Direta
2º	Criar a máquina ou viatura na tabela de Máquinas e Viaturas e preencher a seguinte informação: Designação, Código da Máquina ou Viaturas, Custo hora, Serviço, Estado: Ativo - no caso de ter recolha e registo diário de horas; ou automático - para os casos em que se consegue atribuir uma distribuição percentual pelo(s) bem(ns) ou serviço(s) nos quais é utilizada). Nestes casos, preencher é configurada a imputação da máquina ou viatura pelos bens ou serviços e atribui-se 143 horas mensais para todas as máquinas ou viaturas que ficarem com estado Automático. Realizar a ligação ao SNP para associar à viatura ou máquina existente no SNP.	Obras por Administração Direta
3º	No plano de contas das Máquinas e Viaturas da Contabilidade de Gestão, a máquina surge automaticamente após a criação na aplicação de obras por administração direta, porém é necessário garantir a importação.	Sistema de Normalização Contabilística
4º	No plano de contas dos Bens ou Serviços da Contabilidade de Gestão, cria-se o novo serviço, associando de imediato o serviço, e os campos são preenchidos automaticamente.	Sistema de Normalização Contabilística
5º	Uma vez que é um novo bem no património é necessário atribuir-lhe o tipo de custo no mesmo menu da Contabilidade de Gestão. Seleciona-se a nova Máquina ou Viatura, e define-se o custo das amortizações pelo custo real do mesmo, associando respetivamente a Máquina ou Viatura já criada na aplicação do sistema de normalização contabilística, que também aparece automaticamente.	Sistema de Normalização Contabilística

Fonte: Elaboração própria

### 3.3.3.3 Criação de mão de obra

À semelhança da criação de códigos para Máquinas e Viaturas, foi também implementado uma rotina para a criação de códigos para a Mão de Obra. A criação e manutenção da tabela de Mão de Obra é essencial para se fazer cumprir a imputação dos custos da Mão de Obra à Contabilidade de Gestão.

Primeiramente, sempre que surgir um novo funcionário, este deve ser adicionado na aplicação de gestão do pessoal (Sistema de Gestão de Pessoal). Posteriormente, procede-se à criação e respetivas parametrizações do funcionário em causa, a saber pelo quadro seguinte:

Tabela 11: Passos para a criação de Mão de Obra

<b>Criação de Mão de Obra</b>		
<b>Passos</b>	<b>Explicação</b>	<b>Aplicação</b>
1.º	Importar do Sistema de Gestão do Pessoal o funcionário em questão e preencher todos os campos adjacentes à informação do mesmo, como, o nome, o número de dias de trabalho, as horas mensais, o estado (ativo – no caso de ter recolha e registo diário de horas - ou automático – para os casos em que se vai atribuir uma distribuição percentual pelo(s) bem(ns) ou serviço(s) para os quais trabalha).	Obras por Administração Direta
2.º	No plano de contas da Mão de Obra da Contabilidade de Gestão, o funcionário surge automaticamente na aplicação da contabilidade após a criação no passo anterior, porém é necessário a importação.	Sistema de Normalização Contabilística
3.º	Uma vez que é um novo funcionário é necessário atribuir-lhe o tipo de custo no mesmo menu da Contabilidade de Gestão. Seleciona-se o funcionário, e define-se o custo de mão de obra direta.	Sistema de Normalização Contabilística

Fonte: Elaboração própria

A implementação dos custos de mão de obra assentou na definição de todos os funcionários com tipo de custo “mão de obra direta” e, por isso, os custos são lançados através de fichas de obras e vão diretamente aos bens ou serviços estabelecidos na aplicação de obras por administração direta.

### **3.3.3.4 Parametrizações de bens de imobilizado**

Os bens de imobilizado correspondem a todos os itens de longa duração expectáveis de gerar benefício financeiro à unidade a que pertencem, sendo este também alvo de parametrizações no âmbito dos trabalhos realizados. Assim, foram parametrizados todos os bens já existentes na aplicação do património (Sistema de Normalização de Património) da seguinte maneira:

- Filtrou-se todos os bens existentes na aplicação com vida útil. A estes foi correspondido um código da Contabilidade de Gestão, conforme o tipo de custo Direto a Bens ou Serviços, mais adequado;
- Tratando-se de um bem móvel, correspondeu-se ao local afeto;
- No caso de se tratar de um imóvel, foi associado um código da Contabilidade de Gestão correspondente ao bem ou serviço.

Esta parametrização foi executada para garantir que as amortizações/depreciações dos bens são levadas às respetivas funções (local ou edifício), no âmbito da Contabilidade de Gestão. O procedimento foi implementado nos bens existentes e o pressuposto é que seja repetido sempre que se verificarem novos bens de imobilizado na aplicação do património.

### **3.3.3.5 Parametrizações dos artigos de receita à Contabilidade de Gestão**

Analisados todos os artigos de receita (indutores de receita) existentes na aplicação de faturação (Sistema de Gestão de Faturação) e aprovada a correspondência dos vários artigos aos bens ou serviços adequados, realizou-se uma parametrização na respetiva aplicação. Frisar novamente que, o processo deve ser repetido de cada vez que for criado um artigo de receita.

Assim, aos artigos de receita atribuiu-se um código de bens ou serviços da Contabilidade de Gestão criados anteriormente. Para os artigos de receita que não se encontrou o bem ou serviço mais adequado procedeu-se à criação do mesmo na tabela de bens ou serviços da aplicação de obras por administração direta, para que o relato da informação seja o mais real possível.

Os rendimentos existentes nestes artigos de receita provem de movimentos da classe 7, que após esta parametrização serão reclassificados por via da Contabilidade de Gestão, agora já com códigos parametrizados.

### **3.3.3.6 Implementação de rotinas para registo em receção e conferência de faturas**

O lançamento das faturas em receção em conferência tem como finalidade efetuar um controlo por parte dos serviços da receção dos bens e/ou execução dos serviços, ou seja,

quando é rececionada uma fatura na contabilidade, primeiramente é lançada em conferência e enviada para o Serviço Requisitante para validação. Desta forma, a fatura só é lançada como definitiva após a validação do serviço requisitante da receção do material nas condições requisitadas e/ou execução dos serviços contratados.

Em termos aplicativos permite que ao lançar a fatura esta fique associada a uma requisição externa e com o bem ou serviço definido, facilitando o lançamento dos gastos à Contabilidade de Gestão.

Esta implementação não foi executada nas faturas antecedentes por impossibilidades aplicativos, iniciando-se um processo de capacitação neste sentido para a adoção do procedimento. Sendo ele, a descrever:

Rececionada a fatura, na aplicação da contabilidade, deve ser associar o documento a um contrato (caso exista) e preencher a informação do fornecedor em causa. Posteriormente deve corresponder a respetiva requisição externa que deu origem à fatura e garantir que fatura fica automaticamente afeta ao bem ou serviço definido previamente na requisição externa. Assim, a distribuição à Contabilidade de Gestão é feita automaticamente.

Lançada a fatura em conferência, esta é enviada para o Serviço Requisitante para que se proceda à confirmação da receção do material ou prestação do serviço solicitado. Confirmado o material e/ou serviço, o Serviço Requisitante procede ao próximo passo na aplicação obras por administração direta. Neste caso, é apenas necessário devolver a fatura lançada anteriormente em conferência, que posteriormente aparecerá na aplicação da contabilidade, nas transferências ao credor, finalizando-se assim o processo.

### **3.3.3.7 Sistematização de elementos de recolha e definição de rotinas de reporte de informação**

Os elementos de recolha e respetivas rotinas de reporte consistem em folhas de recolha de horas destinadas à Mão de Obra e Máquinas ou Viaturas com estado Ativo. De acordo com o processo de criação de códigos de Mão de Obra e Máquinas ou Viaturas detalhados nos pontos 3.3.2 e 3.3.3, os funcionários e Máquinas ou Viaturas com estado Ativo na aplicação de obras por administração direta, são aqueles com necessidade de ter recolha e registo diário de horas, uma vez que não é possível atribuir-lhes uma distribuição

percentual pelo(s) bem(ns) ou serviço(s) nos quais trabalham ou são utilizadas (no caso das Máquinas ou Viaturas).

Assim, para a Mão de Obra definida como ativa foram elaboradas as seguintes folhas de recolha de horas:

- Folha de Recolha Diária por Equipa: esta folha deve ser usada para uma equipa de funcionários que trabalhem juntos nos bens ou serviços, diariamente;
- Folha de Recolha Semanal Individual: nesta folha deve ser registado, de forma individual, o bem ou serviço onde o funcionário trabalhe durante uma semana.

Respeitante às Máquinas e Viaturas foram desenhadas as seguintes folhas:

- Folha de Recolha Diária de Horas: esta folha permite efetuar a recolha diária de horas por Máquina ou Viatura nos vários bens ou serviços.

A finalidade da implementação das folhas mencionadas é de implementar a rotina de validar o registo mensal de horas de Mão de Obra e de Máquinas e Viaturas na aplicação de obras por administração direta. Assim, no fim de cada mês é necessário validar se todas as horas úteis de cada mês foram lançadas para todos os funcionários e máquinas e viaturas definidas como ativos, com base nas horas registadas nas folhas. Lançadas as horas úteis, e para que não existam margens de erros, é importante que se verifique se estão todas as horas úteis registadas e, caso não estejam, proceder ao acerto. No seguimento destes trabalhos foi sugerido que se verifique que: não foram registadas horas por engano nos funcionários com estado automático e inativo (se foram registadas, devem ser apagadas).

### **3.3.3.8 Implementação da aplicação de gestão de stocks**

A implementação da aplicação de gestão de stocks é, neste momento, o único trabalho que não está finalizado. Durante o período de implementação constataram-se questões críticas, como a situação epidemiológica pelo novo coronavírus (Pandemia da doença COVID-19), dificultando assim o desenvolvimento dos trabalhos e impedindo que a aplicação da gestão de stocks esteja a funcionar harmoniosamente.

Porém, procedeu-se à implementação de procedimentos para a aquisição de bens ou serviços na aplicação de obras por administração direta e posteriormente à associação dos contratos na aplicação de gestão de stocks.

Assim, implementou-se o procedimento realização de Requisições Internas e Externas e associação aos respetivos Contratos através da capacitação infra referida:

Tabela 12: Procedimento para a realização de Requisições internas e externas com associação a respetivos contratos

	<b>Como?</b>	<b>Onde?</b>
<b>Requisições Internas (RI)</b>	Tipo de produto: Materiais ou Serviços ou Materiais de Stock  Tipo de Requisição: Requisição Interna, Externa (nos procedimentos de ajustes diretos que não deem origem a um contrato. No caso de dar origem a um contrato deverá escolher-se a opção de Contrato, para posteriormente realizar a associação.	Obras por Administração Direta
<b>Cabimentação da RI</b>	Pesquisar nos cabimentos a RI em causa e associar o cabimento existente (caso exista, se não existir, criar).	Sistema de Normalização Contabilística
<b>Associação da RI ao Contrato (caso exista)</b>	Pesquisar nos contratos a RI e devolve-la ao sistema. Finalizado este passo, a RI está cabimentada e com contrato associado.	Gestão de Stock
<b>Criação da RE sem contrato</b>	Quando no tipo de requisição se seleciona Requisição Externa, após ser autorizada é necessário gerá-la, ao pesquisar pela RI criada inicialmente no 2º momento e devolve-la para que se gere a RE, ficando, posteriormente, disponível na contabilidade para se comprometer.	Gestão de Stock
<b>Criação da RE com contrato</b>	Quando no tipo de requisição se seleciona e cria Contrato é necessário criar também RE. Pesquisar o contrato nas Requisições Externas e gerar assim a RE, ficando disponível na contabilidade para se comprometer.	Gestão de Stock
<b>Compromisso da RE na contabilidade</b>	Para finalizar os dois últimos momentos é necessário selecionar as RE's desejadas e associar os respetivos compromissos, ficando assim o processo completo.	Sistema de Normalização Contabilística

Fonte: Elaboração própria

A requisição interna e externa são documentos que, por estarem diretamente ligados com o cabimento e compromisso, respetivamente, devem assim ter procedimentos rígidos e harmoniosos, para que a sua ligação à Contabilidade de Gestão seja feita com sucesso. É por isso um passo fundamental no processo de implementação de um Sistema de Contabilidade de Gestão.

### **3.3.3.9 Lista de distribuição percentual**

A Lista de Distribuição Percentual foi executada com o objetivo de repartir os custos da faturação eletrónica rececionada, da mão de obra e das máquinas e viaturas. É criada na aplicação do sistema de normalização contabilista e para cada item é correspondido um código da aplicação do sistema de normalização contabilística de bens ou serviços 100% direto a bens ou serviços.

De modo a tornar o processo de imputar a um bem ou serviço todos os documentos de entidades credoras que tenham sido levados às contas 6, nomeadamente 62 (com exceção das contas que contêm na sua designação “Máq. Viaturas”, “Pneus”, “Manutenção”), 63, 65, 67, 68 e 69, mais célere, podendo sendo assim estes custos ser imputados à chave de repartição que foi previamente definida na aplicação do sistema de normalização contabilística.

A lista de distribuição percentual foi criada por se considerar uma prática bastante útil e eficaz uma vez que existem várias faturas que são gerais ao município, como é o caso das faturas dos seguros das Viaturas e comunicações, sendo assim impossível apurar estes custos diretamente a apenas uma função. Assim, para ultrapassar esta barreira criou-se uma lista de repartição percentual, fazendo com que o valor total da fatura seja distribuído pelos bens e serviços previamente definidos.

### **3.3.3.10 Capacitação em contexto de trabalho**

No que diz respeito à capacitação em contexto de trabalho foram sugeridas algumas práticas semanais, mensais e anuais, consideradas imprescindíveis para a harmonização de todo Sistema de Contabilidade de Gestão.

#### **3.3.3.10.1 Tarefas a executar diariamente no menu da Contabilidade de Gestão**

Deverão ser executadas as seguintes tarefas pelo setor responsável pela Contabilidade de Gestão:

- Todos os documentos de entidades credoras que tenham sido lançados às contas da classe 6 terão de ser imputados a um bem ou serviço. Para isso, no momento do lançamento é necessário escolher o bem ou serviço mais adequado à afetação desse documento. Se essa definição não se realizar no momento do registo contabilístico, o respetivo lançamento aparecerá por reconciliar no menu da Contabilidade de Gestão.
- O ideal é que todos os lançamentos a contas da 62 (com exceção das contas que contêm na sua designação “Máq. Viaturas”, “Pneus”, “Manutenção”), 63, 65, 67, 68 e 69 sejam imputados através de uma das seguintes opções:
  - Imputados aos mesmos bens ou serviços a que foram imputadas as respetivas requisições externas;
  - Imputados a uma chave de repartição (Lista de Distribuição) previamente definida na aplicação do sistema de normalização contabilística;
  - Imputados a uma distribuição manual por vários centros de gestão.
- Os que forem lançados nas contas 62 que contenham na sua designação “Máq. Viaturas”, “Pneus”, “Manutenção”, devem, portanto, ser imputados às máquinas e viaturas respetivas;
- Todos os documentos de receita que tenham sido lançados às contas da classe 7 terão de ser imputados a um bem ou serviço. Para isso, no momento do lançamento deve-se também escolher o bem ou serviço mais adequado à afetação desse documento. Se essa definição não se realizar no momento do registo contabilístico, o respetivo lançamento aparecerá por reconciliar no menu da Contabilidade de Gestão, devendo ser imputados a uma distribuição manual por vários bens ou serviços.

### **3.3.3.10.2 Tarefas a executar mensalmente no menu da Contabilidade de Gestão**

Mensalmente é necessário realizar as seguintes tarefas:

- Processamento de vencimentos na Contabilidade de Gestão. Deve-se escolher o mês pretendido e processar. No caso de não ser possível efetuar o processamento por

algum dos funcionários não ter parametrizado o tipo de gestão, deve-se criar o funcionário de acordo com o definido no ponto 3.3.3.

Após o processamento de vencimentos na Contabilidade de Gestão, deve-se inativar os funcionários que deixaram de exercer as suas funções no Município nesse mês.

Devem também inativar-se as máquinas ou viaturas que foram abatidas ao património nesse mês.

- A validação do registo mensal de horas e mão de obra e de máquinas e viaturas na aplicação de obras por administração direta para além das recomendações e capacitações descritas no ponto 3.3.7 pressupõe as seguintes validações:
  - Validar que já foram lançadas todas as horas reais de utilização das máquinas e viaturas que estejam definidas como ativas. Relativamente às máquinas e viaturas automáticas deve-se, na aplicação de obras por administração direta, aceder-se à listagem de Mão de obra e máquinas mensal prevista e:
    - Garantir que não foram registadas horas por engano (se foram registadas, devem ser apagadas);
    - Garantir que não foram registadas horas por engano nas Máquinas e Viaturas com Estado Inativo (se foram registadas, devem ser apagadas).
  - No final de cada mês é necessário também atualizar na aplicação de obras por administração direta as percentagens de afetação dos funcionários automáticos, com base nos ficheiros enviados pelos serviços;
  - Validar junto dos Recursos Humanos se houve mobilidade interna dos funcionários nesse mês (caso tenha havido, é necessário atualizar as percentagens de afetação, se o funcionário for automático, ou a Folha de Recolha de Horas, se o funcionário for ativo (caso ainda não tenha sido atualizada));
- Processamento Automático mensal da aplicação de obras por administração direta:
  - O movimento do Processamento Automático mensal é efetuado na aplicação de obras por administração direta, devendo-se escolher o mês (por norma aparece já definido) e processar. Depois de processado o automático mensal, deve-se abrir o mês seguinte.

O processamento automático mensal da aplicação de obras por administração direta

é efetuado para a mão de obra definida como automática e para as máquinas e viaturas definidas como automáticas, em simultâneo e só deve ser feito após estarem lançados todos os movimentos das horas dos funcionários e máquinas e viaturas ativas, dado que este procedimento encerrará o mês da aplicação de obras por administração direta.

- Reconciliação automática das imputações de horas de mão de obra;
- Reconciliação automática das imputações das horas de máquinas e viaturas;
- Processamento das amortizações na Contabilidade de Gestão. No caso de não ser possível efetuar o processamento por algum dos bens não estar parametrizado com o bem ou serviço deve-se proceder de acordo com o ponto 3.3.2 ou 3.3.4, consoante o caso;
- Reconciliação automática dos lançamentos de proveitos da receita;
- No final de todos os processamentos anteriores, e depois de garantir que todos os menus da Contabilidade de Gestão já não têm valores por imputar para o mês pretendido, deverá realizar-se o processamento da repartição e todos os lançamentos das contas 6 e 7 foram levados à Contabilidade de Gestão, ficando o mês em questão encerrado e não deverão ser efetuados mais movimentos nesse mês.

### **3.3.4 Acompanhamento, avaliação e apresentação de resultados – Fase 1.5**

A última fase da implementação do Sistema de Contabilidade de Gestão descrito até então corresponde ao acompanhamento, no sentido de combater justamente as dificuldades sentidas após implementação, e procurar que as mesmas fiquem sanadas. Como descrito ao longo da bibliografia, o mesmo verificou-se no decorrer durante a prática do estágio, a implementação de um Sistema de Contabilidade de Gestão por meio do sistema ABC é completamente ajustável às necessidades e dificuldades das entidades e, por isso, durante esta fase são realizados os ajustes aos mecanismos que não estão a funcionar como esperado. Nomeadamente, a recolha de horas dos funcionários e/ou máquinas e viaturas que estão a ser executadas com pouco rigor, ou até a pessoa responsável pela reconciliação de todos os gastos e rendimentos ao nível aplicacional. Estas são situações que podem ser detetadas nesta fase e passíveis de ajustes face às necessidades.

Nesta fase são também aferidas situações de melhoria e sanadas as situações disruptas verificadas durante a implementação e após funcionamento da mesma.

Ainda que a decorrer, durante esta fase o pressuposto é que sejam elaborados relatórios de acompanhamento e nele descrito as práticas rotineiras que a Contabilidade de Gestão implica.

### **3.4 Apresentação de resultados baseados na NCP 27 - Perspetivas futuras**

No que concerne à dinamização de projetos desta natureza, e uma vez encontradas várias limitações aplicacionais seguidamente explanadas, foi iniciado o desenho de uma solução de modo a dar cumprimento às etapas de implementação do sistema ABC apresentadas pela NCP 27, e descritas no ponto 1.4.5.

A título exemplificativo, iniciou-se esta ferramenta (ver *infra* tabela 13), como teste para usos futuros, nomeadamente em relatórios finais de implementação de Sistemas de Contabilidade de Gestão e/ou Prestação de Contas.

Inicialmente totalizou-se os custos das atividades selecionadas (coluna “valor”). No caso na atividade 2 e 5, o valor apresentado representado diz respeito à soma dos custos do edifício, isto é, do seu funcionamento e da respetiva manutenção executada. Quanto à atividade 4, aferiu-se as transferências em valor e em espécie.

Depois calculou-se o peso de cada atividade principal sobre o total das quatro atividades principais de teste (coluna “Peso”), de maneira a distribuir o custo da atividade auxiliar por todas as atividades principais (coluna “Custo das atividades (Repartição)”). Nesta coluna multiplicou-se o peso de cada atividade principal (Coluna “Peso”) pelo valor da atividade auxiliar, totalizando assim, na coluna “Custo total da atividade”, o custo repartido com o valor individual de cada atividade principal, de maneira a apurar o custo global das atividades principais, fruto da repartição primária da atividade auxiliar pelas principais.

Na 3.º etapa definiu-se os indutores de custo de cada atividade principal, de maneira a apurar o seu custo unitário, em função do número de participações na “Promoção Dia da criança”, do edifício da “Casa da cultura/Biblioteca”, das “Taxas – Licenças Diversas” arrecadadas e das “Transferências para Agrupamento de Escolas XPTO” feitas. Na última etapa dividiu-se o indutor de custo em questão pelo “Custo total da atividade”, resultando assim o valor unitário.

Na impossibilidade do processamento de informação desta importância estamos cientes que este será um trabalho de extrema importância tanto para o acompanhamento das operações e de tomada de decisões sobre o futuro, como para a elaboração de documentos de prestação de contas.

Tabela 13: Teste de cumprimento das fases do ABC

1.º etapa: Identificar as atividades (principais e auxiliares)					2.º etapa: Atribuir os custos às atividades		3.º etapa: Identificar os indutores de custo	4.º etapa: Calcular o custo unitário de cada indutor de custo
Atividades Principais		Valor		Peso	Custo das atividades (Repartição)	Custo total da atividade	Indutor custo	Custo indutor custo
Atividade 1	Promoção Dia da criança	10 000,00 €	D	4%	6 251,90 €	16 251,90 €	5000 crianças	3,25 €
Atividade 2	Casa da Cultura/Biblioteca	142 000,00 €	D	55%	88 776,92 €	230 776,92 €	1 edifício	230 776,92 €
Atividade 3	Taxas - Cemitérios	96 526,25 €	C	37%	60 347,20 €	156 873,45 €	150 taxas	1 045,82 €
Atividade 4	Transferências para a Escolas Básica XPTO	10 596,00 €	D	4%	6 624,51 €	17 220,51 €	15 transferências	1 148,03 €
		<b>259 122,25 €</b>		<b>100%</b>	<b>162 000,52 €</b>	<b>421 122,77 €</b>		
<b>Atividades Auxiliares</b>								
Atividade 5	Edifício dos Paços do Concelho	162 000,52 €						

Fonte: Elaboração própria

## **CAPÍTULO IV - CONSIDERAÇÕES E CONCLUSÕES FINAIS**

Em face da exposição apresentaremos agora as considerações e conclusões finais decorrentes do estágio curricular realizado e da análise documental executada. São também enumeradas algumas limitações e sugestões de estudos futuros.

### **4.1 Conclusões e considerações**

O culminar de cerca de seis meses de estágio possibilitou a retirada e a compreensão real daquilo que é a execução da NCP 27, a nível aplicacional e prático, nas autarquias locais. Após estes meses e face às atividades desenvolvidas e apresentadas no âmbito da implementação do Sistema de Contabilidade de Gestão nos Municípios permitiu, com enorme sucesso, compreender a execução e o cumprimento da Contabilidade de Gestão, bem como da NCP 27. Acrescentar que o mesmo se traduziu numa experiência extremamente enriquecedora e benéfica, sendo possível sistematizar um conjunto de aprendizagens iniciados na componente letiva do Mestrado e que foram levados a cabo durante o período de estágio.

Assim, indo ao encontro dos objetivos do estágio, a sua execução, permitiu apurar conceitos, compreender de que forma os movimentos contabilísticos são executados e a cima de tudo, como é que a Contabilidade de Gestão pode trazer inúmeros benefícios quando harmonizada.

Compreendido o *workflow* da Contabilidade de Gestão é, efetivamente possível afirmar que os objetivos deste relatório de estágio foram altamente alcançados, sendo possível concluir que o acompanhamento participativo da implementação da Contabilidade de Gestão, nomeadamente a implementação do sistema ABC tornou-se fulcral para o conhecimento técnico desta ferramenta de gestão. Pelo que, a componente prática permitiu compreender *timings*, as melhores formas de obter informação útil, e sugerir, numa ótica externa, as melhores práticas e ensinamentos para a obtenção de informação real e pormenorizada.

#### **4.1.1 Resultados Globais**

Referir alguns resultados globais adstritos à conclusão do estágio curricular. Primeiramente, a implementação da Contabilidade de Gestão traz consigo mais e melhor informação de gestão. Permite também arrecadar novas funcionalidades dos sistemas de informação, nomeadamente mais colaboradores formados e a integração entre as várias

aplicações informáticas, porém, constitui também algumas limitações ao nível do desenvolvimento dos trabalhos, aspeto referido no ponto seguinte. Acresce referir que esta ferramenta possibilita a implementação de novas metodologias de trabalho e organização, permitindo ao município codificar os seus consumos e garantir um controlo de obras por administração direta.

Sendo possível depreender que o Sistema de Contabilidade de Gestão é uma mais valia, na medida em que os serviços têm assim um meio para organizar as suas atividades e reportar resultados de forma intuitiva.

## **4.2 Limitações e sugestões**

Ao longo da realização do estágio foram encontradas algumas dificuldades, uma vez que a implementação da Contabilidade de Gestão ser uma temática e um trabalho em curso na maioria dos Municípios. Devendo-se ao facto de vários Municípios apenas com contabilidade de custos implementada e sem meios e recursos para transitarem para a Contabilidade de Gestão ou ainda, sem nenhuma das duas, sendo o processo iniciado do zero, dificultando mais a respetiva implementação.

Para além da escassez de meios e recursos humanos e/ou financeiros para a implementação ou transição na Contabilidade de Gestão, outra limitação verificada no processo diz respeito às limitações aplicacionais, que na maioria das vezes atrasa a implementação ou limita a harmonização do processo. As limitações aplicacionais são, geralmente, ultrapassadas, porém, verificou-se a escassez de aplicações únicas e exclusivamente destinadas e dedicadas à Contabilidade de Gestão, como um meio para a melhoria de obtenção de informação desta ferramenta. Assim, as aplicações utilizadas atualmente são aplicações apenas adaptadas para abarcar a Contabilidade de Gestão, despoletando por vezes, limitações e dificuldades durante e após a implementação.

Ainda na ótica das limitações, ao longo do capítulo I, detetou-se alguma escassez literária recente relativamente à implementação da Contabilidade de Gestão nas autarquias locais, bem como relatos reais e recentes da implementação do sistema ABC. Deste modo, pretende-se assim que este trabalho seja mais um contributo para a investigação e desenvolvimento empírico da temática, na medida em que o mesmo demonstra a importância enquanto ferramenta de gestão e de tomada de decisão.

Uma sugestão futura passa pela criação de um suporte aplicacional único e exclusivamente para a Contabilidade de Gestão, com todos os caminhos e meios para o

funcionamento e harmonia do sistema, nomeadamente as questões recomendadas pela NCP 27 no que diz respeito às etapas de implementação deste sistema, que neste momento não são realizadas de forma automática devido às limitações aplicacionais presentes, existindo necessidade de executar etapas de forma manual, como apresentado uma sugestão no ponto 3.4.

No sentido exposto, não deverá ser descurado o Sistema de Contabilidade de Gestão, podendo este tornar-se um efetivo sistema de apoio à decisão no que se refere aos resultados financeiros das atividades municipais.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

Almeida, R. (2017). *A adoção de uma nova reforma da contabilidade pública em Portugal: estudo de caso em algumas entidades piloto*. (Unpublished master's thesis). ISCTE Busines School - Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa.

Arsénio, M. (2012). *Contabilidade de Gestão em Portugal: Estudo empírico nas empresas cotadas na bolsa portuguesa*. (Unpublished master's thesis). ISCTE Busines School – Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa.

Brás, A. (2016). *Análise da Contabilidade de Gestão de uma empresa de produção de produtos tradicionais da madeira*. (Unpublished master's thesis). Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa.

Cardinaels, E., Roodhooft, F. & Warlop, L. (2004). *The Value of Activity-Based Costing in Competitive Pricing Decisions*, Journal of Management Accounting Research, Vol. 6, 133-136. Retrieved from [https://www.researchgate.net/publication/247874684\\_The\\_Value\\_of\\_Activity-Based\\_Costing\\_in\\_Competitive\\_Pricing\\_Decisions](https://www.researchgate.net/publication/247874684_The_Value_of_Activity-Based_Costing_in_Competitive_Pricing_Decisions).

Coelho, M. (2012). *Contabilidade Analítica e de Gestão*, Edições Almedina S.A.

Cooper, R. (1988). *The Rise of Activity-Based Costing - Part One: What is an Activity-Based Cost System?*, Journal of Cost Management, Summer.

Crance, J., Castellano, J. & Roehm, A. (2001). SPC enhances ABC. *Industrial Management*, 63(6), 28.

Custódio, C. & Viana, C. (2019). *Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas*. Visão Prática do Normativo. Grupo Almedina.

Faria, A. (2012). *Sistemas de Contabilidade de Gestão no setor hoteleiro do algarve: Planeamento ou improvisação?* (Unpublished doctoral dissertation). Universidade do Algarve, Faro.

Félix, A. (2014). *Custos Indiretos. Do método das secções homogéneas ao ABC.* (Unpublished master's thesis). Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, Aveiro.

Innes, J. & Mitchell, F. (2002). *Custeio Baseado em Atividades – Um guia prático.* Lisboa. Monitor.

Latshaw, Craig A. & Cortese-Daniel, M. (2002). *Activity Based Costing: usage and pitfalls.* Review of Business, 23(1), 30-32.

Lima, C. (2010). *A Aplicabilidade dos Princípios do Sistema de Custeio por Atividades numa Instituição de Ensino Superior* (Unpublished master's thesis). Universidade do Porto, Porto.

Mortal, A. (2007). *Contabilidade de Gestão*, Rei dos Livros.

*Norma de contabilidade pública 27 – Contabilidade de Gestão*

Ordem dos Contabilistas Certificados (2020). *Contabilidade de Gestão no SNC-AP (Norma 27)*. Lisboa: OCC.

Ordem dos Contabilistas Certificados, (2021a). *Contabilidade de Gestão no SNC-AP (Norma 27)*. Lisboa: OCC.

Ordem dos Contabilistas Certificados, (2021b). *Transição para o SNC-AP*. Lisboa: OCC.

Pereira, N. (2019). *Apuramento de custos de produção na URFIC – Indústria de ferragens SA.* (Unpublished master's thesis). Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Coimbra.

Pires, P. (2017). *Controlo e Gestão de Custos de produção – o caso da Nestlé Portugal, S.A.* (Unpublished master's thesis). Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Coimbra.

Rita, R., Teixeira, A., Rosário, C., Mata, C. & Gonçalves, S. (2005). *A implementação da contabilidade gestão e a informação para o processo de decisão: o caso das empresas da região de setúbal*. (Unpublished master's thesis). Escola Superior de Ciências Empresariais do Instituto Politécnico de Setúbal, Setúbal.

Rodrigues, J. & Simões, A. (2009). *Apurar Resultados de acordo com os Processos. O CBA - Custeio Baseado nas Actividades*. Lisboa: Áreas Editora.

Santos, A. (2017). *A Contabilidade de Gestão na Administração Pública: Um estudo de caso*. (Unpublished master's thesis). Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto.

Santos, M. (2012). *Contabilidade de Gestão no terceiro setor*. (Unpublished master's thesis). ISCTE Busines School – Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa.

Silva, A. (2017). *Contabilidade de Gestão simplificada*. (Unpublished master's thesis). Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, Aveiro

Sousa, J. A. (2018). *Contabilidade de Gestão*. ATAM.

Turney, P. (1996). *Activity Based Costing: The performance Breakthrough*. London: Kogan Page.

Vaz, A. (2017). *A contabilidade pública em Portugal – a evolução da contabilidade pública*. Retrieved from [http://www.aeca1.org/xviiencuentroaeca/comunicaciones/100f\\_estudiante.pdf](http://www.aeca1.org/xviiencuentroaeca/comunicaciones/100f_estudiante.pdf).

## **LEGISLAÇÃO**

Decreto-Lei n.º 12/2002 de 25 de janeiro: Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social

Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro: Sistema de Normalização Contabilística para Administrações Públicas

Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de setembro: Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)

Decreto-Lei n.º 54-A/99 de 22 de fevereiro: Plano Oficial de Contabilidade Das Autarquias Locais (POCAL)

Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de setembro, I série – A

Instrução n.º 1/2019: modelos de mapas de prestação de contas das entidades sujeitas à jurisdição e aos poderes de controlo do Tribunal de Contas (TC)

Lei n.º 151/2015 de 11 de setembro: Lei de Enquadramento Orçamental

Lei n.º 2/2018 de 29 de janeiro: Primeira alteração à Lei de Enquadramento Orçamental, aprovada em anexo à Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro

Lei n.º 37/2018 de 7 de agosto: alteração à Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, Lei de Enquadramento Orçamental

Lei n.º 8/90 de 20 de fevereiro: Bases da contabilidade pública

Lei n.º 98/97, de 26 de agosto: Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas

Portaria n.º 671/2000 de 17 de abril: instruções de inventariação dos móveis do Estado, CIME (Cadastro E Inventário Dos Móveis Do Estado)

Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro: Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC - Educação)

Portaria n.º 898/2000 de 28 de setembro: Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS)

## **APÊNDICE**

## **APÊNDICE I. MATRIZ DE ATIVIDADES CONSTRUÍDA**

Matriz de Atividades

Código	Designação	Classificação Funcional
<b>9</b>	<b>Matriz de Atividades</b>	
<b>94</b>	<b>Custos por Atividades</b>	
<b>941</b>	<b>Atividades Principais</b>	
<b>941111</b>	<b>Administração Geral</b>	
<b>9411111</b>	<b>Ativos Fixos</b>	
<b>9411112</b>	<b>Atividades</b>	
941111201	Taxas - Assuntos Administrativos	111
941111202	Taxas - Registo de cidadãos da União Europeia	111
<b>9411113</b>	<b>Transferências</b>	
<b>941111301</b>	<b>Freguesia XX</b>	
94111130101	Freguesia XX - Em Valor	111
94111130102	Freguesia XX - Em Espécie	111
<b>941121</b>	<b>Proteção civil e luta contra incêndios</b>	
<b>9411211</b>	<b>Ativos Fixos</b>	
<b>941121101</b>	<b>Posto de Vigia</b>	
94112110101	Posto de Vigia - Funcionamento	121
94112110102	Posto de Vigia - Manutenção	121
<b>9411212</b>	<b>Atividades</b>	
941121201	Despesas no âmbito do controlo/mitigação-COVID-19	121
<b>941121203</b>	<b>Plano Mun Defesa da Flor Contra Incêndios (PMDFCI)</b>	
94112120301	PMDFCI - Plano Operacional Municipal	121
<b>9411213</b>	<b>Transferências</b>	
<b>941121301</b>	<b>Assoc Humanitária Bomb Voluntários</b>	
94112130101	Assoc Humanitária Bomb Voluntários - Em Valor	121
94112130102	Assoc Humanitária Bomb Voluntários - Em Espécie	121
<b>941122</b>	<b>Polícia Municipal</b>	
<b>9411221</b>	<b>Ativos Fixos</b>	
<b>941122101</b>	<b>Quartel</b>	
94112210101	Quartel - Funcionamento	121
94112210102	Quartel - Manutenção	121
<b>9411222</b>	<b>Atividades</b>	
941122201	Corte estradas	121
<b>9411223</b>	<b>Transferências</b>	
<b>941122301</b>	<b>Escola Militar</b>	
94112230101	Escola Militar - Em Valor	121
94112230102	Escola Militar - Em Espécie	121
<b>941211</b>	<b>Ensino não superior</b>	
<b>9412111</b>	<b>Ativos Fixos</b>	
<b>941211101</b>	<b>Escola Primária 1</b>	
94121110101	Escola Primária 1 - Funcionamento	211
94121110102	Escola Primária 1 - Manutenção	211
<b>9412112</b>	<b>Atividades</b>	
941211201	Dia mundial da criança	
<b>9412113</b>	<b>Transferências</b>	
<b>941211301</b>	<b>Centro Social Paroquial</b>	
94121130101	Centro Social Paroquial - Em Valor	211
94121130102	Centro Social Paroquial - Em Espécie	211
<b>941212</b>	<b>Serviços Auxiliares de Ensino</b>	
<b>9412121</b>	<b>Ativos Fixos</b>	
<b>941212101</b>	<b>ATL</b>	
94121210101	ATL - Funcionamento	212
94121210102	ATL - Manutenção	212
<b>9412122</b>	<b>Atividades</b>	
<b>94121220302</b>	<b>Transportes Escolares - 1º ciclo</b>	
9412122030201	Transportes Escolares - Empresa	212
9412122030202	Transportes Escolares - Mun	212
<b>9412123</b>	<b>Transferências</b>	
<b>941212301</b>	<b>Transferências para famílias</b>	
94121230101	Transf Famílias - Livros Escolares	212
<b>941221</b>	<b>Serviços individuais de saúde</b>	
<b>9412211</b>	<b>Ativos Fixos</b>	
<b>941221101</b>	<b>Posto médico</b>	
94122110101	Posto médico - Funcionamento	221
94122110102	Posto médico - Manutenção	221
<b>9412212</b>	<b>Atividades</b>	
941221201	Dia do Coração	221
<b>9412213</b>	<b>Transferências</b>	
<b>941221301</b>	<b>Associação Juvenil</b>	
94122130101	Associação Juvenil - Em Valor	221
94122130102	Associação Juvenil - Em Espécie	221
<b>941231</b>	<b>Segurança Social</b>	
<b>9412311</b>	<b>Ativos Fixos</b>	
<b>941231101</b>	<b>Edifício Central</b>	
94123110101	Edifício Central - Funcionamento	231
94123110102	Edifício Central - Manutenção	231
<b>9412312</b>	<b>Atividades</b>	

Código	Designação	Classificação Funcional
941231201	Apoios para a Segurança Social - Em Valor	231
<b>9412313</b>	<b>Transferências</b>	
<b>941231301</b>	<b>Santa Casa da Misericórdia</b>	
94123130101	Santa Casa da Misericórdia - Em Valor	231
94123130102	Santa Casa da Misericórdia - Em Espécie	231
<b>941232</b>	<b>Ação Social</b>	
<b>9412321</b>	<b>Ativos Fixos</b>	
<b>941232101</b>	<b>Edifício de Ação Social</b>	
94123210101	Edifício de Ação Social - Funcionamento	232
94123210102	Edifício de Ação Social - Manutenção	232
<b>9412322</b>	<b>Atividades</b>	
941232201	Passaios para Idosos	232
<b>9412323</b>	<b>Transferências</b>	
<b>94123231</b>	<b>Transferências para famílias</b>	
9412323101	Transf para famílias - Apoio ao Nascimento	232
<b>941241</b>	<b>Habitação</b>	
<b>9412411</b>	<b>Ativos Fixos</b>	
941241101	Loteamento Urbano	241
<b>9412412</b>	<b>Atividades</b>	
941241201	Plano Ação Integr Comunidades Desfavorecidas-PAICD	241
<b>9412413</b>	<b>Transferências</b>	
<b>941241301</b>	<b>Associação para a Realibitação e Incentivo à Hab. Social</b>	
94124130101	Associação para a Realibitação e Incentivo à Hab. Social - Em Valor	241
94124130102	Associação para a Realibitação e Incentivo à Hab. Social - Em Espécie	241
<b>941242</b>	<b>Ordenamento território</b>	
<b>9412421</b>	<b>Ativos Fixos</b>	
941242101	Edifício Urbano	242
<b>9412422</b>	<b>Atividades</b>	
941242201	Estudos e Projetos - Urbanismo	242
<b>9412423</b>	<b>Transferências</b>	
941242301	Coordenação de Segurança	242
<b>941243</b>	<b>Saneamento</b>	
<b>9412431</b>	<b>Ativos Fixos</b>	
<b>941243101</b>	<b>Rede Abastecimento Residuais</b>	
94124310101	RAR - Coletores de Águas Residuais	243
<b>9412432</b>	<b>Atividades</b>	
941243201	Limpeza Fossas sépticas - Coletivas	243
<b>9412433</b>	<b>Transferências</b>	
<b>941243301</b>	<b>Comissão Seneamento</b>	
94124330101	Comissão Seneamento - Em Valor	243
94124330102	Comissão Seneamento - Em Espécie	243
<b>941244</b>	<b>Abastecimento de água</b>	
<b>9412441</b>	<b>Ativos Fixos</b>	
<b>941244101</b>	<b>Redes de Abastecimento de Água</b>	
94124410101	RAA - Conduatas - Adução	244
<b>9412442</b>	<b>Atividades</b>	
941244201	Execução e ligação de ramais domiciliários de água	244
<b>9412443</b>	<b>Transferências</b>	
<b>941244301</b>	<b>Apoios a entidades prestadoras de serviços</b>	
94124430101	Apoios a entidades prestadoras de serviços - Em Valor	244
94124430102	Apoios a entidades prestadoras de serviços - Em Espécie	244
<b>941245</b>	<b>Resíduos Sólidos</b>	
<b>9412451</b>	<b>Ativos Fixos</b>	
941245101	Contentores na via (500L)	245
<b>9412452</b>	<b>Atividades</b>	
<b>941245201</b>	<b>Recolha de Resíduos Sólidos Urbanos</b>	
94124520101	Recolha Indiferenciada	245
<b>9412453</b>	<b>Transferências</b>	
<b>941245301</b>	<b>Apoios a entidades prestadoras de serviços</b>	
94124530101	Apoios a entidades prestadoras de serviços - Em Valor	245
94124530102	Apoios a entidades prestadoras de serviços - Em Espécie	245
<b>941246</b>	<b>Proteção do meio ambiente e conservação natureza</b>	
<b>9412461</b>	<b>Ativos Fixos</b>	
<b>941246101</b>	<b>Cemitério</b>	
94124610101	Cemitério - Funcionamento	246
94124610102	Cemitério - Manutenção	246
<b>9412462</b>	<b>Atividades</b>	
941246201	Taxas - Cemitérios	246
<b>9412463</b>	<b>Transferências</b>	
<b>941246301</b>	<b>Canil Municipal</b>	
94124630101	Canil Municipal - Em Valor	246
94124630102	Canil Municipal - Em Espécie	246
<b>941251</b>	<b>Cultura</b>	
<b>9412511</b>	<b>Ativos Fixos</b>	
<b>941251101</b>	<b>Casa da Cultura / Biblioteca</b>	
94125110101	Casa da Cultura / Biblioteca - Funcionamento	251
94125110102	Casa da Cultura / Biblioteca - Manutenção	251
<b>9412512</b>	<b>Atividades</b>	
<b>941251201</b>	<b>Eventos Culturais</b>	
94125120101	Programação Cultural em Rede	251

Código	Designação	Classificação Funcional
<b>9412513</b>	<b>Transferências</b>	
<b>941251301</b>	<b>Sociedade Filarmónica</b>	
94125130101	Sociedade Filarmónica - Em Valor	251
94125130102	Sociedade Filarmónica - Em Espécie	251
<b>941252</b>	<b>Desporto, recreio e lazer</b>	
<b>9412521</b>	<b>Ativos Fixos</b>	
<b>941252101</b>	<b>Campo de futebol</b>	
94125210101	Campo de futebol - Funcionamento	252
94125210102	Campo de futebol - Manutenção	252
<b>9412522</b>	<b>Atividades</b>	
941252201	Comemoração do Dia Mundial do Coração - Piscinas	252
<b>9412523</b>	<b>Transferências</b>	
<b>941252302</b>	<b>Grupo de Amigos</b>	
94125230201	Grupo de Amigos - Em Valor	252
94125230202	Grupo de Amigos - Em Espécie	252
<b>941253</b>	<b>Outras Atividades Cívicas e Religiosas</b>	
<b>9412531</b>	<b>Ativos Fixos</b>	
<b>941253101</b>	<b>Capela de Nossa Sr.ª</b>	
94125310101	Capela de Nossa Sr.ª - Funcionamento	253
94125310102	Capela de Nossa Sr.ª - Manutenção	253
<b>9412532</b>	<b>Atividades</b>	
941253201	Procissão da Cidade - Feriado Municipal	253
<b>9412533</b>	<b>Transferências</b>	
<b>941253301</b>	<b>Agrupamento de Escuteiros - Corpo Nacional de Escuteiros</b>	
94125330101	Agrupamento de Escuteiros - Corpo Nacional de Escuteiros - Em Valor	253
94125330102	Agrupamento de Escuteiros - Corpo Nacional de Escuteiros - Em Espécie	253
<b>941310</b>	<b>Agricultura, Pecuária, Silvicultura, Caça e Pesca</b>	
<b>9413101</b>	<b>Ativos Fixos</b>	
941310101	Contentor de Material Agricultura, Pecuária, Silvicultura, Caça e Pesca	310
<b>9413102</b>	<b>Atividades</b>	
941310201	Taxas - Exercício da caça	310
<b>9413103</b>	<b>Transferências</b>	
94131001	Grupo Desportivo de Caça e Pesca - Em Valor	310
<b>941320</b>	<b>Indústria e Energia</b>	
<b>9413201</b>	<b>Ativos Fixos</b>	
941320101	Iluminação Pública	320
<b>9413202</b>	<b>Atividades</b>	
941320201	Taxas - Redes e Estações Radiocomun Comunic Móveis	320
<b>9413203</b>	<b>Transferências</b>	
<b>941320301</b>	<b>Apoios a entidades prestadoras de serviços</b>	
94132030101	Apoios a entidades prestadoras de serviços - Em Valor	320
94132030102	Apoios a entidades prestadoras de serviços - Em Espécie	320
<b>941331</b>	<b>Transportes rodoviários</b>	
<b>9413311</b>	<b>Ativos Fixos</b>	
94133110101	Rede Viária	331
<b>9413312</b>	<b>Atividades</b>	
941331201	Remoção de veículos abandonados na via pública	331
<b>9413313</b>	<b>Transferências</b>	
341331301	Apoio a famílias - Em Valor	331
<b>941341</b>	<b>Mercados e feiras</b>	
<b>9413411</b>	<b>Ativos Fixos</b>	
<b>941341101</b>	<b>Mercado Municipal</b>	
94134110101	Mercado Municipal - Funcionamento	341
94134110102	Mercado Municipal - Manutenção	341
<b>9413412</b>	<b>Atividades</b>	
941341201	Feira/Mercado Semanal	341
<b>9413413</b>	<b>Transferências</b>	
941341301	Apoios a feirantes - Em Valor	341
<b>941342</b>	<b>Turismo</b>	
<b>9413421</b>	<b>Ativos Fixos</b>	
<b>941342101</b>	<b>Posto de Turismo</b>	
94134210101	Posto de Turismo - Funcionamento	342
94134210102	Posto de Turismo - Manutenção	342
<b>9413422</b>	<b>Atividades</b>	
<b>941342201</b>	<b>Programa Rede</b>	
94134220101	Concurso de Pesca	342
<b>9413423</b>	<b>Transferências</b>	
<b>941342301</b>	<b>Grupo de promoção ao Turismo e Lazer</b>	
94134230101	Grupo de promoção ao Turismo e Lazer - Em Valor	342
94134230102	Grupo de promoção ao Turismo e Lazer - Em Espécie	342
<b>942</b>	<b>Atividades Auxiliares</b>	
<b>9421</b>	<b>Estrutura Orgânica</b>	
<b>94211</b>	<b>Órgãos da Autarquia</b>	
9421101	Assembleia Municipal	111
9421102	Câmara Municipal	111
<b>94212</b>	<b>Presidência</b>	
9421201	Gabinete de Apoio à Presidência (GAP)	111
9421202	Serviço Municipal Prot Civil Gab Técnico Florestal	111
<b>94213</b>	<b>Serviços Municipais</b>	

Código	Designação	Classificação Funcional
<b>9421301</b>	<b>Divisão Administrativa e Financeira</b>	
942130101	DAF - Tesouraria	111
942130102	DAF - Informática	111
<b>942130103</b>	<b>DAF - Seção de Pessoal, Expediente Geral e Arquivo</b>	
94213010301	DAF - Expediente Geral e Arquivo	111
94213010302	DAF - Recursos Humanos	111
<b>942130104</b>	<b>DAF - Apoio jurídico</b>	
<b>942130105</b>	<b>DAF - Seção de Contabilidade, Taxas e Licenças</b>	
94213010501	DAF - Contabilidade, património e aprovisionamento	111
94213010502	DAF - Taxas e licenças	111
942130106	DAF - Balcão Único e Espaços do Cidadão	111
942130199	Comuns à Divisão Administrativa e Financeira	111
<b>9421302</b>	<b>Divisão de Obras e Serviços Urbanos</b>	
942130201	DOSU - Licenciamento e Vistorias	111
942130202	DOSU - Empreitadas e Aquisição de Bens e Serviços	111
942130203	DOSU - Ambiente, Recolha de Lixo e Reciclagem	111
942130299	Comuns à Divisão de Obras e Serviços Urbanos	111
<b>9421303</b>	<b>Divisão de Ação Social e Cultura</b>	
942130301	DASC - Ação Cultural	111
942130302	DASC - Ação Social	111
942130399	Comuns à Divisão de Ação Social e Cultura	111
9421399	Comuns a todos os serviços	111
<b>9422</b>	<b>Edifícios Administrativos</b>	
<b>942201</b>	<b>Edifício dos Paços do Concelho</b>	
94220101	Edifício dos Paços do Concelho - Funcionamento	111
94220102	Edifício dos Paços do Concelho - Manutenção	111
<b>9423</b>	<b>Conservação e Reparação de Ativos Fixos</b>	
942301	Equipamento Básico - Conservação e Reparação	111
<b>95</b>	<b>Custo de Produção de Ativos Fixos</b>	
<b>951</b>	<b>Obras de Grande Reparação</b>	
95101	Reparação do telhado do edifício XPTO	111
<b>952</b>	<b>Obras de Construção (A Novo)</b>	
95201	Construção do muro do edifício XPTO	111
<b>98</b>	<b>Resultados</b>	
<b>987</b>	<b>Rendimentos Gerais</b>	
<b>9871</b>	<b>Impostos e Taxas</b>	
987101	Impostos diretos	111
987102	Taxas	111
9872	Transferências e Subsídios Correntes Obtidos	111
9873	Rendimentos Ambientais	111
9879	Outros Rendimentos	111
<b>99</b>	<b>Máquinas, Viaturas e Equipamentos</b>	
<b>991</b>	<b>Parque de Máquinas</b>	
991001804	Retroescavadora - Ford 655	430
991001805	Trator Cilindro 2129293	430
991001807	Motoniveladora Caterpillar - modelo 120 087V008309	430
991003400	Carraro	430
<b>992</b>	<b>Parque de Viaturas</b>	
992003801	Renault Kangoo	430
992004967	Volvo EL 70 C	430
992003808	Mitsubishi	430
992004938	Renault	430
992001803	Nissan	430

## **ANEXO I**

## **ANEXO I. FACTSHEET SMART VISION**

## Identidade

### O que queremos

Inspirar a mudança e acelerar a transformação organizacional, sendo referência de inovação tanto para os nossos clientes como para os demais stakeholders

### O que nos move

Tentar fazer bem, criar relações de proximidade e almejar o que nunca foi feito antes ou encontrar soluções para desafios difíceis. Isso é o que nos inspira. Todos os dias!

**18**  
**Anos**

de experiência na administração pública

### O que nos distingue

- . Apostamos na proximidade através de um vínculo de confiança e de contacto constante com os clientes
- . Focamo-nos em cada cliente, procurando conhecer e respeitar a sua singularidade e individualidade.
- . A capacitação funcional que operamos pretende, não só disseminar o conhecimento, mas também fomentar a capacidade crítica e a efetiva autonomização.
- . Antecipamos as necessidades e desafios, deixando bases sólidas para o futuro.
- . Fomentamos a eficiência e a sustentabilidade, pela simplificação e desmaterialização dos processos, perseguindo a eficiência de recursos.

## Breve Biografia

A história da SMART VISION e a transformação e modernização da Administração Pública e das organizações privadas, entrecruza-se. A criação da empresa, acompanha momentos passados e hodiernos reformistas, sendo a nossa equipa impelida a um salto mais à frente, com o intuito de nos posicionarmos como os aceleradores dessa mudança estrutural.

O exponencial mas sustentado crescimento, resultou da coragem para agitar as convenções estabelecidas, sempre a trilhar o caminho da inovação e afirmação positiva. A forte especialização profissional, empenho e dedicação, impulsionaram e fizeram crescer a SMART VISION até aos dias de hoje e será determinante para o processo de crescimento vindouro.

A efetiva internacionalização e a multiplicidade empresarial do grupo, acompanhada do abarcamento de outras áreas de negócio, determinaram o redimensionamento do volume de negócios, atirando-nos para diferentes patamares de nívelação empresarial.

## Distinções e Certificações

- **Qualidade do desempenho e perfil de risco**
  - Desempenho e Sustentabilidade Económico-Financeira
  - SCORE PME 2019, Top 25% PME, Notação "AA"
  - PME Líder 2012
  - PME Excelência 2012
- **Desenvolvimento do capital humano e clima organizacional**
  - Empresa premiada
  - Índice da Excelência 2019
  - Índice da Excelência 2018
  - Índice da Excelência 2017
  - 1.º Lugar nacional na sua categoria
  - Excelência no Trabalho 2015
  - 1.º Lugar nacional na categoria de Consultoria
  - Excelência no Trabalho 2014
  - 2.º lugar nacional na categoria de Pequenas Empresas
  - Excelência no Trabalho 2014
  - 1.º Lugar nacional na sua categoria
  - Excelência no Trabalho 2013



## Provas dadas

**+1000**

**PROJETOS**

**+240**

**CLIENTES**

**Transformação Digital e Modernização Administrativa**

**12** Comunidades Intermunicipais

**+94** Municípios envolvidos em projetos intermunicipais

**+109** projetos municipais

**+20** projetos intermunicipais

**+40** em média por município

Colaboradores com capacitação on the job

**Capacitação de recursos e desenvolvimento institucional**

**+50** procedimentos concursais de recrutamento

**+20** entidades a avaliar o desempenho

**Assessoria de gestão e financeira**

**+270** projetos de assessoria financeira

**+109** entidades da administração local assessoradas

**Assessoria estratégica e de apoio à decisão**

**+20** projetos

**+20** entidades envolvidas

**Assessoria jurídica e compliance**

**+40** regulamentos revistos

**+20** entidades envolvidas

## Experiência da equipa em projetos PALOP

Ministério de Administração Estatal (MAE)  
Projeto "Cidades e Mudanças Climáticas" (PCMC)  
Sistema de Gestão Municipal (SGM)

**Moçambique**

Ministério da Educação de Moçambique (MINED)  
Modelo de Sistema de Organização e Controlo Financeiro

## Áreas de competência

### Assessoria Estratégica e de Apoio à Decisão

ANÁLISE DE VIABILIDADE E APOIO À DECISÃO sobre investimentos públicos

Estudos de diagnóstico e DESENVOLVIMENTO SOCIAL

PLANEAMENTO ESTRATÉGICO autárquico para as áreas de atribuição

PLANEAMENTO OPERACIONAL E FINANCEIRO de investimentos e projetos de interesse municipal

Soluções de SUSTENTABILIDADE financeira e operacional

### Gestão Económico Financeira e Risco

NOVO SISTEMA CONTABILÍSTICO (SNC-AP)  
Registo contabilístico, prestação de contas, ajustamentos de património

Sistema de CONTABILIDADE DE GESTÃO

SISTEMA DE CONTROLO INTERNO

PLANO DE PREVENÇÃO DE RISCOS DE CORRUPÇÃO E INFRAÇÕES CONEXAS

Estudos de VIABILIDADE FINANCEIRA  
Análise de INDICADORES DE GESTÃO

### Desenvolvimento organizacional e Capacitação de recursos

Realinhamento de ESTRUTURA ORGÂNICA e FUNCIONAL dos serviços das Autarquias

Desenvolvimento PROCEDIMENTOS CONCURSAIS para provimento de postos de trabalho

CAPACITAÇÃO TÉCNICA, FUNCIONAL E TÉCNOLÓGICA  
INSTALAÇÃO e ACOMPANHAMENTO de SERVIÇOS MUNICIPAIS em contexto de trabalho



## Áreas de competência

### Assessoria Jurídica e *Compliance*

Revisão de REGULAMENTOS MUNICIPAIS

Assessoria jurídica de PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO

DESCENTRALIZAÇÃO E TRANSFERÊNCIA DE COMPETÊNCIAS PARA AS AUTARQUIAS

Modelo de gestão, financeiro e operacional

Desenvolvimento de procedimentos de CONTRATAÇÃO PÚBLICA e CONCESSÃO DE SERVIÇOS públicos

RGPD

Diagnóstico, Avaliação e Implementação

TAXAS E PREÇOS MUNICIPAIS

Fundamentação económico-financeira

### Transformação Digital e Modernização Administrativa

Desenvolvimento de MODELOS de GOVERNAÇÃO para diferentes áreas de gestão autárquica

REENGENHARIA, DESMATERIALIZAÇÃO e DIGITALIZAÇÃO de processos

SERVIÇOS ONLINE e ATENDIMENTO MULTICANAL  
Cidadania digital inclusiva

GREEN DIGITAL – Cidades Eco.Inteligentes  
Governança Estratégica

SISTEMAS DE GESTÃO de QUALIDADE e AMBIENTAL

BUSINESS INTELLIGENCE e DADOS ABERTOS

