Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Tânia Jorge Pereira

Impacto da Contabilidade de Custos no POCAL vs SNC-AP

Estudo de caso: Município da Figueira da Foz

Coimbra, julho de 2021

Impacto da Contabilidade de Custos no POCAL VS SNC-AP
Tânia Jorge Pereira
ISCAC | 2021

Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Tânia Jorge Pereira

O Impacto da Contabilidade de Custos no POCAL vs SNC-AP

Estudo de caso: Município da Figueira da Foz

Dissertação submetida(o) ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Auditoria Empresarial e Pública** realizada sob a orientação da Professora Doutora Maria da Conceição Marques.

Coimbra, julho de 2021

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico 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 da presente dissertação.

PENSAMENTO

"A tolerância chegará a tal ponto que as pessoas inteligentes são impedidas de fazer qualquer reflexão para não ofender imbecis"

Fiódor Dostoiévski

"*The fundamental cause of the trouble is that in the modern word the stupid are cocksure while the inteligente are full of doubt*."

Bertrand Russell

DEDICATÓRIA

A todos os que me acompanharam nesta etapa

AGRADECIMENTOS

A realização da dissertação de mestrado nunca é um projeto individual e ao longo do seu desenvolvimento foram inúmeros os apoios, encorajamento que contribuíram para que esta etapa pudesse ser concluída.

De forma sucinta e com bastante carinho agradeço:

À Professora Doutora Maria da Conceição Marques, por ter aceitado o desafio de orientar esta dissertação, pelos conhecimentos e sugestões, pelo saber, pela paciência, pela simpatia, pela disponibilidade e por todo o apoio;

Aos meus pais e a minha irmã pela paciência que todo tiveram neste processo, por todo o apoio e por sempre terem acreditado em mim mesmo quando tudo parecia não ter rumo;

A amiga/irmã que o mestrado me deu, companheira de aulas, de dissertação, de vida pela motivação, incentivo e apoio.

As minhas amigas de sempre e para sempre, encorajamento e pela força incondicional para que conseguisse terminar esta nova etapa da vida;

Ao meu melhor amigo, que sempre acreditou em mim e não me deixou desistir.

Por último e não menos importante, obrigado ao Município da Figueira da Foz pela disponibilização de dados.

RESUMO

O objetivo principal deste estudo é perceber o impacto da contabilidade de custos no POCAL vs SNC-AP, analisando, como estudo de caso, o Município da Figueira da Foz, tendo como referência o Processo de Transferências de Competências nos Órgãos Municipais no Domínio da Educação, mais propriamente os transportes escolares e as refeições escolares.

Procurou-se identificar os impactos desta transição, nos serviços da área dos transportes escolares e das refeições e, posteriormente, o impacto que estas duas áreas têm no orçamento efetivo da educação e no orçamento global do Município.

Com o estudo de caso, concluímos que as refeições escolares são a área da educação que têm um maior impacto no orçamento efetivo da educação, pois no orçamento do Município o impacto é mínimo.

Palavras-chave: SNC-AP, NCP 27, Contabilidade de Custos, Município, educação

ABSTRACT

The main objective of this study is to understand the impact of cost accounting in POCAL vs SNC-AP, analyzing, as a case study, the Municipality of Figueira da Foz., more specifically school transport and school meals.

We tried to identify the impacts of this transition, services in the area of school transport and meals, and subsequently the impact that these two areas have on the effective budget for education and on the overall budget of the municipality.

With the case study, we conclude that school meals are the area of education that have the greatest impact on the effective education budget, as the impact on the municipal budget is minimal.

Keywords: SNC-AP, NCP 27, Costs Accounting, Municipality, education

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO 14
1. CONTABILIDADE PÚBLICA 15
1.1. Conceito da Contabilidade Pública 15
1.2. A Evolução da Contabilidade Pública em Portugal 15
1.3. Caracterização da Contabilidade Pública em Portugal 19
1.4. Breve Apresentação do POCAL 21
1.5. Contabilidade de Custos no POCAL 23
1.6. A importância do controlo interno na Contabilidade de Custos 26
2. A NOVA REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA 27
2.1. O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) 27
2.1.1. Estrutura Conceptual 31
2.1.2. Finalidade da estrutura concetual 31
2.1.3. Âmbito e Objetivos 32
2.1.4. Plano de Contas Multidimensional (PCM) 33
2.2. Contabilidade de Gestão/analítica 37
2.3. A Norma de Contabilidade Pública (NCP) 27 39
3. METODOLOGIA 47
4. ESTUDO DE CASO 50
4.1. O concelho da Figueira da Foz 50
4.2. Município da Figueira da Foz 50
4.2.1. Caracterização 50
4.2.2. Missão, Valores e Princípios 51
4.2.3. Estrutura Orgânica 52
4.3. Estudo de caso 52
4.3.1. Contabilidade de Gestão e a Classe 9 52
4.3.2. Enquadramento legal da transferência de competências no domínio da educação 55
4.3.2.1. Caracterização da população escolar 56
4.3.2.2. Serviços desenvolvidos na sequência da transferência de Competências 57
4.4. Apresentação, contabilização e análise dos Resultados da Investigação 58

4.4.1. Apresentação 58
4.4.1.1. Transportes escolares 58
4.4.1.2. Refeições escolares 59
4.4.2. Lançamentos 59
4.4.2.1. Lançamento dos transportes e refeições escolares 59
4.4.3. Análise dos resultados da investigação 63
CONCLUSÃO 66
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 67
ANEXO 71
Anexo 1 -Organograma do Município da Figueira da Foz 72
Anexo 2 – Extrato conta corrente com 62x – Transportes Escolares 73
Anexo 3 - Extrato conta corrente com 62x – Refeições Escolares 74
Anexo 4 – Extrato conta corrente de relação de movimentos por bem ou serviço e por centro de responsabilidade 75
Anexo 5 - Balancete por Centros de Responsabilidade, desagregado por custos com movimentos e resultados 79
Anexo 6 - Balancete por serviço, desagregado por custos com movimentos e resultados 81

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1- Funcionamento da classe 9 adaptado do manual de implantação (MI) 55

Figura 2 - Lançamento na contabilidade financeira Transportes/ Refeições Escolares . 59

Figura 3 - Lançamento na Contabilidade de Custos - Transportes Escolares/Refeições Escolares 60

Figura 4- Distribuição da Contabilidade de Custos 60

Figura 5 - Distribuição da Contabilidade de Gestão 61

Figura 6 Distribuição da Contabilidade de Custos 61

Figura 7- Distribuição da Contabilidade de Gestão 62

Figura 8 - Lançamento na Classe 9 - Gastos Indiretos 62

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 Evolução da contabilidade pública em Portugal 18

Quadro 2- Estrutura Conceptual 32

Quadro 3 - Princípio PCM 35

Quadro 4 - Estrutura PCM 36

Quadro 5 Etapas de implementação do Sistema ABC 42

Quadro 6 - Processo de imputação dos gastos 45

Quadro 7- Pesquisa qualitativa e pesquisa quantitativa 48

Quadro 8 - Serviços internos e serviços prestados para as autarquias locais 54

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1- Impacto da transferência assumida pelo Município da Figueira da Foz 64

Lista de acrónimos e siglas

AAAF – Atividades de animação e apoio a família;

AEC – Atividades de Enriquecimento Curricular;

AECA – Asociación Española de Contabilidad e Administración de Empresas;

AP – Administração Pública;

CAF – Componente de Apoio à Família;

CC – Contabilidade de Custos;

CNC – Comissão de Normalização Contabilística;

CP – Contabilidade Pública;

EC- Estrutura Conceptual;

ECE – Entidade Contabilística Estado;

LEO – Lei de Enquadramento Orçamental;

LEOE – Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado;

NCP – Normas de Contabilidade Pública;

PEDEPE – Programa de Expansão de Desenvolvimento e Educação Pré-escolar;

PCM – Plano de Contas Multidimensional;

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais;

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

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

POCMS – Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde;

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública;

RAFE – Reforma da Administração Financeira do Estado;

SEC – Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais;

SEE – Setor Empresarial do Estado;

SNC – Sistema de Normalização Contabilística;

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

SPA – Setor Público Administrativo;

SPE – Setor Público Empresarial;

INTRODUÇÃO

A presente dissertação insere-se no âmbito da estrutura curricular do Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública.

A Contabilidade Pública (CP) é um elemento essencial no seio da Administração Pública (AP), pois tem como objetivo a prestação de contas públicas, a verificação da conformidade legal, da regularidade financeira e da economia, eficiência e eficácia dos processos e atividades desenvolvidas pelas entidades públicas.

Um dos objetivos na realização desta dissertação era perceber o impacto da contabilidade custos com a entrada do novo sistema contabilístico nas administrações públicas, SNC-AP, visto que com esta entrada trouxe uma norma de contabilidade pública específica para o tratamento da Contabilidade de Custos (NCP 27).

A transferência de competências na área da educação é feita no ano 2020. Foram integrados nos quadros do Município os trabalhadores (230 trabalhadores) dos Agrupamentos de Escolas e da Escola Dr. Joaquim de Carvalho (escola não agrupada). Os contratos de prestação de serviços e fornecimentos como gás e eletricidade passaram para a alçada do Município.

No 1º ciclo de estudos, foi implementado o serviço da Componente de Apoio à Família (CAF) e Atividades de Enriquecimento Curricular (AEC). Foi também criada a rede de transportes escolares, distribuído leite escolar aos jardins de infância e aos alunos do 1º Ciclo e fornecidas as refeições aos alunos do 2º e 3º ciclos do ensino secundário.

1. CONTABILIDADE PÚBLICA

1.1. Conceito da Contabilidade Pública

Os autores Rua & Carvalho (2006, p. 48), definem a Contabilidade Pública (CP) como "uma aplicação da contabilidade à atividade económica e financeira do setor público sem fins lucrativos, isto é, à Administração Pública, com vista à apresentação e prestação de contas, e ao cumprimento da legalidade".

Já Barbosa da Silva citado por Araújo (2005, pp. 26-27), defende que: "o sistema de contabilidade pública tem hoje em dia necessidade de ser pensado como um instrumento indispensável ao planeamento económico (política fiscal, despesas públicas, défice orçamental e suas formas de financiamento), ao management público (ajuda aos Diretores Gerais na implementação e controlo do orçamento ...), como medida de avaliação do desempenho (fixação de futuros padrões) e à auditoria (interna e externa), a fim de ser possível a determinação das responsabilidades". O mesmo autor refere que "o fim último da contabilidade pública é proporcionar de uma forma oportuna a informação financeira que é requerida pelos governantes para ajudá-los nas decisões a tomar ou a prosseguir".

Bernardes (2001) diz que a contabilidade pública em Portugal se caracterizava por ser uma contabilidade essencialmente orçamental, estruturada na base de caixa, que correspondia na íntegra ao modelo tradicional da "fase legalista". Face ao referido pelos autores, pode-se aferir que a CP não satisfaz interesses privados, mas sim interesses coletivos, ou seja, focando-se nos princípios da racionalidade, objetividade e equidade, sendo que a informação prestada servirá para comparar, clarificar e/ou solucionar problemas/obstáculos que surjam. Tal como refere Jovanovic (2013, p. 1), a CP tenta obter uma imagem clara, completa e transparente das atividades desenvolvidas pelos responsáveis pela utilização de fundos públicos.

1.2. A Evolução da Contabilidade Pública em Portugal

Com o avançar dos tempos, o tema da contabilidade pública fomentou interesse em inúmeras pessoas, tendo vindo a evoluir constantemente. Com o progresso dos países vizinhos, também Portugal se viu obrigado a evoluir. A evolução da Contabilidade Pública em Portugal foi comparativamente lenta em relação a outros países até aos anos 90, tendo começado a atualizar-se a partir dessa década.

Este desenvolvimento da contabilidade pública deu origem a que esta deixasse de ser meramente orçamental e fosse implementada a contabilidade de gestão e a contabilidade financeira, representando uma evolução e modernidade que antes não existia.

A reforma da contabilidade pública de que resultou a criação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)[1] e dos planos setoriais dele emanados, que tiveram como marco inicial a publicação da Lei das Bases da Contabilidade Pública em 1990[2], e, posteriormente, no ano de 1992, a publicação do Regime de Administração Financeira do Estado (Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de julho). A Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado (LEOE) foi publicada 20 de fevereiro de 1991, tendo determinado uma arquitetura legislativa de um processo de reforma da administração financeira do Estado (RAFE).[3]

Seguindo o que se tinha verificado no setor privado com a aprovação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), iniciado em 2010, também o setor público sentiu necessidade de atualizar o seu normativo contabilístico. Surgiu então em 2015 o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), o qual entrou em vigor a 01 de janeiro 2018 para a Administração Pública em geral e a 1 de janeiro de 2020 para a Administração Local.[4]

O Decreto-Lei n.º 232/97, que aprova o POCP, no seu preâmbulo, afirma que o principal objetivo é a criação de condições para a integração dos diferentes aspetos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação.

Mozzicafreddo e Gomes (2011:289) referem ainda que uma parte visível das reformas nos primeiros tempos tivesse como objetivo a normalização digráfica que fosse implementada através do POCP. Sendo que a intenção era mais alargada e estaria em causa a construção de um modelo de administração financeira que apoiava a decisão dos gestores financeiros.

---

[1] Aprovado pelo Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de setembro.
[2] Lei nº 8/90, de 20 fevereiro, esta lei veio reforçar a utilização do Plano Oficial de Contabilidade, como sendo o instrumento de referência da contabilidade pública.
[3] Lei nº 6/91, de 20 fevereiro
[4] Para o setor local, a aplicação do SNC-AP teve alguns adiamentos.

Com a aprovação do POCP e para dar cumprimento ao artigo 5º do Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de setembro, foram criados os seguintes planos de contabilidade sectoriais:

- Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais – POCAL;
- Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação – POC-Educação;
- Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde – POCMS;
- Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social – POCISSSS.

Após a criação dos normativos com base no Plano Oficial de Contabilidade (POC), em 2010, surgiu o Sistema de Normalização Contabilístico (SNC), desde então a contabilidade tanto no setor privado como no setor público se tornou impreterível manter a consistência entre os referenciais contabilísticos.

Na opinião de Carvalho, Costa e Macedo (2008:31), a reforma da Contabilidade Pública em Portugal, originou um debate em torno da necessidade de reestruturar o sistema de contabilidade que existia na altura, procurando adaptá-lo a uma Administração Pública mais dinâmica, que se desejava mais eficaz perante os objetivos estabelecidos da filosofia pretendida na "Nova Gestão Pública" (*New Public Management*). As alterações que foram acontecendo ao longo dos tempos no setor da contabilidade pública estão espelhados no quadro abaixo:

Quadro 1- Evolução da contabilidade pública em Portugal

Até 1974

- A contabilidade Pública era unicamente Orçamental
- Havia preocupação com as despesas públicas, cumprimento do orçamento e da Lei;
- Sistema Unigráfico;
- Sistema de Base de Caixa modificado

1974 a 1989

- Com a entrada na CEE verificaram-se grandes mudanças no setor público e passaram a exisitr mais estímulos para a inovação por parte dos restantes membros
- Houve a criação do primeiro programa oficial de contabilidade; inventário geral do património do Estado e implementada a classificação económica das receitas e das despesas públicas;

1990 a 1992

- Criação da Lei das Bases da Contabilidade Pública - Lei nº 8/91 de 20 fevereiro
- Lei do Enquadramento do Orçamento do Estado (LEOE) - Lei 6/91 de 20 de fevereiro que estabelece os príncipios e as regras de elaboração e execução do orçamento anual, dentro do regime de caixa modificada.
- Criação do Regime de Administração e Financeira do Estado (RAFE) - Decreto-Lei nº 155/91, de 28 de julho - Sistemas contabilisticos a aplicar às entidades públicas segundo a Lei nº8/91 de 20 de fevereiro
  - Serviços com Autonomia Administrativa (regime geral): Contabilidade de caixa; contabilidade de compromissos;
  - Serviços com Autonomia Administrativa e financeira (regime excecional): Contabilidade de acréscimo; contabilidade de compromissos na vertente orçamental.

1993 a 1996

- A "RAFE" acabou por ser extinguida por falta de cumprimento dos objetivos e não respota a determinadas funções;
- Criados os planos setoriais adptadas à administração pública sendo baseado no POC de 1989;
- Criação de uma estrutura para ser implementado o POCP

1997 a 2015

- Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) - Lei 91/2001 de 20 agosto - revoga a Lei 6/91 de 20 de fevereiro. Estabelece os princípios e as regas orçamentais a aplicar no setor público.
  - Refere: O regime do processo orçamental; As regras de execução e de contabilidade; O reporte orçamental e financeiro; As regras de fiscalização, Regras controlo e auditoria orçamental e financeira.
- Aprovação/Implementação do POCP - Decreto-Lei nº 232/97 de 3 fevereiro

A partir de 2015

- Aprovação e implementação do SNC-AP

Fonte: Elaboração própria -Adaptado de António Pires Caiado

1.3. Caracterização da Contabilidade Pública em Portugal

A Contabilidade Pública pode ser caracterizada segundo três grandes classificações (Carvalho, 2009):

a) Quanto à base de reconhecimento ou momento de registo – Base de Caixa;

b) Quanto ao objeto de estudo;

c) Quanto ao método de registo.

O setor Público em Portugal define-se como um conjunto de atividades económicas de qualquer natureza exercidas pelas entidades públicas, quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultantes da funcionalidade tecnocrática e da desconcentração por eficiência. Este é constituído pelo Setor Público Administrativo (SPA), pelo conjunto de entidades e de serviços da Administração Central, Local e Regional e ainda pela Segurança Social e pelos Fundos Autónomos. Desenvolve a sua atividade com base em critérios não empresariais, integrando as atividades tradicionais do Estado, conforme glossário do Conselho das Finanças Públicas e pelo Setor Público Empresarial (SPE), que é constituído pelo conjunto das unidades produtivas do Estado, organizadas e geridas de forma empresarial, integrando as empresas públicas e as empresas participadas, de acordo com o definido no Decreto-Lei n. º133/2013, de 10 de outubro – Regime Jurídico do Setor Público Empresarial[5].

A administração pública é o núcleo do SPA, uma vez que engloba o conjunto de instituições cuja atividade essencial é a administração pública como função do estado e atividade a ele inerente. Esta visa a realização dos interesses coletivos da sociedade, concretizados em objetivo definidos via autoridade, pela criação de bens e prestação de serviços fora do mercado. A administração distingue-se da atividade económica de criação de utilidades, mediante a produção de bens e serviços, sujeita a critérios de racionalidade económica, pois é feita ao preço de custo e não ao preço de mercado[6].

---

[5] Lira, M.M.C. Normalização e Estrutura Conceptual da Contabilidade Pública – Sebenta da Unidade Curricular Contabilidade e Finanças Públicas II

[6] Lira, M.M.C. Normalização e Estrutura Conceptual da Contabilidade Pública - Sebenta da Unidade Curricular Contabilidade e Finanças Públicas II

O setor público divide-se em setor público administrativo (SPA) e setor empresarial do estado (SEE).

Rua & Carvalho (2006, p. 49) argumentam que a contabilidade no SPA pode ser realizada na base de caixa ou de compromissos e na base do acréscimo ou da especialização dos exercícios. A base de caixa traduz-se na "preocupação por registar apenas as operações que afetam as disponibilidades", ou seja, registo da receita e da despesa no momento de um *inflow* ou *outflow*, respetivamente. No que se prende com a contabilidade de compromissos, esta preconiza que "as transações sejam registadas quando a organização se compromete a pagar, ou seja, no momento da obrigação. O SPA desenvolve atividades económicas próprias do estado ou de outras entidades públicas, de acordo com critérios não empresariais. Estas entidades públicas visam a prestação de serviços semi-gratuitos, cujos recursos financeiros provêm na sua maioria do estado, que por sua vez provêm de impostos e outras contribuições obrigatórias, não tendo como visão o lucro.

O SEE, que integra as empresas públicas e as empresas participadas, adota as regras de contabilidade das entidades privadas, ou seja, as operações são registadas em relação ao momento em que ocorrem, independentemente do recebimento ou pagamento, isto é, contabilidade na base de acréscimo. O SEE tem como principal objetivo produzir bens e prestar serviços para serem vendidos no mercado; são empresas comerciais, industriais, financeiras, de capitais públicos. Os seus principais recursos financeiros provêm das vendas e/ou das prestações de serviços, podendo também receber dinheiros públicos, uma vez que não têm uma orientação direcionada para o lucro. Contudo, as vendas e ou prestação de serviços, visam a obtenção de algum lucro.

Já Gaiola & Mariaca (2005), referem que a contabilidade pública pode ser entendida "como uma técnica de contabilidade, de organização, de controlo do orçamento e dos atos administrativos, e de determinação das responsabilidades dos agentes políticos, de acordo com regras de gestão financeira, política e legais, composta por um conjunto de normas e preceitos legais que regulam a aprovação, execução e registo das receitas e despesas".

1.4.Breve Apresentação do POCAL

O Decreto-Lei nº 54-A/99 de 22 fevereiro, aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública nas Autarquias Locais (POCAL), o qual consubstancia a reforma da administração financeira e das contas públicas no setor da administração autárquica.

O POCAL consiste na adaptação das regras do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) à Administração Local, segundo o que está previsto no Artigo 6º, nº2 da Lei nº 42/98, de 6 agosto [7].A reforma da contabilidade autárquica passou por vários processos até chegar ao ponto em que estamos neste momento foi sendo melhorada dia após dia de modo que as entidades públicas conseguissem assim fazer a contabilidade autárquica.

Esta reforma inicia-se pelo Decreto-Lei nº 243/79, de 25 de julho veio uniformizar a contabilidade das autarquias locais com a dos serviços públicos que estão sujeitos à lei de enquadramento do Orçamento de Estado.

Posteriormente, o Decreto-Lei nº 341/83, de 21 de julho aperfeiçoa o sistema instituído e introduz a obrigatoriedade da elaboração, a execução de um plano de atividades e da utilização de um plano de classificação funcional[8] para as despesas. Em completo, o Decreto Regulamentar nº 92-C/84, de 28 de dezembro onde é definido as normas de execução da contabilidade das autarquias locais.

As preocupações que estão associadas à gestão económica, eficiente e eficaz das atividades desenvolvidas pelas autarquias locais, no âmbito das suas atribuições, exige um conhecimento integral e exato da composição do património autárquico e do contributo deste para o desenvolvimento das comunidades locais. (Linhares 2019)

Na sequência desses objetivos, a Lei das Finanças Locais (Decreto-Lei nº 226/93, de 22 junho) fez com que fosse adaptado o Plano Oficial de Contabilidade à organização da informação patrimonial e financeira os serviços.

Por fim, a publicação do Plano Oficial de Contabilidade (POCP), com o Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de setembro, veio estabelecer o instrumento de enquadramento indispensável

[7] A contabilidade das autarquias locais baseia-se no Plano Oficial de Contabilidade Pública, com as necessárias adaptações, podendo prever-se um sistema simplificado para as freguesias cujas contas não sejam obrigatoriamente submetidas a julgamentos, em conformidade com a Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.

[8] A estrutura de classificação funcional das autarquias locais apresenta três níveis de detalhe ou desagregação das despesas, representados ou identificados por códigos de três dígitos.

a um moderno sistema de contas em toda a Administração Pública, cuja adaptação à contabilidade das autarquias locais está prevista na Lei nº 42/98 de 6 agosto.

O principal objetivo do POCAL, aprovado pelo Decreto-Lei nº 54-A/99 de 22-02-1999, passa pela criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio a gestão das autarquias locais e assim permita:

- O controlo financeiro e a disponibilização de informação para os órgãos autárquicos, concretamente o acompanhamento da execução orçamental numa perspetiva de caixa com compromissos;
- O estabelecimento de regras e procedimentos específicos para a execução orçamental e modificação dos documentos previsionais, de modo a garantir o cumprimento integrado, a nível dos documentos previsionais, dos princípios orçamentais, bem como a compatibilidade com regras previsionais definidas;
- Os princípios contabilísticos definidos no POCP, retomando os princípios orçamentais estabelecidos na lei de enquadramento do orçamento do estado, nomeadamente na orçamentação das despesas e receitas e na efetivação os pagamentos e recebimentos;
- Aquando das execuções orçamentais devem ser tidas em conta os princípios da mais racional utilização possível das dotações aprovadas e da melhor gestão de tesouraria;
- uniformização de critérios de previsão, com estabelecimento de regras para a elaboração do orçamento, em particular no que respeita à previsão das principais receitas, bem como das despesas mais relevantes das autarquias locais;
- Obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional;
- A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia local

A contabilidade das autarquias locais compreende as considerações técnicas, os princípios e regras contabilísticos, e os critérios de valorimetria, os documentos

previsionais, o plano de contas, o sistema contabilístico e o de controlo interno, os documentos de prestação de contas e os critérios e métodos específicos.

O Decreto-Lei nº 54-A/99 de 22 de fevereiro é um regime de contabilidade inovador para as autarquias locais, pois integra os princípios orçamentais e contabilísticos, as regras provisionais, os critérios de valorimetria, o balanço e a Demonstração de Resultados, bem assim os documentos previsionais (Grandes Opções do Plano e no Orçamento) e os de prestação de contas (mapas de execução orçamental, a execução anual do plano plurianual de investimento, o mapa de fluxo de caixa, bem como os anexos às Demonstrações Financeiras).

Este regime compreende também os quadros, códigos e notas explicativas das classificações funcional, económica, orçamental e patrimonial e ainda do sistema contabilístico (inventário, contabilidade de custos, relatório de gestão). Os documentos finais permitem conhecer as previsões estabelecidas pelos respetivos órgãos deliberativos, bem como o resultado anual da sua atividade e a situação patrimonial da autarquia local.

1.5. Contabilidade de Custos no POCAL

No nº1 do artigo 14º da Lei das Bases da Contabilidade Pública[9],é referido que deve ser organizada uma contabilidade analítica, pois é indispensável para a avaliação dos resultados. A RAFE[10], no artigo 16º, refere que deve ser organizada uma contabilidade analítica como instrumento de gestão; desta forma, a necessidade de um sistema de contabilidade analítica para as organizações públicas começou a ser debatida desde o início da reforma da contabilidade publica.

A contabilidade de custos (CC) é extremamente importante na criação de mecanismos que permitam uma melhor distribuição dos gastos perante os custos existentes visando assim, a melhoria dos níveis de eficácia e eficiência das metas financeiras e deste modo permitir a recuperação do equilíbrio orçamental e a estabilidade financeira municipal. Esta surge como um instrumento importante na tomada de decisões económicas e com o objetivo principal de fornecer informação sobre as diversas atividades que ocorrem numa organização. A CC controla os custos e permite ainda avaliar o desempenho alcançado.

---

[9] Lei 8/90 de 20 fevereiro
[10] Decreto-Lei nº155/92 de 28 de julho

A partir de 1 janeiro de 2002 a implementação do sistema de contabilidade de custos torna-se obrigatória nos municípios.

A Contabilidade de Custos constitui um importante instrumento de gestão financeira, pelo que há um conjunto de procedimentos contabilísticos obrigatórios para o apuramento de custos para a fixação das tarifas e dos preços. Estas têm a finalidade de efetuar um adequado controlo de gestão, com a ajuda, de indicadores de eficiência e eficácia. Por outro lado, produz informações úteis para os utilizadores internos (órgão de gestão; responsáveis dos centros de custos ou membros do controlo interno) e externos (entidades públicas; credores; investidores…) facilitando assim a tomada das decisões.

De acordo com Costa, 2006:370, o papel básico da contabilidade analítica ou de gestão no setor público é o de proporcionar aos gestores a informação necessária para levar a cabo o planeamento e para a execução das funções de controlo. A contabilidade de custos pretende ainda "responder no que concerne à fixação de taxas geradas pela atividade Municipal ou geradas pela realização de investimentos bem como, colaborar com a fixação de preços de modo que estes não sejam direta ou indiretamente suportados com a prestação desses serviços e fornecimento de bens pelos municípios". (Korobka, R. & Lopes, A. I. (2017)).

A CC centra-se na análise da totalidade dos custos da organização, sendo considerada como uma vertente que tem como objetivo o registo dos custos da empresa, pretendendo assim transmitir a informação sobre a produção, sobre a formação interna dos preços e vendas. A CC é considerada a fonte de informação que permite o desenvolvimento do controlo orçamental, controlo de gestão e controlo de objetivos. (Carvalho *et al*, 2012; Almeida, 2005).

No tratamento da contabilidade de custos, no setor público, os gastos desde logo podem ser incorporáveis e não incorporáveis aos bens/serviços públicos. Os gastos incorporáveis são imputáveis a qualquer função, bem ou serviço, como sejam, os gastos como as matérias, mão-de-obra, máquinas e viaturas e outros gastos de funcionamento. Os gastos não incorporáveis são os que, pela sua natureza ou causa, serão afetos a qualquer função, bem ou serviço, sendo diretamente considerados no resultado do período. (Costa, 2005)

Aquando da publicação do POCAL, o ponto 2.8.3 foi dedicado apenas e exclusivamente à contabilidade de custos começando por referir que a contabilidade de custos é

obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços (2.8.3.1).

O custo das funções, dos bens e dos serviços corresponde aos respetivos custos diretos e indiretos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiros (2.8.3.2).

Pode-se considerar um gasto direto todos os custos que são específicos, ou seja, todos os gastos que se identificam imediatamente com a produção dos mesmos.

Para Almeida, 2005 os gastos diretos não são suscetíveis a dúvidas quanto à imputação a uma dada função nomeadamente à mão-de-obra direta, os encargos sobre remunerações de mão-de-obra direta, as matérias-primas, as matérias subsidiárias e outros de consumo, o tempo de afetação de viaturas, entre outras

Os custos indiretos são custos que podem ser atribuídos a vários objetos de custos. O custo das funções, dos bens e indiretos relacionados com a produção, distribuição geral e financeiros. (2.8.3.2).

A imputação dos custos indiretos efetua-se no final dos custos diretos por função, através dos coeficientes. Estes correspondem a percentagem do total dos respetivos custos diretos no total geral dos custos diretos apurados em todas as funções. Já o coeficiente de cada bem ou serviço corresponde à percentagem total dos custos diretos no total dos mesmos da função em que se enquadram. A apuração dos custos indiretos por função resulta da aplicação do coeficiente de imputação na sua totalidade dos custos indiretos apurados. Os custos indiretos de cada bem ou serviço são apurados aplicando o valor do custo indireto da função em que o bem ou serviço se enquadra o coeficiente de imputação dos custos indiretos. (2.8.3.3 – 2.8.3.4).

Quando é feita a classificação dos custos em diretos e em indiretos não depende da natureza, mas sim, da sua possível afetação a um bem. Os custos devem ser afetos de acordo com os gastos efetuados pelos funcionários pois estes são os detentores de informação para o apuramento dos custos.

No ponto 2.8.3.6 do POCAL os documentos utilizados na contabilidade de custos, cujo conteúdo mínimo obrigatório está presente nas seguintes fichas:

- Materiais (CC-1)
- Cálculo de custo/hora da mão-de-obra (CC-2);
- Mão-de-obra (CC-3)

- Cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas (CC-4)
- Máquinas e viaturas (CC-5)
- Apuramento de custos indiretos (CC-6)
- Apuramento de custos de bem ou serviços (CC-7)
- Apuramento de custos diretos das funções (CC-8)
- Apuramento de custos por funções (CC-9)

1.6. A importância do controlo interno na Contabilidade de Custos

O Controlo Interno é obrigatório por lei, a qual determina a necessidade de os organismos criarem um Sistema de Controlo Interno (SCI), não por gestão, não pela qualidade na prestação de informação aos Stakeholders, não pela preocupação da utilização com economia, eficácia e eficiência dos dinheiros públicos, mas sim pela imposição legal. Costa (2010: 225) apresenta os objetivos do Controlo Interno por referência ao *Comité of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), "… são três os objetivos chave do controlo interno: a eficácia e a eficiência das operações, a credibilidade do relato financeiro; e o cumprimento das leis e dos regulamentos aplicáveis".

No POCAL, no ponto 2.9.1 é mencionado o Controlo Interno que é definido como sendo um sistema a adotar pelas autarquias locais que engloba, designadamente, o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis autárquicos que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção das situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável. Esta definição faz com que o controlo interno tenha um papel importante na implementação da CC visto que o controlo interno tem como objetivo a criação de um plano de organização de métodos e medidas a adotar pela entidade na criação da CC.

2. A NOVA REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA

2.1. O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP)

Com a reorganização da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), procedeu-se à reestruturação da contabilidade do setor público, promovendo a harmonização contabilística, através da elaboração de um novo modelo contabilístico, aplicável à Administração Pública, com três grandes objetivos (Decreto-Lei n.º 192/2015):

- Redução da fragmentação contabilística, passando a existir um único modelo contabilístico para a Administração Pública;
- Alinhamento do normativo nacional com as IPSAS;
- Obtenção de informação útil para efeito de gestão orçamental.

O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) surge, assim, no contexto da necessidade de revisão do modelo de gestão das finanças públicas, visando colmatar um conjunto de fragilidades do modelo que vigora(va) atualmente.

Com o SNC-AP, pretende-se alterar a forma de pensar a contabilidade do Estado. O objetivo desta alteração é introduzir uma nova visão de relato baseada num novo figurino de registos. Por outras palavras, introduzir o reconhecimento, a mensuração e apresentação de demonstrações financeiras aos utilizadores.

O SNC-AP assenta nos seguintes pilares:

- Estrutura conceptual (EC) que define os conceitos que devem estar presentes nas NCP e na informação financeira pública.
- Vinte e sete (27) Normas de contabilidade pública (NCP), que contemplam todos os requisitos ao nível da contabilização das transações e de outros acontecimentos e também as divulgações necessárias para cada área contabilística. Das 27 Normas, 25 fazem referência à contabilidade financeira, uma à contabilidade orçamental e outra à contabilidade de gestão. Estas normas são convergentes com a as IPSAS;
- Plano de contas multidimensional (PCM), o qual tem como objetivo o reconhecimento das transações e outros eventos da contabilidade financeira. Um dos objetivos da Diretiva nº 2011/85/UE é estabelecer os requisitos a

aplicar na contabilidade dos Estados-Membros[11], que facilitem a consolidação de contas das entidades do setor público e do setor empresarial, assim como do setor não lucrativo. Segundo ME (2016, p.7781) "é um elemento essencial (…) dado que assegura a classificação, registo e relato das transações e acontecimentos de uma forma normalizada, sistemática e consistente";

- Os modelos de demonstrações orçamentais permitem conhecer o orçamento inicial e as alterações orçamentais, a execução orçamental da despesa, da receita e o desempenho orçamental, através do cálculo normalizado de um conjunto de indicadores orçamentais (saldo de gerência, saldo global, saldo primário, saldo corrente e saldo de capital);
- Os modelos de demonstrações financeiras alinhados com o que existe no setor empresarial, facilitam a comparabilidade e permitem análises económico-financeiras das entidades públicas, auxiliando a aferição da sua sustentabilidade financeira.

O SNC-AP foi preparado pela CNC e aprovado pelo Governo através do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, para aplicar aos exercícios que se iniciassem em 1 de janeiro 2017[12]. É, a par de outros instrumentos legais entretanto aprovados, como a nova Lei de Enquadramento Orçamental, aprovada pela Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, doravante LEO, um dos instrumentos mais importantes no caminho da reforma das finanças públicas.

A LEO contém um conjunto de disposições de natureza contabilística, tais como:

- A criação da Entidade Contabilística Estado (ECE);
- Os subsistemas contabilísticos (contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão);
- A preparação de demonstrações financeiras previsionais (em termos individuais e consolidadas para a administração central e segurança social);

---

[11] O nº 1 do artigo 3º da Diretiva em apreço tem o seguinte conteúdo "No que diz respeito aos sistemas nacionais de contabilidade pública, os Estados-Membros devem criar sistemas contabilísticos que abranjam, de forma integral e coerente, todos os subsectores da administração pública e contenham as informações necessárias para gerar dados de exercício, com vista à elaboração dos dados baseados no SEC 95. Estes sistemas de contabilidade pública estão sujeitos a procedimentos internos de controlo e auditoria."

[12] No entanto o mesmo apenas veio a aplicar-se a partir de 1 de janeiro de 2018 em geral e 1 de janeiro de 2020 nas autarquias locais.

- Demonstrações financeiras intercalares (trimestrais);
- A necessidade de consolidação de contas;
- O princípio da imagem verdadeira e apropriada que deve ser proporcionada pelas demonstrações financeiras em relação à posição financeira e suas alterações, ao desempenho financeiro e aos fluxos de caixa;
- a Certificação da Conta Geral do Estado pelo Tribunal de Contas; e
- O custo e os resultados das políticas públicas (orçamentação por programas).

O SNC-AP é um projeto ambicioso é de difícil implementação. É referido por muitos que esta nova contabilidade no setor público já virá tarde. Numa altura em que se reclama maior transparência e credibilidade às contas públicas, pior do que arriscar a realização de um projeto desta dimensão/natureza, (mesmo reconhecendo alguns obstáculos e problemas), é não fazer coisa nenhuma.

Este sistema consubstancia alterações nos processos de registo e de relato financeiro das entidades públicas. Nos vários níveis, o desafio é deixar de pensar a contabilidade apenas na ótica de caixa (o que a entidade paga e o que recebe) para, também, se pensar na ótica do acréscimo (que releva quais são os ativos e os direitos da entidade, quais são os seus passivos e responsabilidades, quais são os seus rendimentos e gastos e os correspondentes resultados, independentemente dos pagamentos e recebimentos havidos).

Algumas entidades das administrações públicas adotaram já há muitos anos a contabilidade na base de acréscimo, como as autarquias locais, os hospitais, as universidades e outras entidades, que aplicaram o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) ou um dos POC's específicos construídos na base do POCP, designadamente os relativos aos setores da educação, saúde, instituições do sistema de solidariedade e segurança social e autarquias locais.

No preâmbulo do SNC-AP é referido que coexistem sistemas contabilísticos baseados em princípios, como é o caso do SNC, com a normalização contabilística do setor público que é mais baseada em regras do que em princípios.

O SNC-AP, resolve a fragmentação e as inconsistências atualmente existentes e permite dotar as administrações públicas de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas que atualmente vêm sendo dotados a nível internacional. A aprovação do SNC-AP permite implementar a base de acréscimo na contabilidade e relato financeiro das administrações públicas, articulando-a com a atual

base de caixa modificada, estabelecer os fundamentos para uma orçamentação do Estado em base de acréscimo, fomentar a harmonização contabilística, institucionalizar o Estado como uma entidade que relata, mediante a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras, numa base individual e consolidada, aumentar o alinhamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais e contribuir para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de contabilidade e relato orçamental e financeiro das administrações públicas.

Em consequência desta fragmentação e inconsistência, coexistem atualmente no âmbito do setor público entidades que adotam as IAS/IFRS[13], como é o caso de algumas empresas públicas e outras entidades reclassificadas, entidades que adotam o SNC, nas quais se inclui a maioria das empresas públicas e das entidades do setor não lucrativo e entidades que adotam o POCP e os diferentes planos sectoriais.

Esta fragmentação constitui um problema sério de inconsistência técnica, dado que afeta a eficácia na consolidação das contas no setor público e acarreta muitos ajustamentos que não são desejáveis e que questionam a fiabilidade da informação em sede de integração.

O SNC-AP visa ainda a uniformização dos procedimentos e aumenta a fiabilidade da consolidação de contas, com uma aproximação ao SNC e ao SNC-ESNL, aplicados no contexto do setor empresarial e das entidades do setor não lucrativo, respetivamente.

Segundo o Artigo 3º do Decreto-Lei nº 192/2015 de 11 de setembro, o SNC-AP aplica-se a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação da empresa, ao subsetor da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas[14]. Em relação a estas últimas o SNC-AP não se lhes aplica se tiverem valores admitidos à negociação em mercado regulamentado, exceto quanto ao cumprimento dos requisitos legais relativos à contabilidade orçamental.

No que se relaciona com os subsistemas contabilísticos previstos no artigo 4º, a contabilidade orçamental visa permitir um registo pormenorizado do processo

[13] Nos termos do artigo 4º do DL nº 58/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei nº 20/2010, de 23 de agosto, pelo DL nº 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n. os 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro

[14] Entidades que independentemente da sua forma ou designação, tenham sido incluídas nos subsetores da administração central, regional, local e segurança social das administrações públicas, no âmbito do Sistema Europeu da Contas Nacionais e Regionais, nas últimas contas setoriais publicadas pela autoridade estatística nacional.

orçamental, a contabilidade financeira, baseada nas normas internacionais de contabilidade pública, (IPSAS), permite o registo das transações e outros eventos que afetem a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma determinada entidade. Já a contabilidade de gestão permite avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos.

2.1.1. Estrutura Conceptual

Ao contrário do POCP, o SNC-AP integra uma Estrutura Conceptual (EC), que atendendo às características diferenciadoras das entidades públicas, define desde logo os conceitos que devem estar presentes no desenvolvimento das Normas de Contabilidade Pública (NCP) aplicáveis à preparação e apresentação de demonstrações financeiras e outros relatórios financeiros por parte daquelas entidades (Anexo 1do Decreto-Lei 192/2015, de 11 de setembro).

As entidades têm características diferenciadoras que devem ser consideradas no desenvolvimento de uma EC para as Administrações públicas. Dentro dessas características destacam-se as seguintes:

- Transações sem contraprestação;
- Orçamento do Estado e Execução Orçamental;
- A natureza dos programas e a longevidade no setor público;
- A natureza dos ativos e passivos nas Administrações Públicas;
- O papel regulador das administrações Públicas;
- Relação com o relato estatístico.

A EC do SNC-AP tem como base a estrutura conceptual para o relato financeiro de finalidades gerais emitida pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), que apenas tem aplicabilidade nas primeiras 25 NCP, ou seja, não tem aplicação no subsistema de contabilidade orçamental (NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental) nem no subsistema contabilidade de gestão (NCP 27 – Contabilidade de Gestão).

2.1.2. Finalidade da estrutura concetual

No que respeita aos fins a que se destina, a EC pretende ajudar os responsáveis pelas demonstrações financeiras na aplicação das normas de Contabilidade Pública na base de

acréscimo (NCP) e no tratamento de matérias que ainda venham a constituir assunto dessas normas, assim como a formar opinião sobre a adequação das demonstrações financeiras às NCP. Pretende igualmente apoiar os utilizadores na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras preparadas, assim como proporcionar às entidades normalizadoras da contabilidade os conceitos necessários à formulação das NCP.

A estrutura conceptual não é uma NCP e, por isso, não estabelece diretamente critérios para o reconhecimento ou uma mensuração particular ou tema de divulgação. De notar que em alguns casos pode haver conflito entre a Estrutura Conceptual e uma qualquer NCP. Nos casos em que haja conflito, os requisitos da NCP prevalecem em relação à estrutura concetual.

Esta estrutura conceptual aborda as seguintes matérias:

Quadro 2- Estrutura Conceptual

Matérias incluídas na Estrutura Conceptual
• Objetivos das Demonstrações Financeiras; • Características qualitativas que determinam a utilidade da informação contida nas demonstrações financeiras; • Definição da entidade que relata; • Elementos das demonstrações financeiras; • Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras e a mensuração dos ativos e passivos das demonstrações financeiras

Fonte: Elaboração Própria

2.1.3. Âmbito e Objetivos

Neste âmbito, o SNC-AP permite o cumprimento de objetivos de gestão, de análise, de controlo, e de informação, dado que: (a) evidencia a execução orçamental e o respetivo desempenho face aos objetivos da política orçamental; (b) permite uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e das respetivas alterações, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de determinada entidade; (c) proporciona informação para a determinação dos gastos dos serviços públicos; (d) proporciona informação para a elaboração de todo o tipo de contas, demonstrações e documentos que tenham de ser enviados à Assembleia da República, ao Tribunal de Contas e às demais entidades de controlo e supervisão; (e) presta informação para a preparação das contas de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais; (f) permite o controlo financeiro,

de legalidade, de economia, de eficiência e de eficácia dos gastos públicos; (g) proporciona informação útil para efeitos de tomada de decisão.

2.1.4. Plano de Contas Multidimensional (PCM)

Segundo o nº 4 do artigo 16.º do Decreto-Lei 192/2015 de 11 de setembro – as notas de enquadramento às contas referidas ao anexo III do mesmo, têm por objetivo ajudar na interpretação e ligação do plano de contas multidimensional às respetivas normas de contabilidade pública e são aprovadas por portaria do membro do governo responsável pela área das finanças.

A característica da multidimensionalidade permite também que, a partir do mesmo código de contas, seja obtida simultaneamente informação em base de acréscimo e em base de caixa modificada.

As Notas de Enquadramento às contas do PCM[15], consubstanciam as notas explicativas de apoio aos movimentos contabilísticos nas contas do PCM.

Este Plano pretende apoiar a classificação, registo e apresentação de informação fiável e relevante, pelo menos com os seguintes propósitos: prestação de informação sobre a natureza das receitas e despesas públicas para efeitos de relato da execução face às estimativas constantes no orçamento, bem como apoio à avaliação do desempenho orçamental; elaboração de demonstrações financeiras de finalidade geral, através do subsistema de contabilidade financeira; elaboração do cadastro dos bens e direitos das administrações públicas e cálculo das respetivas depreciações e amortizações; apoio à elaboração do relatório de gestão que acompanha as contas individuais e consolidadas; apoio à preparação das contas nacionais (agregados estatísticos).

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

As naturezas das receitas e despesas orçamentais identificam-se por via das contas das Classes 1 a 8, mas existem nestas classes outras contas para gastos e rendimentos e ativos e passivos, que nunca se registam em base de caixa (por exemplo, depreciações e perdas

[15] Portaria nº189/2016, de 14 de julho.

por imparidade). Outro exemplo de diferenças entre o registo na contabilidade orçamental e na contabilidade financeira respeita ao IVA, em que nas contas para efeitos de elaboração e controlo do orçamento, as quantias do IVA liquidado ou dedutível integram o respetivo valor da receita e da despesa, enquanto para efeitos de contabilidade financeira o valor dessas contas não inclui as quantias do IVA liquidado ou dedutível.

Podem observar-se também no PCM os classificadores complementares a utilizar em diferentes operações, nomeadamente na identificação de entidades com as quais existem transações relativas a aplicações financeiras, empréstimos, transferências e subsídios (Classificador complementar 1[16]), e na tipologia de bens e direitos, para efeitos de cadastro e cálculo das depreciações e amortizações (Classificador complementar 2).

Uma das características deste plano, comparativamente ao POCP e planos setoriais revogados, é a eliminação da conta 25 — Devedores e Credores pela Execução do Orçamento, passando estas operações a integrar a Classe 0, respeitante ao subsistema da contabilidade orçamental, que passa a abranger todas as fases da receita e da despesa, conforme previsto na NCP 26 — Contabilidade e Relato Orçamental.
O PCM respeita os seguintes princípios:

[16] A UNILEO suspendeu o uso do classificador complementar1, por considerar que este só seria necessário se o PCM viesse a substituir o classificador económico para a contabilidade orçamental. Como tal não irá acontecer, este classificador complementar 1 deixa de ser necessário e será excluído da próxima revisão do PCM.

Quadro 3 - Princípio PCM

Princípio	Definição
Plenitude	O Plano é suficientemente abrangente de modo a captar toda a informação orçamental, financeira, patrimonial, económica e estatística
Segmentação	As contas e subcontas do Plano foram concebidas de modo a responder às necessidades de informação de diversos utilizadores do governo nos seus diversos níveis, bem como de outros destinatários considerados relevantes (por exemplo, parlamento, órgãos de controlo, imprensa, cidadãos em geral).
Multidimensionalidade	As contas e subcontas do Plano foram definidas de modo a não gerar sobreposições.[17]
Estrutura unificada	O Plano é único para todas as entidades das Administrações Públicas e outras entidades que, por lei, sejam obrigadas a aplicar o SNC -AP, sem prejuízo das exceções admitidas para as entidades que integrem o regime simplificado.
Adaptabilidade	As entidades têm flexibilidade para ajustarem o Plano às suas necessidades específicas, podendo criar subcontas de nível inferior.
Base contabilística	O Plano contempla contas que proporcionam informação quer em base de caixa, quer em base de acréscimo. As contas do subsistema de contabilidade orçamental proporcionam informação em base de caixa, proporcionando adicionalmente informação sobre receitas liquidadas e compromissos assumidos (reconhecidos no que se pode designar por regime de caixa modificada). As contas do subsistema de contabilidade financeira proporcionam informação em base do acréscimo.

Fonte: Elaboração própria

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

O PCM caracteriza-se pelos seguintes aspetos:

a) Apresenta uma estrutura, tanto quanto possível, aproximada ao plano de contas do SNC, de forma a facilitar a consolidação de contas.
b) Contempla contas para operações específicas das Administrações Públicas (por exemplo, bens do domínio público, transferências e subsídios, e receitas de impostos, contribuições e taxas), por regra em contas cujo segundo dígito é "0" (zero). Deste modo, estas contas não só não dificultam o processo contabilístico de consolidação de contas, como também, ao serem criadas contas específicas relativas ao registo dos bens de domínio público, permitem informação do património das Administrações Públicas, identificando o que utilizam, o que lhes pertence e o que pode ser alienado.
c) Prevê níveis específicos de desagregação para fazer face a necessidades setoriais (por exemplo, setores da saúde, educação, autarquias locais ou segurança social), garantindo, porém, homogeneidade das contas principais.
d) Abrange todas as entidades sujeitas ao SNC-AP, nomeadamente as que anteriormente utilizavam o POCP, POCAL, POC-Educação, POC-MS e POCISSS; e
e) Uma vez que todas as fases da execução do orçamento passam a ser consideradas em contas apropriadas da Classe 0, o PCM contempla contas suscetíveis de assegurar a gestão e o controlo de tesouraria e o desempenho orçamental.

O PCM é constituído por:

Quadro 4 - Estrutura PCM

I	Um quadro síntese de contas das Classes 1 a 8 destinadas a registar transações e acontecimentos na contabilidade financeira e que podem também servir para classificar as operações por natureza na contabilidade orçamental;
II	Uma lista codificada de contas (Código de Contas) das Classes 1 a 8;
III	Um quadro de correspondência entre as rubricas orçamentais e as contas do PCM, caso estas venham a ser adotadas na contabilidade orçamental para classificar as operações por natureza;
IV	Um quadro de correspondência entre as contas do PCM e as principais contas do SEC;
V	Um classificador de entidades (Classificador complementar1);
VI	Um classificador de bens e direitos para efeito de cadastro e respetivas vidas úteis (Classificador complementar 2).

Fonte: Elaboração própria

2.2. Contabilidade de Gestão/analítica

De acordo com a *American Acconting Association* (1966), a contabilidade é considerada como "o processo de identificação, de medida e de comunicação da informação económica que permite julgamentos e decisões adequadas por parte dos utilizadores dessa informação". Quando falamos na contabilidade podemos referir-nos a duas contabilidades distintas: contabilidade analítica ou de gestão, que está relacionada com a disponibilização de informações para as pessoas dentro da organização no sentido de ajudá-las a tomar melhores decisões e a melhorar a eficiência e eficácia das operações já existentes, e que pode ser designada de contabilidade interna. A contabilidade financeira está vocacionada para o fornecimento de informação para terceiros fora da organização, e pode ser designada de contabilidade externa.

A contabilidade de custos, sendo mais recente que a contabilidade financeira, surgiu devido à necessidade de conhecer, de forma mais exigente, os custos de produção. Contudo, é na mudança da produção artesanal para o método de produção fabril ou industrial no seculo XVIII, durante a Revolução Industrial em Inglaterra, que se verifica uma maior necessidade de conhecimentos dos gastos.

A AECA (*Asociasión Española da Contabilidad e Administracion de Empresas*), considera que a Contabilidade de Gestão surgiu do próprio impulso da Contabilidade de Custos, sendo esta um subsistema necessário. Entende também que a Contabilidade de Gestão ultrapassa a análise de custos e proveitos, alargando os seus objetivos à elaboração e à interpretação de informação relacionada com a tomada de decisões táticas ou operativas, isto é, de curto prazo.

A Contabilidade de gestão pretende proporcionar informação para a gestão com o propósito de auxiliar a tomada de decisões. A contabilidade Analítica, como a Contabilidade de Gestão, têm como suporte a informação preparada no âmbito da Contabilidade de Custos (AECA, 2003).

Segundo Drury (2008) a Contabilidade de Gestão é mais abrangente e orientada, para proporcionar informações adequadas para a tomada de decisão, planeamento, controlo e avaliação. A contabilidade gestão/analítica deve, assim, disponibilizar as informações para três grandes requisitos:

-Atribuir os custos aos produtos com finalidades de inventário e de apuramento dos custos vendidos, quer para os relatórios externos quer para análise interna dos

resultados, critérios de valorimetria; critérios de custeio e sistemas de inventário: permanente ou periódico;

- Fornecer informação relevante para ajudar os gestores a tomar melhores decisões, envolve também a disponibilização de informação para a gestão operacional de curto prazo (informação de rotina), como a disponibilização de informações para decisões estratégicas: a informação de rotina para que se efetue a alocação mais adequada dos recursos. Por exemplo, decidir sobre o melhor produto-*mix*, ou se tomem decisões sobre descontinuação, de definição dos preços de venda. Mas também informação de rotina para relatar a rendibilidade dos diferentes segmentos do negócio: produtos, serviços, clientes e canais de distribuição ou mercados, de forma a assegurar que somente as atividades rentáveis são realizadas. Posto isto, verifica-se que as informações sobre custos e proveitos são vitais para a tomada de decisão e para que seja possível distinguir entre atividades rentáveis e não rentáveis.

Um sistema de contabilidade de gestão deve igualmente fornecer informação para o planeamento, que envolve o processo de converter as metas e os objetivos definidos em atividades específicas e recursos, que são necessários para atingir essas metas e objetivos. As empresas definem planos a longo e curto prazo, sendo crítico o papel que a contabilidade de gestão desempenha em todo este processo: controla e assegura que os resultados atingidos estão de acordo com os resultados planeados. O papel da contabilidade de gestão, consiste então em fornecer aos gestores relatórios periódicos analisados de forma adequada, de modo a permitir que estes verifiquem se as operações foram desenvolvidas de acordo com o planeado, assim como identificar as atividades onde serão necessárias medidas corretivas, ou permitir que os gestores possam controlar os custos e consequentemente melhorar a eficiência e a eficácia das operações.

Como é de conhecimento geral, as Administrações Públicas não têm como objetivo a obtenção de lucro. Têm, sim, a necessidade de conhecer o custo das suas atividades, nomeadamente para fixar, em alguns casos, o valor dos ativos (para efeitos de balanço), e o preço dos produtos e serviços.

Comparando, no setor privado, o custo unitário que é calculado com o objetivo de determinação do preço, este deve ter em conta não só os custos passados, mas também e, principalmente, os custos em que se prevê que a empresa irá incorrer para a produção

desses produtos. No que diz respeito à tomada de decisão em relação aos preços[18] deverá considerar não apenas os custos de produção no sentido restrito, mas também os custos de depreciação dos equipamentos e imóveis, de divulgação de produtos, de amortizações de patentes e, inclusivamente, os custos dos capitais investidos.

No setor público, o custo[19] unitário apurado servirá para fundamentar economicamente, e de forma rigorosa, o valor a cobrar pelos bens e/ou serviços.

As informações que se obtêm da contabilidade de gestão no setor privado não têm carácter de divulgação, sendo-o apenas internamente; pelo contrário, na contabilidade de gestão do setor público as informações provenientes da contabilidade de gestão devem constar dos documentos de prestação de contas.

A divulgação inclui, não apenas os elementos a incluir no relato financeiro anual, mas também elementos específicos a constar dos relatórios dos subsetores da educação, da saúde e das autarquias locais.

Há necessidade de conhecer de forma mais rigorosa os custos de produção, fator que se acentuou pela alteração do método de fabrico e pela grande quantidade de produtos idênticos que a produção industrial permitia. Posto isto, foram desenvolvidos registos e relatórios sobre os custos incorridos, e se começaram a desenvolver métodos de cálculo para os custos de produção.

Segundo Caiado (2020) as preocupações da contabilidade de gestão ou interna, surgiram durante os séculos XIX e XX, sendo que as maiores preocupações seriam em explicar os processos da indústria transformadora e das manufaturas.

2.3. A Norma de Contabilidade Pública (NCP) 27

A NCP 27, incluída no anexo II do Decreto-Lei nº192/2015, visa prosseguir os objetivos manifestados no POCP, de desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas. É a única norma do SNC-AP que regula a contabilidade de

[18](No privado) Na definição de preço estarão em linha de conta outros fatores, como o posicionamento no mercado, a estratégia de preço (marketing) da empresa … No entanto, o preço nunca deverá ser inferior ao custo apurado na contabilidade analítica.

[19] (No público) a definição de preço terá em conta igualmente a política e estratégia pública seguida relativamente a esses mesmos produtos e/ou serviços. Como exemplo: as taxas moderadoras, em que, sabendo-se o custo dos serviços utilizados, este é praticamente suportado pelo utente e o restante pelo Estado, em função das políticas aplicáveis.

gestão a aplicar pelas Administrações Públicas. É nela que estão definidos todos os requisitos de apresentação dos custos incorridos e dos rendimentos obtidos, bem como orientação sobre a estrutura e informações a constar nas divulgações obrigatórias. (Martins 2017)

A NCP 27 no seu ponto 1 define como objetivo "estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administração Públicas", devendo ter em conta dois tipos de utilizadores, os internos para que possam apoiar os processos internos e a gestão pública; e os externos para contribuir para os propósitos de responsabilização pela prestação de contas [ponto 3, a)].

Ao contrário do que acontece no setor privado em que a contabilidade de gestão é divulgada internamente, nas administrações públicas muita da informação que tem origem na contabilidade de gestão deve constar nos documentos de prestação de contas, ou seja, a informação deve ser divulgada aos utilizadores da informação internos e externos com o objetivo de apoiar os processos internos da gestão pública.

A NCP 27 é composta por seis partes, apresenta os objetivos a alcançar com a introdução da norma, é definido o âmbito da contabilidade de gestão e que tipo de informação é que esta deve proporcionar, refere também as características qualitativas da informação, dos critérios de afetação, onde nos indica que a metodologia mais adequada é o sistema baseado nas atividades e por fim as divulgações a efetuar e que devem constar no relatório de contas.

As orientações emanadas da norma têm em vista o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão para a produção de informação sobre os custos e eventualmente sobre rendimentos e resultados para satisfazer as necessidades de informação.

Prevê-se na NCP 27 os sistemas de custeio tradicionais (total, variável, racional, custo padrão e o custeio direto) e não impede a sua aplicação, a qual depende da escolha do sistema de custeio do subsistema da administração pública, tendo em conta as suas particularidades no que diz respeito à imputação dos custos de cada um. Mas a norma recomenda que o modelo de apuramento de custos da Administração Pública deva ser o custeio baseado nas atividades (sistema ABC).

No que se relaciona com os métodos de custeio, na década de 80, Kaplan (1986) enunciou críticas bastante favoráveis aos mesmos (total, variável, racional, custo padrão e o custeio direto), o que ajudou à afirmação do método ABC.

O método de custeio tem por base as definições de custos fixos e de custos variáveis. Segundo Ferreira (2007), esta distinção é feita tendo por base a variação do custo em relação ao volume de produção, sendo admitido como um período fixo. Por outro lado, o custo é determinado como variável, se o total variar em produção direta ao volume de produção. Um custo é denominado fixo quando o seu total não varia com o volume de produção.

Segunda a Norma em apreço (ponto 3.2) o sistema de custeio total "é um sistema que imputa aos produtos ou atividades finais todos os gastos diretos e indiretos, com a execução dos gastos não recorrentes". Assim sendo, os gastos de produção dos produtos ou serviços são considerados quer sejam fixos ou variáveis. Já o sistema de custeio variável, é um "sistema que imputa aos produtos ou atividades finais apenas para gastos variáveis, ou seja, não são incorporados nos produtos, serviços ou atividades os gastos fixos e os gastos não recorrentes", são considerados apenas os custos variáveis.

Dentro do mesmo ponto, o sistema de custeio direto, é definido como "sistema que imputa aos produtos e atividades finais os gastos totais deduzidos dos gastos de subactividade".

Por último, dentro deste ponto, é definido também o custo padrão "método de custeio que atribui os gastos a objetos de custo com base em estimativas razoáveis ou estudos de custo e por meio de valores orçamentados em vez de se basear nos gastos reais suportados. Além disso, corresponde ainda ao custo previsto de prestar um serviço ou produzir uma unidade de saída, ou um custo predeterminado para ser atribuído aos serviços prestados ou aos produtos produzidos". Ou seja, enquanto os outros sistemas de custeio têm por base os custos já determinados, o custo padrão baseia-se em estimativas, permitindo saber o custo estimável e o custo efetivo do produto. Quanto aos critérios de afetação e imputação dos custos indiretos, no §10 do ponto 5 da NCP 27, diz-se que estes "…visam repartir os gastos indiretos que são comuns a dois ou mais objetos de custo".

A norma aqui em estudo tem a preocupação de definir as bases de imputação mais adequadas para relacionar os gastos indiretos com os objetos de custo em prol do aumento da fiabilidade da informação, originando assim, os critérios de afetação numa base única[20]

[20] Apenas uma base de imputação para repartir todos os gastos indiretos

ou uma base de imputação múltipla[21]. É aconselhada a utilização de critérios de base múltipla, conferindo um maior grau de fiabilidade e rigor à informação. A mesma norma, aconselha a utilização do custeio baseado nas atividades ou o método das secções homogéneas.

"O ABC (…) fornece informação contabilística relevante e fundamental para a reflexão sobre o posicionamento concorrencial da empresa. A principal filosofia é a de que os produtos consomem atividades e as atividades consomem recursos, contrariando o custeio tradicional que diz que os produtos consomem os recursos (ou os custos) (Canha, 2007).

No §19 da norma, o Sistema ABC (*activity-based costing*) "caracteriza-se pela imputação dos custos indiretos às atividades desenvolvidas para satisfazer as necessidades dos cidadãos/utentes, ou seja, o pressuposto básico é que são as atividades que consomem os recursos e não os produtos".

Para a implementação do sistema ABC, exige-se o cumprimento de cinco etapas, conforme quadro seguinte.

Quadro 5 - Etapas de implementação do Sistema ABC

1ª etapa

- Identificar as atividades (principais e auxiliares) realizadas pelas entidades que consomem recursos. Elaboração de uma matriz de atividades

2ª etapa

- Atribuir os custos às atividades

3ª etapa

- 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.

4ª etapa

- Calcular o custo unitário de cada indutor de custo

5ª estapa

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

Fonte: Elaboração própria

[21] Bases de imputação que traduzem uma relação de causa-efeito com fatores que promovem o custo. A relação causa-efeito entre o gasto e o objeto de custo determina se o gasto é direto ou indireto a um determinado objeto.

De acordo com a NCP 27 (§ 21-23), o aumento dos gastos indiretos nos serviços fez com que houvesse a necessidade de aperfeiçoar a forma de imputação desses gastos, revelando-se o sistema ABC o mais adequado para a realidade das entidades públicas, cujos serviços estão focados no cidadão/utentes e nas suas necessidades. Por outro lado, o sistema ABC minimiza distorções no cálculo do custo por objeto de custo resultante de afetações arbitrárias dos gastos indiretos. Avalia também, a eficiência em relação ao custo-eficácia das atividades, especialmente quando as atividades são classificadas de acordo com o valor que acrescentam à entidade ou de acordo com os seus resultados.

As razões pelas quais o método ABC deve ser privilegiado, estão expressas no § 26, a saber:

- "Orienta a atenção dos dirigentes e gestores públicos para a gestão das atividades, principalmente para aquelas que acrescentam o valor ao cidadão/utente, facilitando a realização de objetivos e a melhoria da sua produtividade;
- Contribui para a melhoria continuada do desempenho da entidade pois facilita a fixação de objetivos no sentido de:
    - Eliminar desperdícios, através da eliminação das atividades que não acrescentam valor;
    - Melhorar a tomada de decisão, identificando as causas de consumo de recursos;
    - Melhorar a análise das despesas de estrutura;
    - Orientar a atenção da gestão para as atividades que geram custos;
    - Realizar benchmarking com outras entidades do mesmo setor de atividade, comparando os custos unitários dos indutores de custo, permitindo uma análise comparativa com as melhores práticas".

A NCP 27, no seu parágrafo 27 prevê ainda a utilização conjunta do sistema ABC e do sistema de custo por processo ou o sistema de custos por ordens de trabalho, tendo em vista o aumento da fiabilidade dos métodos de custeio.

A Norma a que nos temos vindo a referir, preconiza que o sistema de custo de processo acumula os custos de processamento por cada unidade/serviço e, finalmente, por cada resultado. O *output* de uma unidade/serviço torna-se um input da próxima unidade/serviço ou parte do seu produto final. Cada unidade/serviço reporta os seus custos, as quantidades

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

Seguindo, do mesmo modo, a citada norma, um sistema de custos por ordem de trabalho acumula e atribui custos aos projetos ou trabalhos distintos[22]. Os recursos consumidos são identificados através de uma ordem de produção e não de um processo. Este modelo é apropriado para as operações que produzem produtos específicos ou efetuam projetos e trabalhos que diferem ao nível da duração, complexidade ou *inputs* necessários.

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

No caso da utilização conjunta do método ABC com os métodos acima referidos a atribuição dos custos é feita primeiramente às atividades ou subactividades definidas nas fichas de atividades. Os custos administrativos por sua vez devem, também, ser repartidos pelas atividades ou pelas subactividades. Após esta primeira repartição dos custos, os custos de atividades devem ser repartidos pelos objetos de custos em função de número de custos da atividade (*cost drivers*).

Canha (2007, p.52) argumenta que "o ABC não é somente um método de cálculo do custo de produção, mas sim um método de controlo de gestão. Este fornece informação contabilística relevante e fundamental para a reflexão sobre o posicionamento concorrencial da empresa". Mais refere que "o ABC se mostrou uma ferramenta da Contabilidade de Gestão que lhe permite não só apurar os custos, mas também rever os próprios processos da atividade praticados pela empresa, ou seja, permite também dominar os custos." (Canha, 2007, p.57).

O processo de imputação dos gastos inicia-se com a atribuição dos gastos diretos a cada atividade ou subactividade, à medida que os recursos vão sendo consumidos/utilizados. Devem ser seguidos os seguintes procedimentos:

[22] Através da designada folha de obra.

Quadro 6 - Processo de imputação dos gastos

Primeira Fase

- Gastos com o pessoal afeto a mais do que uma atividade (com o pessoal que exerce funções de direcção de serviço, formação, ensino e investigação) deve, por regra, ser imputado às atividades em funções das horas desenvolvidas para cada atividade.
- Caso existam relações recíprocas entre as atividades auxiliares e ou entre as atividades auxiliares administrativas, deve ser aplicado o método de distribuição recíproca para apuramento do custo total destas atividades.

Segunda fase

- Proceder à distribuição dos custos das atividades auxiliares e administrativas pelas diversas atividades e subatividades principais utilizadoras desses recursos;
- Para a imputação dos custos das atividades administrativas às restantes atividades deve adotar-se como regra, o critério da percentagem dos custos diretos. Ou seja, as atividades principais com maior percentagem de custos diretos terão também uma maior percentagem de custos indiretos.

Terceira fase

- Associar um indutor de custo a cada atividade principal que mede a relação de causa efeito entre a atividade e o *output* final produzido;
- Para os custos das atividades principais, estes são imputados ao *output* final em função do número de indutores consumidos/utilizados.

Fonte: Elaboração própria

O ponto 6, § 29 da NCP 27 contempla que o sistema de contabilidade de custos ou de gestão proporciona informação útil aos responsáveis das entidades públicas para efeitos de acompanhamento das operações e de tomada de decisões sobre o futuro. A Norma prevê a divulgação interna e externa, não apenas dos elementos a incluir no relato financeiro anual, em termos genéricos, mas também de elementos específicos a constar dos relatórios dos subsetores da educação, da saúde. (Martins 2017).

"Os documentos de prestação de contas (relato financeiro de finalidades gerais) devem divulgar informação sobre a avaliação de desempenho e avaliação por programas, sobre os custos tendo por base informação disponibilizada pelo sistema de contabilidade de custos e de gestão". NCP 27 §30

Um dos grandes objetivos da contabilidade de gestão na Administração Pública é a obtenção de informações adicionais e mais pormenorizadas para a divulgação interna e externa.

Conforme o § 31, permite-se um relatório anual, diferenciado do ano civil, caso as circunstâncias da entidade assim o justifiquem, ou seja: "a informação da contabilidade de gestão a incluir no relato financeiro anual, deve corresponder ao exercício económico da informação obtida do sistema de contabilidade orçamental do sistema de contabilidade financeira, por regra coincidente com o ano civil. No entanto, a informação interna em outros momentos e para efeitos de tomada de decisão pode ser mais útil referindo-se a períodos diferentes ou mais curtos". Como a própria norma refere "Por exemplo, no caso do Ensino pode ser útil para a gestão obter informação dos custos por ano letivo".

A NCP 27 reforça a contabilidade de gestão como ferramenta de apoio à gestão, tal como consta do seu § 32 que menciona "apesar de alguma informação obtida fazer parte do relato financeiro de periodicidade anual, a contabilidade de custos é essencialmente uma ferramenta de apoio à gestão, pelo que deve dar informação constante sobre os custos das principais atividades e desvios em relação ao previsto."

Por outro lado, é dada importância às características pelas quais os relatórios se devem reger (§ 33):

"Os relatórios periódicos de relato à gestão devem contemplar os seguintes aspetos:

- Ser compreensíveis para o nível superior de gestão e para a gestão operacional;
- Fornecer custos por *outputs*;
- Identificar os custos controláveis por cada unidade envolvida na produção de *outputs*;
- Comparar os custos reais com os planos e orçamentos, com os custos padrão ou de referência, ou com uma combinação destes, e comparar os custos reais com períodos anteriores;
- Ser consistentes com a base contabilística utilizada para preparar relatórios de contabilidade financeira;
- Ser relevantes para o planeamento e execução do orçamento."

No que diz respeito aos relatórios de gestão de todas as Administrações Públicas sujeitas à aplicação do SNC-AP, está exposto no §34 que "o relatório de gestão deve divulgar, por cada bem, serviço ou atividade final, informação relativa aos custos diretos e indiretos de cada bem, serviços e atividade; rendimentos diretamente associados aos bens, serviços e atividades (se existirem); custos totais do exercício económico e custo total acumulado de atividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o

exercício económico e objetos de custos finais para as quais se determinou o custo total, os critérios de imputação dos custos indiretos utilizados e os custos não incorporados".

3. METODOLOGIA

Metodologia é o estudo analítico e crítico dos métodos de investigação e da prova. A metodologia não é, senão, uma reflexão sobre a atividade científica que está a ser desenvolvida para obter, num determinado momento, um retrato da atividade – retrato que deferirá de acordo com a Ciência sobre o que estamos a estudar. (Dencker; Viá, 2001)

Segundo Oliveira (2018), a metodologia é um conjunto de operações que devem ser estruturadas e trabalhadas a partir dos seguintes procedimentos:

- Apresentação do problema;
- Objetivos predispostos;
- Revisão de literatura permanente para a construção do quadro teórico;
- Escolha de adequados instrumentos e/ou técnicas de pesquisa;
- Definição de um cronograma das atividades;
- Recolha e análise dos dados;
- Conclusão com recomendações.

Segundo, Latorre *et al* (1996), a investigação científica e a ciência são o resultado dessa atitude incessante do homem de querer conhecer e dominar o mundo; através dele foram-se encontrando soluções para os problemas que continuamente surgiram e, ao mesmo tempo, foi-se acumulando um corpo de conhecimento que, transmitindo de geração em geração, chegou até aos nossos dias.

Para Mattar (2017), a metodologia científica é, por indução, um conjunto de procedimentos automatizados que utilizamos no mundo científico sempre que desejamos alcançar esses objetivos e essas soluções que categorizamos como específicos ou desse próprio mundo.

Já para Barros e Leheld (2014) "a metodologia científica é a disciplina que confere os caminhos para a autoaprendizagem (…). A metodologia corresponde a um conjunto de procedimentos a ser utilizado na obtenção do conhecimento. A metodologia é, pois, o estudo da melhor maneira de abordar determinados problemas no estudo atual dos nossos conhecimentos. Não procura soluções, mas escolhe maneiras de encontrá-las, integrando

o que se sabe a respeito de métodos em vigor nas diferentes disciplinas científicas ou filosóficas."

Metodologia de pesquisa, segundo Oliveira (2018), é um processo que começa com a disposição inicial de se escolher um determinado tema para pesquisar, até à análise dos dados com recomendações para minimização ou solução do problema pesquisado. Para avançar no entendimento da metodologia de pesquisa é necessário ter bem claro que o estudo do tema depende da existência de fontes que podem ser resumidas em duas vertentes: a revisão da literatura e um determinado campo de realidade empírica para se fazer a pesquisa de dados.

A primeira classificação de uma pesquisa deve ser em relação à abordagem. As pesquisas científicas podem ser qualitativas e quantitativas, ou ainda, agregar as duas classificações. A escolha vai depender da área, do objeto e dos objetos de pesquisa.

Para melhor se compreender o que se entende por pesquisa qualitativa[23] e pesquisa quantitativa, elaborámos o seguinte quadro:

Quadro 7- Pesquisa qualitativa e pesquisa quantitativa

	Qualitativo	**Quantitativo**
Objetivo	O objetivo é compreender os fenómenos através da seleção e pesquisa dos dados, estudar todas as particularidades dos dados apresentados e as experiências individuais.	O objetivo é compreender os fenómenos através da seleção de dados numéricos, apontando preferências, comportamentos e outras ações dos indivíduos que pertencem a determinado grupo ou sociedade.
Tipo de dados	A pesquisa qualitativa reúne os dados que são selecionados de forma narrativa, como diários, questionários abertos, entrevistas e observações que não são codificadas usando um sistema numérico.	A pesquisa quantitativa reúne dados que podem ser codificados de forma numérica.
Quando é usado	Usado para entender os motivos, opiniões e motivações subjacentes. Neste tipo de pesquisa são fornecidas informações sobre um problema ou a ajuda para desenvolver ideias ou hipóteses para a resolução do problema.	A pesquisa quantitativa é usada para quantificar um problema com dados numéricos ou dados que podem ser transformados em dados estatísticos. A quantificação de atitudes, opiniões e comportamentos são usadas para

[23] "[…] parte de questões ou focos de interesses amplos, que vão se definindo à medida que o estudo se desenvolve. Envolve a obtenção de dados descritivos sobre pessoas, lugares e processos interativos pelo contato direto do pesquisador com a situação estudada, procurando compreender os fenômenos segundo a perspetiva dos sujeitos, ou seja, dos participantes da situação em estudo." Arilda Schmidt Godoy, professora do Departamento de Educação da UNESP do Rio Claro, no artigo Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades"

	Pesquisa qualitativa também é usada para descobrir tendências de pensamentos e opiniões.	divulgar os resultados de uma população.
Tipo de abordagem	Subjetivo, orientado aos processos.	Objetivo, orientado para os resultados.
Amostragem	Selecionada. Utiliza-se uma amostra pequena, a fim de obter uma compreensão aprofundada.	Aleatória. É selecionada uma amostra representativa grande, a fim de divulgar resultados para uma população.
Medição e Método de seleção	Não tem qualquer tipo de padrão. Os resultados são obtidos durante as entrevistas. Flexível, apenas é específico em termos gerais.	É feito com um determinado padrão numérico (medições, números). Os resultados são analisados no final. Estruturado, inflexível, especificado em detalhes antes do estudo.
Estratégias para seleção de dados	Alguns métodos comuns inserem-se em determinados tipos de grupos (discussões em grupo), entrevistas individuais e observações.	Questionários online, questionários impressos, entrevistas presenciais, telefónicas ou digitais, estudos longitudinais, intercetores de sites e observações sistemáticas.
Análise dos dados	Os dados brutos estão em palavras e são analisados em curso. Envolvem o uso de observações e comentários para se chegar a uma conclusão.	Os dados brutos são números e são analisados no final do estudo, utilizando os cálculos estatísticos para chegar a uma conclusão.
Interpretação dos dados	As conclusões são provisórias e podem sofrer alterações ao longo do tempo. As conclusões estão a ser atualizadas de forma contínua. As conclusões são de responsabilidade do leitor	As conclusões são formuladas no final do estudo, declaradas com grau de certeza predeterminado. Conclusões são da responsabilidade do pesquisador.

Fonte: Diana, J.,https://www.diferenca.com/pesquisa-quantitativa-e-pesquisa-qualitativa/

Em suma, conclui-se que as principais diferenças entre os dois tipos de pesquisa são números e cálculos matemáticos e o caracter subjetivo, usando narrativas escritas ou faladas, para a pesquisa quantitativa e qualitativa, respetivamente, posto isto, e para o estudo de caso irá ser utilizado o método quantitativo.

4. ESTUDO DE CASO

No estudo de caso vai ser analisado o impacto das transferências no domínio da educação no Município da Figueira da Foz. Inicialmente para enquadrar a entidade, irá ser feito uma breve apresentação do concelho e do Município.

4.1. O concelho da Figueira da Foz

Para melhor contextualizar o nosso estudo, iremos fazer uma breve caracterização do concelho da Figueira da Foz. Este concelho integra o distrito de Coimbra, da província da Beira Litoral, situado na foz do Rio Mondego com o Oceano Atlântico. É a segunda maior cidade do distrito de Coimbra. Foi conhecida como a "Rainha das Praias de Portugal". Recentemente, o Cabo Mondego foi declarado como Monumento Natural Nacional.

A Figueira da Foz tem uma área de 379,05 km^2 e 62.125 habitantes (dados de 2011), sendo que 47,28% são do sexo masculino e 52,72% do sexo feminino. As cerca de 24.480 famílias espalham-se por 43.220 alojamentos.

O concelho é limitado a norte pelo concelho de Cantanhede, a leste pelo de Montemor-o-Velho e Soure, a sul por Pombal e a Oeste pelo Oceano Atlântico.

A Figueira da Foz está subdividida em 14 freguesias: Alhadas, Alqueidão, Bom Sucesso, Buarcos e São Julião, Ferreira-a-Nova, Lavos, Maiorca, Marinha das Ondas, Moinhos da Gândara, Paião, Tavarede e Vila Verde.

O concelho da Figueira da Foz é um dos centros turísticos mais importantes de Portugal, tem situado na sua cidade o casino mais antigo da Península Ibérica e o único da região centro. Tem uma praça de touros, um extensivo areal (é considerada a praia urbana mais larga da Europa), com equipamentos lúdicos e desportivos e uma animada vida noturna.

4.2. Município da Figueira da Foz

4.2.1. Caracterização

O Município da Figueira da Foz é uma pessoa coletiva de direito público, exercendo as atribuições conferidas por lei às autarquias locais. Possui população e território próprio e as suas atividades são direcionadas à concretização das atribuições que lhe estão legalmente conferidas pelo novo regime jurídico das autarquias locais, a Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, em áreas como: a organização e funcionamento/gestão corrente;

planeamento do urbanismo e da construção; relação com outros órgãos autárquicos, etc. A Câmara Municipal da Figueira da Foz é composta por 9 Autarcas eleitos, representando diferentes forças políticas, sendo o primeiro, o Presidente e 8 vereadores.

"O edifício dos Paços do Concelho é de gosto eclético, datado de 1897, projetado pelos arquitetos italianos Cesare Lanz e Giuseppe Fiorentini. Da fachada principal, virada para a Av. Saraiva de Carvalho, destaca-se o corpo central coroado por frontão triangular, com tímpano decorado com as armas da cidade. A fachada lateral esquerda é animada por uma ampla janela com bandeira em hemiciclo, que abrange o piso térreo e o primeiro andar. Com a dignidade e sobriedade própria dos edifícios desta natureza, é no salão nobre que se revela a sua maior riqueza decorativa. Decorado segundo um projeto de Ernesto Korrodi, destacam-se os monumentais escudos, em estuque, coroados, e profusamente ornamentados com folhas de louro e palmas, nos ângulos do salão", conforme mencionado no site do Município. [24]

O edifício localiza-se na Avenida Saraiva de Carvalho, 3084-501 Figueira da Foz.

4.2.2. Missão, Valores e Princípios

"O Código de Conduta Ética do Município da Figueira da Foz, designado por código, publicado no dia 3 de abril 2020 em diário da república, tem como principal função transmitir um conjunto de princípios e de normas de comportamento que deverão ser observados, quer pelos membros do Órgão Executivo, quer pelos trabalhadores municipais, no âmbito e no exercício das suas funções.

O desempenho da missão pública implica para os membros do Órgão Executivo e para os trabalhadores municipais, estes individualmente considerados, uma responsabilidade e um dever de lealdade para com o Município da Figueira da Foz, e um dever de respeito pelos direitos e interesses legítimos, legalmente protegidos, dos cidadãos.

Todos os destinatários do código, para além de se encontrarem vinculados ao regime jurídico vigente, ficam, igualmente, obrigados a observar os princípios éticos aqui estabelecidos, que devem nortear a sua conduta, privilegiando os mesmos acima de quaisquer ganhos privados ou pessoais.

---

[24] História | CM Figueira da Foz (cm-figfoz.pt) – www.cm-figfoz.pt

O código estabelece um conjunto de princípios e normas que visam alcançar padrões de conduta irrepreensíveis e comportamentos eticamente adequados aos cargos e funções desempenhados, o que pretende reforçar a confiança entre o cidadão e o Município, estabelecendo a relação em padrões claros, rigorosos e duradouros. Neste sentido, a interiorização destas condutas há-de revelar-se numa mudança de valores e de estilo do próprio funcionamento dos serviços públicos que, complementando os vários preceitos legislativos aplicáveis, em muito podem contribuir para o seu aperfeiçoamento."

4.2.3. Estrutura Orgânica

A 30 de dezembro 2013, foi aprovada na sessão da Assembleia Municipal, sob proposta da Câmara Municipal, a estrutura orgânica dos serviços do Município da Figueira da Foz.

Segundo o Decreto-Lei nº 305/2009 de 23 de outubro, artigo 7º, alínea a), a Câmara Municipal da Figueira da Foz aprovou a 14 de setembro 2020 a alteração à estrutura orgânica, que consiste na criação de unidades orgânicas flexíveis e das atribuições e competências previstas, dentro dos limites fixados pela Assembleia Municipal.

Os serviços de apoio técnico assumem um papel fundamental na preparação e fundamentação das decisões político-administrativas conforme organograma (anexo 1)

4.3.Estudo de caso

Este estudo tem como função mostrar com detalhe o funcionamento da contabilidade de gestão no Município da Figueira da Foz, fazendo uma análise sobre o impacto das transferências no domínio da educação no município.

Para melhor análise desta competência, que foi assumida pelo município[25], este utiliza, a contabilidade de gestão e a classe 9, para compreender o impacto que esta acarreta nas contas do município.

4.3.1. Contabilidade de Gestão e a Classe 9

Como referido anteriormente, o Município da Figueira da Foz aplica a norma NCP 27 – Contabilidade de gestão, cumprindo o normativo aplicável "SNC-AP".

[25] Transferências de competências nos órgãos municipais, no domínio da educação, previsto na lei n.º 50/2018, de 16 de agosto e concretizado pelo decreto-lei n.º 21/2019, de 30 de janeiro, na redação dada pelo decreto-lei n.º 84/2019, de 28 de junho

Esta norma, contempla um plano de contas que, partindo de uma reclassificação dos gastos por natureza (contabilidade financeira; classe 6) para gastos por objeto de custeio (contabilidade de custos), permita o uso da digrafia e o apuramento dos custos (e, quando aplicável, dos rendimentos) por departamento, função, atividade, bem, serviço, etc.

Ao aplicar a NCP 27, as entidades sujeitas ao SNC-AP podem utilizar as contas da classe 9, continuando, assim, a ser destinadas ao subsistema da Contabilidade de Gestão, em complemento às contas da Classe 0 para a Contabilidade Orçamental e às contas das Classes 1 a 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.

A informação produzida pela NCP 27 é de caracter público e enfatiza o facto das informações produzidas por este subsistema, terem em particular atenção os utilizadores externos.

De acordo com o Decreto-Lei 192/2015, nº 6 e NCP 27 - "A informação produzida sobre custos, economia, eficiência e eficácia das atividades desenvolvidas, bem como sobre a quantia e os recursos necessários para suportar atividades futuras, vem satisfazer também as necessidades dos utilizadores externos promovendo assim a responsabilização pela prestação de contas e os propósitos de relato orçamental, financeiro e de gestão de finalidade geral".

O subsistema da contabilidade de gestão recomendado é o sistema duplo contabilístico.

Segundo o parágrafo 37 da NCP 27, devem ser obtidos mapas de informação indicando o custo direto e indireto e o respetivo rendimento associado, por cada:

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

Quadro 8 - Serviços internos e serviços prestados para as autarquias locais

Atividades ou serviços Principais	**Base de Repartição/indutor**	**Custo Final**
Educação	Escola/Estabelecimento	Custo por escola

Fonte: Adaptação do manual de Implementação SNC-AP

Neste sistema existem duas contabilidades a funcionar de forma independe:

- Contabilidade financeira que apura o resultado global pela diferença entre os rendimentos e os gastos;
- Contabilidade de gestão que tem como objetivo o apuramento dos mesmos resultados da contabilidade financeira, através das operações internas de apuramento dos gastos e rendimentos, por produto, serviço ou qualquer outro custo

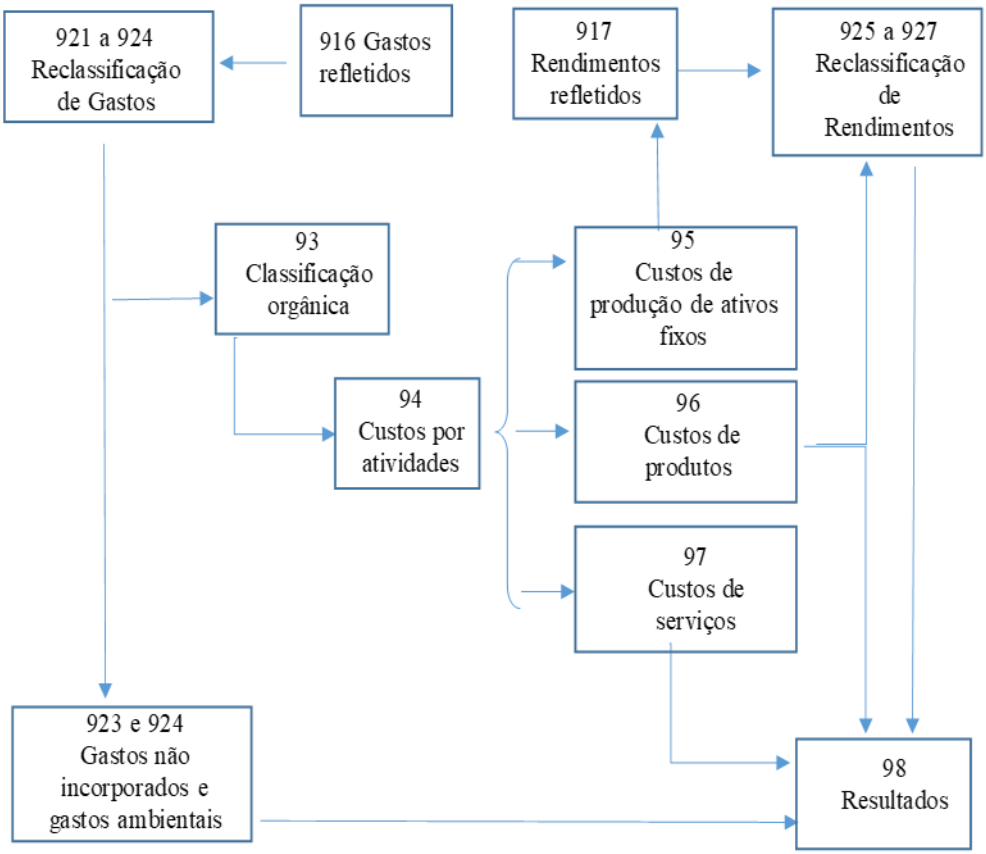
O plano de contas a adotar deve partir da reclassificação dos gastos por natureza, contabilizados na Classe 6 da contabilidade financeira, refletindo todos os passos até ao apuramento dos gastos por objetivo de custo (por departamento, por curso. Etc..). No final, os gastos devem ser contabilizados na conta de resultados desse objeto de custo. Por sua vez, os rendimentos da classe 7 da contabilidade financeira, devem ser registados nas contas de resultados desses mesmos objetos de custo.

O registo contabilístico da contabilidade de gestão deve reger-se por um registo digráfico, ou seja, tal como na contabilidade financeira, existirá sempre o mesmo valor a débito e a crédito em qualquer conta que for movimentada.

No registo digráfico pressupõe-se a existência de contas refletidas na classe 9, que reclassificam os gastos (classe 6) e os rendimentos (classe7) para a contabilidade de gestão.

Para melhor compreensão, demonstra-se o funcionamento das contas da Classe 9 na seguinte figura:

Figura 1- Funcionamento da classe 9 adaptado do manual de implantação (MI)



Fonte: Adaptado do Manual de Implementação do SNC-AP

4.3.2. Enquadramento legal da transferência de competências no domínio da educação

O Município da Figueira da Foz aceitou a transferência de competências do domínio da educação, no âmbito do consagrado no Decreto-Lei nº 21/2019, de 30 de janeiro, na redação dada pelo Decreto-Lei nº 84/2019, de 28 junho. A assunção de transferência de competências acima referidas enquadra-se no padrão de competências dos Municípios, estabelecidos no artigo nº 11 da Lei nº 50/2018 - Lei-quadro da transferência de competências para as autarquias locais e para as entidades intermunicipais.

Segundo o artigo nº 11 da Lei nº 50/2018, as novas competências dos municípios são:

1. É da competência do órgão participar no planeamento, na gestão e na realização de investimentos relativos aos estabelecimentos públicos de educação e de ensino integrado, incluindo o profissional, nomeadamente na sua construção, equipamentos e manutenção.

2. Compete igualmente ao órgão municipal, no que se refere á rede pública de educação pré-escolar e de ensino básico e secundário, incluindo o ensino profissional:
    - Assegurar as refeições escolares e a gestão de refeitórios escolares;
    - Apoiar as crianças e os alunos no domínio da ação social escolar;
    - Participar na gestão dos recursos educativos;
    - Participar na aquisição de bens e serviços relacionados com o confinamento dos estabelecimentos e com as atividades educativas de ensino e desportivas de âmbito escolar;
    - Recrutar, selecionar e gerir o pessoal não docente inserido nas carreiras de assistente operacional e de assistente técnico.
3. Compete ainda ao órgão municipal:
    - garantir o alojamento aos alunos que frequentem o ensino básico e secundário, como alternativa ao transporte escolar;
    - assegurar as atividades de enriquecimento curricular, em articulação com os agrupamentos de escolas;
    - promover o cumprimento da escolaridade obrigatória;
    - participar na organização da segurança escolar.

4.3.2.1. Caracterização da população escolar

A população escolar da Figueira da Foz é composta por quatro níveis de ensino:

- O ensino pré-escolar que é constituído por 20 jardins de infância e 595 crianças distribuídas por quatro agrupamentos escolares:
    - Agrupamento de escola Figueira Mar que tem dois Jardins de infância e 97 crianças;
    - Agrupamento de escolas Figueira Norte composto por sete jardins de infância e cento e vinte e cinco crianças;
    - Agrupamentos de escolas do Paião tem sete jardins de infância e cento e quarenta e três crianças;
    - Agrupamento de escolas da Zona Urbana contempla quatro jardins de infância e duzentas e trinta crianças.

- O ensino do 1º Ciclo do Ensino Básico (1º CEB) é composto por 26 estabelecimentos de ensino e mil seiscentos e dezasseis alunos distribuídos pelos quatro agrupamentos escolares:
    - Agrupamento de escolas Figueira Norte é constituído por oito escolas e duzentos e doze alunos;
    - Agrupamento de escolas Figueira Mar composto por quatro escolas e duzentos e setenta e cinco alunos;
    - Agrupamento de escolas do Paião organizado em nove escolas e trezentos e quarenta e seis alunos;
    - Agrupamento de escolas da Zona Urbana consistido em cinco escolas e setecentos e oitenta e três alunos.
- O ensino do 2º e 3º ciclo do ensino básico e Ensino secundário é formado por quatro agrupamentos de escolas e uma escola não agrupada, sendo sete os estabelecimentos de ensino com 2º e 3º ciclos. No 2º ciclo frequentam mil e vinte e um alunos e no 3º ciclo mil quinhentos e noventa e dois alunos.
    - O agrupamento de escolas Figueira Norte, conta com cento e trinta e um alunos no 2º ciclo, trezentos e noventa e oito no 3º ciclo e trezentos e sessenta e um no ensino secundário.
    - Agrupamento de escolas Figueira Mar, no 2º ciclo tem cento e trinta e cinco alunos, no 3º ciclo, conta com duzentos e trinta e quatro alunos e no ensino secundário conta com quinhentos e setenta e sete alunos.
    - Agrupamento de escolas do Paião, no segundo ciclo conta com cento e setenta e quatro alunos e no segundo ciclo duzentos e oitenta e oito alunos;
    - Agrupamento de escolas da Zona Urbana, conta com quinhentos e oitenta e oito alunos e no terceiro ciclo duzentos e oitenta e nove alunos;
    - Escola secundária Dr. Joaquim de Carvalho, no terceiro ciclo conta com trezentos e oitenta e três alunos e no ensino secundário conta com setecentos e cinquenta e três alunos.

4.3.2.2. Serviços desenvolvidos na sequência da transferência de Competências

Aquando da transferência de competências para o município, foram assegurados vários serviços, como por exemplo:

- PEDEPE – Programa de expansão e desenvolvimento da educação pré-escolar;

  - CAF – Componente de apoio à família (*Know How*);
  - AAAF – Atividades de animação e apoio à família (Juntas de Freguesia).
- Refeições escolares – (Juntas de Freguesias e Gertal);
- ATL – 1º Ciclo do ensino básico (juntas de freguesia, empresa *HobbyVida*);
- AEC's – Jardins de infância e primeiro ciclo (empresa *HobbyVida*);
- Distribuição do Leite escolar (empresa casa do Frio);
- Rede de Transportes escolares (ETAC, Rodoviária do Liz, Alfredo Farreca Rodrigues, Lda.; Teresa Caldeira, Táxis, Lda.);
- Combustíveis (Galp, LusitaniaGás e EDP);
- Eletricidade (EDP);
- CTT (Despesas postais e renovação de apartados);
- Telecomunicações (Altice);
- Serviço de Controlo de Pragas (Ratatui);
- Serviço de controlo extintores (Extintel).

4.4. Apresentação, contabilização e análise dos Resultados da Investigação

O município, aceitou a transferência de competências do domínio da educação, trazendo com isto uma panóplia de encargos associados. Devido a sua diversidade foi optado por analisar as rubricas com maior impacto no orçamento do Município:

- Transportes escolares;
- Refeições escolares.

4.4.1. Apresentação

4.4.1.1. Transportes escolares

O Município da Figueira da Foz, na rede de transportes escolares do seu concelho estipula a utilização de carreiras públicos de passageiros das empresas rodoviárias e ferroviárias.

No caso em que as localidades não são abrangidas pela rede de transportes, o Município é responsável pela promoção de transporte entre as localidades até aos centros escolares com a devida organização de circuitos especiais. Para o efeito, o Municío asseguira o transporte com veículos próprios ou com a contratação de empresas especializadas para o efeito.

4.4.1.2. Refeições escolares

Todas as refeições servidas na rede escolar do Município seguem as regras da Direção Geral da Educação do Ministério da Educação e das demais diretrizes do Ministério da Saúde.

A oferta, a confeção/apresentação dos produtos alimentares tem como objetivo incutir as crianças um estilo de vida saudável e dar-lhes a conhecer a importância da refeição ao nível da socialização, sendo estas sempre supervisionadas por um elemento assegurado pelo Município.

4.4.2. Lançamentos

4.4.2.1. Lançamento dos transportes e refeições escolares

O Municipio após todas as conferências e validações, das faturas dos serviços prestados, e cumprindo todos os procedimentos adotados e aprovados, é lançada a despesa, da seguinte forma::

1º Lançamento da fatura na contabilidade financeira

- Transportes Escolares

Figura 2 - Lançamento na contabilidade financeira Transportes/ Refeições Escolares

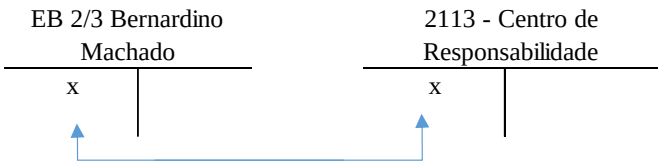
- Refeições Escolares

Fonte: Elaboração Própria

2º Lançamento na contabilidade do custo do serviço e respetivo centro de respondabilidade:

- Transporte Escolares

Figura 3 - Lançamento na Contabilidade de Custos - Transportes Escolares/Refeições Escolares



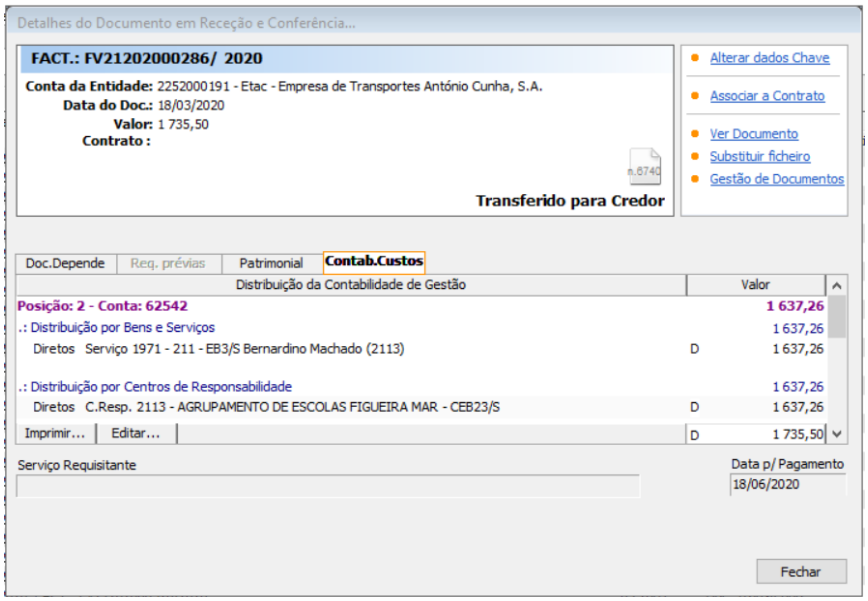
- Refeições Escolares

Fonte: Elaboração Própria

Demonstração da repartição da fatura de transporte e refeições na contabilidade de custos pelos serviços, no programa informático do Município.

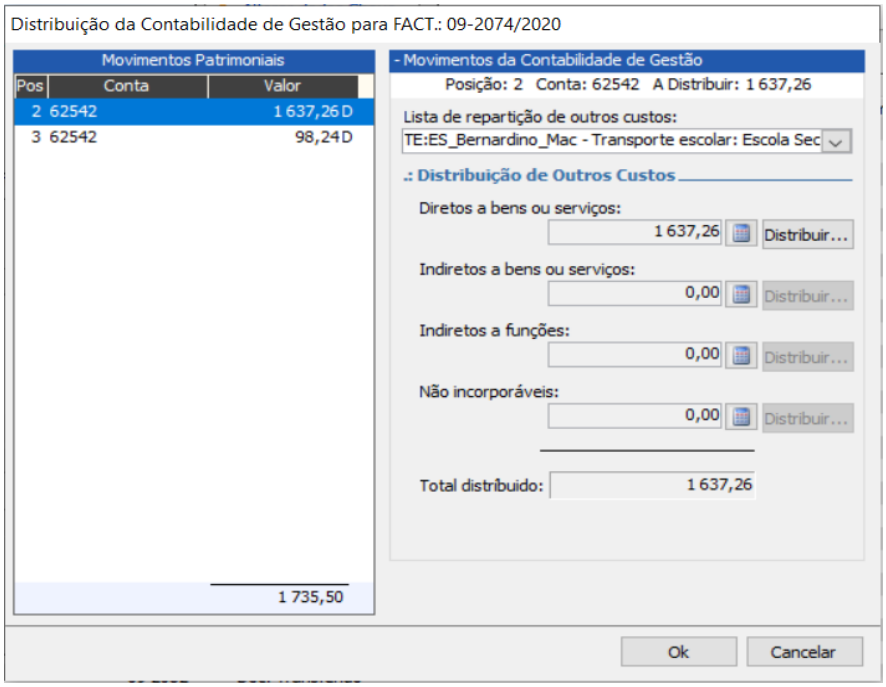
- Transporte Escolares

Figura 4- Distribuição da Contabilidade de Custos



Fonte: SNC-AP – Município da Figueira da Foz

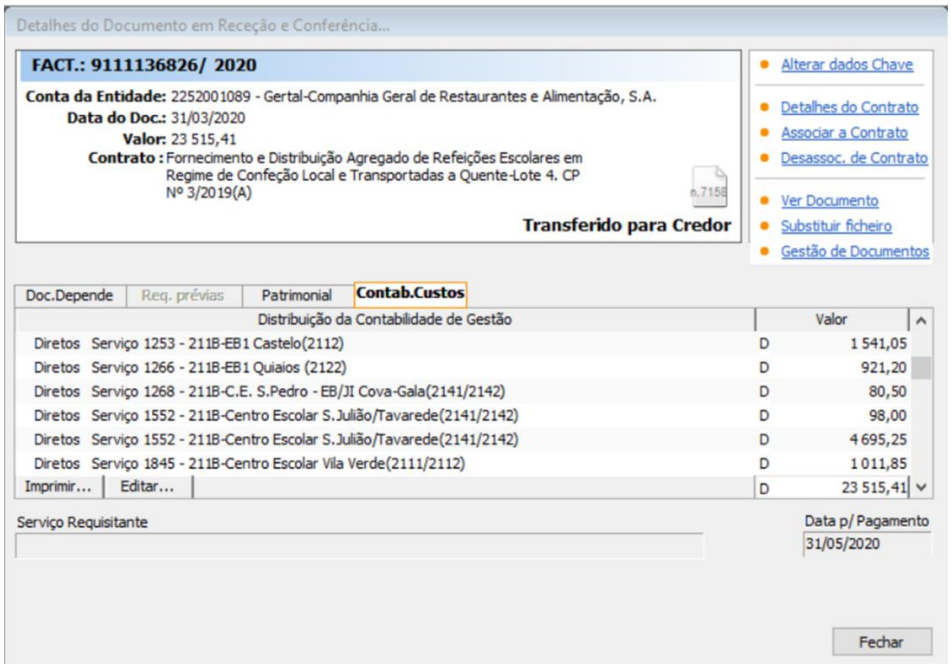
Figura 5 - Distribuição da Contabilidade de Gestão



Fonte: SNC-AP -Município da Figueira da Foz

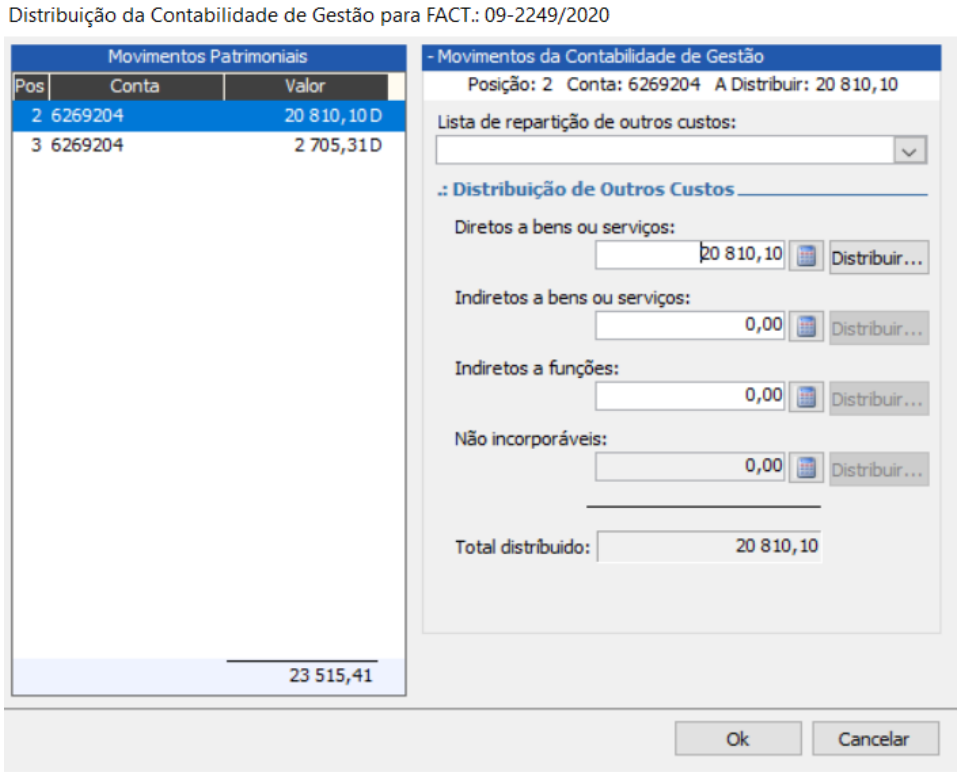
- Refeições Escolares

Figura 6 - Distribuição da Contabilidade de Custos



Fonte: SNC-AP – Município da Figueira da Foz

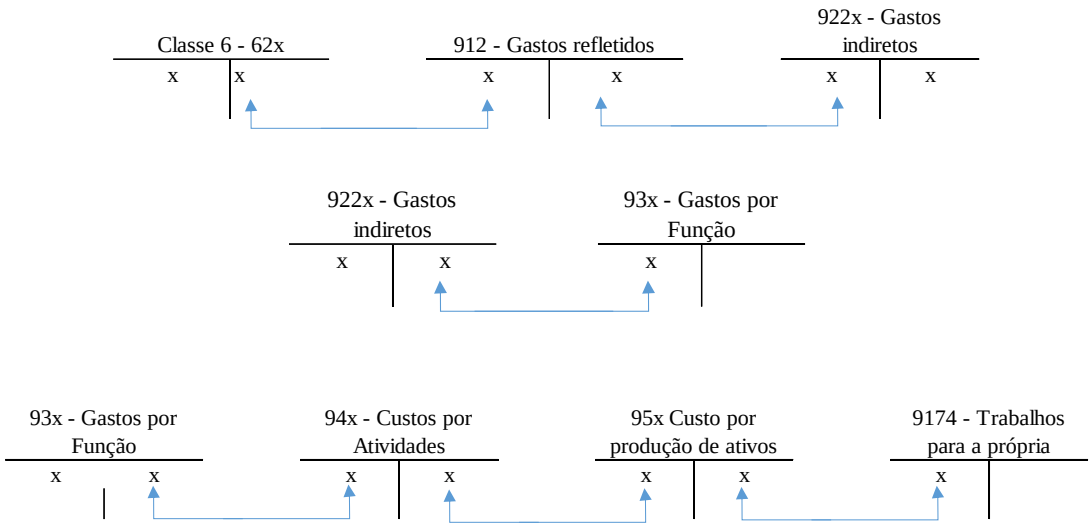
Figura 7- Distribuição da Contabilidade de Gestão



Fonte: SNC-AP – Município da Figueira da Foz

3º Lançamento na classe 9 – Gastos Indiretos

Figura 8 - Lançamento na Classe 9 - Gastos Indiretos



Fonte: Elaboração Própria

A conta 91- Gastos refletidos têm como obejtivo fazer a interligação das contas da contabilidade financeira e as contas da contabilidade de gestão. Recorre-se a esta conta,

apenas para registar os gastos e rendimentos da contabilidade financeira que são contabilizados nas contas da classe 6 e na classe 7. Por sua vez a conta 92 – Gastos indiretos têm como objetivo converter os gastos e rendimentos por natureza em gastos e rendimentos funcionais; têm também como objetivo reclassificar os gastos e os rendimentos registados na contabilidade financeira em contas de gastos e rendimentos na contabilidade de gestão.

A conta 93- Gastos por Função apenas é utilizada se a entidade pretender obter os gastos por função da uma estrutura orgânica, ou seja, por departamento, serviço, divisão, etc…; quando esta conta é utilizada deve ser desagregada pelos departamentos ou serviços ou pelas divisões, dependendo do apuramento dos gastos que é pretendido fazer. Esta conta ao ser utilizada a débito, a contrapartida das contas de gastos 921 – pelos gastos diretos afetos a unidade e a conta 922 – gastos indiretos, apenas pela parte dos gastos indiretos que corresponde.

A conta 94 – Custos por Atividades é utilizada quando o subsistema de contabilidade de gestão utilizado é o método ABC. Esta conta aquando utilizada deve ser desagregada pelas atividades da entidade, principais e auxiliares. Estas subcontas são debitadas pela conta 93 (caso esta seja utlizada); debitada também pela da conta 921 – Gastos indiretos, pela sua totalidade e pela conta 922 – gastos indiretos pela parte que corresponde a cada atividade. A conta 94 é creditada pela conta 95 – Custo de produção de ativos fixos (se o gasto for afeto a um ativo fixo); e pela conta 96 – Custo de produção ou do custo de serviços – conta 97.

A conta 95 destina-se a apurar os custos de produção, pela própria entidade, de ativos fixos tamgíveis, intangíveis ou propriedades de investimento.A conta 95 deve ser desdobrada por cada bem produzido e destinado ao ativo fixo da entidade. A conta 95 vai registar a débito os gastos efetivos dos ativos em contrapartida da conta de custos por atividades – 94 e da conta 921 – gastos diretos; por sua vez a crédito irá ter a contrapartida da subconta de trabalhos para a própria entidade – Conta 9174.

4.4.3. Análise dos resultados da investigação

O Município através da contabilidade de custos consegue saber ao pormenor o valor gasto em cada serviço, extraindo diversos mapas (ver anexos 2 ao 7).

Durante o estudo de caso não foram apresentados valores discriminados devido a vários fatores:

- à complexidade da aplicação informática;
- a aplicação do novo normativo contabilístico;
- ser o primeiro ano que o Município assume as competências da área da educação.

Posto isto, é apresentado em forma de tabela o impacto que a transferência assumida pelo Município teve sobre o orçamento anual de despesa de 2020:

Tabela 1- Impacto da transferência assumida pelo Município da Figueira da Foz

	2020
Total de todos os custos assumidos com as transferências	
Total das despesas efetivas com transporte escolares	457 244,21 €
Total das despesas efetivas com refeições escolares	1 686 102,46 €
Orçamento do Município 2020	
Orçamento para 2020 - despesas	62 303 886,95 €
Rubrica educação ((0401) + (0402)) no orçamento 2020	7 425 352,00 €
Impactos:	
Total das despesas efetivas com transporte escolares no Orçamento para 2020 - despesas	0,73%
Total das despesas efetivas com refeições escolares no Orçamento para 2020 - despesas	2,71%
Rubrica educação ((0401) + (0402)) no orçamento 2020 no Orçamento para 2020 - despesas	11,92%
Total das despesas efetivas com transporte escolares na Rubrica educação ((0401) + (0402)) no orçamento 2020	6,16%
Total das despesas efetivas com refeições escolares na Rubrica educação ((0401) + (0402)) no orçamento 2020	22,71%

Fonte: Elaboração Própria

Fazendo uma breve análise da tabela podemos verifica-se que o impacto da despesa de transporte representa 0,73% do orçamento da despesa de 2020, no entanto, sobre o orçamento que o Município calculou para a transferência da educação, os transportes representam 6,16%. Em relação, as refeições escolares esta rúbrica têm um maior impacto no orçamento das despesas face aos transportes (2,71%).

No que diz respeito ao impacto das refeições escolares no orçamento da educação estas representam 22,71%.

O Município da Figueira da Foz ao assumir a transferência da educação para a sua alçada fez com que o orçamento da educação tivesse um impacto de 11,92% sobre o orçamento total da despesa.

O Município aplica a contabilidade de gestão eficazmente de modo obter rácios/dados de forma a que a sua informação financeira, bem como as despesas e receitas que possui sobre as atividades das quais têm competências.

"A contabilidade de gestão permite avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos." (DL 192/2015, de 11 de setembro, art.º 4º, nº4).

CONCLUSÃO

A evolução da contabilidade pública é marcada por dois normativos distintos e importantes cada um na sua época: o POCP e o SNC-AP. O POCP tinha como objetivo criar condições para a incorporação dos diferentes aspetos da contabilidade - orçamental, patrimonial e analítica; O SNC-AP surge com o objetivo de reformar todos os sistemas de contabilidade usados nas diversas entidades da AP.

A contabilidade de gestão tem como grande objetivo o apuramento e análise dos custos incorridos na obtenção do objeto de custo final, seja este um ativo, serviço, cliente, projeto etc. Esta contabilidade está vocacionada não apenas para os factos já ocorridos, mas também para a previsão dos custos a incorrer, auxiliando assim na tomada de decisões a todos os níveis de entidade.

A contabilidade de gestão permite ao Município apurar os gastos de forma útil para cada decisão.

O método ABC apresenta várias vantagens para o seu uso, sendo uma delas, o maior rigor na repartição dos custos indiretos pelos objetos de estudo; "outra vantagem é que este sistema minimiza as distorções no cálculo do custo por objeto de custo resultante de afetações arbitrárias dos gastos indiretos. Ao obter o custo por atividades é possível apurar os custos por bens e serviços de forma mais rigorosa" (NCP 27, 2015, §22).

Como é evidenciado no estudo de caso, numa primeira fase há uma repartição dos gastos na contabilidade financeira, e numa segunda fase repartição dos gastos das atividades pelos objetos de custos (serviços). Posto isto, o sistema de custeio ABC facilita o conhecimento das atividades estudadas devido ao método de repartição.

De acordo com os dados apresentados verifica-se que a educação sendo uma das muitas competências assumidas pelo Município, e visto que o Município em causa é um Município de grande dimensão pode-se concluir que a educação tem um grande impacto no orçamento anual do Município.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Aeca. 2003. *Contabilidad de gestión para la toma de decisiones*, Documento n.º 27. AECA, Madrid.

Almeida, José Rui; (2005), Contabilidade de Custos para Autarquias Locais; 2ª edição; Vida Económica;

Araújo, J. M. (2005). *A Implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos Planos Sectoriais dos Serviços Autónomos da Administração Central: Estudo e Análise.* Universidade do Minho. Minho: Universidade do Minho.

Barros, Aidil Jesus de Silveira; Lehfeld, Neide Aparecida de Souza (2014). Fundamentos da Metodologia Científica, 3 ed São Paulo: Pearson Prentice Hall

Bernardes, Arménio Ferreira (2001). Contabilidade Pública e autárquica (POCP e POCAL). Coimbra. Centro de Estudos e Formação Autárquica.

Caiado, A.C.P. (2020) Contabilidade analítica e de Gestão (9ª edição). Lisboa: áreas editora;

Canha, H.M. (2007). *O método ABC como fator de competitividade da empresa.* CTOC .2005 – 52:58pp

Carvalho, Domingues Viriato Pereira de, 2009, "A aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública no Exército: O caso específico de avaliação e gestão do património". Curso de Administração Militar. Academia Militar, Lisboa. 1-108 pp.

Carvalho, João; Costa, Teresa Carmo; Macedo, Natália, (2008), "A Contabilidade Analítica ou de Custos no Sector Público" Revista TOC n.º 96, de março de 2008;

Korobka, R. & Lopes, A. I. (2017). Contabilidade de custos numa autarquia local: proposta de implementação. Gestin. 14-15, 331-353

Costa, T. C. S. 2005. A utilidade da Contabilidade de Custos nas autarquias: O caso da fixação das tarifas e preços municipais. Dissertação de mestrado, Universidade do Minho, Portugal.

Costa, T., Carvalho, J. (2006). O Contributo da Contabilidade de Custos para a fixação das tarifas e preços na administração local em Portugal. BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos. 3(2), 189-199.

Dencker, Ada de Freitas Maneti; VIÁ, Sarah Chucid da. (2001) Pesquisa empírica em ciências humanas (com ênfase em comunicação). São Paulo; Futura.

Diana, J..,https://www.diferenca.com/pesquisa-quantitativa-e-pesquisa-qualitativa/

Drury, C. 2008. *Management and cost accounting* (7th edition). London: Cengage Learning EMEA.

Gaiola, António; Mariaca, René (2005) - La contabilidad pública en Bolivia, España y Portugal: una descripción comparada. Documento de Trabajo nº 08/05, Julio. La Paz: Universidad Católica Boliviana. Instituto de Investigaciones Socio Económicas;

Jovanovic, T. (2013). Public Sector Accounting Reform. Paper presented at the 21st International Conference: "Regionalisation and Inter-regional Cooperation". Belgrade.

Linhares, M.A. (2019). *Eficiência Financeira dos Municípios e Qualidade de Vida dos Cidadãos.* Tese de Mestrado em Gestão das Organizações, Ramo de Gestão Pública. Instituto Politécnico de Bragança - Associação de Politécnicos do Norte (APNOR), 123 pp

Lira, M.M.C. Normalização e Estrutura Conceptual da Contabilidade Pública - Sebenta da Unidade Curricular Contabilidade e Finanças Públicas II

Martins, A. (2017). Contabilidade de Gestão nas Administrações Públicas. Rui dos Livros

Mattar, João. Metodologia (2016, p.7781) Científica na Era Digital, 4 ed São Paulo; Saraiva, 2017 ME

Mozzicafreddo, Juan e Gomes, João Salis. 2011 - Projetos de Inovação na Gestão. Mundos Sociais. ISBN: 9789899678361

Oliveira, Maria Marly de Como fazer Pesquisa Qualitativa 7 ed Petró…, Rj; Vozes, 2018

Pedrosa, E.M.C. (2013). *Contabilidade de Custos nas Autarquias Locais da Região Centro de Portugal.* Tese de Mestrado em Contabilidade. ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa, 101 pp

Legislação

Decreto n.º 22520, de 13 de maio de 1933 - Fixa as bases a que têm de obedecer os serviços de orçamento, contabilidade e tesouraria dos corpos administrativos, com exceção das juntas gerais autónomas;

Decreto Regulamentar nº 92-C-84, 28 de dezembro - Normas de Execução da Contabilidade;

Decreto-Lei n.º 100/1984, de 29 de março - Definição das atribuições das Autarquias Locais;

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho - Sistema de Normalização Contabilística; Decreto-Lei n.º 232/1997, de 3 de setembro - Plano Oficial de Contabilidade Pública;

Decreto-Lei n.º 410/1989, de 21 de novembro - Plano Oficial de Contabilidade;

Decreto-Lei n.º 54-A/1999, de 22 de fevereiro - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais;

Decreto-Lei nº 192/2015 de 11 de setembro – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas;

Decreto-Lei nº 226/93, de 22 de junho - Lei das Finanças Locais;

Decreto-Lei nº 232/97 de 3 de setembro – Plano Oficial de Contabilidade Pública;

Decreto-Lei nº 243/79, 25 de julho - Enquadramento do Orçamento do Estado;

Decreto-Lei nº 341/83, 21 de julho - Plano de Atividade e Orçamento. Ferreira, C. (2013);

Decreto-Lei nº133/2013, de 10 de outubro – Regime Jurídico do Setor Público Empresarial;

Decreto-Lei nº155/92 de 28 de julho – Regime de Administração Financeira do Estado;

Lei n.º 1/79, de 2 de janeiro - Reforma da Contabilidade das Autarquias Locais;

Lei n.º 159/1999, de 14 de setembro - Estabelece o quadro de transferência de atribuições e competências para as autarquias locais;

Lei n.º 2/2007 de 15 de janeiro - Estabelece o regime financeiro dos municípios e das freguesias;

Lei n.º 8/1990, de 20 de fevereiro - Regime financeiro dos serviços e organismos da Administração Central;

Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro - Regras Aplicáveis aos Pagamentos em Atraso;

Lei nº 151/2015 de 11 de setembro – Lei de Enquadramento Orçamental;

Lei nº 42/98, de 6 de agosto – Lei das Finanças Locais;

Lei nº 8/90 de 20 de fevereiro – Bases da Contabilidade Pública;

Portaria nº189/2016, de 14 julho - Notas de Enquadramento ao Plano de Contas Multidimensional - Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

Cibergrafia:

1235-1235-1-PB_17_03_2018.pdf

2020_codigo_eticaff.pdf (cm-figfoz.pt)

http://portal.airc.pt/lwp/wcm/connect/AIRC

http://pt.wikipedia.org/wiki/Condeixa-a-Nova

http://www.anmp.pt/

http://www.cm-condeixa.pt/

http://www.dgap.gov.pt/

http://www.excelenciaemgestao.org/Portals/2/documents/cneg4/anais/T7_0032_0254.pdf

https://blog.hotmart.com/pt-br/o-que-e-pesquisa-qualitativa-e-como-fazer-a-sua-tutorial-completo/

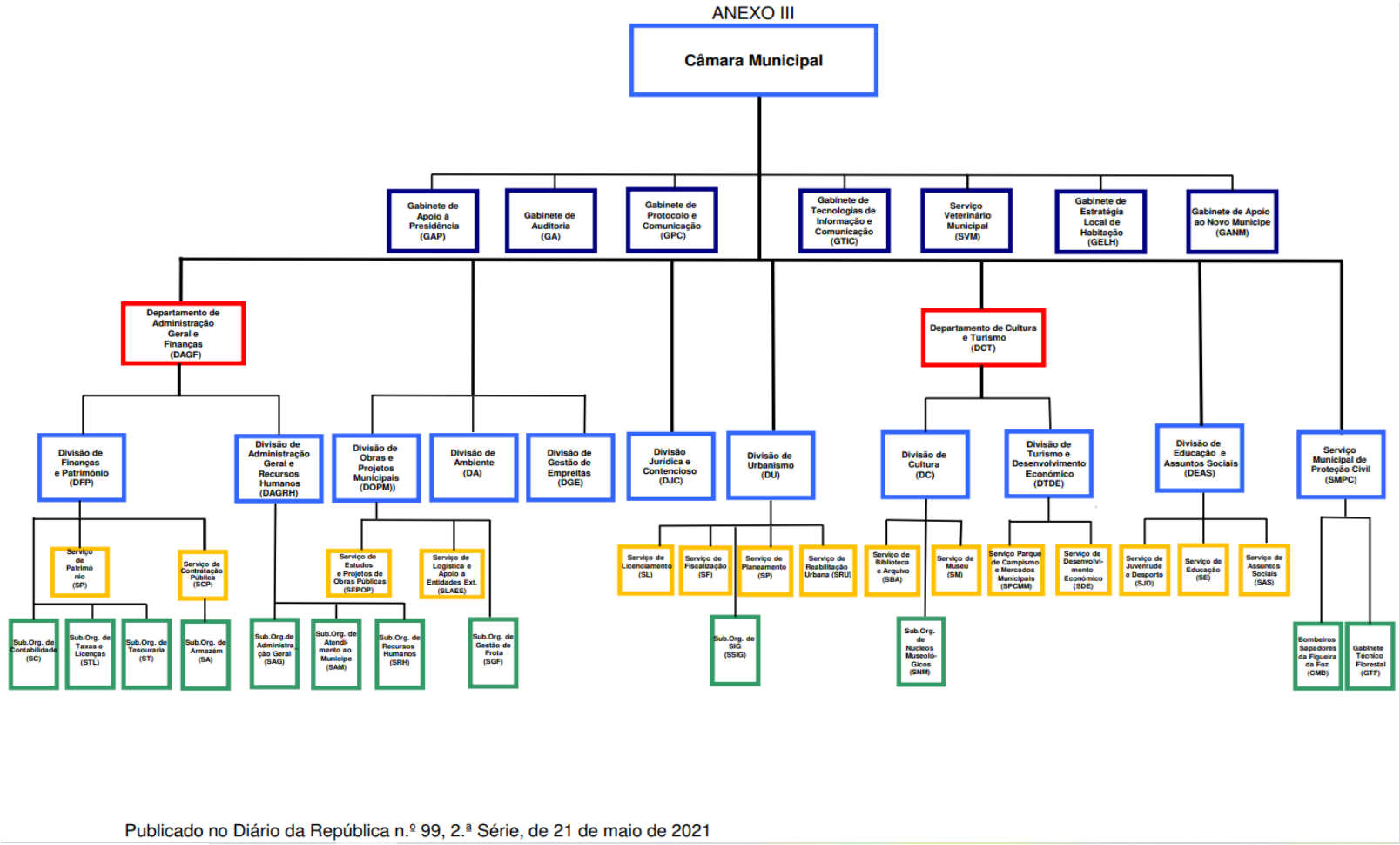
https://www.diferenca.com/pesquisa-quantitativa-e-pesquisa-qualitativa/

https://www.metodologiacientifica.org/

https://www.siadap.gov.pt/PaginasPublicas/Siadap.aspx

ANEXO

Anexo 1 -Organograma do Município da Figueira da Foz



Anexo 2 – Extrato conta corrente com 62x – Transportes Escolares

Município da Figueira da Foz

Extrato de Conta

Conta: 62542

Designação: Transporte Escolar - CEB23/S

Período: 01/01/2020 a 31/12/2020 **Data de Emissão:** 31/07/2021 Página 5 de 5

Data	D.	Lanc.	Tipo Doc.	Referência Doc.	Descrição do movimento	Débito (€)	Crédito (€)	Saldo (€)
					Transporte.....	229 364,27	280,65	229 083,62 D
31/12/2020	09	9770	FACT.	FAT020220/252	FACT.:FAT020220/252/2020	2 216,62		231 300,24 D
31/12/2020	09	9770	FACT.	FAT020220/252	FACT.:FAT020220/252/2020	133,00		231 433,24 D
31/12/2020	09	9771	FACT.	FAT02 0220/254	FACT.:FAT02 0220/254/2020	340,14		231 773,38 D
31/12/2020	09	9771	FACT.	FAT02 0220/254	FACT.:FAT02 0220/254/2020	20,41		231 793,79 D
31/12/2020	09	9772	FACT.	FAT02 0220/253	FACT.:FAT02 0220/253/2020	1 245,11		233 038,90 D
31/12/2020	09	9772	FACT.	FAT02 0220/253	FACT.:FAT02 0220/253/2020	74,71		233 113,61 D
31/12/2020	09	9773	FACT.	7302200487	FACT.:7302200487/2020	2 492,83		235 606,44 D
31/12/2020	09	9773	FACT.	7302200487	FACT.:7302200487/2020	149,57		235 756,01 D
31/12/2020	09	9978	FACT.	7302200485	FACT.:7302200485/2020	26,60		235 782,61 D
31/12/2020	09	9978	FACT.	7302200485	FACT.:7302200485/2020	1,60		235 784,21 D
31/12/2020	09	9982	FACT.	FV21202000840	FACT.:FV21202000840/2020	311,60		236 095,81 D
31/12/2020	09	9982	FACT.	FV21202000840	FACT.:FV21202000840/2020	18,70		236 114,51 D
31/12/2020	09	9983	FACT.	FV21202000839	FACT.:FV21202000839/2020	4 358,23		240 472,74 D
31/12/2020	09	9983	FACT.	FV21202000839	FACT.:FV21202000839/2020	261,49		240 734,23 D
31/12/2020	09	9993	FACT.	FV21202000842	FACT.:FV21202000842/2020	525,00		241 259,23 D
31/12/2020	09	9993	FACT.	FV21202000842	FACT.:FV21202000842/2020	31,50		241 290,73 D
31/12/2020	09	9994	FACT.	FV21202000841	FACT.:FV21202000841/2020	2 284,52		243 575,25 D
31/12/2020	09	9994	FACT.	FV21202000841	FACT.:FV21202000841/2020	137,07		243 712,32 D
31/12/2020	09	9995	FACT.	FV21202000834	FACT.:FV21202000834/2020	2 660,90		246 373,22 D
31/12/2020	09	9995	FACT.	FV21202000834	FACT.:FV21202000834/2020	159,65		246 532,87 D
31/12/2020	09	9996	FACT.	FV21202000734	FACT.:FV21202000734/2020	918,79		247 451,66 D
31/12/2020	09	9996	FACT.	FV21202000734	FACT.:FV21202000734/2020	55,13		247 506,79 D
31/12/2020	09	9997	FACT.	FV21202000733	FACT.:FV21202000733/2020	4 337,89		251 844,68 D
31/12/2020	09	9997	FACT.	FV21202000733	FACT.:FV21202000733/2020	260,27		252 104,95 D
31/12/2020	09	9998	FACT.	FV21202000732	FACT.:FV21202000732/2020	545,32		252 650,27 D
31/12/2020	09	9998	FACT.	FV21202000732	FACT.:FV21202000732/2020	32,72		252 682,99 D
31/12/2020	09	9999	FACT.	FV21202000838	FACT.:FV21202000838/2020	533,92		253 216,91 D
31/12/2020	09	9999	FACT.	FV21202000838	FACT.:FV21202000838/2020	32,04		253 248,95 D
31/12/2020	09	10000	FACT.	FV21202000835	FACT.:FV21202000835/2020	268,58		253 517,53 D
31/12/2020	09	10000	FACT.	FV21202000835	FACT.:FV21202000835/2020	16,12		253 533,65 D
31/12/2020	09	10001	FACT.	FV21202000836	FACT.:FV21202000836/2020	74,43		253 608,08 D
31/12/2020	09	10001	FACT.	FV21202000836	FACT.:FV21202000836/2020	4,47		253 612,55 D
31/12/2020	AR	5	REG.A.IMP.	Apura. Res.	Apur. Resultados Antes de Impostos		253 612,55	0,00 D
					Totais do período.....	253 893,20	253 893,20	0,00 D
					Total.....	253 893,20	253 893,20	0,00 D

Anexo 3 - Extrato conta corrente com 62x – Refeições Escolares

Município da Figueira da Foz

Extrato de Conta

Conta: 6269204

Designação: Refeições escolares

Período: 01/01/2020 a 31/12/2020 **Data de Emissão:** 31/07/2021 Página 7 de 7

Data	D.	Lanc.	Tipo Doc.	Referência Doc.	Descrição do movimento	Débito (€)	Crédito (€)	Saldo (€)
					Transporte.....	694 598,59	50 983,64	643 614,95 D
31/12/2020	09	9848	N.CRÉD.	8111017485	N.CRÉD.:8111017485/2020		35,36	643 579,59 D
31/12/2020	09	9849	N.CRÉD.	8111017489	N.CRÉD.:8111017489/2020		106,22	643 473,37 D
31/12/2020	09	9849	N.CRÉD.	8111017489	N.CRÉD.:8111017489/2020		24,43	643 448,94 D
31/12/2020	09	9850	N.CRÉD.	8111017486	N.CRÉD.:8111017486/2020		16,77	643 432,17 D
31/12/2020	09	9850	N.CRÉD.	8111017486	N.CRÉD.:8111017486/2020		3,86	643 428,31 D
31/12/2020	09	9851	N.CRÉD.	8111017490	N.CRÉD.:8111017490/2020		16,78	643 411,53 D
31/12/2020	09	9851	N.CRÉD.	8111017490	N.CRÉD.:8111017490/2020		3,86	643 407,67 D
31/12/2020	AR	5	RES.A.IMP.	Apura. Res.	Apur. Resultados Antes de Impostos		643 407,67	0,00
					Totais do período.....	694 598,59	694 598,59	0,00
					Total.....	694 598,59	694 598,59	0,00

Anexo 4 – Extrato conta corrente de relação de movimentos por bem ou serviço e por centro de responsabilidade

Município da Figueira da Foz

Relação de Movimentos

(Por Bem ou Serviço)

Serviço: 1971

Designação: 211 - EB3/S Bernardino Machado (2113)

Período: 01/01/2020 a 31/12/2020 Data de Emissão: 31/07/2021 Página 3 de 3

Data	D.	Lanc.	Origem do Custo	Tipo Doc.	Referência Doc.	Débito	Crédito	Saldo
				Transporte.....		31 626,88	31 626,88	0,00 D
31/12/2020	09	9996	Conta Custo 62542	FACT.	FV21202000734	918,79		918,79 D
31/12/2020	09	9996	Conta Custo 62542	FACT.	FV21202000734	55,13		973,92 D
31/12/2020	09	9996	Lançamento a Resultados	FACT.	FV21202000734		918,79	55,13 D
31/12/2020	09	9996	Lançamento a Resultados	FACT.	FV21202000734		55,13	0,00
				Totais do período.....		32 600,80	32 600,80	0,00
				Total.....		32 600,80	32 600,80	0,00

Município da Figueira da Foz

Relação de Movimentos

(Por Bem ou Serviço)

Serviço: 1552

Designação: 211B-Centro Escolar S.Julião/Tavarede(2141/2142)

Período: 01/01/2020 a 31/07/2020 Data de Emissão: 31/07/2021 Página 3 de 3

Data	D.	Lanc.	Origem do Custo	Tipo Doc.	Referência Doc.	Débito	Crédito	Saldo
				Transporte.....		69 301,44	69 301,44	0,00 C
23/04/2020	09	2571	Conta Custo 6269204	FACT.	9111137191	286,65		286,65 D
23/04/2020	09	2571	Conta Custo 6269204	FACT.	9111137191	37,26		323,91 D
23/04/2020	09	2571	Lançamento a Resultados	FACT.	9111137191		286,65	37,26 D
23/04/2020	09	2571	Lançamento a Resultados	FACT.	9111137191		37,26	0,00
24/04/2020	09	2672	Conta Custo 6269204	N.CRÉD.	8111016930		0,23	0,23 C
24/04/2020	09	2672	Conta Custo 6269204	N.CRÉD.	8111016930		1,75	1,98 C
24/04/2020	09	2672	Lançamento a Resultados	N.CRÉD.	8111016930	1,75		0,23 C
24/04/2020	09	2672	Lançamento a Resultados	N.CRÉD.	8111016930	0,23		0,00
24/04/2020	09	2673	Conta Custo 6269204	N.CRÉD.	8111016931		286,65	286,65 C
24/04/2020	09	2673	Conta Custo 6269204	N.CRÉD.	8111016931		37,26	323,91 C
24/04/2020	09	2673	Lançamento a Resultados	N.CRÉD.	8111016931	286,65		37,26 C
24/04/2020	09	2673	Lançamento a Resultados	N.CRÉD.	8111016931	37,26		0,00
24/04/2020	09	2675	Conta Custo 6269204	N.DÉB.	7111002477	5,39		5,39 D
24/04/2020	09	2675	Conta Custo 6269204	N.DÉB.	7111002477	23,41		28,80 D
24/04/2020	09	2675	Lançamento a Resultados	N.DÉB.	7111002477		23,41	5,39 D
24/04/2020	09	2675	Lançamento a Resultados	N.DÉB.	7111002477		5,39	0,00
05/05/2020	09	3003	Conta Custo 6269204	N.CRÉD.	8111016941		53,00	53,00 C
05/05/2020	09	3003	Conta Custo 6269204	N.CRÉD.	8111016941		6,89	59,89 C
05/05/2020	09	3003	Lançamento a Resultados	N.CRÉD.	8111016941	53,00		6,89 C
05/05/2020	09	3003	Lançamento a Resultados	N.CRÉD.	8111016941	6,89		0,00
05/05/2020	09	3007	Conta Custo 6269204	N.DÉB.	7111002482	134,75		134,75 D
05/05/2020	09	3007	Conta Custo 6269204	N.DÉB.	7111002482	17,52		152,27 D
05/05/2020	09	3007	Lançamento a Resultados	N.DÉB.	7111002482		134,75	17,52 D
05/05/2020	09	3007	Lançamento a Resultados	N.DÉB.	7111002482		17,52	0,00
12/05/2020	09	3153	Conta Custo 6269204	FACT.	7111002480	89,32		89,32 D
12/05/2020	09	3153	Conta Custo 6269204	FACT.	7111002480	20,54		109,86 D
12/05/2020	09	3153	Lançamento a Resultados	FACT.	7111002480		89,32	20,54 D
12/05/2020	09	3153	Lançamento a Resultados	FACT.	7111002480		20,54	0,00
				Totais do período.....		70 302,06	70 302,06	0,00
				Total.....		70 302,06	70 302,06	0,00

Município da Figueira da Foz

Relação de Movimentos

(Por Centro de Responsabilidade)

Centro Responsabilidade: 2113

Designação: AGRUPAMENTO DE ESCOLAS FIGUEIRA MAR - CEB23/S

Período: 01/01/2020 a 31/12/2020 Data de Emissão: 31/07/2021 Página 4 de 4

Data	D.	Lanc.	Origem do Custo	Tipo Doc.	Referência Doc.	Débito	Crédito	Saldo
				Transporte.....		37 310,96	37 310,96	0,00 D
31/12/2020	09	9773	Conta Custo 62542	FACT.	7302200487	2 492,83		2 492,83 D
31/12/2020	09	9773	Conta Custo 62542	FACT.	7302200487		2 492,83	0,00
31/12/2020	09	9993	Conta Custo 62542	FACT.	FV21202000842	31,50		31,50 D
31/12/2020	09	9993	Conta Custo 62542	FACT.	FV21202000842		31,50	0,00
31/12/2020	09	9993	Conta Custo 62542	FACT.	FV21202000842	525,00		525,00 D
31/12/2020	09	9993	Conta Custo 62542	FACT.	FV21202000842		525,00	0,00
31/12/2020	09	9996	Conta Custo 62542	FACT.	FV21202000734	55,13		55,13 D
31/12/2020	09	9996	Conta Custo 62542	FACT.	FV21202000734		55,13	0,00
31/12/2020	09	9996	Conta Custo 62542	FACT.	FV21202000734	918,79		918,79 D
31/12/2020	09	9996	Conta Custo 62542	FACT.	FV21202000734		918,79	0,00
31/12/2020	09	10000	Conta Custo 62542	FACT.	FV21202000835	16,12		16,12 D
31/12/2020	09	10000	Conta Custo 62542	FACT.	FV21202000835		16,12	0,00
31/12/2020	09	10000	Conta Custo 62542	FACT.	FV21202000835	268,58		268,58 D
31/12/2020	09	10000	Conta Custo 62542	FACT.	FV21202000835		268,58	0,00
				Totais do período.....		41 618,91	41 618,91	0,00
				Total.....		41 618,91	41 618,91	0,00

Município da Figueira da Foz

Relação de Movimentos

(Por Centro de Responsabilidade)

Centro Responsabilidade: 2142

Designação: AGR. DE ESC. DA ZONA URBANA DA FIGUEIRA - CEB1

Período: 01/01/2020 a 31/07/2020 Data de Emissão: 31/07/2021 Página 2 de 2

Data	D.	Lanc.	Origem do Custo	Tipo Doc.	Referência Doc.	Débito	Crédito	Saldo
				Transporte.....		144 415,41	144 415,41	0,00 C
15/04/2020	09	2290	Conta Custo 6269204	FACT.	7111002475		423,01	423,01 C
15/04/2020	09	2290	Conta Custo 6269204	FACT.	7111002475	1 839,18		1 416,17 D
15/04/2020	09	2290	Conta Custo 6269204	FACT.	7111002475		1 839,18	423,01 C
15/04/2020	09	2290	Conta Custo 6269204	FACT.	7111002475	423,01		0,00
21/04/2020	09	2433	Conta Custo 6269204	N.CRÉD.	8111016908		2,33	2,33 C
21/04/2020	09	2433	Conta Custo 6269204	N.CRÉD.	8111016908	2,33		0,00
21/04/2020	09	2433	Conta Custo 6269204	N.CRÉD.	8111016908		10,15	10,15 C
21/04/2020	09	2433	Conta Custo 6269204	N.CRÉD.	8111016908	10,15		0,00
23/04/2020	09	2571	Conta Custo 6269204	FACT.	9111137191	37,26		37,26 D
23/04/2020	09	2571	Conta Custo 6269204	FACT.	9111137191		37,26	0,00
23/04/2020	09	2571	Conta Custo 6269204	FACT.	9111137191	286,65		286,65 D
23/04/2020	09	2571	Conta Custo 6269204	FACT.	9111137191		286,65	0,00
24/04/2020	09	2673	Conta Custo 6269204	N.CRÉD.	8111016931		37,26	37,26 C
24/04/2020	09	2673	Conta Custo 6269204	N.CRÉD.	8111016931	37,26		0,00
24/04/2020	09	2673	Conta Custo 6269204	N.CRÉD.	8111016931		286,65	286,65 C
24/04/2020	09	2673	Conta Custo 6269204	N.CRÉD.	8111016931	286,65		0,00
05/05/2020	09	3003	Conta Custo 6269204	N.CRÉD.	8111016941	3,45		3,45 D
05/05/2020	09	3003	Conta Custo 6269204	N.CRÉD.	8111016941		26,50	23,05 C
05/05/2020	09	3003	Conta Custo 6269204	N.CRÉD.	8111016941	26,50		3,45 D
05/05/2020	09	3003	Conta Custo 6269204	N.CRÉD.	8111016941		3,45	0,00
05/05/2020	09	3004	Conta Custo 6269204	N.CRÉD.	8111016940		1,37	1,37 C
05/05/2020	09	3004	Conta Custo 6269204	N.CRÉD.	8111016940	1,37		0,00
05/05/2020	09	3004	Conta Custo 6269204	N.CRÉD.	8111016940		10,50	10,50 C
05/05/2020	09	3004	Conta Custo 6269204	N.CRÉD.	8111016940	10,50		0,00
05/05/2020	09	3007	Conta Custo 6269204	N.DÉB.	7111002482		8,76	8,76 C
05/05/2020	09	3007	Conta Custo 6269204	N.DÉB.	7111002482	67,38		58,62 D
05/05/2020	09	3007	Conta Custo 6269204	N.DÉB.	7111002482		67,38	8,76 C
05/05/2020	09	3007	Conta Custo 6269204	N.DÉB.	7111002482	8,76		0,00
12/05/2020	09	3153	Conta Custo 6269204	FACT.	7111002480		10,27	10,27 C
12/05/2020	09	3153	Conta Custo 6269204	FACT.	7111002480	10,27		0,00
12/05/2020	09	3153	Conta Custo 6269204	FACT.	7111002480	44,66		44,66 D
12/05/2020	09	3153	Conta Custo 6269204	FACT.	7111002480		44,66	0,00
				Totais do período.....		147 510,79	147 510,79	0,00
				Total.....		147 510,80	147 510,80	0,00

Anexo 5 - Balancete por Centros de Responsabilidade, desagregado por custos com movimentos e resultados

Balancete por Centros de Responsabilidade, desagregado por custos

Município da Figueira da Foz

Ano: 2020

Mês de dezembro

Conta	Designação	Mês			Acumulado		
		Mov. Débito	Mov. Crédito	Saldo	Mov. Débito	Mov. Crédito	Saldo
Centro de Responsabilidade: 2113 - AGRUPAMENTO DE ESCOLAS FIGUEIRA MAR - CEB23/S							
922113	AGRUPAMENTO DE ESCOLAS FIGUEIRA MAR - CEB23/S	178 344,98	9 804,56	168 540,42 D	1 361 896,41	85 291,54	1 276 604,87 D
9221136	Gastos	178 344,98	9 804,56	168 540,42 D	1 361 896,41	85 291,54	1 276 604,87 D
92211361	**Custos Diretos**	**72 879,31**	**9 804,56**	**63 074,75 D**	**350 074,34**	**10 047,51**	**340 026,83 D**
922113611	**Materiais**	**,00**	**,00**	**0,00**	**3 044,26**	**122,52**	**2 921,74 D**
92211361161	Custo das mercadorias vendidas e das matérias cons	,00	,00	0,00	3 044,26	122,52	2 921,74 D
922113611612991	Outros	,00	,00	0,00	145,36	,00	145,36 D
922113611612992	Material de consumo interno	,00	,00	0,00	2 898,90	122,52	2 776,38 D
922113614	**Outros Custos Diretos**	**72 879,31**	**9 804,56**	**63 074,75 D**	**347 030,08**	**9 924,99**	**337 105,09 D**
92211361460	Transferências e subsídios concedidos	7 281,16	9 550,31	2 269,15 C	24 488,76	9 550,31	14 938,45 D
9221136146011	Estado	,00	352,19	352,19 C	12 119,20	352,19	11 767,01 D
922113614601691009527	Agrupamento de Escolas Figueira Mar	,00	9 198,12	9 198,12 C	5 088,40	9 198,12	4 109,72 C
922113614601999	Outras Tranferências Correntes	7 281,16	,00	7 281,16 D	7 281,16	,00	7 281,16 D
92211361462	Fornecimentos e Serviços Externos	51 166,42	254,25	50 912,17 D	151 789,47	374,68	151 414,79 D
9221136146232	Livros e documentação técnica	4 076,91	,00	4 076,91 D	4 076,91	,00	4 076,91 D
92211361462414	Electricidade-BTE	8 088,31	,00	8 088,31 D	27 350,21	,00	27 350,21 D
9221136146242912	Gás - Outros	600,63	,00	600,63 D	600,63	,00	600,63 D
9221136146243	Água	1 567,31	,00	1 567,31 D	9 415,19	107,24	9 307,95 D
92211361462541	Transporte Escolar - JI/CEB1	,00	,00	0,00	24 406,52	,00	24 406,52 D
92211361462542	Transporte Escolar - CEB23/S	22 852,37	254,25	22 598,12 D	41 351,47	267,44	41 084,03 D
922113614625999	Outros - Transportes	,00	,00	0,00	2 209,45	,00	2 209,45 D
92211361462621	Comunicações Fixas	511,96	,00	511,96 D	2 541,32	,00	2 541,32 D
92211361462622	Comunicações Móveis	510,71	,00	510,71 D	2 299,88	,00	2 299,88 D
92211361462623	Internet	510,60	,00	510,60 D	1 535,33	,00	1 535,33 D
92211361462624	Serviços Postais	200,96	,00	200,96 D	836,24	,00	836,24 D
9221136146269201	Prolongamento de Horário	,00	,00	0,00	2 454,38	,00	2 454,38 D
9221136146269203	AEC's	706,64	,00	706,64 D	706,64	,00	706,64 D
9221136146269204	Refeições escolares	11 117,87	,00	11 117,87 D	29 076,36	,00	29 076,36 D
9221136146269205	Leite Escolar	422,15	,00	422,15 D	2 928,94	,00	2 928,94 D
92211361464	Gastos de depreciação e de amortização	14 412,74	,00	14 412,74 D	170 682,17	,00	170 682,17 D
92211361464CUST.AMORT	Custos de Amortizações Mensais	14 412,74	,00	14 412,74 D	170 682,17	,00	170 682,17 D
92211361468	Outros gastos e perdas	18,99	,00	18,99 D	69,68	,00	69,68 D
922113614681304	Taxa de Radiodifusão	18,99	,00	18,99 D	69,68	,00	69,68 D
922113629	**Custos Indiretos a Bens e Serviços**	**105 465,67**	**,00**	**105 465,67 D**	**1 011 822,07**	**75 244,03**	**936 578,04 D**

Balancete por Centros de Responsabilidade, desagregado por custos

Município da Figueira da Foz

Ano: 2020

Mês de dezembro

Conta	Designação	Mês			Acumulado		
		Mov. Débito	Mov. Crédito	Saldo	Mov. Débito	Mov. Crédito	Saldo
Centro de Responsabilidade: 2113 - AGRUPAMENTO DE ESCOLAS FIGUEIRA MAR - CEB23/S							
92211362960	Transferências e subsídios concedidos	,00	,00	0,00	18 910,35	,00	18 910,35 D
922113629601691009527	Agrupamento de Escolas Figueira Mar	,00	,00	0,00	18 910,35	,00	18 910,35 D
92211362963	Gastos com o pessoal	105 465,67	,00	105 465,67 D	992 911,72	75 244,03	917 667,69 D
92211362963011	Remuneração base	125,66	,00	125,66 D	471,50	701,17	229,67 C
92211362963012	Subsídio de férias	125,66	,00	125,66 D	471,50	693,51	222,01 C
922113629632111	Pessoal em regime de nomeação definitiva e contrato de trabalho em funções públicas por tempo indeterminado	11 277,18	,00	11 277,18 D	23 690,10	24 171,59	481,49 C
922113629632114	Pessoal em regime de contrato individual de trabalho a termo resolutivo certo	2 990,92	,00	2 990,92 D	4 795,06	3 750,19	1 044,87 D
922113629632117	Pessoal em comissão de Serviço – Dirigentes	987,16	,00	987,16 D	1 980,16	,00	1 980,16 D
922113629632199	Outros	296,68	,00	296,68 D	504,62	421,70	82,92 D
92211362963212	Subsídio de férias	15 531,18	,00	15 531,18 D	30 937,73	30 119,76	817,97 D
92211362963215	Subsídio de refeição	,00	,00	0,00	3,12	,00	3,12 D
922113629632204	Trabalho extraordinário	,00	,00	0,00	,00	20,06	20,06 C
92211362963511	Caixa Geral de Aposentações	9 743,17	,00	9 743,17 D	82 953,03	10 482,71	72 470,32 D
92211362963512	Segurança Social - Regime Geral	7 170,24	,00	7 170,24 D	58 998,45	4 883,34	54 115,11 D
922113629638911	Reembolsos ADSE	,00	,00	0,00	310,49	,00	310,49 D
9221136296394	Outras pensões	33,81	,00	33,81 D	416,05	,00	416,05 D
9221136296395	Encargos com a saúde	556,39	,00	556,39 D	6 885,98	,00	6 885,98 D
92211362963981	Seguros de acidentes pessoais - Geral	,00	,00	0,00	353,05	,00	353,05 D
92211362963983	Seguros de acidentes pessoais - Autarcas	,00	,00	0,00	19,45	,00	19,45 D
92211362963CST.R.MO	Custos Reais de Mão de Obra	56 627,62	,00	56 627,62 D	780 121,43	,00	780 121,43 D
	Totais :	**178 344,98**	**9 804,56**	**168 540,42 D**	**1 361 896,41**	**85 291,54**	**1 276 604,87 D**
	Totais Gerais:	**178 344,98**	**9 804,56**	**168 540,42 D**	**1 361 896,41**	**85 291,54**	**1 276 604,87 D**

Município da Figueira da Foz

Ano: 2020

Mês de dezembro

Conta	Designação	Mês Mov. Débito	Mês Mov. Crédito	Mês Saldo	Acumulado Mov. Débito	Acumulado Mov. Crédito	Acumulado Saldo
Centro de Responsabilidade: 2141 - AGR. DE ESC. DA ZONA URBANA DA FIGUEIRA - EPE							
922141	**AGR. DE ESC. DA ZONA URBANA DA FIGUEIRA - EPE**	**73 258,88**	**2 130,16**	**71 128,72 D**	**412 379,14**	**8 587,18**	**403 791,96 D**
9221416	**Gastos**	**73 258,88**	**2 130,16**	**71 128,72 D**	**412 379,14**	**8 587,18**	**403 791,96 D**
92214161	**Custos Diretos**	**63 526,91**	**2 130,16**	**61 396,75 D**	**295 218,90**	**3 159,07**	**292 059,83 D**
922141611	**Materiais**	**231,72**	**,00**	**231,72 D**	**1 862,43**	**,00**	**1 862,43 D**
92214161161	Custo das mercadorias vendidas e das matérias cons	231,72	,00	231,72 D	1 862,43	,00	1 862,43 D
922141611612991	Outros	231,72	,00	231,72 D	1 862,43	,00	1 862,43 D
922141614	**Outros Custos Diretos**	**63 295,19**	**2 130,16**	**61 165,03 D**	**293 356,47**	**3 159,07**	**290 197,40 D**
92214161460	Transferências e subsídios concedidos	9 031,98	322,50	8 709,48 D	25 441,68	352,50	25 089,18 D
92214161460135	Freguesias	9 031,98	322,50	8 709,48 D	25 441,68	352,50	25 089,18 D
92214161462	Fornecimentos e Serviços Externos	45 941,10	1 807,66	44 133,44 D	169 010,63	2 806,57	166 204,06 D
922141614622199 03	Vistorias e Certificações	,00	,00	0,00	36,90	,00	36,90 D
92214161462219904	Inspecção de Elevadores/M.Cargas/Escadas/Tapetes Rolantes	,00	,00	0,00	224,41	,00	224,41 D
92214161462219907	Acesso a Plataformas Informáticas	267,80	,00	267,80 D	1 071,20	,00	1 071,20 D
92214161462261101	C/R - Edifícios	,00	,00	0,00	965,78	,00	965,78 D
922141614622612 0108	C/R - Elevadores	267,03	,00	267,03 D	1 650,86	,00	1 650,86 D
922141614622612 0109	C/R - Sistemas de Aquecimento/Climatização	202,95	,00	202,95 D	1 230,61	,00	1 230,61 D
922141614622619 9999	C/R - Outros	,00	,00	0,00	357,88	,00	357,88 D
92214161462411	Electricidade-BT	3 950,66	,00	3 950,66 D	6 686,10	,00	6 686,10 D
92214161462412	Electricidade-MT	2 317,17	,00	2 317,17 D	6 338,03	,00	6 338,03 D
92214161462414	Electricidade-BTE	591,14	,00	591,14 D	591,14	,00	591,14 D
922141614624291 2	Gás - Outros	2 476,27	1 049,24	1 427,03 D	6 780,68	1 060,05	5 720,63 D
92214161462 43	Água	2 026,13	,00	2 026,13 D	7 294,75	,00	7 294,75 D
92214161462493	Água - Outros Consumos	,00	,00	0,00	1 664,39	,00	1 664,39 D
92214161462621	Comunicações Fixas	262,05	,00	262,05 D	1 217,78	,00	1 217,78 D
92214161462622	Comunicações Móveis	,00	,00	0,00	106,31	,00	106,31 D
92214161462623	Internet	127,14	,00	127,14 D	608,90	,00	608,90 D
92214161462624	Serviços Postais	,00	,00	0,00	62,49	,00	62,49 D
922141614626304	Seguros - Multiriscos - Ed. Escolares	,00	,00	0,00	401,71	,00	401,71 D
922141614626702	Limpeza e higiene de edifícios/infraestruturas do município	,00	,00	0,00	861,00	,00	861,00 D
922141614626920 1	Prolongamento de Horário	11 631,98	357,91	11 274,07 D	44 311,91	777,91	43 534,00 D
922141614626920 4	Refeições escolares	21 820,78	400,51	21 420,27 D	84 310,52	968,61	83 341,91 D
922141614626920 5	Leite Escolar	,00	,00	0,00	2 237,28	,00	2 237,28 D

Mês de dezembro

Conta	Designação	Mês Mov. Débito	Mês Mov. Crédito	Mês Saldo	Acumulado Mov. Débito	Acumulado Mov. Crédito	Acumulado Saldo
Centro de Responsabilidade: 2142 - AGR. DE ESC. DA ZONA URBANA DA FIGUEIRA - CEB1							
922142614626920 4	Refeições escolares	58 654,38	330,27	58 324,11 D	238 174,15	30 724,95	207 449,20 D
922142614626920 5	Leite Escolar	,00	,00	0,00	1 510,44	,00	1 510,44 D
922142614626999 9	Outros - Outros FSE	,00	,00	0,00	44,28	,00	44,28 D
92214261464	Gastos de depreciação e de amortização	9 540,54	,00	9 540,54 D	111 731,13	,00	111 731,13 D
92214261464CUST.AMORT	Custos de Amortizações Mensais	9 540,54	,00	9 540,54 D	111 731,13	,00	111 731,13 D
92214261468	Outros gastos e perdas	64,42	,00	64,42 D	938,30	,00	938,30 D
922142614681304	Taxa de Radiodifusão	64,42	,00	64,42 D	231,22	,00	231,22 D
922142614688199 2	Outras Correções - Exercícios anteriores (s/ligação ao IVA)	,00	,00	0,00	707,08	,00	707,08 D
922142629	**Custos Indiretos a Bens e Serviços**	**420,57**	**,00**	**420,57 D**	**5 546,84**	**,00**	**5 546,84 D**
92214262960	Transferências e subsídios concedidos	,00	,00	0,00	500,00	,00	500,00 D
922142629601690100 5231	Agrupamento de Escolas da Zona Urbana da Figueira da Foz	,00	,00	0,00	500,00	,00	500,00 D
92214262964	Gastos de depreciação e de amortização	420,57	,00	420,57 D	5 046,84	,00	5 046,84 D
92214262964CUST.AMORT	Custos de Amortizações Mensais	420,57	,00	420,57 D	5 046,84	,00	5 046,84 D
	Totais :	**94 367,90**	**1 534,96**	**92 832,94 D**	**476 480,62**	**34 320,58**	**442 160,04 D**
	Totais Gerais:	**167 626,78**	**3 665,12**	**163 961,66 D**	**888 859,76**	**42 907,76**	**845 952,00 D**

Anexo 6 - Balancete por serviço, desagregado por custos com movimentos e resultados

Balancete por Serviços, desagregado por custos de materiais e por outros custos diretos com movimentos a resultados

Município da Figueira da Foz

Ano: 2020

Mês de dezembro

Conta	Designação	Mês			Acumulado		
		Mov. Débito	Mov. Crédito	Saldo	Mov. Débito	Mov. Crédito	Saldo
Serviço: 1552 - 211B-Centro Escolar S.Julião/Tavarede(2141/2142)							
951552	211B-Centro Escolar S.Julião/Tavarede(2141/2142)	79 371,89	79 371,89	0,00	404 067,86	404 067,86	0,00
9515521	Custos Diretos	49 274,36	49 274,36	0,00	197 328,53	197 328,53	0,00
95155211	Materiais	,00	,00	0,00	148,99	148,99	0,00
95155211612991	Outros	,00	,00	0,00	81,94	81,94	0,00
95155211612992	Material de consumo Interno	,00	,00	0,00	67,05	67,05	0,00
95155212	Mão de Obra Direta	,00	,00	0,00	,00	,00	0,00
95155213	Máquinas e viaturas	,00	,00	0,00	,00	,00	0,00
95155214	Outros Custos Diretos	49 274,36	49 274,36	0,00	197 179,54	197 179,54	0,00
9515521462219903	Vistorias e Certificações	,00	,00	0,00	73,80	73,80	0,00
9515521462219904	Inspecção de Elevadores/M.Cargas/Escadas/Tapetes Rolantes	,00	,00	0,00	293,85	293,85	0,00
9515521462219907	Acesso a Plataformas Informáticas	377,86	377,86	0,00	1 511,44	1 511,44	0,00
9515521462261101	C/R - Edifícios	,00	,00	0,00	1 931,57	1 931,57	0,00
9515521462261201 08	C/R - Elevadores	123,00	123,00	0,00	239,85	239,85	0,00
9515521462261201 09	C/R - Sistemas de Aquecimento/Climatização	,00	,00	0,00	440,34	440,34	0,00
9515521462411	Electricidade-BT	,00	,00	0,00	35,18	35,18	0,00
9515521462412	Electricidade-MT	4 634,37	4 634,37	0,00	13 803,72	13 803,72	0,00
9515521462429 12	Gás - Outros	4 985,83	4 985,83	0,00	7 487,99	7 487,99	0,00
9515521462 43	Água	2 255,78	2 255,78	0,00	8 533,29	8 533,29	0,00
9515521462621	Comunicações Fixas	342,48	342,48	0,00	1 821,19	1 821,19	0,00
9515521462622	Comunicações Móveis	,00	,00	0,00	171,76	171,76	0,00
9515521462630 4	Seguros - Multiriscos - Ed. Escolares	,00	,00	0,00	523,40	523,40	0,00
9515521462670 3	Limpeza/escoamento de águas de edifícios	,00	,00	0,00	97,56	97,56	0,00
9515521462692 01	Prolongamento de Horário	4 450,31	4 450,31	0,00	18 408,76	18 408,76	0,00
9515521462692 04	Refeições escolares	31 563,14	31 563,14	0,00	135 841,81	135 841,81	0,00
9515521468130 4	Taxa de Radiodifusão	12,08	12,08	0,00	39,76	39,76	0,00
95155214CUST.AMORT	Custos de Amortizações Mensais	529,51	529,51	0,00	5 924,27	5 924,27	0,00
95155229	Custos Indiretos a Bens e Serviços	30 097,53	30 097,53	0,00	206 739,33	206 739,33	0,00
95155239	Custos Indiretos a Funções	,00	,00	0,00	,00	,00	0,00
	Totais :	79 371,89	79 371,89	0,00	404 067,86	404 067,86	0,00
	Totais Gerais:	79 371,89	79 371,89	0,00	404 067,86	404 067,86	0,00

Balancete por Serviços, desagregado por custos de materiais e por outros custos diretos com movimentos a resultados

Município da Figueira da Foz

Ano: 2020

Mês de dezembro

Conta	Designação	Mês			Acumulado		
		Mov. Débito	Mov. Crédito	Saldo	Mov. Débito	Mov. Crédito	Saldo
Serviço: 1971 - 211 - EB3/S Bernardino Machado (2113)							
951971	211 - EB3/S Bernardino Machado (2113)	47 992,94	47 992,94	0,00	182 195,38	182 195,38	0,00
9519711	Custos Diretos	26 635,55	26 635,55	0,00	80 952,40	80 952,40	0,00
95197111	Materiais	,00	,00	0,00	2 165,94	2 165,94	0,00
95197111612991	Outros	,00	,00	0,00	99,64	99,64	0,00
95197111612992	Material de consumo Interno	,00	,00	0,00	2 066,30	2 066,30	0,00
95197112	Mão de Obra Direta	,00	,00	0,00	,00	,00	0,00
95197113	Máquinas e viaturas	,00	,00	0,00	,00	,00	0,00
95197114	Outros Custos Diretos	26 635,55	26 635,55	0,00	78 786,46	78 786,46	0,00
9519711462414	Electricidade-BTE	4 087,25	4 087,25	0,00	13 507,17	13 507,17	0,00
95197114624291 2	Gás - Outros	363,46	363,46	0,00	363,46	363,46	0,00
95197114624 3	Água	1 111,75	1 111,75	0,00	3 778,38	3 778,38	0,00
9519711462541	Transporte Escolar - JI/CEB1	,00	,00	0,00	14 560,07	14 560,07	0,00
9519711462542	Transporte Escolar - CEB2/3/S	17 437,29	17 437,29	0,00	32 600,80	32 600,80	0,00
95197114625999	Outros - Transportes	,00	,00	0,00	2 209,45	2 209,45	0,00
95197114626920 4	Refeições escolares	5 626,24	5 626,24	0,00	11 733,71	11 733,71	0,00
95197114681304	Taxa de Radiodifusão	9,56	9,56	0,00	33,42	33,42	0,00
95197129	Custos Indiretos a Bens e Serviços	19 357,39	19 357,39	0,00	101 242,98	101 242,98	0,00
95197139	Custos Indiretos a Funções	,00	,00	0,00	,00	,00	0,00
	Totais :	47 992,94	47 992,94	0,00	182 195,38	182 195,38	0,00
	Totais Gerais:	47 992,94	47 992,94	0,00	182 195,38	182 195,38	0,00