

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

A IMPORTÂNCIA DA
CONTABILIDADE DE GESTÃO NO
ENSINO SUPERIOR PÚBLICO
O Caso da Aplicação do ABC numa Instituição

Ana Cláudia Antunes Feitor

Lisboa, dezembro de 2018

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

A IMPORTÂNCIA DA
CONTABILIDADE DE GESTÃO NO
ENSINO SUPERIOR PÚBLICO
O Caso da Aplicação do ABC numa Instituição

Ana Cláudia Antunes Feitor

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Controlo e Gestão dos Negócios, realizada sob a orientação científica de Professora Doutora Marina Alexandra Nunes Godinho Antunes, Professora Adjunta Convidada da Área da Contabilidade de Gestão, ISCAL.

Constituição do Júri:

Presidente: Professor Doutor Joaquín Teixeira Quirós

Arguente: Professora Doutora Maria do Rosário Justino

Vogal: Professora Doutora Marina Antunes

L i s b o a , d e z e m b r o d e 2 0 1 8

Dedicatória

Aos meus filhos, Mariana, Francisco e Maria Inês

Lembrem-se sempre que, para enfrentar as adversidades da vida, somos mais fortes e capazes do que imaginamos e a conquista dos nossos objetivos, apenas de nós depende...

Agradecimentos

A concretização deste trabalho representa o culminar de mais um ciclo na minha vida, que teve como objetivo aprender e consolidar conhecimentos, desenvolvendo competências adequadas nas áreas do Controlo e Gestão dos Negócios. Foi um longo período de exigência, que requereu muito esforço, quer pessoal, quer familiar, o qual privou, não só os meus filhos e marido, como a minha família em geral, da minha assistência e convívio.

Antes de mais, agradeço à minha orientadora Prof.^a Doutora Marina Antunes pelo apoio, críticas e sugestões apresentadas, que se revelaram fundamentais para a boa realização deste trabalho científico.

A todos os professores do Curso de Mestrado de Controlo e Gestão dos Negócios do ISCAL, com especial atenção para a Prof.^a Doutora Margarida Piteira, pelos conhecimentos transmitidos no âmbito das metodologias de investigação.

Relativamente à instituição de ensino superior público, objeto do estudo de caso, não posso deixar de agradecer aos Diretor, Subdiretor e Administradora, por terem consentido o acesso às informações essenciais para o desenvolvimento deste meu projeto. E às minhas colegas, Arminda, Cristina, Dra. Isabel, Irene, Manuela, Marieta e Paula, o meu agradecimento muito especial, não só pela sua disponibilidade em fornecer todas as informações necessárias ao estudo realizado, como pelo incentivo e força dados em momentos de maior fraqueza.

A todos os meus amigos, que sempre acreditaram em mim e me acompanharam no percurso deste caminho, com destaque para Inês Fernandes, Eduarda Freitas, Carolina Pereira e Fábio Correia.

Por último, o meu maior agradecimento vai para o Miguel e para os meus filhos Mariana, Francisco e Maria Inês, por toda a paciência, apoio e força que me ajudaram a acreditar que não há impossíveis.

Resumo

Num ambiente de extrema exigência e transparência, existe uma constante preocupação em aplicar de forma correta e eficiente os dinheiros públicos. Deste modo, as Instituições de Ensino Superior Público vêm-se obrigadas a articular aos sistemas contabilísticos existentes (orçamental e patrimonial), a contabilidade analítica.

A necessidade de existir informação gerada no âmbito da contabilidade analítica surge para dotar este setor de atividade de adequados mecanismos de administração, de forma a contribuir ativa e eficazmente para o processo de tomada de decisões, pois neste tipo de organismos, medir a eficácia, a eficiência e a economia torna-se um processo moroso.

Neste âmbito, o ABC revela-se o sistema de custeio mais adequado a implementar nas Instituições de Ensino Superior Público. Este apresenta benefícios face aos sistemas de custeio tradicionais, principalmente na distribuição dos custos indiretos e comuns pelos objetos de custeio, permitindo, através de uma análise mais precisa, dar cumprimento à legalidade e apoiar a gestão na tomada de decisão.

Deste modo, dando resposta aos objetivos específicos deste trabalho realizou-se uma proposta para implementação de um modelo de contabilidade analítica com base no ABC, aplicado a uma Instituição de Ensino Superior Público. Para tal, foram reunidas todas as informações necessárias e efetuada uma descrição detalhada dos procedimentos utilizados na implementação do modelo, prosseguindo-se com as respetivas conclusões.

Este trabalho permitiu evidenciar a importância que a contabilidade de gestão tem no contexto da instituição e o contributo que esta revela no apoio à decisão e na análise, avaliação e comparação da eficiência, eficácia e economia da gestão dos recursos.

Palavras-chave: Contabilidade de gestão, Instituições de Ensino Superior Público, Sistemas de custeio, ABC.

Abstract

In an environment of extreme exigency and transparency, there is a constant concern to correctly and efficiently apply public money. In this way, Public Higher Education Institutions are obliged to articulate the analytical accounting to the existing accounting systems (budget and assets).

The need to have information generated in analytical accounting arises to provide this sector with adequate management mechanisms, so as to contribute actively and effectively to the decision-making process, since in this type of organizations, to measure effectiveness, efficiency and the economy becomes a time consuming process.

In this context, ABC is the most adequate costing system to be implemented in Public Higher Education Institutions. This presents benefits over traditional costing systems, mainly in the distribution of indirect and common costs by cost objects, allowing, through a more precise analysis, to comply with legality and support management in decision making.

Thus, in response to the specific objectives of this work, a proposal was made for the implementation of an analytical accounting model based on ABC, applied to a Public Higher Education Institution. To this end, all the necessary information was gathered and a detailed description of the procedures used in the implementation of the model was carried out, followed by the respective conclusions.

This work made it possible to highlight the importance of management accounting in the context of the institution and its contribution to decision support and in the analysis, evaluation and comparison of the efficiency, effectiveness and economy of resource management.

Keywords: Management Accounting, Public Higher Education Institutions, Costing Systems, ABC.

ÍNDICE

I.	INTRODUÇÃO.....	1
1.1.	Objeto de investigação.....	3
1.2.	Relevância do tema e principais objetivos.....	3
1.3.	Metodologia geral	4
1.4.	Estrutura da dissertação.....	5
II.	ENQUADRAMENTO TEÓRICO.....	7
2.1.	Contabilidade de gestão	7
2.1.1.	Insuficiências da contabilidade financeira	8
2.1.2.	Conceptualizando contabilidade de gestão	9
2.2.	Origem e evolução da contabilidade de gestão	11
2.3.	Contabilidade de gestão na administração pública	14
2.3.1.	Sistema Normalização Contabilística para Administração Pública (SNC-AP)15	
2.3.2.	NCP 27 – Contabilidade de Gestão e Sistemas de Custeio.....	17
2.4.	Sistemas de custeio	22
2.4.1.	Surgimento dos sistemas de custeio.....	23
2.4.2.	Conceito	24
2.4.2.1.	Definição da terminologia dos custos e objeto de custeio	25
2.4.3.	Processo de custeio.....	29
2.4.3.1.	Imputação e alocação de custos	30
2.4.3.2.	Método das secções homogêneas.....	32
2.4.4.	Sistemas custeio tradicionais	33
2.4.4.1.	Custeio total.....	34
2.4.4.2.	Custeio variável.....	35
2.4.4.3.	Custeio racional.....	36
2.4.4.4.	Decadência dos sistemas de custeio tradicionais	36
2.4.5.	Sistemas de custeio contemporâneos.....	38

2.4.6.	Método ABC e a sua génese.....	39
2.4.6.1.	Definição do modelo	41
2.4.6.2.	Distinção entre ABC e sistemas de custeio tradicionais	42
2.4.6.3.	Implementação do sistema – objetivos e vantagens.....	44
2.4.6.4.	Limitações da metodologia – dificuldades de implementação.....	47
2.4.6.5.	Derivações do ABC: ABM e TDABC.....	49
2.5.	Importância da contabilidade de gestão no ensino superior público e implementação do ABC como sistema de custeio	51
2.5.1.	Regra base de implementação da contabilidade analítica - Sistema de controlo interno	53
2.5.1.1.	Esquematização da contabilidade analítica	54
2.5.1.2.	ABC como sistema de gestão nas instituições de ensino superior públicas – benefícios e limitações.....	55
III.	ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	59
3.1.	Metodologia de investigação	59
3.2.	Método de investigação	59
3.3.	Condução do estudo de caso	61
IV.	ESTUDO DE CASO.....	64
4.1.	Apresentação da Instituição	64
4.1.1.	História, missão e objetivos estratégicos	65
4.1.2.	Estrutura Curricular.....	65
4.1.3.	Estrutura organizacional	66
4.1.4.	Sistema contabilidade analítica – Realidade da IESP e suas limitações	68
4.2.	Proposta de implementação de sistema CG com base no ABC.....	70
4.2.1.	Elementos e estrutura do ABC.....	72
4.2.1.1.	Atividades principais e auxiliares.....	72
4.2.1.2.	Centros de atividades	73

4.2.1.3.	Indutores de custo	74
4.2.1.4.	Imputação dos custos aos objetos de custeio.....	75
4.2.1.4.1.	Recursos.....	76
4.2.1.4.2.	Objetos de custeio.....	77
4.2.2.	Aplicação prática do sistema de custeio ABC.....	77
4.2.2.1.	Atividades auxiliares	78
4.2.2.2.	Atividades principais	83
4.2.2.3.	Custos diretos.....	84
4.2.2.4.	Custos indiretos	86
4.2.2.5.	Custos comuns.....	87
4.2.2.6.	Pressupostos e cálculos finais	88
V.	CONCLUSÃO.....	94
5.1.	Limitações da investigação	96
5.2.	Sugestões para investigações futuras.....	97
	Referências Bibliográficas.....	98
	APÊNDICES.....	105
	Apêndice A	105

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro II-1 – Subsistemas Contabilísticos do SNC-AP	16
Quadro II-2 - Finalidade do Sistema Contabilístico SNC-AP	17
Quadro II-3 - Origens e Classificações de Gastos segundo NCP 27.....	19
Quadro II-4 – Sistemas de Custeio da NCP 27	19
Quadro II-5 - Classificação de Custos na Contabilidade Analítica.....	27
Quadro II-6 - Valorização dos elementos da Contabilidade Interna	35
Quadro II-7 - Sistemas e Métodos de Custeio Contemporâneos.....	39
Quadro II-8 - Diferenças entre ABC e Sistemas Tradicionais	44
Quadro II-9 – Passos fundamentais para as etapas de implementação do ABC	46
Quadro II-10 – Principais dificuldades de implementação do ABC.....	48
Quadro II-11– Vantagens do Modelo TDABC	51
Quadro II-12 - Garantias de um Sistema de Controlo Interno	53
Quadro II-13 – Benefícios da Implementação do Método ABC	56
Quadro IV-14 – Etapas da proposta de implementação do sistema de contabilidade de gestão com base no ABC	72
Quadro IV-15 - Bases de repartição dos custos comuns.....	88

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela II-1 - Etapas de Implementação do ABC segundo a NCP 27	20
Tabela II-2 - Informação a ser divulgada no Relatório Gestão das Entidades Públicas segundo NCP 27	22
Tabela II-3 - Informação a ser divulgada no Relatório Gestão das Entidades do Subsetor da Educação segundo NCP 27.....	22
Tabela II-4 - Estádios de Desenvolvimento da Contabilidade de Gestão	23
Tabela II-5 - Demonstração de Resultados pelo Método de Custeio Variável	36
Tabela IV-6 – Atividades auxiliares da IESP.....	73
Tabela IV-7 – Atividades principais da IESP	73

Tabela IV-8 – Reajustamento das subdivisões da estrutura de CR da entidade.....	74
Tabela IV-9 – Indutores de Custo.....	75
Tabela IV-10 – Atividades principais e objetos de custeio.....	77
Tabela IV-11 – Indutores de custo para as atividades auxiliares	78
Tabela IV-12 – Estrutura de custos dos recursos	79
Tabela IV-13 – Identificação do pessoal a imputar aos departamentos.....	79
Tabela IV-14 – Estrutura de custos do CDI	80
Tabela IV-15 – Proposta de Estrutura de custos para CDI	82
Tabela IV-16 – Custo por aluno da atividade auxiliar CDI.....	83
Tabela IV-17 – Classificação dos custos com pessoal.....	85
Tabela IV-18 – Repartição de custo diretos pelo objeto de custeio – Mestrado 1	85
Tabela IV-19 – Gastos gerais da instituição.....	86
Tabela IV-20 - Distribuição da base de imputação dos gastos gerais da instituição.....	87
Tabela IV-21 – Custo pela área afeta a cada infraestrutura com base na taxa de imputação	87
Tabela IV-22 – Receita relativa ao objeto de custeio Mestrado 1	89
Tabela IV-23 – Custos diretos ao objeto de custeio Mestrado 1	90
Tabela IV-24 – Imputação dos encargos gerais da instituição ao Mestrado 1.....	91
Tabela IV-25 – Imputação do custo da atividade auxiliar CDI ao Mestrado 1	91
Tabela IV-26 – Custo do curso Mestrado 1.....	92
Tabela IV-27 – Custo por aluno do Mestrado 1	92
Tabela IV-28 – Demonstração de resultados por funções do Mestrado 1	92

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura II-1 – Imputação de Custos Diretos.....	30
Figura II-2 – Imputação de Custos Indiretos	31
Figura II-3 - Afetação, Imputação e Repartição de Custos Diretos e Custos Indiretos.....	34

Figura II-4 – Modelo Inicial do ABC	40
Figura II-5 – Modelo ABC Two Stage	41
Figura II-6 – Modelo Simplificado do Sistema de Custeio ABC.....	45
Figura II-7 – Modelo ABC Bidimensional.....	50
Figura IV-8 – Imputação de custos através do ABC.....	75

LISTA DE ABREVIATURAS

- ABC – *Activity based costing*
- ABM - *Activity based management*
- AECA - *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*
- AP – Administração Pública
- CAD – *Computer Aided Design*
- CAM - *Computer Aided Manufacturing*
- CAM-I - *Computer Aided Manufacturing International*
- CDI – Centro de Documentação e Informação
- CF – Contabilidade Financeira
- CIM - *Computer Integrated Manufacturing*
- CIPA – Custo Industrial de Produtos Acabados
- CG – Contabilidade de Gestão
- CP – Contabilidade Pública
- CR – Centro de Responsabilidade
- CSS – Ciências Sociais em Saúde
- CVR - Teoria ‘Custos-Volume-Resultados’
- EAS – Estratégias e Ação em Saúde
- ECDU – Estatuto da Carreira Docente Universitária
- GCI – Gabinete de Comunicação e Imagem
- GGQ – Gabinete de Gestão da Qualidade
- GI – Gabinete de Informática
- IESP – Instituição de Ensino Superior Público (nome fictício da entidade em estudo)
- IFAC - *International Federation of Accountants*
- IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*
- MRP - *Manufacturing Resource Planning*
- NCP – Norma de Contabilidade Pública

OE – Orçamento de Estado

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

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

PGSS – Políticas e Gestão de Sistemas de Saúde

SAc – Serviços Académicos

SAd – Serviços Administrativos

SC – Sistemas de Custeio

SCI – Sistema de Controlo Interno

SF – Serviços Financeiros

SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública

SOA – Saúde Ocupacional e Ambiental

TDABC - *Time-Driven Activity-Based Costing*

TQM - *Total Quality Management*

UC – Unidade Curricular

I. INTRODUÇÃO

Os dias de hoje vivem-se num clima de grande instabilidade económica e financeira, pelo que, focado na criação de valor, o sucesso das organizações depende maioritariamente do modo como os seus recursos são geridos. A sociedade moderna cada vez mais exigente, a crescente complexidade das funções do Estado e a maior preocupação com a boa gestão dos recursos públicos devido às restrições orçamentais, priorizaram a necessidade de modernização da Administração Pública (AP). Temos presenciado importantes alterações na contabilidade pública (CP), que resultaram na articulação da contabilidade de gestão (CG) aos subsistemas da contabilidade orçamental e financeira. Esta evolução, para além de permitir uma maior normalização e harmonização contabilística, visa tornar a gestão pública mais eficiente, eficaz e de melhor qualidade.

De forma a alcançar esses resultados, é imprescindível um sistema de informação e a clarificação dos objetivos pretendidos. O tradicional sistema de informação contabilístico na AP portuguesa representava-se, essencialmente, pela disponibilização de carácter orçamental, o que impossibilitava um rigoroso controlo dos gastos públicos. A principal preocupação da CP estava relacionada com a prestação de contas, com o controlo da legalidade e com a redução de despesa. O contexto atual obriga a uma AP mais pró-ativa, atenta às novas mudanças no ambiente económico atual e necessidades reais dos organismos e cidadãos que a compõem, criando mecanismos de gestão ou adaptando os já existentes. Estas mudanças têm como principal objetivo facilitar a tomada de decisões dos diferentes utilizadores, uma vez que força os organismos a encontrarem novas formas e processos que respondam aos recentes desafios colocados à administração.

Encontramo-nos, assim perante uma gestão pública cada vez mais preocupada em controlar, para conseguir minimizar os meios, reduzindo os custos públicos e maximizando os resultados, sem comprometer a qualidade do serviço prestado. Para cumprir as metas orçamentais do Estado, a modernização administrativa e desenvolvimento tecnológico, exige, por parte das instituições da AP, uma grande necessidade de produzirem uma informação contabilística credível, útil e transparente, que traduza a sua verdadeira situação orçamental, económico-financeira e de custos. Perante este cenário, e face às necessidades sentidas, a AP portuguesa revelou interesse em novas técnicas de gestão que, quando refletidas na atual CP, tenham como principal objetivo facilitar a tomada de decisões dos diferentes utilizadores, ao fornecer informação de carácter económico, financeiro e de gestão.

Neste sentido, é importante que as instituições públicas adotem ferramentas contemporâneas de gestão como é o caso do *Activity Based Costing* (ABC), tendo em vista a melhoria do seu desempenho, dos seus sistemas de controlo interno, do seu planeamento e gestão. Esta metodologia, apesar de se basear em princípios já utilizados por grandes empresas desde a década de 60, ganhou maior relevo no início dos anos 80 através de estudos de Cooper e Kaplan. De acordo com Kaplan e Anderson (2007a, 2007b), o método ABC pretende corrigir as deficiências dos sistemas de custeio (SC) tradicionais e tem como fundamento o princípio de que os recursos são consumidos pelas atividades, que por sua vez são consumidas pelos objetos de custo, ficando subjacente a noção de que os produtos dão origem aos custos ao despoletarem as diversas atividades. Desta forma, este SC procura medir, mensalmente, os custos dos produtos e a rentabilidade dos clientes, de forma a estimular a melhoria dos processos, apoiar as decisões de *pricing* e as ações a tomar nos relacionamentos com os clientes (Kaplan & Anderson, 2007b). Schuhmacher e Burkert (2013) referem que os sistemas de CG e, especialmente, os SC são um pilar central para qualquer organização, representando uma importante fonte de informação.

As instituições de ensino superior, que atualmente se debatem com a redução do financiamento público, não estão dissociadas desta realidade, pois a obrigatoriedade de transparência informativa imposta pelo Plano Oficial Contabilidade Pública para Setor da Educação (POC-Educação), à qual o Sistema Normalização Contabilística para Administração Pública (SNC-AP) dá continuidade, para a AP em geral, e em particular para as Universidades e Politécnicos, veio trazer novas imposições em termos de prestação de contas, quer ao nível da contabilidade financeira e seu reporte, quer a nível da contabilidade analítica, onde se impõe a determinação do custo por aluno, unidade curricular (UC), curso, projeto e departamento. Surge, portanto, a necessidade de monitorizar o desempenho das atividades desenvolvidas, exigindo à contabilidade analítica informar sobre o custo de cada aluno, UC ou formação lecionada, bem como do custo de cada projeto de investigação ou serviço prestado ao exterior. A implementação de um sistema de contabilidade analítica adequado aos organismos pertencentes ao setor da educação possibilita a obtenção de informação indispensável que permite a qualquer momento, auxiliar a tomada de decisões por parte dos gestores. Na realidade, onde os problemas de insuficiência de recursos são uma constante, o reforço do controlo de custos mediante a implementação da contabilidade analítica pode ajudar a controlar esta situação, evitando apelar a alternativas mais prejudiciais (Silva & Costa, 2008).

Assim, a Contabilidade Analítica ou Contabilidade de Custos ou CG constituem um conjunto de sistemas de informação que apoiam a tomada de decisão na gestão, assumindo, cada vez

mais, um papel preponderante na gestão dos dinheiros públicos (Carvalho, Carmo & Macedo, 2008). Um sistema de contabilidade analítica na AP: (i) permite a apresentação dos custos por atividades; (ii) proporciona informação sobre *inputs* que alimentam um sistema de indicadores de gestão; (iii) proporciona informação para o planeamento e o controlo da atividade interna da própria instituição; (iv) mede a economia, a eficácia e a eficiência; (v) possibilita a comparação de custos internos; (vi) esclarece sobre a empregabilidade dos recursos públicos, entre inúmeros benefícios que poderão ser apurados se a contabilidade analítica estiver corretamente desenvolvida (Alijarde & López, 1999).

1.1. Objeto de investigação

Neste novo contexto, a CG e a integração de um sistema de custeio numa instituição de ensino superior público, em particular o ABC, constituem-se em objeto de estudo. Esta vertente da contabilidade, embora desempenhe um papel essencial e relevante, não é suficientemente conhecida e compreendida e conseqüentemente pouco aplicada.

1.2. Relevância do tema e principais objetivos

A implementação da CG constitui um significativo avanço no controlo de gestão e está intimamente ligado ao controlo orçamental. Cada vez mais a contabilidade analítica ou de custos é imprescindível à gestão, prestando um serviço de apoio e aconselhamento em todas as situações em que é necessário determinar e quantificar as atividades a realizar, quantificar os recursos a investir e conhecer os custos dos bens e dos serviços prestados.

O desenvolvimento de SC tem justificado estudos nos mais variados setores de atividade, com maior ênfase no setor privado, sendo a sua aplicação no setor público muitas vezes relegada para segundo plano. No entanto, o apuramento de informação relevante no domínio dos custos é também crucial no setor público, não só pelo facto de estes constituírem uma importante fonte de informação para os utilizadores internos e externos dos organismos públicos (Kurunmäki, 2009), como também pela constante necessidade de definir prioridades na alocação dos recursos e minimização dos custos devido à escassez de recursos e pressões orçamentais. Com as inúmeras exigências, quer ao nível da prestação de contas quer ao nível de outras informações complementares no âmbito da gestão, as organizações públicas têm sentido a necessidade de adotar um sistema de contabilidade interno que, para além de ser bastante relevante como apoio à tomada de decisão, é também atualmente e desde a entrada em vigor do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), um sistema obrigatório.

Apesar da obrigatoriedade de aplicação, a CG tem vindo a ser adiada na AP, faltando perceber o porquê da sua não aplicação (Teixeira, 2016). A recente aprovação do SNC-AP será certamente uma nova oportunidade para as entidades se adaptarem e se tornarem mais responsáveis. Por isso, em concreto, o estudo realizado na IESP (nome fictício por motivos de confidencialidade) propõe, enquanto objetivo geral, dar um contributo prático para a gestão da unidade orgânica e, academicamente, para a CG, concebendo para tal, um sistema de custeio de acordo com a abordagem ABC. Desta forma, e dada a escassez de estudos e/ou projetos neste âmbito, procurar-se-á criar mais conhecimento sobre esta temática. Paralelamente, e de um ponto vista prático, este estudo reveste-se de particular importância para a instituição, uma vez que, a mesma se encontra, neste momento, a melhorar as suas práticas de controlo interno, ponderando, a par disso, alterar o seu sistema de custeio.

Para além do objetivo global, o presente trabalho procurará ainda responder aos seguintes objetivos específicos: (i) evidenciar a importância da CG na AP, em geral, e em particular, nas instituições de ensino superior público; (ii) da confrontação da contabilidade de custos tradicional com os SC contemporâneos, identificar o SC mais adequado a implementar nas instituições de ensino superior público; (iii) analisar as vantagens e desvantagens da utilização do ABC; (iv) com base nas premissas do SNC-AP, avaliar a aplicabilidade do sistema de custeio ABC, como a solução mais adequada para uma instituição de ensino superior público, nomeadamente ao nível organizacional, dos seus recursos humanos, financeiros e técnicos; e por fim (v) identificar as principais dificuldades e benefícios com a conceção de um sistema de custeio ABC.

1.3. Metodologia geral

A metodologia deste estudo segue os fundamentos do estudo de caso, uma vez que se pretende compreender uma realidade específica e desenvolver um SC adaptado às especificidades de um setor. Este método, habitualmente utilizado nas ciências sociais, como a gestão e a contabilidade, é definido por Yin (2014), como uma abordagem que investiga um fenómeno em profundidade e no seu ambiente real, principalmente quando a fronteira entre esse fenómeno e o seu contexto não são claramente evidentes. Além disso, utiliza caracteristicamente uma maior multiplicidade de evidências (Vieira, 2009; Yin, 2014). O estudo de caso revela-se fundamental na ligação entre a teoria e a prática (Ryan, Scapens & Theobald, 2002; Scapens, 2006) e permite obter o máximo detalhe sobre uma questão particular (Stake, 1999; Yin, 2014). Considerando, portanto, a persecução dos objetivos anteriormente definidos, optou-se por uma abordagem ao estudo de caso mais explanatória, por se entender que seria a melhor maneira de apresentar uma proposta

para as práticas de gestão da instituição em causa, ao mesmo tempo que se analisa a viabilidade de aplicação do sistema ABC no setor do ensino superior público.

Para a apresentação do presente trabalho, seguiu-se uma investigação qualitativa de características mais interpretativas, cujo seu desenvolvimento, como alude Vieira (2009), seguiu um processo interativo em que se começou por estudar a realidade da instituição alvo do estudo.

Na exposição da temática, a revisão da literatura efetuada através da análise trabalhos, monografias, artigos científicos e até mesmo dissertações de mestrado e de doutoramento, para tomar um conhecimento inicial acerca do tema, foi fundamental para uma melhor compreensão dos conceitos. Contudo, a utilização de diferentes fontes de evidência, nomeadamente observação direta efetuada durante a refinação do SC, recolha de documentos da instituição e análise de documentos legais, permitiram a sua triangulação e contribuíram para a fiabilidade dos resultados. A triangulação das várias fontes de evidência é fundamental para o entendimento da estrutura organizacional e operacional das instituições e conseqüente desenvolvimento de um sistema de custeio ajustado às necessidades deste setor específico.

1.4. Estrutura da dissertação

O presente trabalho encontra-se organizado em 5 capítulos, sendo que o primeiro se encontra reservado para a introdução, a qual fornece um breve enquadramento teórico, esclarece o tema e a sua relevância para objeto de estudo, delineando também os objetivos do mesmo. Neste capítulo é ainda descrita a metodologia geral da dissertação, assim como a sua estrutura.

Seguidamente, no capítulo da revisão de literatura, é aprofundado o enquadramento teórico, através da abordagem ao conceito de CG, a sua origem e evolução, de modo a dar a perceber a relevância que esta vertente da contabilidade foi conquistando ao longo dos tempos e demonstrando o seu importante papel como subsistema de apoio à decisão e avaliação na gestão das organizações. Apresenta-se, ainda, o objeto de estudo no âmbito da AP, mais concretamente no setor do ensino superior público e é abordada a evolução dos SC resultantes da CG e que podem ser integrados no sistema de controlo de gestão público. Procurar-se-á, também, neste capítulo explicitar as principais vantagens e características da implementação do ABC, provenientes de bibliografia considerada relevante para o tema em estudo.

O espaço dedicado à metodologia de investigação surge no terceiro capítulo, com especial ênfase na tipologia e nos métodos utilizados.

O quarto capítulo diz respeito ao estudo de caso em si e pode referir-se como o principal foco do trabalho. Após a caracterização da instituição, é feita a identificação dos seus elementos e

estrutura para o modelo ABC, seguindo-se a apresentação e explicação da proposta para o sistema de custeio de acordo com a referida abordagem.

O quinto e último capítulo é dedicado às conclusões do trabalho, limitações identificadas ao longo da realização do estudo, e indicação de pistas de investigação futuras.

II. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

Neste capítulo é abordado e explicado o conceito de CG, demonstrando o seu importante papel como subsistema de apoio à decisão e avaliação na gestão das organizações. Num subcapítulo, é feita uma abordagem à origem e evolução do conceito da CG, de modo a dar a perceber a relevância que esta vertente da contabilidade foi conquistando ao longo dos tempos. Apresenta-se, ainda, o objeto de estudo no âmbito da AP, mais concretamente no setor do ensino superior público. E, por fim, são expostos os SC resultantes da CG e que podem ser integrados no sistema de controlo de gestão público.

2.1. Contabilidade de gestão

A globalização, as fortes restrições orçamentais e os elevados níveis de competitividade e incerteza, evidenciam a importância das organizações se dotarem de ferramentas de gestão ajustadas às suas necessidades. É fundamental a implementação de sistemas de Controlo de Gestão eficazes e eficientes, que permitam dar respostas rápidas e precisas às diversas alterações que podem colocar em risco a sobrevivência das organizações. Associada ao advento dos computadores no início da segunda parte do século XX, a CG e os respetivos sistemas de informação e de comunicação assentam na estrutura organizacional das empresas, as quais têm de estar organizadas para que, de modo a poderem cumprir as suas funções, possam (i) atribuir posições de autoridade e responsabilidade, (ii) analisar rendimentos, produtividade e qualidades, (iii) avaliar performances e decisões de criação de valor e (iv) analisar prémios, compensações e incentivos (Ferreira, Caldeira, Asseiceiro & Vicente, 2014).

Para Caiado (2003), o Processo de Gestão numa organização é dividido em: (i) planeamento; (ii) organização; (iii) recrutamento; (iv) direção; e (v) controlo, pelo que num ambiente de constante mudança e luta pela sobrevivência e sucesso da organização, este processo, quando centrado na utilização eficiente e eficaz dos recursos, permite comprovar se estes estão a ser corretamente utilizados e se se interligam com todas componentes do processo.

A CG é o ramo da contabilidade que procura reunir informações relevantes, com o objetivo de auxiliar todos os níveis da gestão da organização e assim se tornar a base da tomada de decisão. Surgiu nas organizações com o objetivo de mitigar as insuficiências da contabilidade financeira (CF) enquanto instrumento de apoio à gestão.

2.1.1. Insuficiências da contabilidade financeira

A CF (ou patrimonial) permite: (i) o conhecimento da situação patrimonial e financeira e dos resultados globais das organizações; (ii) o apuramento dos custos, proveitos e os resultados, isto é, grandezas económicas, de uma forma geral. Todavia, a maneira agrupada como trabalha, faz gerar informações manifestamente insuficientes para gerir as organizações, sobretudo pela fraca operacionalidade no controlo, gestão corrente e planeamento das atividades que têm a ver com os custos e os proveitos da empresa/entidade. Ocupa-se principalmente do registo das operações com terceiros, das alterações do património e do apuramento do resultado financeiro. Focada no relato financeiro é, na opinião de Nabais (1987), «essencialmente patrimonialista, histórica, atende sobretudo às solicitações de ordem financeira, jurídica e fiscal», o que impossibilita a obtenção de informações relativas às funções internas desenvolvidas nas unidades económicas com a assiduidade que se exige na tomada de decisões, inviabilizando o planeamento e controlo de gestão por parte dos decisores.

As insuficiências identificadas podem ser superadas com a operacionalidade da contabilidade analítica, pois esta faculta um adequado domínio dos custos, proveitos e resultados, constituindo um elemento privilegiado de gestão das organizações, em virtude dos custos/proveitos e resultados poderem ser associados aos objetivos que as diferentes organizações prosseguem. Os objetivos são, então, os custos, os proveitos e os resultados das organizações, que determinam e analisam, não de uma forma globalizante, mas sim de uma forma analítica. Isto é, como uma organização se decompõe em segmentos organizacionais, compete à contabilidade analítica determinar, analisar e reportar aos interessados os custos ocasionados pelo funcionamento dos diversos órgãos em que a organização se decompõe.

Porque os segmentos organizacionais são comandados por um responsável, estes sentem necessidade de informações fornecidas por períodos mais curtos, informações mais detalhadas e acima de tudo organizadas, de forma a permitir medir e controlar a eficiência e a eficácia dos diversos segmentos organizacionais da empresa. Caiado (2003) refere que, ao contrário da CF, a CG adapta-se às necessidades da empresa e não se rege por princípios rigorosos e normativos. Esta contabilidade utiliza informação proveniente da CF e dos documentos que lhe servem de apoio, tratando-a através de reclassificações ou por estudos técnico-contabilísticos ou estatísticos. No entanto, a CG também fornece à CF informações sobre *stocks* e o custo dos produtos vendidos, para que esta possa incorporar essa informação nos seus relatórios financeiros.

2.1.2. Conceptualizando contabilidade de gestão

Segundo a Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas [AECA] (1994), a CG integra a contabilidade de custos, a qual produz informação analítica relativa ao custo dos *outputs* produzidos na organização, ou seja, a informação do custo dos inventários e dos produtos vendidos. A também designada contabilidade analítica, tem como objeto «os custos, proveitos e resultados das organizações, que determina e analisa, não de uma forma globalizante como acontece na contabilidade geral, mas sim de forma analítica e de acordo com as necessidades da gestão da organização em causa» (Pereira & Franco, 2001).

Para efeitos de conceptualização, é importante destacar que na contabilidade, custo é um sacrifício de recursos necessários para se produzir um produto. Neste âmbito, Blanco Ibarra (2003) define custo como a medida e valorização do consumo realizado ou previsto pela aplicação racional dos fatores produtivos para a obtenção de um produto, trabalho ou serviço. Porém, é relevante distinguir o conceito de custo do conceito de gasto, pois o primeiro situa-se na esfera interna da empresa e o segundo envolve a vertente externa. O proveito, por seu lado, produzir-se-á no momento da venda do produto ou no momento da prestação do serviço, independentemente de este vir a cobrar-se ou não. O resultado final será a diferença entre o proveito e o custo total. O resultado externo da CF e o resultado interno da contabilidade analítica não serão, em princípio, coincidentes, dado que nem todos os gastos se traduzirão em custos.

A CG, também designada como contabilidade interna ou contabilidade analítica, é constituída por todos os aspetos relacionados com a contabilidade de custos (mais utilizada no processo produtivo) e todos os gastos e ganhos referentes às outras áreas da empresa. Sempre orientado para o destaque das responsabilidades, que são apuradas através do cálculo dos desvios, resultantes da diferença entre as previsões e as realizações, este ramo da contabilidade permite medir as diversas grandezas da empresa, auxiliando a tomada de decisão e o Controlo de Gestão, sendo que, em caso de desvios anormais, é possível efetuar medidas corretivas. Deste modo, segundo Martins (2001) é importante que os vários modelos que podem ser utilizados na CG atendam a fatores como a oportunidade e tempestividade da informação, o grau de rigor valorimétrico e o controlo.

Franco *et al.* (2008) defendem que a CG não só é uma atividade técnica necessária ao desenvolvimento dos objetivos das organizações, mas também uma atividade de gestão de apoio ao planeamento e controlo por parte dos gestores, apontada para a criação de valor. Segundo Ferreira *et al.* (2014), este subsistema faz parte de um todo, pois aos vários níveis da estrutura

organizacional, é um processo de recolha, tratamento, análise e fornecimento da informação para os gestores. A sua finalidade consiste em obter e comunicar a informação relevante para apoiar racionalmente o processo de decisões táticas e operacionais (Coelho, 2012).

No âmbito empresarial, contribuir para a construção de uma organização de elevada *performance* é o principal papel da CG, pelo que esta deve ser usada como fonte de informação para o gestor e os dados relevantes para o planeamento e controlo devem ser trabalhados, de modo a que a informação se mantenha atualizada e possa ser fornecida em tempo oportuno. Este ramo da contabilidade possibilita aos gestores obterem informações de gastos, informações que liguem a estratégia à contabilidade, sugestões de horizontes temporais diferentes no apuramento de gastos, modelos que permitam um conhecimento correto dos gastos, medidas físicas e outras informações que até agora não foram consideradas pela CF.

Drury (2005) considera que a CG se relaciona com o fornecimento de informação aos utilizadores internos das organizações para os ajudar a tomar as melhores decisões e a melhorar a eficiência e a eficácia das operações existentes. Aliás, Jordan, Neves e Rodrigues (2011) defendem que «o sistema de contabilidade analítica só serve a gestão se contribuir numa forma eficiente para o apoio à tomada de decisão e para o controlo de gestão das organizações, particularmente das empresas.»

Deste modo, a informação proveniente desta contabilidade deve ser orientada para o futuro e para a ação, sobretudo no que diz respeito ao planeamento operacional, pois permite analisar e tomar decisões com base num controlo preventivo e corretivo. Na CG destaca-se assim, uma função estratégica que permite delinear as orientações de atuação da organização em contextos fortemente competitivos e voláteis como os atuais. Com esta vertente, a contabilidade deixa de registar apenas factos passados para, com base nesses factos, apoiar decisões estratégicas que permitam alcançar os objetivos propostos pela gestão.

Enquanto ferramenta de suporte, a CG, permite: (i) determinar as missões e objetivos a curto, médio e longo prazo, realistas e adequados à capacidade da organização, conducentes à obtenção dos resultados esperados; (ii) planificar estratégica e operacionalmente os meios e recursos necessários para atingir os fins determinados, nas melhores condições possíveis; e (iii) obter o controlo integral que permita efetuar, logo após a sua produção (ou de forma antecipada), os ajustamentos materialmente relevantes entre os programas estabelecidos e as *performances* obtidas. A interpretação adequada dos desvios permitirá à gestão tomar as correções necessárias, em processo de contínuo *feedback* (Martins, 2001).

Em suma, a gestão adequada de uma empresa necessita de informação suficiente, oportuna, clara, concisa e relevante, com o objetivo de apoiar tarefas como o planeamento, a tomada de decisão e o controlo. Ferreira *et al.* (2014) destacam a importância da qualidade da informação, pois defendem que esta é a ‘matéria-prima da decisão’. Para os autores, a melhor informação possibilita as melhores decisões operacionais e estratégicas, contudo uma informação errada pode conduzir ao desastre. Coelho (2012) considera que, para a obtenção dessa informação, é de extrema importância a CG que pode aplicar-se a qualquer tipo de atividade económica, não se limitando às empresas transformadoras. Hoje a CG apresenta um âmbito mais amplo do que a mera preocupação com custos. Através dos seus modelos de tratamento de informação, esta contabilidade proporciona uma melhor adaptação ao meio envolvente, cada vez mais exigente e competitivo.

2.2. Origem e evolução da contabilidade de gestão

Na verdade, a história da contabilidade é tão antiga quanto a própria história da civilização, mas foi na Era mercantilista que a contabilidade geral teve o maior desenvolvimento, quando as operações económicas se foram tornando complexas e o seu controlo se foi aprimorando.

Como sistema de recolha, classificação, interpretação e exposição dos dados económicos, a contabilidade tem procurado, ao longo dos anos, acompanhar a evolução das sociedades, no que diz respeito à satisfação de informações do foro financeiro, determinadas pela complexidade dos negócios empresariais (Caiado, 2009).

Em meados do século XVIII, a Revolução Industrial em Inglaterra e as consequentes alterações nos processos de fabrico, serviram de ‘pedra de lançamento’ para a contabilidade de custos. As operações externas desenvolvidas em pequenas oficinas artesanais foram substituídas por processos internos que integram produção, aprovisionamento e distribuição nas grandes fábricas (Ferreira *et al.*, 2014). Os empresários começaram a ter necessidade de informação acerca dos custos, nomeadamente mão-de-obra e utilização de equipamentos e instalações, para a valorização dos inventários e controlo do processo produtivo. Esta fase importante no desenvolvimento deste ramo da contabilidade foi marcada pela necessidade que os gestores tinham de desenvolver SC da produção, focando-se por isso na determinação de taxas padrão que permitissem afetar o consumo dos materiais e as horas dos trabalhadores aos produtos (Johnson & Kaplan, 1987).

Da necessidade de avaliar não só o desempenho de processos, mas também dos gestores na indústria, analisando os recursos económicos utilizados, nasceu a contabilidade de custos. Este

novo vetor da ciência da contabilidade, veio complementar a CF, sendo que Stark (2008) destaca como seus principais objetivos: determinar o lucro da empresa; auxiliar o controlo; e ajudar na tomada de decisões.

A contabilidade de custos de produção, que até à Revolução Industrial, era «bastante primitiva e tratava primeiro de dar à gestão registos e relatórios sobre as operações do passado» (Caiado, 2009), segundo Coelho (2012) é, nos dias de hoje, uma ferramenta de análise e de controlo dos custos das organizações, realizando o tratamento elementar da informação contabilística, ou seja, procedendo ao agrupamento dos custos, às classificações por funções ou por processos.

Segundo Ferreira *et al.* (2014), além da informação base, a contabilidade de custos possibilitou os primeiros cálculos para a otimização dos recursos utilizados e consequente redução de custos. Para os autores, esta vertente da contabilidade começou a fornecer informação sobre os rendimentos por departamentos, centros, ou fases de fabricação, e ainda a rendibilidade por produtos, por canais de distribuição ou mesmo por áreas geográficas ou clientes, através do conhecimento dos custos próprios e da sua comparação com os preços de venda.

Mas a globalização das economias, a maior preocupação com a qualidade total e satisfação dos clientes, a redução do ciclo de vida dos produtos e a inclusão de todos os custos, incluindo os intangíveis, no seu valor final, tornou, de acordo com Franco *et al.* (2008), difícil de determinar as variáveis externas devido à instabilidade das suas características e insusceptibilidade de previsão. A empresa competitiva passou a orientar-se para o cliente e para o mercado e, da necessidade de adequar os sistemas de contabilidade interna às exigências de informação dos executivos, a contabilidade de custos evoluiu e transformou-se na denominada CG (*Management Accounting*).

O conceito *Management Accounting* tornou-se tema de investigação, nas décadas de 1950 e 1960 com o aparecimento da ideia de que a informação gerada por esta área da contabilidade deve ser útil para os gestores e para apoiar os seus processos de decisão. A frase “diferentes custos para diferentes propósitos”, frequentemente citada neste período, reflete bem esta preocupação (Oliveira *et al.*, 2008; Ryan *et al.*, 2002).

O modelo de *direct costing*¹, que anteriormente, assemelhava custos diretos a custos variáveis, passou a incluir os custos fixos que pudessem ser associados à margem de cada produto. Desta

¹ *Direct-Costing* está orientado fundamentalmente para a tomada de decisões centradas no custo marginal dos produtos ou nas decisões alternativas de novos produtos, serviços ou mercados. Baseia-se no princípio geral de atribuir ao custo do produto os custos de carácter variável em relação ao volume de produção.

evolução resultou um modelo mais apropriado para tomar decisões, pelo que, de acordo com Blanco Ibarra (2003), passou-se a dispor de várias ferramentas básicas para o cálculo de custos, designadamente o modelo de *full costing*, já existente e que imputa o total de custos de fabricação ao produto; e o modelo evoluído do *direct costing*.

Como referido no *Practice Statement* nº 1, *Management Accounting Concepts*, do *Financial and Management Committee* do *International Federation of Accountants*, numa 1ª fase, antes de 1950, o conceito e conteúdo da CG centrava-se apenas na determinação dos custos e do seu controlo. Admitia-se como pressupostos que os decisores tinham disponível e sem incerteza, toda a informação necessária para atingirem a solução ótima de um problema, de modo a maximizar os proveitos. Nesta fase, a CG sustentou-se no desenvolvimento de novas técnicas de informação e controlo, como o controlo de gestão por áreas de responsabilidade e o controlo operativo por tarefas específicas, sendo, neste período, descrita como «um conjunto de métodos e técnicas, as quais devem ser usadas na prática» para se chegar às melhores decisões (Ryan *et al.*, 2002). Alguns dos modelos de decisão desenvolvidos nesta altura incluem a teoria “Custos-Volume-Resultados” (CVR), “curvas de aprendizagem” e “modelos de controlo de custos de *stocks*”.

Focada na recolha de informação para o planeamento e o controlo de gestão, a corrente de investigação, na década de 1970, evoluiu e abandonou a preocupação com “aquilo que deve ser” (investigação normativa), passando a centrar-se na explicação da realidade e na sua previsão, isto é, passou a debruçar-se sobre “aquilo que acontece ou irá acontecer”.

Otley, nos anos 80 no Reino Unido, contribuiu para que a investigação em CG desse novo “pulo” no seu desenvolvimento, destacando a importância de se conduzirem estudos qualitativos baseados em estudos de caso e de se adotar uma perspetiva interpretativista (Hopper, 2005; Hopwood, 1983; Hopwood & Miller, 1994; Ryan *et al.*, 2002), pois existia um fosso entre a prática e a teoria (Scapens, 1994, 2006). Segundo este autor, só através de estudos profundos e longitudinais baseados em teorias interpretativistas e críticas, seria possível melhorar o conhecimento sobre a realidade organizacional e práticas de contabilidade adotadas e eliminar o desfasamento entre a teoria e a prática. Nesta fase, a CG passou a focar-se na utilização eficiente dos recursos nos processos empresariais, sendo que um primeiro passo foi o desenho do sistema de custos históricos, que usava os custos reais e, posteriormente, um sistema de custos-padrões previamente estabelecidos, de modo a permitir um melhor controlo da eficiência dos recursos.

Em 1990, a AECA destacou a importância que a CG, ao longo dos anos, foi adquirindo, tornando-se um ramo da contabilidade com o objetivo da captação, medição e valorização da informação relevante, assim como a sua racionalização e controlo para apoio à tomada de decisões empresariais.

Atualmente, e desde 1995, esta área, numa perspetiva de criação de valor, centra-se na utilização eficaz dos recursos, sendo que a contabilidade de custos passou a ser considerada um subconjunto essencial da CG. Kulkarni e Mahajan (2008) defendem que as duas áreas se complementam, pois, se, por um lado, a CG não atinge os seus objetivos sem a contabilidade de custos, por outro, esta última isoladamente não seria útil aos gestores.

2.3. Contabilidade de gestão na administração pública

As últimas décadas quer no setor privado ou público, tanto ao nível nacional como internacional, têm presenciado a sucessivas e importantes alterações na contabilidade. Essa evolução refletiu-se primeiro no âmbito empresarial, e só mais tarde, na administração pública.

Quanto à informação contabilística pública, o seu objetivo é o de «proporcionar informação acerca da posição financeira, desempenho e fluxos de caixa de uma entidade, necessária para a tomada de decisão de uma vasta gama de utilizadores e para demonstrar a responsabilidade das entidades públicas pelos recursos que lhe foram confiados» (*International Public Sector Accounting Standards* 1, 2001, paragrafo 13).

Num ambiente de extrema exigência e transparência, existe uma constante preocupação em aplicar de forma correta e eficiente os dinheiros públicos. As reformas verificadas nos últimos anos foram efetuadas num contexto de redefinição do setor público na economia nacional e vieram a revelar-se um grande contributo para a modernização da contabilidade pública e para o melhoramento da informação económica e financeira apresentada pelos organismos públicos, pois promovem uma maior transparência de gestão através do controlo das despesas públicas. A maioria da legislação em vigor até ao início da década de 90 havia sido introduzida pelas reformas de 1928-1929 e 1930-1936, pelo que o sistema tradicional de contabilidade pública se revelou completamente desatualizado face à realidade económica e social, principalmente pelas importantes falhas nos princípios e métodos de gestão orçamental. Este sistema produzia apenas a informação necessária e de carácter orçamental para cumprimento das obrigações legais, descurando um rigoroso controlo dos gastos públicos.

Em 1990, a Lei de Bases de contabilidade pública (Lei n.º 8/90 de 20 de fevereiro) vem alterar por completo a contabilidade pública em Portugal. A publicação do normativo dá início à

reforma administrativa e financeira do Estado, definindo um novo regime financeiro. Este regime é baseado em princípios e normas obrigatoriamente aplicáveis aos serviços e organismos da administração central e dos institutos públicos, que permitem um maior controlo do orçamento (via regras de execução orçamental) e das despesas e receitas públicas, assim como a sua contabilização. Além de muitos procedimentos e funções que são exercidos atualmente pela contabilidade pública, a Lei de Bases da contabilidade pública definiu e inseriu o sistema digráfico² ou de partidas dobradas, assim como a obrigatoriedade da contabilidade analítica.

A difusão do desenvolvimento dos planos setoriais de contas, a necessidade do desenvolvimento de novos instrumentos de informação e o controlo da contabilidade orçamental, foram condições suficientes para a criação de um novo sistema de contabilidade pública, que surgiu em 1997, com a publicação do POCP. Desde então, as instituições do setor público são obrigadas a implementar três sistemas contabilísticos: a Contabilidade Orçamental, a Contabilidade Patrimonial e a Contabilidade Analítica.

Rua e Carvalho (2006) referem que a contabilidade pública «visa disponibilizar informação, acerca da posição financeira, orçamental, económica e patrimonial dos entes públicos, não só para os seus utilizadores internos, mas também para os utilizadores externos, nomeadamente os cidadãos». Neste âmbito, cada vez mais a CG assume um papel preponderante, pois a informação contabilística torna-se um importante instrumento de apoio e avaliação na gestão das instituições públicas.

2.3.1. Sistema Normalização Contabilística para Administração Pública (SNC-AP)

Devido às deficiências nas práticas contabilísticas e de relato das entidades públicas numa escala global, que surgiram na sequência da crise financeira dos últimos anos, tornou-se iminente a necessidade de um relato financeiro abrangente, fiável e tempestivo pelo setor público, assim como, ao nível da União Europeia, a existência de uma contabilidade de acréscimo harmonizada e comparável. De modo a contribuir para uma melhor e mais eficiente alocação dos recursos públicos e maior transparência na afetação dos dinheiros, reforçando a credibilidade das contas públicas, a contabilidade pública ganha uma importância reforçada, até pela nova Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) que exige uma contabilidade suficientemente capaz de satisfazer um conjunto de necessidades cada vez mais exigentes.

² O método digráfico estabelece que o valor de cada débito corresponde sempre a um crédito do mesmo valor.

Assim, 20 anos após a aprovação do POCP, através do Decreto-Lei n.º 232/97, e dos planos setoriais da AP entre os quais o POC-Educação, e considerando o movimento global com vista à harmonização internacional da contabilidade pública em todos os subsectores da AP, que resultou na publicação das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) pela *International Federation of Accountants* [IFAC], em 2015 foi publicado o SNC-AP, pelo Decreto-Lei 192/2015, de 11 de setembro.

Este novo sistema contabilístico, aplicável a todas as entidades do setor público português, tem como base as IPSAS e o SNC e pretende uma maior harmonização das contas públicas e o aumento da qualidade do relato orçamental e financeiro apresentado pelas entidades públicas de acordo com parâmetros internacionais, tornando-se assim um sistema de objetivos ambiciosos. O SNC-AP permite uniformizar os procedimentos e aumentar a fiabilidade da consolidação de contas de grupos públicos e das contas individuais, quer de demonstrações financeiras quer de demonstrações orçamentais através da criação de três subsistemas articulados de informação, descritos no Quadro II-1 abaixo.

Quadro II-1 – Subsistemas Contabilísticos do SNC-AP

Contabilidade Orçamental	Assenta na NCP 26 e nos classificadores orçamentais, permitindo o controlo dos créditos orçamentais, numa base de caixa na fase de orçamentação e de execução e a obtenção de indicadores orçamentais;
Contabilidade Financeira	Assenta na Estrutura Concetual; nas NCP 1 a 25 e na NCP-PE; no PCM em base de acréscimo, permitindo a apresentação verdadeira e apropriada da situação financeira, das suas alterações, dos resultados e dos fluxos de caixa e a obtenção de indicadores económicos e financeiros de entidades públicas; e
Contabilidade de Gestão	Assenta na NCP 27, em base de acréscimo, permitindo informação por atividades, programas, propostas e investimentos e a obtenção de informação de custeio para a fixação de preços e taxas.

Fonte Rodrigues (2017)

Ainda que, resumidamente a finalidade deste novo sistema contabilístico seja permitir o cumprimento de objetivos de gestão, de análise, de controlo e de informação, é possível detalhar, como mostra o Quadro II-2 abaixo, os diversos fins a que o SNC-AP se propõe.

Finalidade do Sistema Contabilístico SNC-AP						
Evidenciar a execução orçamental e o seu desempenho face aos objetivos da política orçamental;	Permitir uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e das respetivas alterações, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de determinada entidade;	Proporcionar informação para a determinação dos gastos dos serviços públicos;	Proporcionar informação para a elaboração de todo o tipo de contas, demonstrações e documentos que tenham que ser enviados às entidades competentes de controlo e supervisão, nomeadamente o Tribunal de Contas;	Proporcionar informação para a preparação das contas de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais;	Permitir o controlo financeiro, de legalidade, de economia, de eficiência e de eficácia dos gastos públicos; e	Proporcionar informação útil para efeitos de tomada de decisões de gestão.

Fonte Rodrigues (2017)

O normativo assenta, não só numa nova Estrutura Concetual, novos Modelos de Demonstrações Financeiras, novo Plano de Contas Multidimensional, mas também em Normas de Contabilidade Pública (NCP) convergentes com as IPSAS, nomeadamente uma norma específica para a CG (NCP 27), constituindo um efetivo contributo para a estabilidade, transparência e sustentabilidade das finanças públicas em Portugal. Espera-se, assim, que o SNC-AP possa contribuir decisivamente para a recolha de informação relevante em todas as fases do processo orçamental, de modo a que atempadamente o decisor político seja bem informado e tome as melhores decisões em função dos objetivos traçados.

2.3.2. NCP 27 – Contabilidade de Gestão e Sistemas de Custeio

A norma 27 do SNC-AP, incluída no anexo II do DL n° 192/2015, visa prosseguir os objetivos, já anteriormente manifestados no POCP, de desenvolvimento de um sistema de CG na AP, definindo os seus requisitos gerais e enumerando os requisitos mínimos obrigatórios para o conteúdo e divulgação de informação.

Ainda que tenha como objetivo «compreender como a CG pode ser usada para apoiar os processos internos da gestão pública», a norma também compreende a dimensão externa e expressa a necessidade de contribuir para o propósito de uma «responsabilização pela prestação de contas (vertente externa)», impondo um padrão mínimo de resposta. Este duplo propósito

de resposta pode não ser sempre de fácil compatibilização, atendendo à eventual disputa de interesses e de ideologias dentro da Administração Pública. Desta forma, o sistema de informação, nomeadamente o desenho e conceção do subsistema analítico deve ser objetivamente determinado em tempo útil, ou seja, antes de iniciada a reclassificação funcional dos gastos, para que, de forma cuidada, não haja dissonância entre ações e discursos.

Nestes termos, a implementação de um sistema de controlo interno, factualmente orientado para a obtenção de dados fidedignos, a serem invariavelmente monitorizados, marcará a diferença. Note-se que a norma expressa o facto de a CG envolver o «desenho dos sistemas de informação necessários para a produção de relatórios e mapas adequados à divulgação». Assim sendo, tal desenho será crítico pois dele dependerá a instrução, ou não, e em tempo útil, de processos com os dados necessários à correta reclassificação dos gastos e dos rendimentos. Independentemente disso, daqui se depreende que a CG tem como intento conceber informação analítica sobre gastos, rendimentos e resultados, com o objetivo de se determinar, entre outros, o custo da produção, a elaboração do orçamento anual e a análise dos desvios, expectando-se que tais elementos determinem o objetivo máximo da norma, mais concretamente o de «permitir uma melhor avaliação da economia, eficiência e eficácia das políticas públicas» ou seja, dos três “E’s”.

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

Assim, para a correta conceção de informação analítica, a NCP 27 considera como **Custo** o valor monetário dos recursos utilizados ou consumidos por cada objeto de custo e que resulta do somatório dos gastos repartidos com base nos critérios de imputação definidos pela entidade.

Os **Custos Totais** incluem os gastos de atividades realizadas por outras entidades, os quais podem ser globais ou individuais. Na utilização do sistema de custeio total, os custos totais incorporam os gastos diretos e indiretos.

Os gastos podem ter diversas origens ou classificações, pelo que o Quadro II-3 explicita a distinção que a norma faz.

Quadro II-3 - Origens e Classificações de Gastos segundo NCP 27

Gasto direto	Aquele que possui um único objeto de custo, como por exemplo os gastos com materiais e mão-de-obra que lhe são diretamente imputados.
Gasto indireto ou comum	Aquele que tem vários objetos de custo, sendo necessário reparti-lo por diversas atividades, funções, bens ou serviços, através de critérios de imputação adequados, como por exemplo gastos de manutenção, publicidade, depreciações, etc.
Gastos incorporáveis	São os gastos que o órgão de gestão decide imputar às atividades, bens e serviços.
Gastos não incorporáveis	Os que o órgão de gestão decide não imputar às atividades, bens e serviços, levando diretamente a gastos do período, nomeadamente imparidades ou provisões.
Gastos variáveis	São os gastos que variam face às mudanças na atividade, mantendo-se outros fatores constantes.
Gastos fixos	São os gastos que não sofrem variações, nomeadamente depreciações de edifícios.
Gastos de subatividade	Representa os excessos de gastos de uma atividade que está abaixo da atividade normal.
Gastos administrativos	São os gastos relativos a atividades de apoio à gestão, produtos ou outras atividades operacionais.

Fonte Rodrigues (2017)

Para cumprir os objetivos de gestão, a NCP 27 enuncia os SC que poderão ser implementados nos diferentes subsetores da AP, abordando as principais diferenças, no que respeita ao tratamento dos custos a imputar aos produtos e/ou serviços, e que o Quadro II-4 descreve.

Quadro II-4 – Sistemas de Custeio da NCP 27

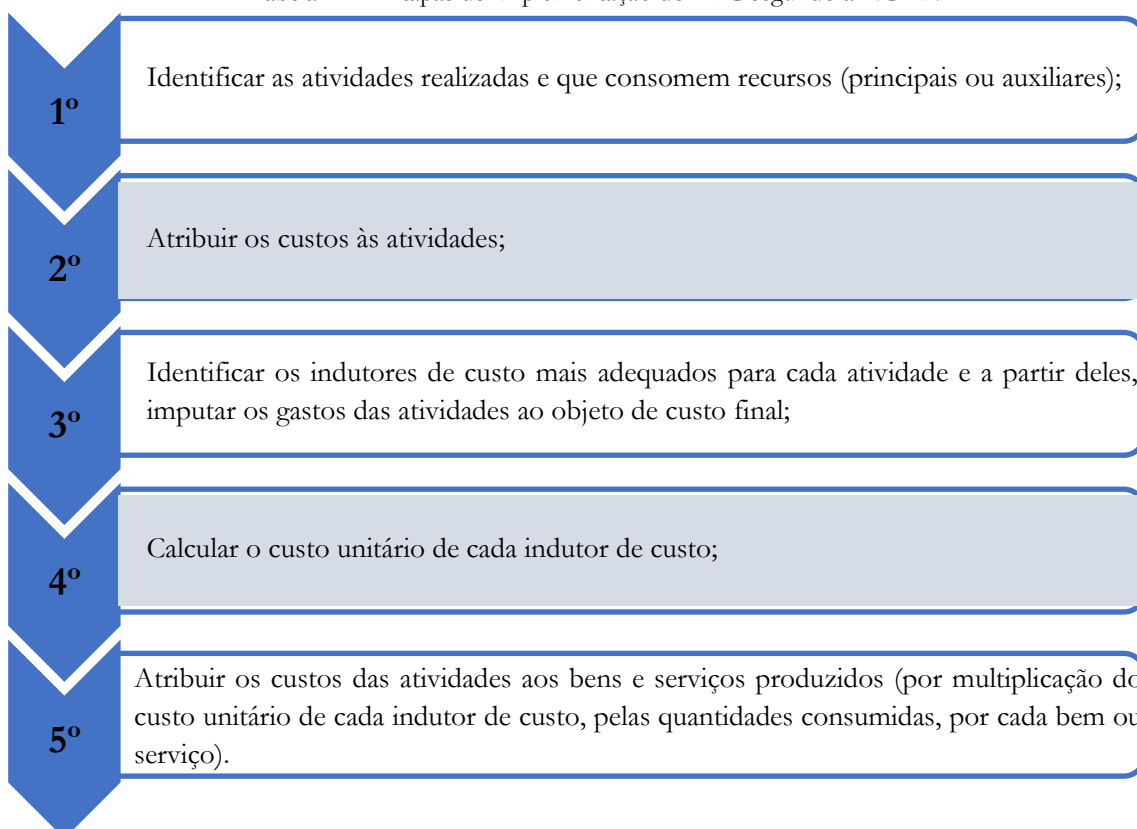
Sistema de Custeio Total	Que imputa aos produtos ou atividades finais todos os gastos diretos e indiretos, com exceção dos gastos não recorrentes;
Sistema de Custeio Variável	Que imputa aos produtos ou atividades finais apenas os gastos variáveis, não considerando os gastos fixos e os não recorrentes;
Sistema de Custeio Racional	Que imputa aos produtos ou atividades finais os gastos totais, deduzidos dos gastos de subatividade;
Sistema de Custeio Direto	Que imputa aos produtos ou atividades finais apenas os gastos diretos, não considerando os gastos indiretos; e
Sistema de Custeio das Quotas Teóricas ou Custo Padrão	Que atribui os gastos a objetos de custo com base em estimativas ou estudos de custo e por meio de valores orçamentados, não considerando os gastos reais suportados. Corresponde ao custo previsto de prestar um serviço ou produzir um produto.

Fonte Rodrigues (2017)

Quanto aos critérios de afetação e imputação dos custos indiretos, a norma evidencia a importância da adequação da base escolhida, com o custo indireto a repartir salientando que, para que um relato financeiro seja fiável, devem ser utilizadas bases de imputação múltiplas, fundamentalmente, quando os gastos indiretos representam um valor significativo nos gastos totais. Esta preocupação estava já patente no plano setorial para a educação (POC-Educação), onde, tal como nesta norma, são apresentados exemplos de bases de imputação adequadas, como nº de horas de atividade (nos custos com pessoal). A inadequação da base de repartição distorce os verdadeiros custos dos produtos ou serviços, por isso, uma só base de repartição, é uma fraca ferramenta para a gestão, devido à arbitrariedade na distribuição dos custos aos objetos de custo (Martins & Rodrigues, 2004).

Na sequência desta preocupação com os critérios de afetação e imputação dos custos indiretos, a NCP 27 propõe o sistema ABC como sistema de custeio, apresentando, para além dos diferentes passos da sua implementação, descritos na Tabela II-1, as razões de escolha do sistema.

Tabela II-1 - Etapas de Implementação do ABC segundo a NCP 27



Fonte Rodrigues (2017)

Com base no pressuposto de que são as atividades que consomem os recursos e não os produtos (Jordan *et al.*, 2011), como se constata nos sistemas tradicionais, a norma entende que «O sistema de custeio ABC caracteriza-se pela imputação dos gastos indiretos às atividades desenvolvidas para satisfazer as necessidades dos cidadãos/clientes» (Ponto 19).

Note-se, a respeito dos SC tradicionais, que já na década de 80, esta matéria foi estudada por Kaplan (1986) que lhes enunciou acentuadas críticas, as quais ajudaram à afirmação do ABC. De acordo com Taliani (2000), mais do que uma ferramenta ou técnica de custos, o ABC favorece a sua gestão, configurando uma dupla vertente: baseia-se tanto no cálculo e controlo dos custos, como na gestão dos mesmos.

A norma reforça assim, a importância do desenvolvimento de sistemas de CG que produzam informação relevante e analítica sobre custos, rendimentos e resultados, de modo a satisfazer as diversas necessidades de informação dos gestores e dirigentes públicos na tomada de decisões, nomeadamente na elaboração de orçamentos, nas funções de planeamento e controlo, na determinação de preços, tarifas e taxas, no apuramento de custos de produção, na avaliação do desempenho ou na fundamentação económica das decisões de gestão. Deste modo, a NCP 27 considera que o sistema de custeio ABC é o mais adequado para a realidade das entidades públicas, cujos serviços estão focados nos cidadãos/utentes e nas suas necessidades.

No que respeita a divulgação, a norma sublinha que «os documentos de prestação de contas (relato financeiro de finalidades gerais) devem divulgar informação sobre a avaliação de desempenho e avaliação por programas (...) tendo por base a informação disponibilizada pelo sistema de contabilidade de custos e de gestão.» (Ponto 30). É reconhecida assim, a importância deste subsistema contabilístico para apoiar a gestão, como uma ferramenta que fornece informação sobre os custos das atividades e os desvios em relação ao previsto. A NCP 27 refere ainda a necessidade de se elaborarem relatórios periódicos de relato à gestão, e enuncia a informação que neles deve conter, quer de forma genérica para qualquer Entidade Pública, como mostra a Tabela II-2, quer especificamente para os subsectores de ensino, como consta na Tabela II-3, saúde e autarquias locais:

Tabela II-2 - Informação a ser divulgada no Relatório Gestão das Entidades Públicas segundo NCP 27

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

Fonte Rodrigues (2017)

Tabela II-3 - Informação a ser divulgada no Relatório Gestão das Entidades do Subsetor da Educação segundo NCP 27

<i>Custos diretos, indiretos e resultados económicos por curso e estudante;</i>
<i>Custos e rendimentos por centro de investigação;</i>
<i>Custos diretos, indiretos, rendimento e resultados económicos por cada serviço prestado à comunidade;</i>
<i>Custos por atividade de apoio aos estudantes (refeições, alojamento, atividades desportivas, etc.)</i>

Fonte Rodrigues (2017)

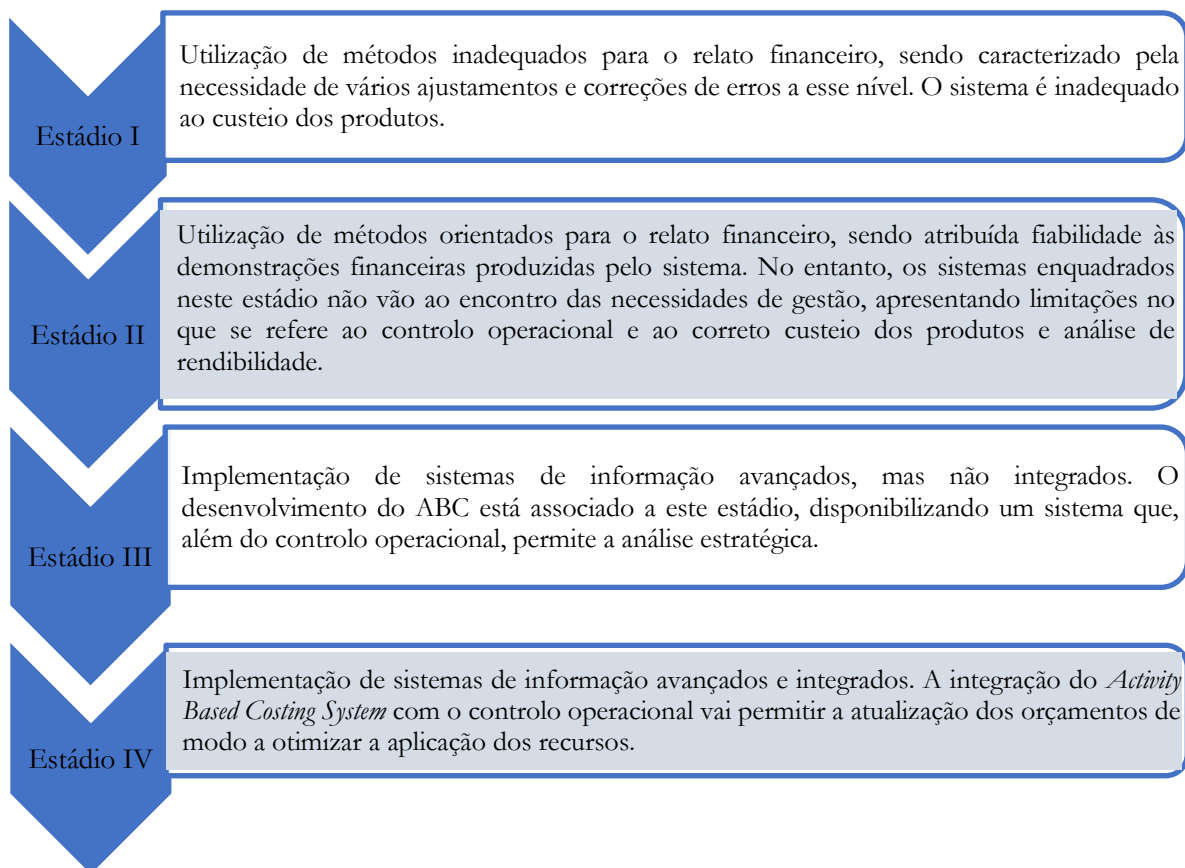
Mas, tal como já acontecia com o POC-Educação, a NCP 27 enuncia apenas orientações e requisitos mínimos obrigatórios de divulgação de informação, deixando às instituições públicas a flexibilidade para ajustarem a CG às suas necessidades e especificidades.

2.4. Sistemas de custeio

Kaplan, investigador consagrado na área da CG, dedicou-se ao estudo da integração dos SC pelas empresas e a sua relação com o desempenho destas na utilização dos recursos organizacionais, demonstrando uma relação diretamente proporcional entre estas duas características justificada pela disponibilização de informação mais rigorosa e tempestiva para a tomada de decisão em tempo útil (Kaplan, 1990). No final do século XX, no âmbito do estudo

das diferentes fases de desenvolvimento dos SC, este investigador apresentou um modelo que descreve quatro diferentes estádios, explicados na Tabela II-4 e caracterizados por diferentes graus de desenvolvimento das práticas de CG utilizadas por parte das empresas (Kaplan, 1990). Esse tipo de sistemas associados ao estádio IV, os mais avançados, contempla métodos de custeio como o ABC (Kaplan, 1990).

Tabela II-4 - Estádios de Desenvolvimento da Contabilidade de Gestão



Fonte Kaplan (1990)

2.4.1. Surgimento dos sistemas de custeio

Resultante da Revolução Industrial no século XVIII, surgiram as primeiras indústrias que substituíram o método tradicional manual de produção pelo método fabril. Com o aumento da necessidade de informação, tornou-se fundamental encontrar a melhor forma de determinar o custo de um elevado número de produtos produzidos. Nessa época, a CG ainda era muito primitiva e apenas dava prioridade aos registos e relatórios sobre operações passadas, baseando a tomada de decisões em factos passados ou na própria intuição do gestor.

Apesar da Revolução Industrial se ter iniciado em Inglaterra, foi em França, que se revelaram os estudos da contabilidade de custos ou gestão. Charles Babbage, que se focou na problemática do tempo de trabalho e no cálculo de custos, e M. Godard que discutiu a depreciação e manutenção dos edifícios e instalações, reconheceu o problema da fixação de preços, apadrinhou o preço médio e incluiu os juros do capital nas despesas, foram na altura os escritores que se destacaram na área. Mas foi Louis Mézierès que mais tarde, ao publicar o livro “*Industrial and Manufacturing accounts*”, muito contribuiu para o sistema de custeio baseado na tarefa, encomenda ou obra, embora continuasse sem considerar os gastos gerais de fabrico no respetivo cálculo de custos.

No final do século XIX e no decorrer do século XX, os Estados Unidos da América tomaram uma importante posição na indústria e também na contabilidade. Os SC, como são atualmente conhecidos, ganharam os primeiros contornos com Alexander Hamilton Church, Presidente do “*Institute of Cost and Works Accountants*”, que publicou diversos artigos sobre a repartição dos gastos gerais de fabrico, desenvolvendo a ideia de centros de produção e tornando possível o refinamento da taxa horária-máquina que se assemelha ao atual.

2.4.2. Conceito

Drury em 1996, definiu sistema de custeio como um conjunto de técnicas utilizadas por uma organização para imputar aos seus produtos e serviços, os custos que lhe estão relacionados, tendo como propósito calcular o valor dos inventários, gerar informação para a gestão e permitir o controlo dos custos. Segundo Oliveira e Ferreira (2007), estes sistemas consistem em adequar todos os custos e despesas ocorridas para a produção dos bens e/ou serviços e são, também responsáveis por mensurar a quantidade proporcional de custos relevante a cada unidade de produto ou serviço. Para os autores, pode-se dizer que os SC são muito mais do que mecanismos de controlo entre custos e proveitos, são métodos capazes de apoiar as instituições na tomada de decisão.

Os sistemas convencionais de CG foram projetados para ambientes que atualmente são muito distintos, pelo que se torna fundamental que os mesmos possam ser modificados e ajustados face às exigências de fabricação e o ambiente global altamente competitivo. Segundo Cogan (1999), há décadas que os gestores e cientistas são desafiados nas questões da determinação dos custos dos produtos e serviços, os esforços para reduzi-los e a consequente tomada de decisão que torne a empresa mais competitiva. Assim, o Sistema de Custeio carece de um constante aperfeiçoamento por forma a corresponder às novas técnicas de gestão resultantes da evolução dos processos de fabrico. Nestes processos, é fácil e simples determinar os custos que incidem

diretamente nos produtos. A dificuldade incide na imputação ao produto ou serviço, dos custos indiretos de suporte às operações de fabricação.

Este tipo de custos indiretos imputados ao produto, passa por rateios baseados nos SC Tradicionais, pelo Custeio Direto, pelo Custeio Baseado em Atividades (ABC/ABM), pelo Custo-Alvo, e também por outros métodos de custeio como, por exemplo, a Teoria das Restrições, Custo *Kaisen*, Custeio do Ciclo de Vida, etc.

Bornia (2002) diz que a análise de um Sistema de Custeio pode ser efetuada sob dois pontos de vista: (i) Verificação se o tipo de informação obtida é adequado às necessidades da empresa e identificação das informações importantes que deveriam ser fornecidas, mediante os objetivos do sistema; (ii) A forma como os dados são processados para a obtenção das informações, designada por Método de Custeio. Assim, um Sistema pode ser visto sob o ponto de vista do **princípio**, que norteia o tratamento das informações e determina qual informação que o sistema deve gerar, estando diretamente relacionado com o objetivo do sistema; e sob o ponto de vista do **método**, que para além de viabilizar o princípio, diz respeito a como a informação será obtida, relacionando-se com o procedimento do sistema.

De uma forma geral, os princípios de custeio estão intimamente ligados aos próprios objetivos dos SC, os quais, por sua vez, estão relacionados com os objetivos da Contabilidade de Custos: a avaliação de *stocks*, o auxílio ao controle e tomada de decisão. Mas os sistemas de apuramento de custos resultam da combinação dos múltiplos conceitos de custos (Caiado, 2009). E, embora Custo esteja vulgarmente associado a «esforço, sacrifício e dispêndio (de energia e valores) efetuado para obter certa coisa ou alcançar certo objetivo» (Silva, 1991), no âmbito da obtenção de informação pertinente à tomada de decisões, é necessário conhecer os seus diferentes significados e derivações, pois a existência de vários tipos de custos dificulta a sua imputação aos produtos ou atividades, tornando a implementação de uma Contabilidade Analítica numa tarefa nem sempre fácil.

2.4.2.1. Definição da terminologia dos custos e objeto de custeio

Hornigren *et al.* (2006) definem o custo como o recurso sacrificado para alcançar um determinado objetivo. Este objetivo é o objeto de custeio ou objeto de custo, que contabilisticamente vai agregar todos os recursos utilizados para o atingir. Assim, o objeto de custeio pode ser definido como o elemento para o qual queremos determinar o custo.

A Contabilidade Analítica trata os custos segundo os objetivos a atingir, pelo que neste contexto o termo “custo” tem uma conotação de valor atribuído ao consumo de recursos utilizados no processo de produção.

Mediante os objetivos a atingir e atendendo a determinados critérios, na Contabilidade Analítica, podemos encontrar diversas classificações de custos (Nabais, 1987), descritas no Quadro II-5.

Quadro II-5 - Classificação de Custos na Contabilidade Analítica

Critério	Classificação	
Espécie	Custo Tecnológico	Quantidade de bens e serviços aplicados na produção e expressos em quantidades físicas ou trabalho;
	Custo Monetário	Expressão monetária do custo tecnológico.
Base cálculo em termos temporais	Custo real	São sempre históricos e determinados com base nos valores aplicados e registados na contabilidade (<i>à posteriori</i>), ou seja, representam valores que já ocorreram;
	Custo teórico ou básico	São custos pré-determinados calculados <i>a priori</i> com base em quantidades e preços pré-definidos. Na prática são custos previsionais (<i>budgeted cost</i>) que resultam de orçamentos e representam valores que se esperam que ocorram.
Âmbito	Custo de produto	Aqueles que se referem a um produto ou grupo de produtos;
	Custo Operacional	Referem-se a uma operação ou atividade determinada pelo processo produtivo;
	Custo Funcional	Relativos às restantes funções empresariais.
Forma de imputação	Custo direto	São aqueles em que podemos identificar uma correlação entre os custos incorridos e um determinado produto, isto é, sem qualquer rateio e bastando existir uma medida de consumo (horas de mão-de-obra ou de máquina, quantidade de força consumida, etc.), podem ser diretamente imputados aos produtos;
	Custo indireto	São aqueles que para poderem ser incorporados aos produtos, necessitam de utilização de algum critério de rateio. Normalmente dizem respeito a mais do que um produto. Ex: aluguer, iluminação, salários supervisores, etc.
Fase transformação	Custo Industrial ou Produção	Custo dos produtos à saída da fábrica;
	Custo Comercial	Custo dos produtos vendidos no momento entrega ao cliente;
	Custo Completo	Aquele que compreende todos os custos da empresa.

Grau de ligação com a atividade	Fixo ou de Estrutura	Representam os consumos de recursos que apresentam alguma estabilidade, cujo valor não depende do nível de atividade do segmento, variando em função dos vários “graus” de capacidade pretendido. São aqueles cujos montantes dependem da capacidade produtiva instalada e não do seu nível de utilização, ou seja, o consumo dos custos fixos mantém-se, independentemente da utilização dos mesmos. Assim, os custos fixos não são influenciados pela quantidade produzida, como p.ex., custos com o pessoal, amortizações dos equipamentos, rendas de instalações, etc.
	Variável	Ao contrário dos custos fixos, são aqueles que variam diretamente com o nível de atividade ou objeto de custo. Dizem respeito a todos os custos cujo montante está correlacionado com o nível de atividade do segmento, como p.ex., o consumo de fotocópias em relação ao volume de relatórios e o consumo de energia em função do tempo de utilização dos equipamentos.

Fonte Nabais (1987)

Em termos de avaliação dos custos, é crucial ainda, distinguir custos totais de custos unitários de produção.

Habitualmente os gestores baseiam-se nos custos totais de produção, contudo é importante conhecer também os custos unitários, pois esta informação é relevante para uma melhor tomada de decisão, nomeadamente na definição dos preços de venda dos produtos. Através do custo unitário de produção é possível determinar a margem de comercialização pretendida, de modo a obter o preço de venda a comercializar. Contabilisticamente, também é possível valorizar os respetivos inventários.

É de referir que os gestores devem avaliar diferentes níveis de atividade/produção para tomar decisões. Assim, deverão basear-se inicialmente na análise de custos totais (variáveis e fixos) para cada nível, e só posteriormente nos custos unitários, pois estes variam em função dos custos fixos unitários. Mediante determinada capacidade instalada, quanto maior for o nível de atividade, menor será o valor do custo fixo unitário e conseqüentemente o custo total unitário.

Associada ao conceito de custo está a noção de objeto de custo ou objeto de custeio que se refere ao objeto sobre o qual o custo irá recair podendo ser, por exemplo, um produto, serviço, projeto, cliente, departamento ou atividade.

É tarefa do gestor fixar os objetos de custeio de acordo com o planeamento estratégico da empresa, sendo que os mesmos serão distintos, dependendo do tipo de análise pretendida. Tanto o objeto como a forma de recolha de custos são essenciais para o alcance do objetivo inicialmente traçado.

Existem duas etapas distintas para a valorização de um objeto de custeio. Numa primeira etapa é feito o controlo de custos diretos do objeto de custeio (ex. matéria prima consumida num determinado produto); e numa segunda procede-se à imputação dos custos indiretos com base em determinados critérios (ex. custos comuns à produção de vários produtos e serviços).

2.4.3. Processo de custeio

Os SC estudam as formas de associação dos custos aos objetos de custeio. Para a correta elaboração deste processo é necessário, primeiramente, distinguir os custos que são diretos, daqueles que são indiretos em relação aos objetos de custo, e posteriormente, definir na estrutura organizacional os centros de responsabilidade onde serão agrupados os custos a distribuir pelos respetivos objetos de custeio.

O processo de apuramento de custos envolve a reclassificação de custos (diretos, indiretos e comuns), a definição de centros de custo associados a atividades intermédias, a definição de

atividades finais e objetos de custeio assim como as repartições de custos através de ciclos de transferência e rateio. Este processo permite o cálculo do custo final de cada objeto de custeio através da soma entre os seus custos diretos e os custos indiretos e comuns imputados através de critérios ajustados.

2.4.3.1. Imputação e alocação de custos

Um custo é considerado direto ou indireto quando, em relação ao objeto de custeio, pode ser estabelecida ou não, uma ligação económica inequívoca.

Esta ligação designada de imputação (*tracing*) está esquematizada na Figura II-1 e ocorre quando, por exemplo, os custos diretos dos materiais ou o custo da mão-de-obra direta despendido na fabricação são distribuídos pelo número de unidades produzidas desses produtos.



Figura II-1 – Imputação de Custos Diretos

Pode-se afirmar que os custos diretos podem ser imputados diretamente aos produtos fabricados, pois existe uma medida objetiva do seu consumo nesta fabricação. Ex.: Matérias-primas, mão-de-obra direta, material de embalagem, depreciação de equipamento, energia elétrica das máquinas.

Mas a separação de custos em diretos ou indiretos, além da sua natureza, leva em conta a relevância e grau de dificuldade de medição. Por exemplo, o gasto de eletricidade é, naturalmente, um custo direto, contudo, pela dificuldade de medição do seu consumo por produto e pelo facto de o valor ser obtido por rateio, este torna-se um custo quase sempre considerado como custo indireto de fabricação.

Os custos indiretos dependem assim, de cálculos, rateios ou estimativas para serem devidamente incorporados, sendo que o parâmetro utilizado para estas estimativas é a base ou critério de rateio. Ex.: Depreciação de equipamentos usados para mais que um produto; salários dos supervisores de produção; aluguer de edifício; gastos com limpeza da fábrica; energia efetiva que não pode ser considerada ao produto.

Horngren *et al.* (2006) designaram a imputação de custos indiretos como “*cost allocation*”, a qual tem de ser feita com critérios de repartição que façam refletir uma relação de casualidade entre o custo e o respetivo objeto de custo.

Segundo Caiado (2003), a essa imputação pode ser de base única ou múltipla, embora raramente se possa recorrer ao método de base única. Os custos indiretos deverão ser previamente agrupados de acordo com as respetivas afinidades e depois, para cada grupo de custos, escolhe-se a base mais adequada.

O método de alocação (*allocation*) desenvolve-se em duas etapas, tal como estão esquematizadas abaixo na Figura II-2.

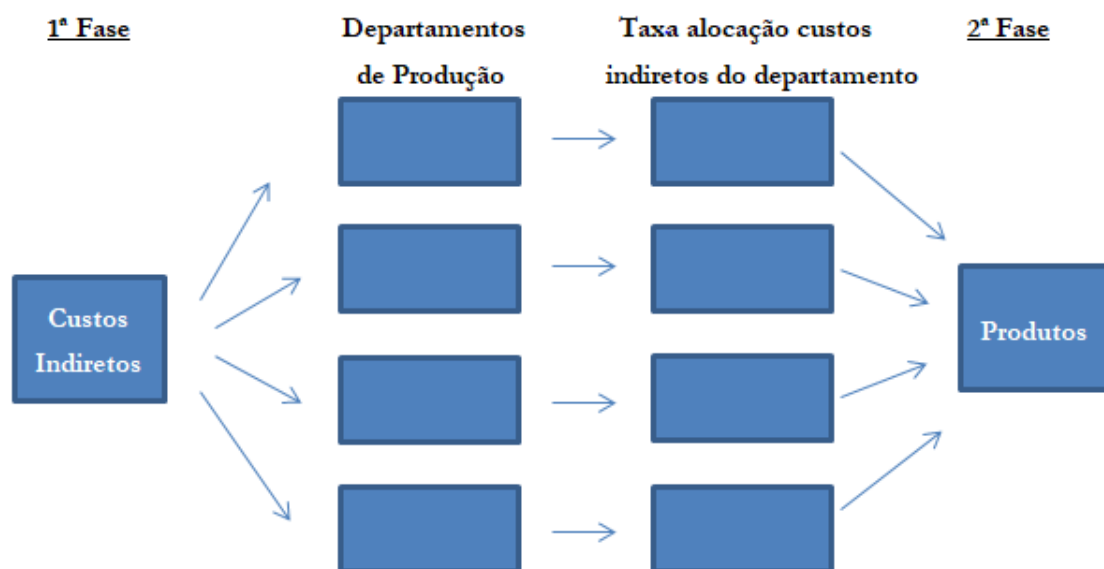


Figura II-2 – Imputação de Custos Indiretos

Fonte Adaptado de Drury (1996)

Numa primeira fase, os custos indiretos são atribuídos aos centros de custo definidos no processo produtivo. Frequentemente é possível identificar custos de distribuição, comerciais, administrativos e investigação e desenvolvimento de produtos. Posteriormente, esses custos são distribuídos pelos produtos que consumiram recursos desses centros de custo, de forma proporcional à utilização representada por uma taxa de repartição que na maioria das vezes é antecipadamente definida.

Este é um método cómodo, de baixo custo e que utiliza informação facilmente disponível, contudo recorrentemente distorce o custo total unitário dos produtos (Innes & Mitchell, 1993), pois estes não consomem a maioria dos custos indiretos proporcionalmente ao volume de

produção. Esta distorção revela-se mais evidente quanto mais variada for a gama de produtos e maior for o volume, a complexidade e a idade (diferentes fases de maturação) dos produtos produzidos (Cooper & Kaplan., 1991).

2.4.3.2. Método das secções homogéneas

Resultantes da crescente diversificação dos produtos e consequente aumento da percentagem dos custos indiretos, o qual criava distorções significativas, emergiram as dificuldades nas formas de custeio dos produtos. Com o desenvolvimento da atividade industrial e comercial onde os custos eram maioritariamente diretos relativamente ao produto, surgiu o método das secções homogéneas.

Segundo este método, os custos, após serem apurados, são associados diretamente a uma secção homogénea, pelo que à medida que forem surgindo, vão sendo classificados em contas da contabilidade analítica para que, no final de cada mês, se conheça a distribuição dos custos, por contas e subcontas, definindo o custo com pessoal, o custo com fornecimentos e serviços externo, entre outros.

Apurados os custos diretos, procede-se à distribuição dos custos das secções auxiliares e administrativas pelas diversas secções principais utilizadoras desses recursos.

Os custos indiretos que são comuns, antes de serem alocados ao produto através de unidades de medida, são acumulados em secções, permitindo representar de forma mais realista a causalidade do consumo de recursos. Essas secções, também designadas de centros de responsabilidade, surgem através da definição dos diversos centros de atividade decorrentes do desenvolvimento estrutural da organização.

Centro de responsabilidade (CR) é definido por Drury (1996) como um segmento da organização onde um responsável assume a autoridade delegada e é responsável pelo desempenho desse segmento. Para ser considerada secção homogénea cada segmento definido como centro de custos deve, segundo Pereira e Franco (2001), apresentar cumulativamente características como (i) **Responsabilização** - Cada secção homogénea deve ter um só responsável pelo controlo dos custos agrupados na secção, a menos que o centro de custo esteja integrado num centro de responsabilidade; (ii) **Homogeneidade de funções** - Os custos acumulados em cada secção homogénea devem respeitar a funções ou atividades idênticas; e (iii) **Existência de uma unidade de medida da atividade do centro** - Sempre que possível, deverá definir-se uma unidade de medida (unidade de obra) que permita medir a atividade da secção (por exemplo, hora-máquina ou hora-homem).

Assim, sempre que se possa agrupar uma quantidade substancial de gastos relativos a operações idênticas, que se podem repartir por uma mesma unidade de obra e que respeitem a um único centro de responsabilidade, deverá constituir-se uma secção (Pereira & Franco, 2001).

As secções homogéneas, segundo A. Rapin e J. Poly citados por Pereira e Franco (2001) classificam-se como (i) **Secções principais** - São indispensáveis para assegurar as atividades de aprovisionamento, produção e venda; (ii) **Secções auxiliares** - São aquelas cujas atividades apoiam as atividades realizadas noutras secções; e (iii) **Secções administrativas e financeiras** - Correspondem a atividades gerais que não estão diretamente relacionadas com a atividade produtiva.

De acordo com Nabais (1987), as secções homogéneas, do ponto de vista contabilístico, são centros de custo que são criados para permitir a imputação de custos diretos e a repartição dos custos indiretos através de níveis de afetação dos custos diretos às secções; repartição dos custos indiretos pelas secções; sub-repartição dos custos das secções auxiliares pelas beneficiárias, com base no número de unidades de obra; transferências entre secções principais (caso existam); afetação dos custos diretos aos objetos de custo; e distribuição dos custos indiretos pelos produtos.

Definidas as secções homogéneas é possível repartir os custos indiretos pelas diversas secções, uma vez que os custos diretos são afetados diretamente ao objeto de custo contribuindo para o seu custo total.

2.4.4. Sistemas custeio tradicionais

Os sistemas tradicionais de custeio baseiam-se assim, essencialmente em duas ferramentas: as bases de repartição e o método das secções homogéneas.

As bases de repartição podem ainda distinguir-se entre base de repartição única ou múltipla. No primeiro caso, os custos indiretos da organização são repartidos em função de um único critério de repartição, ao passo que no caso de utilização de bases de repartição múltiplas, os custos indiretos da organização são repartidos em função de diferentes critérios de imputação.

Como já foi referido, o método das secções homogéneas assenta na divisão das instituições em segmentos organizacionais que acumulam custos, os quais são posteriormente imputados aos objetos de custeio. A aplicação do método das secções homogéneas é usualmente efetuada em organizações que estão estruturadas com base em centros de custos ou secções.

Em termos de custeio dos produtos ou serviços, este pode ser determinado através do custeio total ou custeio variável, métodos que se diferenciam pela forma como tratam os custos fixos no processo de custeio.

2.4.4.1. Custeio total

A técnica de custeio total ou por absorção (*full costing* ou *absorption costing*) considera que os custos de produção dos bens ou serviços devem ser apurados com base na totalidade dos seus custos, ou seja, como defendem Horngren, Datar e Foster (1997), os produtos devem absorver todos os custos de produção. Os custos diretos são afetados diretamente, enquanto os custos indiretos são repartidos pelos diversos objetos de custo de acordo com critérios pré-estabelecidos, tal como se observa na Figura II-3.

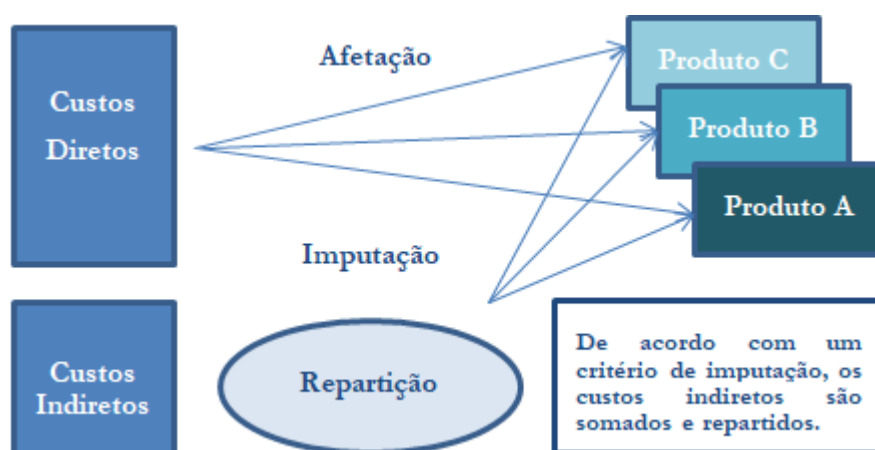


Figura II-3 - Afetação, Imputação e Repartição de Custos Diretos e Custos Indiretos

Neste sistema de custeio, os critérios de repartição são diversos, tais como (i) a proporção do volume de vendas; (ii) a proporção das horas de mão-de-obra; (iii) a proporção das horas máquina; e (iv) a proporção do custo de matérias-primas, no entanto a imputação pode ser feita por um único critério global de repartição para todos os custos indiretos.

Para Caiado (2009), no sistema de custeio total, os custos dos produtos são calculados com base em custos reais apurados pela Contabilidade, quer sejam eles fixos ou variáveis. Isto é, o custo de um produto é o resultado do custo real da matéria-prima somado dos gastos de transformação reais.

Deste modo, como demonstrado no Quadro II-6, no funcionamento deste sistema, a ordem na valorização dos elementos da Contabilidade interna deverá ser:

Tabela II-5 - Demonstração de Resultados pelo Método de Custeio Variável

Vendas	$Q * PV$
CIPV	$Q * CI \text{ Variável}$
Margem Bruta Industrial	$Q * (PV - CI \text{ Variável})$
Custos \tilde{N} Industriais Variáveis	$Q * CNI \text{ Variável}$
Margem Bruta Comercial	$Q * (PV - CI \text{ Variável} - CNI \text{ Variável})$
Custos Fixos Industriais	CFI
Custos Fixos \tilde{N} Industriais	CFNI
Resultado antes de Impostos	

Fonte: Caiado (2009)

De acordo com a Demonstração de Resultados pelo Método de Custeio Variável, tal como se observa na Tabela II-5, este sistema ajuda a decidir qual a melhor utilização da capacidade instalada, analisar os resultados dos diferentes produtos e estratégias de *marketing* e a efetuar uma análise dos resultados face a variações do volume de atividade.

2.4.4.3. Custeio racional

O custeio racional é um caso particular do sistema de custeio por absorção, que tem por objetivo anular as consequências das variações na utilização da capacidade instalada. Neste sistema os custos variáveis de produção são imputados na totalidade ao produto ou serviço, enquanto os custos fixos são imputados utilizando quotas em função da capacidade normal de produção estimada para cada período.

2.4.4.4. Decadência dos sistemas de custeio tradicionais

A eficácia dos SC tradicionais começou a ser debatida por volta dos anos 80 nos EUA quando, perante uma inversão da tendência inflacionária e um forte aumento do valor do dólar, se tornou evidente a perda de competitividade das empresas norte-americanas face às empresas japonesas e europeias. No entanto, as causas para essa perda de competitividade não eram apenas conjunturais, mas também estruturais, relacionadas com a forma como as empresas eram geridas.

Kaplan (1985) afirmava que «Temos visto inovações tecnológicas extraordinárias, mas as empresas norte-americanas que tentam atingir a excelência estão a ser prejudicadas por sistemas de controlo de gestão e contabilidade de custos obsoletos». As empresas norte-americanas utilizavam sistemas de contabilidade e de gestão desenvolvidos no início do século XX, que se mostravam inadequados para enfrentar os novos desafios colocados pela globalização e pelas evoluções tecnológicas. Nesta nova realidade, os sistemas tradicionais de apuramento de custos revelaram-se fracos instrumentos de gestão dos custos, devido às limitações dos métodos de

custeio nos quais se fundamentam, colocando em causa a estratégia competitiva das empresas pela deficiente informação produzida sobre os custos dos produtos (Cooper & Kaplan, 1988). Os custos dos produtos eram apresentados sem qualquer grau de fiabilidade e também eram incapazes de transmitir e fornecer um *feedback* que se adequasse ao controlo das operações empresariais no que concerne à gestão.

Na opinião de diversos autores, a causa para a obsolescência dos SC tradicionais está relacionada com as grandes mudanças ocorridas ao nível do aumento dos custos indiretos nas organizações. Para estas mudanças, contribuíram as profundas alterações tecnológicas introduzidas nos processos produtivos, as transformações ocorridas na organização da produção, como o *Just in Time* e a Gestão da Qualidade Total, o impacto resultante do aumento da diversidade dos produtos, das linhas de produção, dos canais de distribuição e de clientes. Estes fatores alteraram o paradigma organizacional e trouxeram problemas acrescidos à eficácia dos SC baseados no volume, provocando distorções importantes no custeio dos produtos.

Também ao nível da procura foram registadas grandes alterações com forte impacto na gestão das empresas. De acordo com Turney (1996), os consumidores passaram a exigir maior qualidade, melhor serviço, maior flexibilidade, a um preço justo. As empresas viram-se assim obrigadas a apostar na qualidade como um processo contínuo, na redução dos níveis de inventários, na produtividade, na inovação, e na formação dos seus recursos humanos para conseguirem sobreviver num contexto fortemente concorrencial (Kaplan, 1984).

Os detalhes sobre os SC e controlo das empresas revelaram-se de difícil apreensão e as dificuldades técnicas de adaptação contínua dos sistemas informáticos, que não estavam preparados para incorporar novos modelos de controlo interno mais evoluídos, são algumas das causas encontradas por Kaplan (1985) para o desfasamento entre a evolução dos processos produtivos e os SC.

Mas talvez o principal motivo para a perda de eficácia dos SC tradicionais, diz respeito à pouca importância que os gestores davam à CG em relação à contabilidade financeira. A informação gerada era orientada para a apresentação de resultados financeiros e apresentava grandes lacunas ao nível do controlo de gestão. Johnson e Kaplan (1987) consideram que os sistemas tradicionais de custeio não só produzem a informação tardiamente, como também o fazem de forma agregada e distorcida para o controlo e tomada de decisão. Estes autores criticam sobretudo os sistemas tradicionais pela forma de repartição de custos indiretos pelos objetos de custeio.

Em suma, as técnicas tradicionais, por terem sido desenvolvidas num ambiente estável e monopolista, têm sido subservientes aos relatórios financeiros, mas apesar destes métodos

continuarem a ser aplicados nos dias de hoje, não são suficientes para as novas exigências do mercado global, a concorrência feroz entre as empresas, a evolução tecnológica e as novas abordagens, nomeadamente o uso massificado do computador (CAD, CAM e CIM), o planeamento de recursos (MRP) e a gestão pela qualidade total (TQM). Neste contexto, surgiu a necessidade de uma mudança nas técnicas de custeio, no sentido de oferecer informações atempadas e fidedignas aos gestores para que possam tomar decisões acertadas e controlar os custos das mais diversas áreas (Wickramasinghe & Alawattage, 2012). Foi então necessário evoluir para outros SC que auxiliem as empresas e as tornem mais competitivas.

2.4.5. Sistemas de custeio contemporâneos

A descredibilização dos SC tradicionais fez emergir novas abordagens e metodologias que se caracterizam, essencialmente por (i) fornecer as informações necessárias sobre o que interessa realmente ao cliente; (ii) apresentar um custo compensador e de fácil utilização; (iii) gerar informação de suporte com vista à melhoria contínua dos produtos e dos processos; (iv) identificar os custos relevantes; (v) refletir os comportamentos dos custos relativamente aos fatores que os influenciam; (vi) permitir identificar as atividades que não criam valor agregado; e (vii) evidenciar a estrutura de custos e o seu desempenho.

Assim, apareceram novos sistemas e métodos de custeio, dos quais se destacam o Custo Ciclo de Vida do Produto, o Custo-Alvo, o Custo *Kaizen* e o ABC. Contudo, nenhuma destas abordagens deve ser encarada isoladamente, mas antes contribuições interessantes para uma melhor compreensão dos custos e melhor gestão da produção., como mostra o Quadro II-7 abaixo.

<p>Custo do Ciclo de Vida do Produto</p>	<p>Este sistema teve a sua gênese no Departamento de Defesa dos EUA, nos anos 60, e tem como base o princípio do custeio pelo ciclo de vida do produto (<i>Life-Cycle Costing</i>). É um método que se baseia no princípio de longo prazo e por isso considera todos os custos associados ao produto durante as quatro fases do seu ciclo de vida: desenvolvimento, crescimento, maturidade e declínio.</p> <p>Tendo em consideração a vida total do produto, é estimada a produção total e imputados a essa produção, todos os custos iniciais de concepção e projeto, bem como outros custos posteriores, como por exemplo custos associados ao serviço pós-venda. Este conceito pode ser incluído no modelo já adotado pela empresa.</p>
<p>Custo Alvo</p>	<p>O custo-alvo (<i>Target Costing</i>) é um sistema de custeio que, baseado na estimativa do preço de venda e subtraindo a margem de lucro desejada pela empresa, consiste em estabelecer um custo-alvo para o produto. Assim, o produto é concebido e projetado para cumprir as premissas iniciais, tendo em consideração a satisfação do cliente. Neste sistema, utilizado pelos japoneses na gestão dos lucros futuros da empresa, é usado o custeio integral, que se caracteriza pela integração de todos os custos e despesas no produto fabricado. Portanto, são imputados aos produtos todos os gastos incorridos na empresa.</p> <p>O <i>Target Costing</i> tem como objetivo a redução de custos em todos os processos da empresa, tentando eliminar os desvios entre os lucros-alvo e os lucros estimados.</p>
<p>Custo Kaizen</p>	<p>O Custo <i>Kaizen</i> surgiu no Japão em meados dos anos 50 e tem como principal objetivo a redução contínua de custos em todos os processos de produção, e ajudar a eliminar qualquer diferença entre os lucros alvo e os lucros estimados. Este modelo trabalha em conjunto com o <i>Target Costing</i>, pois segundo Cooper e Slagmulder (2003), o Custo-Alvo é aplicado durante o projeto do produto e o <i>Kaisen</i> é aplicado durante o processo de fabricação do mesmo, podendo assim, ajudar a compensar os resultados não atingidos no sistema Custo-Alvo, na recuperação de produtos não competitivos e ainda na redução de custos de componentes específicos.</p> <p>Segundo o método, a redução de custos pode ser efetuada nos dois tipos de atividade, as que estão relacionadas com um determinado modelo de produto e as atividades direcionadas à redução de custos por departamentos.</p>
<p>Activity Based Costing (ABC)</p>	<p>O sistema de custeio baseado nas atividades (ABC) surge como uma das principais respostas às críticas aos sistemas tradicionais e apresenta uma forma alternativa de custeio por centrar as atividades das organizações na origem dos custos indiretos e ao apresentar chaves de alocação alternativas aos critérios baseados exclusivamente em volumes (Cooper, 1990; Chadwick, 1998; Kaplan & Cooper, 1998).</p>

2.4.6. Método ABC e a sua gênese

O ABC foi proposto nos anos 80 e criado a partir de uma corrente de literatura contabilística baseada em estudos de caso de empresas americanas (Jones & Dugdale, 2002), as quais já utilizavam as técnicas de custeio baseadas nas atividades há várias décadas (Staubus, 1990). No entanto, não existe unanimidade em termos de investigação sobre este tema, quanto aos seus autores.

A notoriedade do modelo surgiu com diversos artigos apresentados pelos professores Robert S. Kaplan e Robin Cooper da *Harvard Business School*. Mas já na década de 50, Staubus, inspirado na expressão utilizada anos antes por Eric Kohler (Staubus, 1990) “*activity accounting*”, havia desenvolvido a abordagem “*activity costing*”, tornando-se um dos percussores dos conceitos que deram origem ao ABC.

Durante vários anos estes conceitos foram colocados em prática e testados em diversas empresas nomeadamente a *General Electric*, a *Ericsson* e a *John Deere*, tendo culminado em 1971 com a publicação da obra “*Activity Costing and input-output accounting*”. Posteriormente as consultoras *Arthur Andersen*, *McKinsey* e *SAM*, desenvolveram e difundiram os modelos construídos por diversas empresas norte-americanas e europeias. Estes modelos que deram origem ao ABC tinham como objetivo principal tornar mais preciso o custeio dos produtos, através da alteração do tipo e número de fatores utilizados na alocação dos custos. Como se verifica na Figura II-4, os custos indiretos eram distribuídos por múltiplos centros de custos que, apesar de utilizarem medidas de imputação inovadoras para distribuir os custos pelos objetos de custeio finais, eram semelhantes aos SC tradicionais, nomeadamente o método das secções homogéneas. Segundo Turney (1996), esta metodologia não fornecia informação direta sobre as atividades individualmente, facto que não permitia medir o desempenho operacional das atividades.

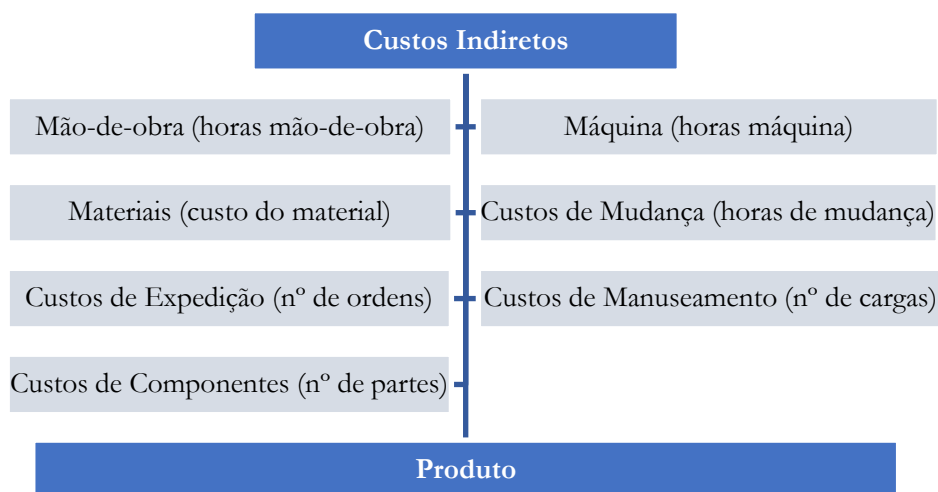


Figura II-4 – Modelo Inicial do ABC

Fonte Turney (1996)

Ainda na década de 80, o *Computer Aided Manufacturing International* (CAM-I) apresentou um modelo baseado nas experiências que se faziam nas empresas norte-americanas ao nível dos sistemas de informação, contribuindo desse modo, para o desenvolvimento do ABC. Os novos

sistemas deveriam conter informação financeira, de custos, de gestão e de suporte para a tomada de decisão.

Cooper e Kaplan em 1988 publicaram um artigo onde apresentaram o ABC, não só como um inovador sistema de custeio, mas também como um sistema de gestão formal que apoia os gestores em diversas tomadas de decisão e que permite ultrapassar as lacunas dos SC tradicionais no tratamento dos custos indiretos.

À semelhança dos métodos tradicionais, a metodologia defendida por Cooper e Kaplan desenvolve o custeio dos produtos em duas fases - *ABC Two Stage*. Como se observa na Figura II-5, numa primeira fase, os recursos são associados às atividades através dos indutores de recurso; e na outra fase, os custos das atividades são distribuídos dos centros de atividades para os produtos mediante a utilização das atividades por parte de cada produto através dos indutores de custo de atividade.

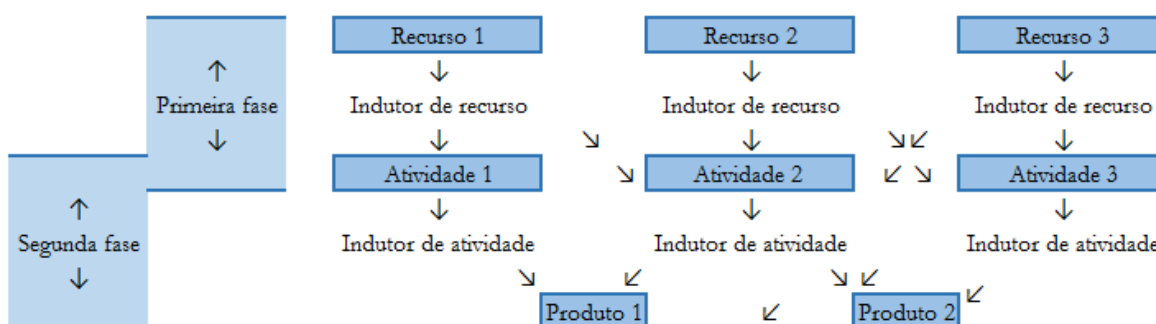


Figura II-5 – Modelo ABC *Two Stage*

Fonte Adaptado Roztockki, Valenzuela, Porter, Monk e Needy (1999)

Também outros investigadores, como Berliner, Brinson, Drury e Turney, deram o seu contributo para a criação do modelo ABC, pelo que o seu sucesso se revelou num importante salto na evolução da CG.

Este método foi, nessa altura, divulgado na esfera académica e até implementado em muitas empresas, começando por ser aplicado, primeiramente, em países anglo-saxónicos e estendendo-se depois a países da União Europeia, como a Alemanha, Espanha e França, deixando assim de ser um modelo meramente académico e passando a ter influência na gestão das empresas.

2.4.6.1. Definição do modelo

O ABC é considerado uma das mais populares inovações contabilísticas, apesar de que alguns autores o considerem mais uma inovação organizacional ou administrativa do que propriamente

tecnológica. Mais do que um sistema de custeio, Cooper e Kaplan (1997), entre outros autores, consideram a metodologia ABC como uma ferramenta da estratégia organizacional. O principal propósito desta técnica de CG é ultrapassar as deficiências dos custeios tradicionais, tornando o custeio mais preciso e objetivo, através do modo como procede a alocação dos custos indiretos aos produtos e serviços (Kim, 2009).

Parafraseando Kaplan (1994), «*Activities cause costs and products consume activities.*», e nesta base Cokins e Capusneanu (2011) consideram que o ABC se pode definir como a metodologia que mede o custo e o desempenho dos objetos de custo, atividades e recursos baseadas em relações de causa-efeito, considerando que os objetos de custo consomem atividades e as atividades consomem recursos. Através de indicadores de consumo (*cost drivers*), o custo dos recursos é atribuído às atividades com base na utilização dos mesmos e o custo das atividades é atribuído aos objetos de custo com base na utilização proporcional que estes fazem das atividades (Major, 2007).

2.4.6.2. Distinção entre ABC e sistemas de custeio tradicionais

O sistema ABC é um método que se distingue dos sistemas tradicionais de custeio pela sua forma de aplicação e distribuição dos custos indiretos dentro das organizações. Face ao sistema de absorção, destaca-se fundamentalmente, pelo facto de a sua aplicação exigir controlos pormenorizados, facultando um acompanhamento, ao mesmo tempo que permite a implantação e/ou aperfeiçoamento do controlo interno da entidade.

Os princípios definidos pelos criadores do ABC são contrários à aplicação do custeio total. Na hierarquia das atividades desenvolvida por Cooper existem custos comuns (*facility-sustaining expenses*) que não devem ser atribuídos ao custo dos produtos, por não ser possível identificar uma relação causa-efeito através de indutores de atividade, entre estes custos e os objetos de custeio. Assim, estes custos devem ser deduzidos à margem operacional da totalidade produtos fabricados (Cooper & Kaplan, 1991).

Ainda assim, segundo vários autores, nomeadamente Cooper e Kaplan (1991), Hirsch (1994) e Innes e Mitchell (1993) e, apesar do modelo apresentar diferenças na metodologia aplicada comparativamente aos métodos tradicionais, a estrutura base do ABC é semelhante ao utilizado pelos sistemas tradicionais de custeio que se desenvolvem em duas etapas. Na primeira etapa, em ambos os métodos, os custos indiretos são atribuídos e acumulados em centros de custo. No entanto, os centros de custos utilizados nos SC tradicionais podem, ou não, coincidir com os centros de atividades utilizados no modelo ABC, já que existem diferenças nos conceitos que suportam os modelos. É na segunda etapa que as diferenças são substanciais. Enquanto nos sistemas tradicionais os custos acumulados nos centros de custos são atribuídos aos objetos de

custo através medidas relacionadas com o volume (tempo ou custo), no modelo ABC os custos de cada atividade são atribuídos aos objetos de custo através da utilização da atividade pelo objeto de custo, utilizando medidas de diversa ordem, relacionadas ou não com o volume.

O modelo ABC é assim, considerado um sistema de custeio mais preciso face aos SC tradicionais, pois reflete de forma mais exata o modo como os recursos são consumidos pelos objetos de custo.

Também Turney (1996) apresenta críticas em relação ao custeio total, referindo que este sistema de custeio incentiva a produção de produtos que os clientes não desejam e conduz a uma “espiral de morte”, podendo desencadear decisões que coloquem em causa a rentabilidade das organizações. O autor explica esta “espiral de morte” como a situação que ocorre quando a produção de um tipo de produto é abandonada por não ser rentável e existem custos de estrutura que não podem ser eliminados. Estes custos terão de ser absorvidos pelos produtos que foram mantidos, o que provavelmente os tornará também não rentáveis e abandonados num curto espaço de tempo. Estas informações distorcidas podem estar ligadas a tomadas de decisão como o *downsizing*, deslocalização de produção e o *outsourcing* que podem ter forte impacto quer a nível social, através da redução emprego, quer na qualidade dos produtos vendidos.

Apesar da unanimidade acerca da distorção da informação provocada pela utilização do custeio total, os diversos autores aceitam a sua utilização, pois a prática mostra que os gestores utilizam preferencialmente esta forma de custeio, até porque, tal como considera Hirsch (1994), a função de *pricing* exige que os custos comuns sejam considerados. Assim, Cooper e Kaplan (1991), Hirsch (1994), Innes e Mitchell (1993) e Turney (1996), admitem que os custos comuns das atividades de apoio podem ser distribuídos pelos produtos através de uma forma arbitrária sem uma justificação económica visível. Mesmo com estas condições Innes e Mitchell (1993), consideram que o ABC é o melhor método a empregar quando é utilizado o sistema de custeio total.

Deste modo, é possível constatar que o ABC não sendo um sistema de custeio perfeito, é um sistema que permite, à partida, obter informação mais precisa sobre os recursos necessário à obtenção dos produtos. Hirsch (1994) defende mesmo, que o desejável é que os gestores agreguem a informação de modo a que seja o mais útil possível no momento da tomada de decisão.

Em suma, são vários os critérios que distinguem o Modelo ABC dos Sistemas Tradicionais. O Quadro II-8 esquematiza de forma sucinta as principais diferenças entre estes SC.

Quadro II-8 - Diferenças entre ABC e Sistemas Tradicionais

	Modelo ABC	Sistemas Tradicionais
Centros de Custo	Acumula os custos em centros de atividades que são construídos para incluir as atividades ou os processos mais importantes.	Acumula os custos em centros de custo, cujos custos são heterogêneos e normalmente oriundos de diferentes fatores.
Bases de Alocação	Aloca os custos aos objetos de custo dos centros de atividades usando bases de alocação do indutor de custo de cada atividade.	Alocam os custos aos objetos de custo usando bases de alocação de volume: unidades, mão-de-obra direta, horas máquina ou receita.
Hierarquia de Custos	Assume que alguns custos não estão relacionados com o volume de produção.	Geralmente estima que a totalidade dos custos é imputada pelo volume de produção de cada produto.
Objetos de Custo	Estima os custos dos vários tipos de objetos de custos: unidades, lotes, linhas de produtos, processos de negócios, clientes e fornecedores.	Estima o custo de um único tipo de objeto de custo: unidade de produto ou serviço.
Apoio à Decisão	Através da capacidade de alinhar bases de alocação com os indutores de custo, fornece informações mais precisas para apoiar decisões de gestão.	A incapacidade de alinhamento entre as bases de alocação e os indutores de custo leva a distorções no processo de custeio.
Controlo de Custo	Permite a gestão de custos através da análise das atividades.	O controlo de custos é visto como a função de um departamento, em vez de um esforço global da organização.
Custo	Relativamente dispendioso de implementar e manter.	Pouco dispendioso de implementar e manter.

Fonte Adaptado Granof, Platt e Vaysman (2000)

2.4.6.3. Implementação do sistema – objetivos e vantagens

Com o foco nos recursos e nas atividades que os originam, o modelo ABC permite aos gestores perceber porque é que os recursos são consumidos, possibilitando o controlo dos custos através da gestão das atividades (Hirsch,1994). Resumidamente, este método demonstra a relação entre os recursos consumidos (o que foi gasto), atividade executada (onde foi gasto) e objetos de custo (para que foi gasto), pelo que uma das suas vantagens é o aumento da eficácia das decisões tomadas pelos gestores da instituição.

Para Mallo, Kaplan, Meljem e Giménez (2000), o objetivo do sistema ABC é medir e estabelecer os preços dos recursos utilizados pelas atividades. Este método tem como pressuposto transformar custos indiretos em diretos atribuindo e alocando, através de geradores de custo, todos os gastos às atividades. A atribuição dos custos indiretos aos produtos, tendo por base as atividades por eles utilizadas, possibilita uma melhor reflexão da realidade e permite um melhor acompanhamento, controlo e avaliação do custo das atividades, por via de ações corretivas, as quais facilitam a análise ótica dos centros de custos (saber porque foram realizados os custos e não apenas onde foram realizados).

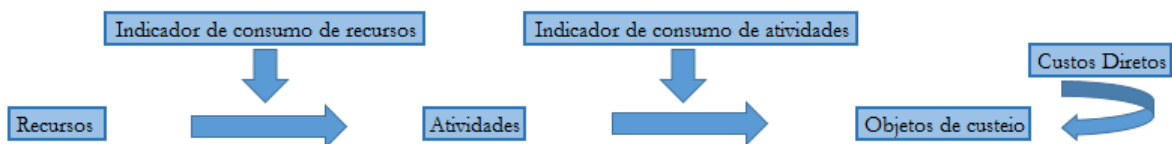


Figura II-6 – Modelo Simplificado do Sistema de Custeio ABC

Fonte Adaptado de Themido *et al.*, (2000)

Segundo Major (2007) o ABC é uma metodologia bietápica. A Figura II-6 demonstra que primeiramente, os custos com os recursos consumidos são imputados às diversas atividades desenvolvidas na organização. Nesta fase são utilizados indicadores de consumo de recursos para proceder à distribuição dos custos consumidos por mais do que uma atividade, o que torna as atividades o primeiro objeto de cálculo de custos. Na 2ª etapa, com o recurso a indicadores de consumo, os custos com as atividades são atribuídos aos objetos de custeio em função do que estes lhes consomem.

O mesmo autor defende que, para que não haja distorção da informação de custos, é importante ter em conta, que apenas devem ser atribuídos aos objetos de custeio por intermédio das atividades, os custos que não lhes possam ser diretamente imputados.

A implementação destas duas etapas, segundo autores como Cooper & Kaplan (1997), Major (2007), Tseng e Lai (2007), carece de quatro passos sequenciais e fundamentais, os quais são descritos no Quadro II-9.

Quadro II-9 – Passos fundamentais para as etapas de implementação do ABC

<p>Identificação das atividades</p>	<p>É importante ir ao ponto de partida do processo onde ocorre cada atividade, a fim de examinar as condições físicas inerentes. As atividades escolhidas devem ter um nível de agregação razoável. Previamente, deve ser efetuado um <i>trade-off</i> entre os benefícios e as dificuldades que a definição de cada atividade trará para o sistema de informação; Cooper (1990) citado por Drury (1996) classificou as atividades em três categorias principais e uma secundária. As atividades principais são as <i>unit level activities</i>, <i>batch-related activities</i>, e <i>product sustaining activities</i> e como atividade secundária é definida a <i>facility-sustaining activities</i>.</p> <p>As <i>unit-level activities</i> são atividades que ocorrem sempre que uma unidade de produto ou serviço é produzido, e consomem recursos na proporção das unidades produzidas. Nesta categoria são incluídas despesas como a mão-de-obra direta, as matérias-primas e os gastos que são consumidos em proporção da utilização de equipamentos (energia e despesas de manutenção, por exemplo). As <i>batch-related activities</i> ocorrem sempre que um lote ou série de produtos são fabricados. O custo relacionado com estas atividades varia com o número de lotes efetuados, mas é comum a todas as unidades desse lote. O custo com o <i>set-up</i> dos equipamentos quando há mudança no tipo de produto produzido é um exemplo claro deste tipo de atividade. As <i>product sustaining activities</i> ocorrem para apoiar diferentes produtos na linha de produção, e têm como principal característica o facto de os recursos consumidos serem independentes em relação ao número de unidades produzidas. Como exemplos de <i>product sustaining activities</i> enumeramos as atividades de manutenção e atualização de especificações dos produtos, a pesquisa e o apoio comercial.</p> <p>Cooper (1990) identifica uma categoria adicional de despesas que não pode ser diretamente atribuída aos produtos individualmente, sendo considerados custos comuns a todos os produtos fabricados, não devem, por isso, ser atribuídas aos produtos. Como exemplos de <i>facility-sustaining activities</i> temos os serviços administrativos e financeiros, a iluminação, a segurança, e limpeza das instalações.</p>
<p>Determinação do custo de cada atividade</p>	<p>Após a definição das atividades é necessário perceber quais os recursos que cada atividade consome, pelo que se deve definir os indicadores de consumo de recursos. Neste processo são importantes as entrevistas aos quadros pertencentes ao <i>staff</i> da empresa, pois a sua experiência, permite fornecer estimativas sensatas quanto ao consumo de recursos pelas diferentes atividades. Definidos os indicadores, que estabelecem a relação causa-efeito entre o consumo de recursos e as respetivas atividades, é apurado o custo que a empresa tem em cada uma das atividades definidas anteriormente;</p>
<p>Seleção do indicador de consumo de atividades</p>	<p>Depois de apurado o custo de cada atividade, é necessário definir o critério para a respetiva repartição das atividades pelo objeto de custeio, isto é, quais as atividades que os objetos de custeio consomem;</p>
<p>Valorização dos objetos de custeio</p>	<p>O último passo consiste em aplicar os <i>cost drivers</i> aos objetos de custeio, sendo fundamental que os indicadores de consumo de atividades sejam facilmente mensuráveis e identificáveis como os objetos de custeio.</p>

Fonte Adaptado (Cooper & Kaplan, 1997; Major, 2007; Tseng & Lai, 2007)

Constata-se assim, que os indicadores de consumo, não só são responsáveis pela segmentação e orientação dos custos, de forma a refletir a diversidade de produtos e serviços, como também pela precisão do custeio, o que os torna fundamentais para a metodologia ABC. De acordo com Themido *et al.* (2000), estes indicadores relacionam-se diretamente com os resultados das atividades (*output-based*), pelo que à medida que se verificam variações, o método ABC regista a evolução histórica e prevê as tendências dos custos por unidade de atividade e por unidade de objeto de custeio.

Deste modo, para Tseng e Lai (2007), o ABC facilita a identificação de recursos não necessários, assim como atividades não produtivas ou redundantes, o que permite fornecer informação relevante para a melhoria do controlo e da gestão de custos. Este método oferece aos gestores uma visão clara dos elementos de custos necessários ao custeio de processos, possibilitando a sua otimização e racionalização. Tal processo designa-se de *activity-based management* (ABM) e é considerado um processo de decisão que afeta e altera diretamente o nível de atividade, e consequentemente, o consumo de recursos económicos necessários à execução de um processo específico (Themido *et al.*, 2000). Para estes autores, uma gestão consciente de uma atividade específica poderá reduzir custos e melhorar processos.

Para alguns autores, nomeadamente Drury (2008) e Major (2007), o ABC é um sistema sofisticado, mas a sua implementação é indiscutivelmente uma mais-valia, designadamente em organizações cujos custos indiretos assumam uma grande proporção no total de custos da organização; que tenham uma vasta gama de produtos ou com um processo produtivo complexo, cujo consumo de recursos é feito em diferentes proporções pelos mesmos; ou que estejam inseridas num mercado fortemente competitivo, uma vez que a adoção desta metodologia pode fornecer informação útil sobre o desempenho dos produtos/serviços produzidos e assim proporcionar uma vantagem competitiva sustentável.

2.4.6.4. Limitações da metodologia – dificuldades de implementação

Apesar das numerosas vantagens da implementação do ABC, Antić e Georgijevski (2010) e Kaplan e Anderson (2004) apontam algumas limitações a este sistema de custeio. Os autores consideram o modelo (i) muito complexo, não só pela necessidade da realização de entrevistas que possibilitam a recolha da melhor informação para definir atividades e determinar *cost drivers*, como também, pela necessária revisão constante que permite ao modelo acompanhar as mudanças da realidade da empresa; (ii) o processo de atualização do sistema consome tempo e dinheiro, uma vez que requer novas entrevistas e estimativas; (iii) os dados do modelo ABC são

subjetivos e por vezes difíceis de validar; e (iv) o modelo não tem em conta o tempo de inatividade, isto é, não revela a diferença entre o tempo necessário para executar uma atividade e o tempo total disponível.

Apesar do ABC fornecer aos gestores informação valiosa sobre os custos das suas atividades, processos, produtos, serviços e clientes, vários estudos demonstram que geralmente as organizações enfrentam diversas dificuldades na implementação do modelo. O Quadro II-10 mostra as principais dificuldades de implementação do ABC.

Quadro II-10 – Principais dificuldades de implementação do ABC

Principais dificuldades de implementação do ABC					
Falta de clareza no objetivo;	Falta de compromisso dos gestores de topo;	Delegação do projeto em consultores externos;	Fraco desenho do modelo;	Resistência individual e da organização à mudança; e	Sentimento de ameaça por parte das pessoas.

Fonte Adaptado Atkinson, Kaplan, Young e Matsumura (2007)

Ainda que o projeto de implementação do modelo ABC possa ser iniciado pelo departamento financeiro, deve envolver no processo todas as pessoas da organização que podem influenciar a concretização do objetivo, sendo difícil é implementar um projeto desenhado por entidades externas à organização. Para além do desconhecimento sobre a realidade da organização, existe muitas vezes a tentação para desenvolver uma solução já implementada em situações passadas, o que é totalmente desaconselhado.

Mesmo quando o projeto é apoiado por toda a organização, por vezes a sua implementação é malsucedida devido a um mau desenho e à complexidade do modelo. Por exemplo, a alocação arbitrária dos custos pode causar distorções que descredibilizam o modelo e impedem a afirmação do projeto, o que torna essencial realizar ao longo da implementação do projeto avaliações periódicas e aperfeiçoar os aspetos que necessitem de ser melhorados.

A resistência à mudança, que caracteriza todas as organizações, é também um aspeto que dificulta a implementação da metodologia ABC. Existe a tendência para que as pessoas olhem com desconfiança para um modelo que poderá alterar a sua forma de trabalhar ou colocar em causa o desempenho dos diversos departamentos de uma organização.

Por fim, a ABC, tem sofrido ainda algumas críticas devido à ênfase dada no apuramento dos custos, negligenciando os proveitos e as margens, e também em relação ao tratamento de todas as atividades sem uma análise crítica quanto à sua criação de valor.

2.4.6.5. Derivações do ABC: ABM e TDABC

Com o objetivo de minorar algumas das críticas sobre a complexidade, custo e falta de precisão da informação gerada pelo ABC, surgiram algumas derivações deste modelo.

O ABM consegue fazer face a estas críticas, na medida em que se focaliza na satisfação do cliente e privilegia algumas medidas de gestão, como o ciclo de vida de produto e o *benchmarking*³. Mas foi em 2004, que na tentativa de superar estas lacunas, Robert S. Kaplan e Steven R. Anderson apresentaram um novo e evoluído modelo denominado *Time-Driven ABC*.

Activity-Based Management (ABM)

Segundo Turney (1996) o ABM utiliza a informação sobre as atividades gerada pelo ABC para melhorar o desempenho das organizações, e assim, atingir os objetivos de aumentar o valor para o cliente final e também a rentabilidade da organização através do cumprimento do primeiro objetivo.

Esta eficiência operacional obtida através da análise das atividades pode ser representada pelo modelo bidimensional do ABC, esquematizado na Figura II-7. Este modelo integra duas perspetivas interligadas. A perspetiva da imputação dos custos (*cost assignment view*) que permite gerar informação para a tomada de decisão ao nível da estratégia de *princípio, mix* de produtos e conceção do produto, e a perspetiva do processo (*process view*) que gera informação sobre os fatores que influenciam o desempenho das atividades.

³ Verificação das melhores práticas de outras empresas as quais possam ser aplicadas na organização.

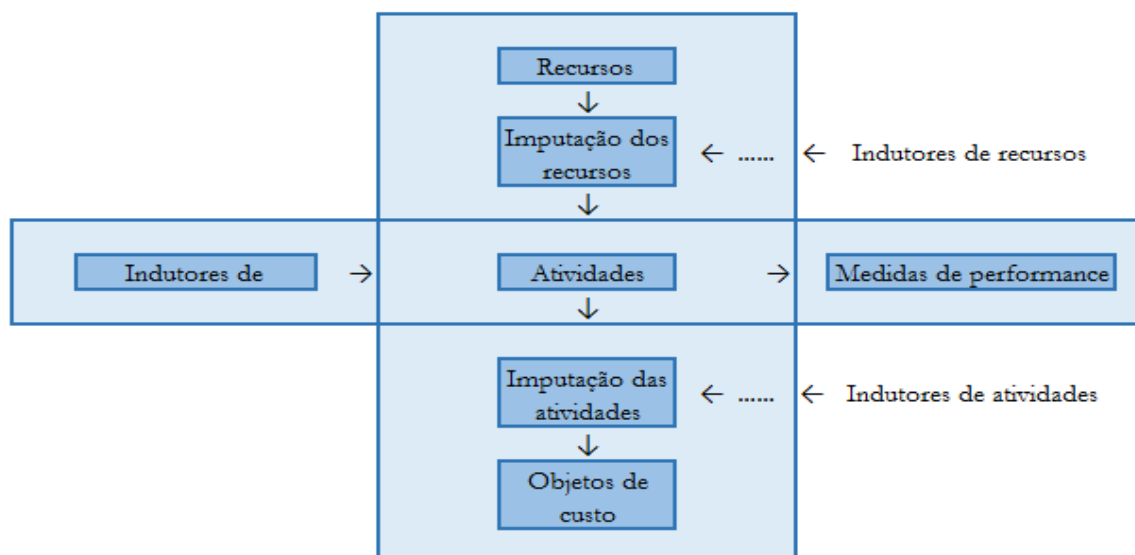


Figura II-7 – Modelo ABC Bidimensional

Fonte Turney (1996)

Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC)

O TDABC é uma variante do tradicional ABC, que foi desenvolvida por Kaplan e Anderson em 2003, para ultrapassar algumas das dificuldades evidenciadas na aplicação de modelos ABC. O TDABC é um modelo mais simples e rápido de ser implementado e segundo os seus autores requer a estimativa de apenas dois parâmetros: (i) a unidade de custo da capacidade fornecida; e o tempo requerido para o desempenho de uma transação ou atividade. O custo da unidade da capacidade fornecida é calculado da seguinte forma:

$$\text{Custo da unidade da capacidade fornecida} = \frac{\text{custo da capacidade fornecida}}{\text{capacidade prática dos recursos fornecidos}} \quad (4 -1)$$

A capacidade prática é estimada em percentagem, e normalmente representa entre 80% a 85% da capacidade teórica. Assim, se um empregado tem um horário de trabalho de 40 horas/semana a sua capacidade prática é de cerca de 32 horas.

A utilização das estimativas permite a introdução de um novo indutor de tempo (*duration-drive*) que facilita o processo de custeio dos objetos de custo, e face ao modelo anterior apresenta vantagens (Kaplan & Anderson, 2003) como descreve o Quadro II-11.

Vantagens do Modelo TDABC						
Facilidade em implementar	Integração dos dados disponíveis pelas ferramentas de gestão ERP e CRM;	Atualização facilitada de dados e manutenção de baixo custo;	Possibilidade de aplicação em modelos de grandes empresas;	Facilidade de incorporação em processos, fornecedores e clientes específicos;	Maior visibilidade da eficiência de processos e utilização da capacidade instalada; e	Previsão do consumo de recursos baseada em estimativas de quantidade e complexidade dos processos.

Fonte Adaptado Kaplan e Anderson (2003)

Segundo os autores, estas características permitem que o ABC transite de um processo de implementação complexo e dispendioso, para um instrumento que fornece informação importante, atualizada e tempestiva aos gestores.

Face ao exposto, em seguida, será apresentado o modelo de análise subjacente ao presente estudo, tal como as premissas que tiveram como base a revisão de literatura atrás referenciada

2.5. Importância da contabilidade de gestão no ensino superior público e implementação do ABC como sistema de custeio

Vários autores (Baldvinsdottir, Mitchell & Norreklit, 2010; Johnson & Kaplan, 1987; Scapens, 2006; Spicer, 1992) têm debatido, ao longo as últimas décadas, a aplicação prática da CG que atualmente é considerada fundamental, pois muitos modelos teóricos falharam, pelo facto de ignorarem os custos e benefícios associados à sua aplicabilidade (Bromwich & Scapens, 2016). O desenvolvimento de SC tem justificado estudos nos mais variados setores de atividade, com maior ênfase no setor privado, sendo a sua aplicação no setor público muitas vezes relegada para segundo plano. No entanto, o apuramento de informação relevante no domínio dos custos é também crucial no setor público, não só pelo facto de estes constituírem uma importante fonte de informação para os utilizadores internos e externos dos organismos públicos (Kurunmäki, 2009), como também pela constante necessidade de definir prioridades na alocação dos recursos e minimização dos custos devido à escassez de recursos e pressões orçamentais. Para dar resposta às inúmeras as exigências, quer ao nível da prestação de contas quer ao nível

de outras informações complementares no âmbito da gestão, as organizações públicas têm sentido a necessidade de adotar um sistema de contabilidade interna, que para além de ser atualmente obrigatório, é bastante relevante como apoio à tomada de decisão.

A contabilidade analítica como sistema obrigatório, implementado com base na digrafia e no dualismo, constitui, sem dúvida, uma das grandes inovações introduzidas pelo POC–Educação e que o SNC-AP dá continuidade. Este sistema permite analisar e controlar os custos e os benefícios com a educação. Ao tomar conhecimento desta relação, é possível obter resultados, nomeadamente por atividades, os quais, de outra forma, estariam indisponíveis, o que torna a contabilidade analítica uma poderosa ferramenta de gestão. Ao nível do sistema de ensino superior em geral, o desenvolvimento de um sistema desta natureza possibilita a comparação de resultados, tanto entre as diversas instituições, como em diferentes períodos, pelo que no caso concreto das instituições públicas, a adoção de um sistema analítico torna-se especialmente importante.

Com um eficiente sistema de contabilidade analítica, é possível obter a análise da economia, eficiência e eficácia das despesas públicas com a Educação. Assim, o plano contabilístico vigente prevê o preenchimento de um mapa de demonstração de custos por funções e quadros de análise de custos por atividades, pois um dos objetivos a satisfazer, é o de analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos. O sistema assume-se também como um instrumento de informação, tanto no processo de tomada de decisão, como no planeamento, programação, execução e controlo, pois permite verificar se os objetivos previstos foram alcançados e quais os desvios encontrados entre os custos previsionais e os custos reais, bem como, no caso das atividades de prestação de serviços à comunidade, entre os proveitos previsionais e os proveitos reais. Todavia, a margem de gestão da “gestão pública” é extremamente limitada, pelo que as potencialidades do sistema de informação não são levadas ao extremo.

Apesar da obrigatoriedade da CG no setor público da educação (Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro), no que concerne a custos, o normativo legal atualmente em vigor é vago e deixa às universidades a definição dos procedimentos a utilizar no cálculo do custo dos objetos de custeio, isto é, dos serviços internos, do custo por curso, unidade curricular, aluno, projeto de investigação, etc. Mesmo o novo SNC–AP, estabelece apenas a base para o desenvolvimento de um sistema de CG nas Administrações Públicas. Cada universidade tem assim a responsabilidade de desenvolver um sistema de custeio desenhado em função das suas especificidades, nomeadamente ao nível organizacional, dos seus recursos humanos, financeiros

e técnicos, que permitirá às instituições beneficiar de um conjunto de informações relevantes que facilitam uma gestão mais ajustada às necessidades de uma sociedade cada vez mais exigente.

2.5.1. Regra base de implementação da contabilidade analítica - Sistema de controlo interno

A existência de um adequado sistema de controlo interno, é fundamental para que se possa implementar corretamente a contabilidade analítica. No âmbito da educação, as entidades públicas deverão adotar um sistema de controlo interno (SCI) que englobe o plano de organização interno, políticas, métodos, técnicas e procedimentos de controlo, entre outros definidos pelos respetivos órgãos de gestão.

O SCI previsto no Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho, compreende os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial e visa assegurar o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito da Administração Pública. Tem como objetivo assegurar que todas as transações e operações são incluídas de forma completa e correta, nos registos contabilísticos.

O controlo interno é um tema que, nos dias de hoje, é frequentemente debatido, não só pela complexidade e recursos que movimenta o setor da Educação, como pela complexidade da gestão que envolve os diferentes organismos e pela delegação de funções e responsabilidades nos diferentes níveis hierárquicos, que visam, no essencial, tornar a gestão mais eficaz. Os sistemas contabilísticos vigentes (POC-Educação e SNC-AP) configuram-se como sistemas de informação que se pretendem de grande qualidade, pelo que qualquer falha ou ausência de fiabilidade constitui um risco, que os serviços não podem correr. Deste modo, o SCI compreende um conjunto de procedimentos que devem dar garantias a vários níveis, tal como explicita o Quadro II-12.

Quadro II-12 - Garantias de um Sistema de Controlo Interno

Garantias de um Sistema de Controlo Interno						
Salvaguarda dos ativos;	Registo e atualização do imobilizado da entidade;	Legalidade e regularidade das operações;	Integralidade e exatidão dos registos contabilísticos;	Execução dos planos e práticas superiormente definidos;	Eficácia da gestão e qualidade da informação; e	Imagem fiel das demonstrações financeiras.

Assim, é crucial que na entidade exista uma adequada segregação de funções, controlo de operações, definição de autoridade e responsabilidade e registo metódico dos factos. É necessário igualmente que haja condições para que os objetivos sejam atingidos, sendo necessário que existam objetivos e planos definidos; estrutura organizativa sólida; procedimentos efetivos e documentados; sistema de autorização e registo; competência e integridade do pessoal; um órgão de supervisão e vigilância. Ao controlo interno deve estar associada uma ideia de prevenção e não uma ideia de deteção, pois o valor acrescentado do controlo interno é, sobretudo, a sua filosofia preventiva.

Quer o POC–Educação, quer o novo normativo SNC-AP já adotado por algumas entidades, podem revelar-se nas universidades como um precioso auxílio ao processo de implementação de um sistema de indicadores de gestão.

2.5.1.1. Esquematização da contabilidade analítica

A contabilidade analítica deve conter um conjunto de contas ou subcontas para registo dos objetivos que lhe foram consignados. O sistema de expressão contabilística analítica, apoiado num plano de contas inserido na classe 9, permite determinar os custos reais e previsionais das atividades intermédias e atividades finais, assim como determinar os resultados por atividade. Possibilita ainda o apuramento dos respetivos desvios, os proveitos por atividade e os **custos** não imputados.

O controlo dos custos, segundo os normativos vigentes para o setor da educação (POC–Educação e SNC-AP), sugere uma classificação e um apuramento sob uma tripla perspetiva que permite o controlo, planeamento e tomada de decisão: (i) classificação por centro de responsabilidade; (ii) classificação por atividade; e (iii) classificação por natureza.

As instituições de ensino estão divididas em segmentos organizacionais, dispendo de recursos humanos e meios materiais para atingir os objetivos que lhes foram superiormente definidos, sendo que cada segmento organizacional é comandado por uma pessoa que responde pela autoridade que lhe foi delegada.

Fernández, (2000), defende que

[u]ma melhoria na eficiência dos entes públicos encontra-se em relação direta com o grau de descentralização do organismo (...) a implantação dum modelo de contabilidade de custos eficaz deve ir acompanhado duma descentralização em unidades de gestão que permita que estes sejam medíveis por objetivos e possam, portanto, identificar-se centros de responsabilidade na execução das atividades específicas (...) que facilitem a análise da sua contribuição à eficiência geral.

No seguimento desta ideia, a contabilidade analítica deve determinar os custos relativamente aos segmentos organizacionais das diferentes entidades, analisá-los e transmiti-los aos respetivos responsáveis, pelo que os custos de funcionamento das diferentes atividades, serviços internos, serviços finais ou por cada produto, são repartidos por centros de responsabilidades que correspondem à estrutura orgânica da entidade. O facto das diferentes instituições de ensino desenvolverem atividades relativamente às quais é necessário determinar custos para efeitos de planeamento, controlo e tomada de decisões, torna necessário gerar simultaneamente uma classificação por atividades. Em relação aos seus objetos, aponta-se para uma classificação em custos diretos, os quais se podem imputar diretamente e sem ambiguidades aos objetos (departamentos, centros, serviços, produtos, etc.) e custos indiretos que são comuns aos diferentes objetos. A classificação por natureza permite a decomposição do custo global, possibilitando a sua análise, bem como o conhecimento das suas variações de período para período.

Quanto à articulação entre a contabilidade patrimonial ou financeira e a contabilidade analítica, embora o POC-Educação seja omissivo (Marques de Almeida, 2001), de acordo com o SNC-AP, a mesma deve efetuar-se com base em sistemas dualistas. Os sistemas dualistas podem ser configurados em sistema duplo contabilístico e sistema duplo misto. Nestes sistemas existem, de facto, duas contabilidades, isto é, dois sistemas distintos de contas, um para a contabilidade geral e outro para a contabilidade analítica, pelo que não se podem movimentar contas de contabilidade analítica por contrapartida de contas da contabilidade geral.

Embora separadas, a contabilidade analítica deve, evidentemente, registar todos os custos e proveitos relevados na contabilidade patrimonial ou financeira, pelo que são criadas contas que possibilitem a verificação dos valores registados nesta contabilidade. Esta missão é cumprida pelo grupo de contas que são designadas por contas refletidas.

2.5.1.2. ABC como sistema de gestão nas instituições de ensino superior públicas – benefícios e limitações

Existem diversos estudos que investigam a implementação de SC em instituições de ensino superior. Num desses estudos, Lutilsky e Dragija (2012) concluem que o ABC tem um reduzido grau de implementação nas universidades europeias uma vez que apenas um grupo muito restrito aplica o método na sua totalidade. No entanto, referem que existe um número mais alargado de universidades que utiliza parcialmente o método ABC nos SC.

Já Carvalho *et al.* (2008) e Valderrama e Sanchez (2006) consideravam que o sistema de custeio ideal deve conjugar os sistemas tradicionais e o método ABC. Esta denominada corrente

européia assume que cada centro de custo integra diversas atividades e que os custos devem ser repartidos entre elas. Hernández *et al.* (2010) vão também ao encontro da ideia de utilização parcial do método ABC nas universidades, uma vez que o sistema proposto assenta nos sistemas tradicionais com a filosofia de análise do método ABC, ou seja, desagrega os centros de custo e relaciona-os com as atividades que originam os custos. No entanto, o elemento base do sistema é o cálculo dos custos por centro de custo.

Quadro II-13 – Benefícios da Implementação do Método ABC

Benefícios da implementação do Método ABC				
Melhorar a qualidade e fiabilidade das demonstrações financeiras;	Controlar eficazmente os recursos para assim alocar os recursos às áreas que mais necessitam ou mesmo eliminar áreas e cursos obsoletos;	Apresentar informação de qualidade;	Melhorar a gestão e o processo de tomada de decisão; e	Possibilidade de ser a própria instituição a determinar quais são as suas atividades mais importantes e cálculo do custo dessas atividades.

Fonte Adaptado Lutilsky e Dragija (2012) e Valderrama e Sanchez (2006)

O Quadro II-13 nomeia os benefícios da Implementação do Método ABC, mas ainda que sejam relevantes as vantagens na implementação do método nas Instituições de Ensino Superior, também existem limitações apontadas, nomeadamente: (i) resistência à mudança; (ii) dados não confiáveis nos sistemas de contabilidade usados; (iii) a falta de vontade dos órgãos de gestão; (iv) limitações legais e afetação dos custos do pessoal docente às atividades finais; (v) complexidade na definição dos critérios mais fiáveis de repartição de custos; (vi) inadequação na medição da qualidade dos serviços prestados; e (vii) produtividade e avaliação do esforço e tempo despendido pelos docentes. Mais recentemente, Berry (2014) identifica quatro grupos que dificultam a implementação do método ABC nas universidades: (i) obstáculos financeiros; (ii) obstáculos técnicos; (iii) obstáculos culturais; e (iv) obstáculos informacionais.

Os objetivos de racionalização e eficiência económica obrigam a que as instituições de ensino superior adotem modelos adequados de CG. Os princípios do ABC, que constituem um modelo de CG, podem, regra geral, ser aplicados a uma instituição de ensino superior, apesar de que a

realidade portuguesa sugere que a implementação de SC nestas instituições está ainda numa fase inicial.

Lutilsky e Dragija (2012) apresentam a Universidade de Coimbra como uma das cinco universidades europeias em que o método ABC está mais desenvolvido. A experiência da implementação deste método de custeio na Universidade de Coimbra revela que, apesar das barreiras sentidas (inexistência de apoio financeiro para implementação do método, barreiras técnicas, legais e culturais), a instituição passou a beneficiar de uma afetação de custos mais eficiente, dados internos mais compreensíveis, maior recuperação dos custos indiretos e disponibilização de informação de suporte à estratégia e tomada de decisão na instituição.

Kaplan e Cooper (1998) defendem que o sistema ABC permite que os custos indiretos sejam, numa primeira fase, diretamente atribuídos às atividades do objeto de custo e, posteriormente, aos produtos, serviços e clientes, obtendo-se uma imagem clara e mais real dos seus custos. Segundo Martins e Rodrigues (2004), o ABC é um instrumento que pode ajudar os gestores das instituições de ensino superior «a compreender quais os fatores que influenciam os custos de ensinar, de pesquisar, bem como qual o custo individual de cada curso, contribuindo assim para uma melhoria ao nível do processo de tomada de decisões». No entanto, a decisão da sua aplicação deve passar por uma análise custo-benefício que incluirá aspetos como a estrutura da organização, a informação disponibilizada pelos sistemas de informação, o número, o grau de formação, sensibilidade e comprometimento das pessoas e o estilo de gestão.

Para o presente estudo tomou-se por base o definido no SNC-AP - «Para o relato financeiro de finalidades gerais das entidades públicas, e em prol de uma maior fiabilidade e rigor na informação produzida, recomenda-se a utilização do sistema de custeio baseado nas atividades (ABC)». Genericamente, considera-se que o modelo de implementação previsto na NCP 27 para a CG apresenta alguma proximidade ao modelo de implementação proposto pelo POC-Educação, quer pela tónica nas atividades (com o custeio baseado nas atividades e atividades previstas/definidas), quer na informação a divulgar interna e externamente. O POC-Educação faz a apologia do sistema de custeio total baseado nos princípios do custeio baseado nas atividades. O Plano (Ponto 2.8.3) refere que «os custos dos bens para venda e dos serviços prestados correspondem aos respetivos custos diretos e indiretos, incluindo os custos administrativos da própria entidade». Como critério de repartição dos custos indiretos, para além do número de horas de trabalho das atividades, é permitida a utilização de outras bases de repartição dos custos indiretos, como seja o número de alunos, número de cursos, área ocupada e número de refeições. O custeio baseado nas atividades proposto pelo POC-Educação permite alocar a totalidade dos custos às atividades intermediárias ou auxiliares e atividades finais ou

principais. Os custos alocados às atividades intermédias serão posteriormente repartidos pelas atividades finais sendo, por isso, considerados custos indiretos ou comuns a diversas atividades finais.

Note-se que o custeio total já havia sido o sistema eleito pela *European University Association* que, em 2008 apresentou o estudo “*Financially Sustainable Universities – Towards Full Costing in European Universities*” que tinha como objetivo fornecer informação que contribuísse para o debate sobre sustentabilidade financeira das universidades. O estudo defendia a necessidade de as universidades conhecerem o custo real das suas atividades através do sistema de custeio total para assegurar a sua *accountability* e criar uma relação de confiança entre as universidades e as entidades financiadoras (públicas e privadas). O relatório destacava ainda o papel da comissão europeia na implementação do sistema de custeio total, através do *Framework Programmes* FP6 e FP7 que exigia para os projetos financiados, a separação entre custos diretos e indiretos.

A metodologia da contabilidade analítica baseada nas atividades proposta pelo POC-Educação requer o cálculo dos custos por atividades intermédias ou auxiliares e atividades finais ou principais. No entanto, o significado de atividade referido no normativo é distinto daquele que é enunciado pelo modelo ABC. Como atividades intermédias ou auxiliares, o POC-Educação considera as secções ou departamentos que exercem funções de apoio às atividades principais (Ex. serviços financeiros, serviços académicos, serviços jurídicos, serviços informáticos, serviços de recursos humanos e serviços técnicos). Segundo a metodologia ABC, estes serviços de apoio são considerados centros de custo ou centros de atividades que desenvolvem um conjunto de tarefas e ações que resultam em unidades de trabalho relacionadas com determinada atividade.

Quanto às atividades finais ou principais o POC-Educação define que são as atividades de ensino, investigação, prestação de serviços e outras atividades. Para a metodologia ABC estas atividades significam o produto ou serviço final que é prestado. Em rigor significa o objeto de custo final (prestação de serviço A, por exemplo) ou um conjunto de objetos de custos fortemente relacionados (curso A, curso B, curso C, por exemplo). É particularmente relevante fazer esta distinção, pois será insuficiente para a CG obter informação sobre o custo do “ensino”, quando esta atividade engloba um conjunto de cursos em áreas e graus distintos.

Em suma, no âmbito das instituições de ensino superior públicas, considera-se que a utilização do sistema de custeio baseado nas atividades (ABC) garante uma maior fiabilidade e rigor na informação produzida, o que possibilitará dar resposta aos objetivos específicos, nomeadamente através do apuramento de custos das atividades, sobre os custos quer por aluno, quer por curso, apoiando a gestão de topo na definição ajustada de valores para propinas.

III. ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Neste capítulo é abordada a metodologia, assim como o tipo de investigação utilizada e os fundamentos metodológicos adotados no presente estudo. Segundo Fortin (1999), a fase da metodologia é de grande importância, pois é aqui que a fiabilidade e a qualidade dos resultados de investigação são asseguradas. Após a descrição da técnica que melhor se adequa aos objetivos do estudo, serão formuladas as questões de investigação, procedidas da explicação da forma como o estudo de caso será conduzido.

3.1. Metodologia de investigação

A escolha de uma metodologia de investigação depende essencialmente do fenómeno que se vai investigar (Vieira, Major & Robalo, 2009). Assim, uma vez que se procurou estudar as práticas e as tarefas do dia-a-dia da IESP, o trabalho que se segue adota uma metodologia de investigação qualitativa, a qual visa proporcionar um entendimento mais rico dos processos e das realidades sociais (Moll, Major & Hoque, 2006). Note-se que, e de acordo com Vieira *et al.* (2009), a utilização de metodologias de investigação qualitativas prevê o recurso a métodos de investigação que mais facilmente estão aptos a compreender a complexidade, o detalhe e o próprio contexto do fenómeno em si. Dado que, o objetivo geral deste trabalho é a proposta e integração de um modelo de custeio, «é indispensável ter um conhecimento pleno da envolvente, dos processos produtivos e da contabilidade de gestão da organização» (Silva, 2013 p.35).

Assim, no sentido de realizar um estudo que identifique a realidade da instituição de ensino superior, quer ao nível dos tempos despendidos pelos docentes em aulas e/ou projetos de investigação quer ao nível dos departamentos e atividades que auxiliam diariamente a atividade de ensino na instituição, pode-se afirmar que este estudo será conduzido por uma investigação com características mais interpretativas. Após a fase compreensão, será criada uma solução de custeio baseada na abordagem ABC, de acordo com as necessidades de informação que os gestores da IESP necessitem, enveredando assim, por uma orientação mais holística sem que a solução específica encontrada tenha pretensões de generalização a outras instituições do mesmo setor, pelo que a recolha dos dados recai na análise das práticas diárias e não tanto na procura e identificação de padrões ou tendências (Vieira *et al.*, 2009).

3.2. Método de investigação

Consoante o objetivo do trabalho que se pretende desenvolver, é escolhido um método de

investigação (Vieira *et al.*, 2009). Este estudo utiliza a abordagem do estudo de caso, a qual é bastante comum em investigações na área de contabilidade de gestão (Ryan *et al.*, 2002; Vieira *et al.*, 2009), além de que, é dos métodos mais aplicados na investigação de âmbito qualitativo.

Estudo de caso é definido por Yin (1994), como uma investigação de um fenómeno no seu contexto real, utilizando-se para isso várias fontes de dados, como entrevistas, observações, documentos e questionários. Ainda, de acordo com Yin (2014) e Hoque, Adams e McNicholas (2006), o estudo de caso permite ao investigador captar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real e é também o método mais adequado para responder às questões ‘como?’ e ‘porquê?’. Este género de questões é colocado, em geral, sobre um conjunto de eventos em que o investigador tem pouco ou nenhum controlo (Moll *et al.*, 2006; Yin, 2014). Constata-se, ainda, que na comunidade académica o estudo de caso é visto como o método mais adequado para se analisar acontecimentos contemporâneos e apresentar uma proposta para certas práticas de gestão (Almeida, 2012; Dalci, Tanis & Kosan, 2009).

Deste modo, e com base no propósito desta investigação, que visa estudar as práticas da IESP ao nível da contabilidade analítica, o estudo de caso tornou-se o método de investigação mais apropriado, pois, como referem Hoozée e Bruggeman (2010), possui a distinta vantagem de permitir ao investigador ter um contacto direto e profundo com o objeto de estudo. Este trabalho permitirá, não só responder às exigências do atual SNC-AP em matéria de contabilidade analítica, como também construir um sistema de informação financeira e económica capaz de auxiliar os gestores na tomada de decisão.

No âmbito da investigação e, sendo que o método do estudo de caso revela uma grande capacidade de lidar com uma grande variedade de evidências (Hoque *et al.*, 2006; Moll *et al.*, 2006; Yin, 2014), a conceção de um sistema com as características do ABC implicou que se realizassem entrevistas informais a elementos chave da empresa, bem como a observação direta dos processos e a análise de alguns documentos internos. Estes três tipos de fontes complementam-se, pois, como refere Yin (2014), nenhuma fonte é mais vantajosa do que as outras, além de que vão garantir a realização da chamada triangulação da informação, isto é, verificar a validade de uma dada informação através da sua comparação com a obtida por um outro método (Vieira *et al.*, 2009). Após a exploração das fontes, segue-se a interpretação dos dados, atingindo assim o ponto fundamental da investigação qualitativa. Não se trata de um estudo sujeito a testes, mas sim baseado em conceitos e pressupostos que, podendo ser julgados como verdadeiros ou falsos, caso se refiram a fenómenos observáveis, possibilitarão a resposta à pergunta científica.

No seguimento da opinião de Raimundo (2006), uma boa formulação das questões de investigação é fundamental para o sucesso do desenvolvimento do projeto de investigação, sendo que, para concretizar este objetivo, propõe-se a resposta às seguintes questões de investigação:

- **Qual a importância da contabilidade de gestão numa instituição de ensino superior público?**
- **Será o ABC o sistema de custeio mais adequado para integrar o sistema de contabilidade de gestão de uma instituição de ensino superior público?**
- **Qual a viabilidade de implementação do ABC numa instituição de ensino superior público?**

3.3. Condução do estudo de caso

Para a condução e concretização do estudo de caso, autores como Ryan *et al.* (2002) e Vieira *et al.* (2009), delimitam várias etapas, nomeadamente (i) preparação; (ii) recolha de evidências; (iii) avaliação das evidências recolhidas; (iv) a identificação e explicação de padrões; e (v) a elaboração do relatório. Embora as etapas possam induzir uma sequência, não é necessário que sejam seguidas precisamente nesta ordem, ainda que deva existir uma certa interação entre os diversos passos (Vieira *et al.*, 2009).

Assim, como ponto de partida, na designada fase de ‘preparação’, foi feita a revisão de literatura através da recolha bibliográfica acerca das matérias que se pretende abordar (Ryan *et al.*, 2002; Vieira *et al.*, 2009). Essa recolha baseou-se em artigos científicos, livros *core* sobre a contabilidade de gestão e os sistemas de custeio, bem como teses e dissertações anteriormente realizadas neste âmbito. Procurou-se ainda, de acordo com a proposta de Vieira *et al.* (2009), adquirir conhecimentos de natureza metodológica, consultando livros acerca de estudos de caso e recolha de dados. Esta fase tornou-se também particularmente relevante para a definição das questões de investigação que, indiscutivelmente, acabam por influenciar a investigação em si (Ryan *et al.*, 2002; Vieira *et al.*, 2009).

Na fase da recolha de evidências, para melhor compreender a envolvente contextual e a própria IESP, inicialmente foi feita uma pesquisa de informação acerca do setor e da entidade. Se por um lado informação geral sobre a entidade foi recolhida no seu *site*, por outro, a informação mais detalhada foi fornecida pelos responsáveis de cada departamento interveniente no processo e pelo próprio relatório da conta de gerência, o que permitiu a aquisição

conhecimentos sobre a organização e sobre a sua inserção no contexto político, social e económico (Vieira *et al.*, 2009).

Mas, como já referido atrás, as investigações qualitativas podem contar com múltiplas fontes, entre elas entrevistas, documentação da empresa, questionários e as observações do investigador (Moll *et al.*, 2006; Vieira *et al.*, 2009). No caso concreto deste trabalho foi dada primazia a três fontes, tais como: (i) entrevistas (ainda que informais); (ii) a observação direta; e (iii) a análise documental.

A entrevista é comumente o método mais utilizado em estudos de caso (Moll *et al.*, 2006; Ryan *et al.*, 2002), pois permite aos investigadores retirar informações e elementos de reflexão muito ricos e matizados (Quivy & Campenhoudt, 2013; Yin, 2014). Este método, seja ele estruturado, semiestruturado ou informal, proporciona uma verdadeira troca, durante a qual o entrevistado exprime a sua perceção, interpretações e experiências das situações alvo de estudo (Moll *et al.*, 2006; Quivy & Campenhoudt, 2013). Desta forma, as entrevistas informais a diversos elementos chave da IESP, tornaram-se fundamentais. Num primeiro momento, realizaram-se entrevistas que, tal como consagrado por Yin (2014), representaram um estudo piloto, pois o seu intuito foi extrair informação acerca da realidade da entidade, das práticas de contabilidade de gestão e sobre o processo interno de controlo de custos. Através desta fonte, procurou-se aprimorar e perceber um melhor plano de recolha de dados, tanto no que respeita ao conteúdo, como em relação aos procedimentos a serem seguidos (Yin, 2014). Paralelamente, tal como sugerido pelo mesmo autor, este estudo piloto ajudou a definir as perguntas mais relevantes para o futuro trabalho de campo, sendo que, simultaneamente, os dados recolhidos proporcionaram uma melhor visão sobre os assuntos a serem abordados. As entrevistas serviram, primeiramente, para apresentar o projeto e averiguar a disponibilidade da entidade e, de seguida, perceber a viabilidade da implementação do projeto a desenvolver no seio da instituição. Só numa fase posterior, foram questionados elementos dos departamentos que intervêm em toda a atividade da instituição, para averiguar tarefas e tempos despendidos.

A recolha de dados por observação direta, como o método que capta comportamentos únicos no preciso instante em que estes acontecem, sem mediação de documentos ou testemunhos (Quivy & Campenhoudt, 2013), foi o mais utilizado no final da investigação, momento em que foi necessário recorrer às observações das tarefas dos vários funcionários nas diferentes atividades. Esta fonte permitiu aumentar o rigor e a precisão dos processos, assim como também entender todas as variantes das tarefas, a forma como os custos se vão acumulando e, de certo modo, confirmar as informações recolhidas nas entrevistas. Esta informação foi sintetizada em relatórios, para posteriormente ser trabalhada em folhas *excel*.

Por fim, a análise de documentação foi outra forma de recolha de evidências, a qual se iniciou pelo estudo presencial do relatório da conta de gerência, da consulta de dados no ERP⁴ da instituição e por estudos setoriais. Ainda que, com algumas limitações por motivos de confidencialidade, além desta documentação, foi possível ter acesso ao organograma, que permitiu uma análise mais aprofundada da estrutura interna da entidade.

De forma a poder avaliar os dados recolhidos, tal como já foi referido, foram sintetizadas em relatórios, as principais informações que se evidenciaram nas fontes utilizadas, assim como foram registados os dados em *excel* e criados fluxogramas sobre os vários passos e as tarefas que cada atividade vai envolvendo.

Ryan *et al.* (2002) constataram que, no desenvolvimento de um estudo de caso vão surgindo uma grande diversidade de temas e Vieira *et al.* (2009) ainda acrescentaram que a quantidade de informação obtida é tão vasta que se torna necessário dar-lhe uma ordenação e sentido. Neste caso, à medida que se foi recolhendo os dados e procedido ao seu registo, a informação foi sendo revista, assim como também se ordenou a informação nos momentos da definição do modelo e da redação do estudo, para que de acordo com as recomendações dos mesmos autores, o relatório do estudo de caso conseguisse assegurar o mais possível os critérios de autenticidade e plausibilidade e garantir a sua qualidade perante o leitor.

⁴ *Enterprise Resource Planning* - Sistema integrado de gestão empresarial que integra todos os dados e processos de uma organização num único sistema.

IV. ESTUDO DE CASO

Cada vez mais as várias entidades na AP se deparam com a necessidade de gerir adequadamente os recursos disponíveis, pelo que a implementação de sistemas de CG se revela fundamental, pois proporciona aos seus gestores um conjunto de ferramentas não só de planeamento, como também de controlo, essenciais à tomada de decisão.

Para além de ser um importante instrumento para a análise e controlo dos gastos com o setor, assim como dos proveitos e dos resultados por atividades, a especificidade para subsetor da Educação revelada pela NCP 27 constitui a CG como sendo obrigatória. As instituições de ensino superior, para fazerem cumprir os objetivos de racionalização e eficiência económica, vêem-se obrigadas a adotar modelos de CG adequados, pelo que os princípios do ABC podem, neste âmbito, revelar-se viáveis de aplicar. A sua implementação não só permitirá uma melhor compreensão dos custos, como também uma mais correta associação dos custos indiretos aos objetos de custeio, constituindo um importante instrumento de apoio à gestão. Contudo, a decisão de aplicação deverá passar por uma análise custo-benefício, nomeadamente a aspetos relacionados com a estrutura da organização, com a informação disponível nos sistemas de informação, o número, o grau de formação, sensibilidade e comprometimento das pessoas e o estilo de gestão.

Neste capítulo pretende-se, realizar um estudo sobre a viabilidade de aplicação do modelo ABC numa Unidade Orgânica de uma Universidade em Lisboa. Partir-se-á de uma breve caracterização da entidade objeto de estudo e da análise dos seus elementos que constituem os princípios do modelo ABC (recursos, atividades, objetos de custos e indutores de custo). De seguida serão abordados os aspetos essenciais para a conceção do modelo, e por último será efetuada a aplicação do modelo a um projeto-piloto que tem como objetivo testar o potencial do ABC.

4.1. Apresentação da Instituição

A entidade subjacente ao presente estudo de caso é uma instituição que desenvolve a sua atividade no setor do Ensino Superior Público. A IESP, nome fictício por razões de confidencialidade, é uma instituição com mais de 50 anos de existência, e constitui uma Unidade Orgânica de uma Universidade em Lisboa. Pioneira no ensino da saúde pública e da política e gestão em saúde em Portugal e na Europa tem programas exigentes de 2º e 3º ciclo, adaptados aos novos desafios da Saúde Pública.

Com um corpo docente reconhecido e qualificado, integrado em áreas disciplinares muito diversas, como epidemiologia, estatística, saúde ambiental, saúde ocupacional, promoção da saúde, política de saúde, gestão em saúde, direito da saúde e economia da saúde, a IESP recebe anualmente cerca de 170 novos estudantes com formação de base muito diversa, nomeadamente medicina, enfermagem, ciências farmacêuticas, tecnologias da saúde, gestão, economia, psicologia e outras, para cursos com duração superior a um ano (doutoramento, mestrado e especialização).

A IESP goza de um reconhecimento muito positivo por parte das instituições e entidades empregadoras, traduzindo-se para os estudantes num retorno em tempo útil do investimento feito na sua formação em termos de empregabilidade, aumento de remuneração e alteração de categoria profissional.

4.1.1. História, missão e objetivos estratégicos

A IESP, tal como foi criada em 1966, teve na sua génese a orientação não só para o ramo da Saúde Pública, como também para o ramo da Medicina Tropical, com dupla dependência dos Ministérios do Ultramar e da Saúde e Assistência. Mais tarde, em 1972, os ramos foram separados e, neste contexto, a IESP adquiriu o estatuto de setor de ensino do Instituto Nacional de Saúde Dr. Ricardo Jorge (INSA) e fica sob a tutela do Ministério da Saúde e Assistência. Mas logo em 1976, perde esse estatuto e ganha a sua própria autonomia até 1994, data em que se integra como unidade orgânica de uma Universidade em Lisboa.

Com o objetivo de promover a formação pós-graduada e a investigação na área da Saúde Pública, contribuindo para o estudo aprofundado e para a difusão do conhecimento nessa área, a missão da IESP baseia-se essencialmente em (i) promover um processo de ensino/aprendizagem em Saúde Pública centrado no aluno e numa visão integrada, dinâmica e prospetiva do sistema de saúde e das ciências da Saúde Pública; (ii) dedicar-se à descoberta científica, à produção do conhecimento e à inovação das práticas da Saúde Pública; (iii) articular a investigação e o ensino com a ação e a inovação em Saúde Pública, de forma a constituir-se como influência efetiva da sociedade do conhecimento emergente, integrando-se ativamente nas cadeias de valor da sociedade em rede, em desenvolvimento; e também (iv) contribuir para a promoção da “saúde global”.

4.1.2. Estrutura Curricular

A IESP conta com quatro estruturas de organização científica e pedagógica, que agrupam docentes e investigadores nas seguintes áreas científicas:

- **Estratégias e Ação em Saúde (EAS)**, que integra as disciplinas de Biologia e Saúde, Epidemiologia e Estatística, Saúde Global, Planeamento e Governação em Saúde e Promoção da Saúde;
- **Saúde Ocupacional e Ambiental (SOA)**, que integra as disciplinas de Saúde Ocupacional e Saúde Ambiental;
- **Políticas e Gestão de Sistemas de Saúde (PGSS)**, que integra as disciplinas de Gestão de Organizações de Saúde e Políticas dos Serviços de Saúde; e
- **Ciências Sociais em Saúde (CSS)**, que integra as disciplinas de Economia da Saúde, Sociologia da Saúde e Direito da Saúde e Bioética.

De acordo com dados da instituição, no ano letivo de 2016/2017, para além de cerca de 103 alunos de cursos não conferentes de grau (formação contínua/extensão universitária), a IESP integrava 356 estudantes de mestrados, doutoramentos e cursos de especialização. Para ministrar os cursos, a entidade contou nesse ano com 134 docentes e investigadores apoiados por 28 não docentes distribuídos pelos diversos departamentos e serviços.

No total, foram ministrados 5 mestrados, 3 doutoramentos, 2 especializações, 1 pós-graduação e 6 outros cursos não conferentes de grau (formação contínua/extensão universitária) caracterizando-se a oferta formativa por uma abrangente multidisciplinaridade na área da saúde pública e da política e gestão em saúde.

4.1.3. Estrutura organizacional

Como já foi referido, a IESP é uma unidade orgânica integrante de uma Universidade em Lisboa.

Em termos de organização interna a instituição é constituída pelos seguintes órgãos, que desempenham um conjunto de funções de coordenação, orientação e gestão:

- **Conselho de Escola;**
- **Diretor;**
- **Conselho de Gestão;**
- **Conselho Científico; e**
- **Conselho Pedagógico.**

A IESP dispõe ainda de um conjunto de serviços que prestam apoio aos alunos e docentes:

- **Serviços Acadêmicos (SAc)** - tratam de todos os assuntos relacionados com os alunos, desde o seu acolhimento até à entrega dos diplomas. Entre outras atividades, prestam informações sobre condições de candidatura aos cursos, são responsáveis pelos processos de inscrição, matrícula, frequência e aproveitamento final dos alunos, passam certidões, declarações e diplomas, organizam, atualizam e mantêm o arquivo de programas e currículos escolares e asseguram a gestão de espaços destinados a atividades pedagógicas e científicas da instituição;
- **Serviços Administrativos (SAd)** - são responsáveis pela organização dos processos de recrutamento e seleção, promoção, transferência, exoneração, rescisão de contratos e aposentação, bem como pela instrução dos processos relativos a faltas, licenças, acumulações, equiparações a bolseiro, mudanças de escalão e antiguidades. São ainda responsáveis pelo aprovisionamento e património e pela manutenção das instalações e equipamentos da Escola;
- **Serviços Financeiros (SF)** - são responsáveis pelo controlo de todos os assuntos financeiros da Instituição, nomeadamente, escrituração de receitas e despesas, processamento de vencimentos, elaboração dos orçamentos e acompanhamento da sua execução, elaboração dos balancetes mensais, conta de gerência e relatórios anuais de execução orçamental, operações bancárias e tesouraria;
- **Gabinete de Comunicação e Imagem (GCI)** - é responsável pela comunicação interna e externa, relações públicas, assessoria de imprensa e imagem. Presta ainda apoio de comunicação aos alunos, investigadores, docentes e restantes serviços da Escola, assim como também faz a gestão da cedência de Instalações da IESP;
- **Gabinete de Informática (GI)** - é responsável por administrar todo o sistema informático e infraestrutura de comunicações da IESP e presta serviços de apoio ao ensino, investigação, aprendizagem e assistência ao utilizador;
- **Centro de Documentação e Informação (CDI)** - é responsável pelos setores de biblioteca, de pesquisa, tratamento e difusão da informação e pelo setor de publicações. Presta apoio ao corpo docente e discente, assim como os ex-alunos da IESP e o público em geral, apoia as ações de ensino e investigação, desenvolve métodos e técnicas especializadas na área da biblioteconomia facilitando o acesso à informação. O CDI funciona em rede com os centros similares da Universidade e de outras

universidades portuguesas, estabelecendo ligações com sistemas de informação nacionais e internacionais; e

- **Gabinete de Gestão da Qualidade (GGQ)** - A IESP assume como umas das suas principais responsabilidades o desenvolvimento, promoção e garantia da qualidade do ensino, da investigação e dos serviços que disponibiliza. Enquanto unidade orgânica de uma Universidade em Lisboa, contribui ativamente para o desenvolvimento sistema interno de monitorização e avaliação da qualidade da Universidade.

4.1.4. Sistema contabilidade analítica – Realidade da IESP e suas limitações

Aquando da implementação do POC-E na aplicação informática, a IESP começou por desenvolver a contabilidade pública e patrimonial. Neste âmbito tornou-se possível extrair todas as informações relacionadas com o orçamento e com o seu controlo interno (mapas de execução orçamental da receita e da despesa), o balancete, o balanço, as demonstrações de resultados e reconciliações bancárias. Só posteriormente seguiu para o desenvolvimento da contabilidade analítica. Contudo verifica-se que o seu processo de implementação se ficou pela fase inicial, ou seja, a aplicação e utilização deste sistema permite apenas a análise de atividades principais e auxiliares, não se encontrando desenvolvido no âmbito dos custos indiretos. Tal facto poderá dever-se, essencialmente, à deficiente preparação técnica do pessoal, ao reduzido número de funcionários e também às próprias limitações do programa informático.

Ressalve-se que a contabilidade analítica tem um papel decisivo como medida de análise e controlo de custos, pois através da sua informação é possível calcular os indicadores de gestão fundamentais e necessários para obter eficiência, eficácia e economia na gestão, auxiliando assim o processo de planeamento e tomada de decisão. Mas o sucesso do processo de desenvolvimento e implementação do sistema de CG na IESP vai depender de fatores que o podem tornar complexo e moroso, designadamente a qualificação dos recursos humanos, o profundo conhecimento da estrutura organizacional, o enquadramento legal da instituição e o grau de descentralização das decisões.

Como foi referido, o desenvolvimento do sistema de CG na IESP ficou-se pela fase inicial, traduzindo-se, assim, num instrumento de pouco peso no apoio aos órgãos de decisão e outros utilizadores da informação. Neste estágio não é possível analisar de forma integrada e regular, a eficiência, eficácia e economia das despesas da instituição. Isto é, seja qual for o destinatário da informação, o atual sistema de contabilidade analítica não consegue extrair a totalidade dos custos (diretos, indiretos e comuns) das atividades por cada uma das classificações funcionais. Esta informação ao nível de (i) pessoal docente; (ii) pessoal não docente, (iii) funcionamento,

(iv) amortizações e provisões e (v) outros, só se encontra disponível através da contabilidade orçamental e financeira.

Ao nível interno, a contabilidade analítica, tal como se apresenta atualmente na IESP, não permite o acompanhamento e controlo dos custos totais e a sua formação em cada uma das atividades, assim como não possibilita o controlo dos desvios, aplicação de medidas corretivas e avaliação da eficiência, eficácia e economia dos recursos, inviabilizando a boa gestão dessas atividades. Em termos de reportes para os utilizadores externos, a atual realidade na IESP, não permite a utilização da informação agregada acerca da aplicação de recursos e resultados obtidos, pois o seu sistema de contabilidade analítica, não possibilita a obtenção dos mapas modelos anexos à prestação de contas que deverão espelhar a comparação dos custos com os proveitos e respetivas análises comparativas. Encontramos aqui então, uma lacuna relacionada com a análise de eficiência⁵, eficácia⁶ e economia⁷ dos recursos pois não se conseguem obter indicadores de resultados, processos e estrutura. Neste subsistema da AP será muito importante que conste do Mapa de Informação todos os custos diretos e indiretos das designadas atividades intermédias (órgãos de gestão, serviços administrativos, serviços financeiros, entre outros) e das designadas atividades finais (curso, disciplina, refeição, entre outros).

Note-se que a implementação da contabilidade analítica é um processo bastante complexo e a anterior aplicação informática possibilitava o controlo dos centros de custos e sub-centros, mas não conseguia responder às exigências deste sistema contabilístico, faltando a definição de critérios base de imputação dos custos. Os custos indiretos são de facto que a principal dificuldade do sistema de custeio da IESP, porém terminada que está a fase de implementação do novo ERP que decorreu do ano de 2017 e que agrega todas as unidades orgânicas da Universidade, está previsto integrar e articular a contabilidade de gestão à orçamental e patrimonial, conforme o previsto no SNC-AP. O ano de 2019 será determinante para se dar início à implementação da fase dita “intermédia”, ou seja, imputação dos custos diretos na totalidade e alguns custos indiretos, esperando-se que no menor espaço de tempo, a instituição

⁵ A eficiência faz referência à otimização dos processos e identifica-se com os serviços prestados em função da otimização dos fatores utilizados. Os indicadores de eficiência permitem medir a relação entre os recursos consumidos e os resultados obtidos.

⁶ A eficácia, ou cumprimentos dos objetivos face à missão, tem como indicadores custos por atividades, nível de planos alcançados, cumprimento de custo previsto por unidade. Isto é, estes indicadores expressam os objetivos previstos e as realizações (Teixeira, 2009)

⁷ Os indicadores de economia permitem determinar o grau de racionalização dos custos dos consumos no processo de transformação, considerando, ao nível qualitativo, as condições de qualidade, quantidade e oportunidade de consumos.

possua um sistema de CG implementado na sua totalidade, ainda que este processo possa demorar anos a ser levado a cabo e provavelmente nunca chegará a ser considerado perfeito, muito devido à complexidade da estrutura orgânica de uma instituição de ensino superior público.

Mesmo assim, de forma a poderem dar resposta aos órgãos de gestão no apoio à gestão e tomada de decisão, os serviços financeiros na IESP têm-se esforçado em calcular a repartição e obter custos pelos centros de custos definidos. Neste sentido, e dando seguimento à fase inicial do processo de implementação do sistema de contabilidade analítica, pretende-se agora analisar a performance organizacional, ou seja, verificar se a informação obtida pelo sistema de CG permite determinar indicadores, qual a periodicidade com que são calculados e se são confrontados com valores de referência. Pretende-se, ainda, a partir de um conjunto de indicadores apresentados conhecer quais os indicadores calculados e qual a importância atribuída à informação deles extraída, para apoiar a gestão e avaliar a eficiência, a eficácia e a economia. Mas, para tal é necessário conhecer a realidade da unidade orgânica. Assim, conhecida que está a sua estrutura e funcionamento, vamos de seguida, na apresentação da proposta de implementação do sistema de CG, conhecer os seus centros de custo, as suas atividades e os seus objetos de custeio.

4.2. Proposta de implementação de sistema CG com base no ABC

Com base no parágrafo 35 da NCP 27, para caso da educação, o sistema de contabilidade de custos deve fornecer mapas: (i) por cada curso, indicando os custos diretos e indiretos, o custo por estudante, as receitas imputadas (quando aplicável) e os resultados económicos; (ii) por cada centro de investigação, indicando o custo por projeto e respetivos rendimentos (financiamentos, contratos de prestação de serviços); (iii) por cada serviço prestado à comunidade, incluindo custos diretos e indiretos e os respetivos rendimentos e resultados económicos; (iv) por cada atividade de apoio aos estudantes, indicando o custo por cada refeição, custo por aluno/cama, custo de cada utente na atividade desportiva, custo por cada aluno beneficiário de bolsas/prémios, custo por utente na atividade médica (clínica/psicologia,...). Por esse motivo, e por forma a dar resposta ao normativo, considera-se que o sistema de custeio ABC possa ser o mais adequado a implementar, pois tem como pressuposto considerar todos os custos, imputando-os às atividades desenvolvidas na instituição, quando são estas que realmente consomem os recursos. Deste modo, a informação produzida revelará maior fiabilidade e rigor para o relato financeiro da entidade.

Com este estudo pretende-se desenvolver e reunir indicadores de gestão, cujo o cálculo tenha como base a informação extraída da contabilidade analítica e assim, possa contribuir para a criação de instrumentos de avaliação da eficiência, eficácia e economia a ser divulgada no relatório de gestão da instituição. A proposta tem ainda o objetivo de preparar o sistema de informação contabilística para se poder prosseguir com as restantes fases de implementação da contabilidade analítica, por forma a que a instituição possa cumprir com a prestação de contas primeiramente para os utilizadores internos, como previsto no SNC-AP, e posteriormente para os externos, através das demonstrações financeiras e relatório de gestão. Após a conclusão de implementação do sistema, pretende-se que a entidade consiga: (i) apurar o custo de cada atividade principal; (ii) dispor de informação para preenchimento dos mapas modelos, nos anexos às demonstrações financeiras; (iii) evidenciar no relatório de gestão, os indicadores de eficácia, eficiência e economia; e (iv) disponibilizar, através do ABC, um conjunto de indicadores de gestão ao seu órgão de gestão.

Deste modo, e seguindo uma abordagem semelhante à mencionada por Turney (2006), para a conceção do projeto de implementação do modelo ABC, inicialmente, será efetuada a recolha da informação conceptual necessária para o desenvolvimento do modelo, seguida da respetiva validação através da análise da informação transaccional que testa e simula o fluxo dos custos num projeto-piloto. Os resultados obtidos estarão sujeitos às condicionantes da “verdade condicional” referida por Horngren (1975) citado por Ryan *et al.* (2002), para as quais, dependendo do tipo de utilizadores da informação, existem diferentes valores de custos. Note que, não se pretende com este estudo determinar com máxima exatidão o custo de determinado objeto de custeio, mas sim analisar se o sistema de custeio ABC é o mais adequado e se revela viabilidade de implementação como alternativa à metodologia já existente na instituição, sendo que os dados utilizados não correspondem a valores reais quer nos montantes, quer nos dados quantitativos, sendo assim considerados previsionais.

No seguimento desta ideia e com o propósito de responder às perguntas de investigação anteriormente formuladas, o desenvolvimento desta proposta seguirá as orientações e as etapas principais de um estudo de caso descritas por Drury (1996), que consistem, conforme o Quadro IV-14, em:

Identificação das atividades desenvolvidas (auxiliares e principais)
Enquadramento das atividades nos respetivos centros de atividades
Identificação dos custos diretos e indiretos de acordo com a sua classificação por funções
Determinação das relações entre atividades e os elementos custo através dos indutores custo
Atribuição dos custos determinados aos objetos de custeio
Uniformização de procedimentos que forneçam informação útil para que o sistema informático possa responder adequadamente ao modelo contabilístico
Recolha de informação da contabilidade analítica, ajustada à realidade da instituição, permitindo a gestão das atividades e a prestação de contas ao nível dos anexos às demonstrações financeiras e ao relatório de gestão
Apresentação ao Conselho de Gestão de uma sistema ABC

Fonte Drury (1996)

Ou seja, assentam no esquema de implementação partindo do geral para o particular, sendo que qualquer ação setorial pressupõe um plano geral que permita uma inserção sequencial sem colocar em causa a coerência do conjunto. No entanto, a complexidade do modelo, a dinâmica da entidade e as próprias características da contabilidade de gestão poderão criar a necessidade de ajustes para aperfeiçoar a metodologia implementada.

4.2.1. Elementos e estrutura do ABC

O sucesso da implementação do sistema de CG depende da correta articulação da estrutura e funcionamento da IESP com os elementos e estrutura do modelo ABC, os quais passarão a ser descritos.

4.2.1.1. Atividades principais e auxiliares

À luz do sistema ABC, os custos por atividades devem ser desdobrados pelas diferentes atividades da entidade, quer sejam principais, auxiliares ou de suporte. De acordo com o que está definido nesta metodologia, o conceito de atividade diz respeito aos procedimentos necessários para realizar algo. Assim, para clarificar a ideia do que é cada atividade e tendo em conta a realidade organizacional e a informação recolhida junto dos colaboradores da IESP, foi possível identificar as seguintes atividades, descritas nas Tabelas IV-6 e IV-7:

Tabela IV-6 – Atividades auxiliares da IESP

Atividades auxiliares	Descrição
Órgãos de gestão	Conselho Científico
	Conselho de Escola
	Conselho de Gestão
	Conselho Pedagógico
	Direção
Departamentos	EAS
	CSS
	PGSS
	SOA
Serviços	Acadêmicos
	Administrativos
	Comunicação e Imagem
	Documentação e Informação
	Gestão e Qualidade
	Informática
	Financeiros

Tabela IV-7 – Atividades principais da IESP

Atividades principais
Ensino
Investigação
Apoio à comunidade académica
Prestação de serviços à comunidade

4.2.1.2. Centros de atividades

No caso das atividades auxiliares desenvolvidas pelas IESP, estas estabelecem uma relação direta com as atividades principais e são enquadradas por centros de responsabilidade definidos pela instituição, os quais correspondem aos centros de atividades do modelo ABC. (Apêndice A)

No entanto, uma vez que se constata que alguns serviços absorvem vários setores, nomeadamente os SAd que incorporam os Aprovisionamentos, Recursos Humanos e

Manutenção, e o CDI que é responsável pelo setor da Biblioteca, Publicações e Setor de Pesquisa, tratamento e difusão de informação, foi proposto um reajustamento nas subdivisões da estrutura destes CR da entidade, como se pode observar na Tabela IV-8, mantendo, para já, toda a restante estrutura existente.

Tabela IV-8 – Reajustamento das subdivisões da estrutura de CR da entidade

9c...	SERVIÇOS
9c...1	Acadêmicos
9c...2	<i>Administrativos</i>
9c...21	<i>Administrativos</i>
9c...22	<i>Aprovisionamentos</i>
9c...23	<i>Manutenção</i>
9c...24	Recursos Humanos
9c...3	Comunicação e Imagem
9c...4	<i>Documentação e Informação</i>
9c...41	<i>Biblioteca</i>
9c...42	<i>Pesquisa, Tratamento e Difusão informação</i>
9c...43	<i>Publicações</i>
9c...5	Financeiros
9c...6	Gestão da Qualidade
9c...7	Informáticos
9c...8	Secretariado

4.2.1.3. Indutores de custo

Quanto aos indutores de custo, os quais permitem identificar a forma como as atividades são consumidas pelos objetos de custeio, dependendo do grau de complexidade e precisão que se pretende alcançar na implementação do ABC, serão definidos a sua quantidade e tipologia, pelo que, neste caso, podemos identificar indutores de custo, como mostra a Tabela IV-9:

Tabela IV-9 – Indutores de Custo

Indutores de custo	
	Número de alunos
	Número de candidaturas
	Número de matrículas
	Número de funcionários
	Número de docentes
	Áreas (m ²)
	Horas de atividade
	Horas letivas
	Número de pedidos
	Número de eventos
	Outros

4.2.1.4. Imputação dos custos aos objetos de custeio

No processo de imputação, de acordo com o sistema ABC, pressupõe-se a imputação da totalidade dos gastos incorporáveis, ou pelo menos os custos indiretos, aos ativos, produtos e serviços finais, pois no caso dos custos diretos, estes já são considerados nos referidos bens ou serviços, tal como esquematizado na Figura IV-8.

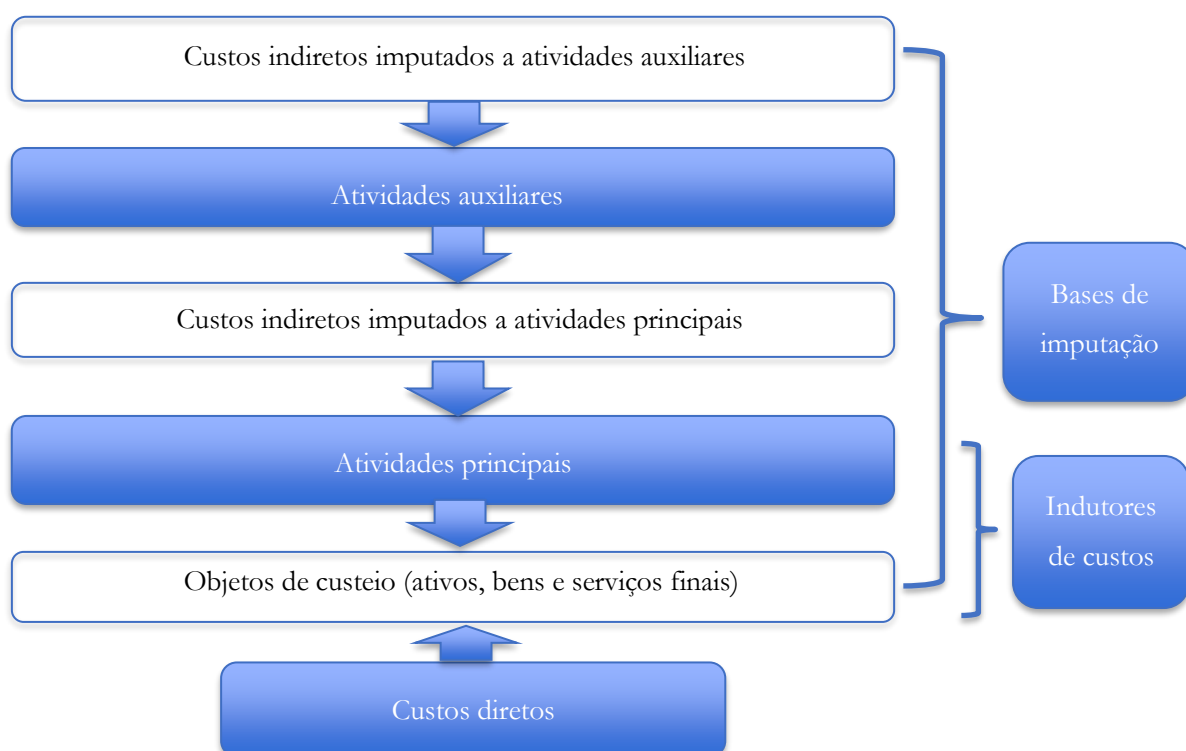


Figura IV-8 – Imputação de custos através do ABC

4.2.1.4.1. Recursos

Clarificando o processo, nesta metodologia, a análise aos recursos permite estabelecer relações causa-efeito entre os recursos utilizados e os objetos de custeio. Quando esta relação é facilmente identificável, a afetação dos custos é feita de forma direta aos referidos objetos. Se ao invés, não existir relação causa-efeito entre os recursos e os objetos de custeio, estamos perante custos comuns ou indiretos, os quais, numa primeira fase são alocados a um determinado centro de atividade e depois são repartidos pelos objetos de custo através da utilização de bases de imputação.

Ainda que, para a contabilidade analítica, a obrigatoriedade seja dividir os custos em diretos, indiretos e comuns, torna-se necessário e fundamental que, neste sistema, se consiga extrair informação agrupada por: (i) custos com pessoal docente; (ii) custos com pessoal não docente; (iii) custos de funcionamento; (iv) amortizações e provisões; e (v) outros, o que permitirá criar uma estrutura de custos e chegar aos custos totais.

Na IESP, cada departamento fornece os dados necessários para a análise dos recursos, sendo estes complementados com informações dos demais departamentos. São os SAd que incorporam a secção de RH e fornecem a informação para a divisão dos custos com pessoal e consequente distribuição desses custos pelas respetivas atividades auxiliares (pessoal não docente) e finais (para o caso do pessoal docente). Contudo, é na distribuição dos custos do pessoal docente pelas diferentes atividades que se encontra a maior dificuldade. Esta revela-se uma tarefa complexa e de difícil execução, pois na ausência de um forte comprometimento dos gestores de topo, não é fácil recolher a informação exata do tempo despendido pelo corpo docente em cada atividade.

No que respeita aos custos de funcionamento, estes devem ser desagregados por grupos que utilizem a mesma base de imputação. Por exemplo, os custos de utilização das instalações, nomeadamente eletricidade, água, limpeza, segurança, podem usar a base de repartição das áreas ocupadas e ser agrupados na mesma categoria. Por outro lado, as reparações/manutenções, utensílios/consumíveis ou comunicações devem ser imputados diretamente a determinada atividade ou através de diferentes bases de imputação que sejam ajustadas a cada situação.

Quanto às amortizações, muito devido a grande parte dos seus custos serem comuns a várias atividades, o que torna a respetiva alocação mais complexa, o seu tratamento requer bastante atenção, sendo que a credibilidade destes custos depende do rigor da inventariação dos bens imobilizados e sua contabilização. É necessário que seja feito o registo contabilístico das

amortizações do imobilizado com base em taxas ajustadas à real vida útil dos bens para que a precisão da informação produzida não fique condicionada.

Todos os restantes custos que não se enquadram nas categorias anteriores, são considerados pouco significativos e serão agrupados em outros custos.

4.2.1.4.2. *Objetos de custeio*

Por último, os objetos de custeio, assim como em todas as instituições de ensino superior, estão diretamente ligados a cada atividade principal. Será a sua definição que permitirá a construção de um modelo de apuramento de custos, o qual irá ajudar na identificação dos custos por aluno, curso, projeto de investigação ou por cada prestação de serviços. A Tabela IV-10 enumera as atividades principais e os objetos de custeio identificados na IESP.

Tabela IV-10 – Atividades principais e objetos de custeio

Atividades principais	Objetos de custeio
Ensino	Cursos Especialização
	Cursos Mestrado
	Cursos não conferentes de grau
	Programas de Doutoramento
Investigação	Centros de Investigação
	Projetos de Investigação
Apoio à comunidade académica	Biblioteca (impressões, consultas, etc)
Prestação de serviços à comunidade	Aluguer de Espaços
	Escola Doutoral
	Protocolos

4.2.2. **Aplicação prática do sistema de custeio ABC**

Recapitulando, o sistema de custeio baseado nas atividades (ABC), preconizado pelo SNC-AP, em consonância com o que já havia sido proposto anteriormente pelo POC-E, começa por reclassificar dos custos por natureza, para depois conseguir calcular os custos por atividades auxiliares (intermédias) e principais (finais).

Nesta aplicação prática serão propostas alterações aos atuais procedimentos da IESP, de forma a ajustar o modelo de contabilidade analítica, sendo que para tal será considerado o ano económico de 1 de outubro 2017 a 30 de setembro 2018.

4.2.2.1. *Atividades auxiliares*

Consideram-se os custos com as atividades auxiliares os que correspondem aos diversos conselhos, departamentos e serviços da IESP, pelo que, para se apurar a sua estrutura serão considerados os seguintes indutores de custos, que constam na Tabela IV-11:

Tabela IV-11 – Indutores de custo para as atividades auxiliares

Atividades auxiliares	Descrição	Indutor de custo
Órgãos de gestão	Conselho Científico	Nº horas atividade na escola
	Conselho de Escola	Nº horas atividade na escola
	Conselho de Gestão	Nº horas atividade na escola
	Conselho Pedagógico	Nº horas atividade na escola
	Direção	Nº horas atividade na escola
Departamentos	EAS	Nº alunos cursos correspondentes
	CSS	Nº alunos cursos correspondentes
	PGSS	Nº alunos cursos correspondentes
	SOA	Nº alunos cursos correspondentes
Serviços	Académicos	Nº alunos
	Administrativos	Nº horas atividade na escola
	Comunicação e Imagem	Nº horas atividade na escola
	Documentação e Informação	Nº alunos/Nº horas atividade na escola
	Gestão e Qualidade	Nº alunos
	Informática	Nº alunos/Nº horas atividade na escola
	Financeiros	Nº horas atividade na escola

Depois de definidas as diversas atividades e identificados os objetos de custeio, este é o momento da implementação em que se começa por analisar os diversos departamentos, tentando identificar, não só as suas atividades, como também a sua estrutura de custos, atendendo às suas características e aos indutores de imputação dos custos aos objetos. Neste sentido, correspondendo cada departamento, conselho ou serviço, a um determinado centro de

responsabilidade, deverá ser definida uma estrutura de custos para cada centro, como também deverá ser estabelecido o seu modo de alocação aos objetos de custeio, quer seja de ensino, investigação ou serviços. Desta feita, considera-se que o modelo de análise deverá seguir cinco etapas ou momentos:

1º - Estruturar os custos dos recursos de cada serviço e/ou setor, designadamente, como na Tabela IV-12:

Tabela IV-12 – Estrutura de custos dos recursos

Custos com pessoal	Pessoal docente
	Pessoal não docente
Funcionamento	Materiais e serviços de apoio
	Consumíveis, economato
	Comunicações
Amortizações	Equipamentos
	Área ocupada
Outros custos	Deslocações e estadas
	Formação
	Subcontratação de serviços

2º - Identificar o pessoal a imputar aos departamentos e/ou setores, vide Tabela IV-13:

Tabela IV-13 – Identificação do pessoal a imputar aos departamentos

Categoria da Carreira	Centro de Responsabilidade
Coordenador Técnico	9c...
Técnico Superior	9c...
Assistente Técnico	9c...
Bolseiro de apoio	9c...

3º - Analisar os custos dos departamentos e/ou setores:

Como exemplificação do processo, neste ponto selecionou-se o **CDI** da IESP. Recorde-se que este serviço, incorpora os setores de Pesquisa, tratamento e difusão da informação, Biblioteca e

Publicações, que desempenham atividades distintas, apesar de se interligarem entre si. Já havia sido proposto anteriormente que este departamento fosse sujeito a uma subdivisão por centros de responsabilidade de acordo com os seus setores, para que o seu custo total possa refletir os custos individualizados de cada uma das suas atividades, e assim ser possível perceber o peso que cada uma tem dentro do departamento, imputando os custos às atividades principais de forma proporcional e tendo em consideração os indutores de custo específicos.

Desta feita, partindo da estrutura dos custos dos recursos do CDI, será efetuada a análise da mesma, de acordo com os montantes da Tabela IV-14:

Tabela IV-14 – Estrutura de custos do CDI

Estrutura de custos	U.M.
1 - Custos com pessoal:	99 211,08 €
Remunerações	83 252,32 €
Encargos	15 958,76 €
2 - Funcionamento:	46 810,57 €
Materiais e serviços de apoio Consumíveis e economato Comunicações	46 810,57 €
3 - Amortizações:	- €
Equipamentos Área ocupada	
4 - Outros Custos:	3 693,20 €
Deslocações e estadas	37,95 €
Formação	608,00 €
Subcontratação de serviços	3 047,25 €
Total	149 714,85 €

4º - Conclusões da análise:

Neste ponto, pretende-se, além de expor as conclusões da análise efetuada à estrutura de custo do serviço CDI da IESP, apresentar uma proposta para nova demonstração. Assim:

1 - Custos com pessoal - Atualmente a IESP agrega os custos com o pessoal do CDI no mesmo centro de responsabilidade, independentemente do setor do departamento para o qual prestam serviço. Tratando-se de custos diretos, a presente proposta de modelo de contabilidade analítica, sugere que o CR do CDI seja subdividido de acordo com os seus setores e que a estes sejam imputados diretamente os custos com o pessoal que neles trabalham. Para o caso da coordenadora técnica, uma vez que a sua atividade é transversal aos diferentes setores, propõe-se que seja aplicada uma base de imputação de forma proporcional às atividades desempenhadas em cada um dos setores.

2 – Custos de funcionamento – A IESP, ao nível da contabilidade, não possui armazém, pelo que a gestão e controlo dos *stocks*, nomeadamente consumíveis e economato, é apenas feito pelo registo e arquivo interno das requisições de materiais, provenientes dos demais serviços e departamentos. Verifica-se assim, que os materiais de consumo estão a ser imputados diretamente a um CR geral da entidade e não a cada serviço e seus respetivos setores. Neste âmbito, preconiza-se que se abra um armazém para que, através do mesmo, se possam imputar todos estes custos a cada secção dos serviços. Note-se que cada setor do serviço CDI, na prática, possui uma estrutura de custos própria, mas que, tal como se verifica atualmente, não se encontra devidamente individualizada, dificultando a análise da mesma e conseqüentemente a tomada de decisão por parte dos gestores. A proposta apresentada, à semelhança dos custos com pessoal, passa por, no futuro, os custos de funcionamento, sejam diretamente imputados ao setor específico e não ao CR geral do serviço do CDI.

No caso das comunicações, tratando-se de um custo comum às várias atividades auxiliares, o mesmo também não está a ser devidamente imputado, sendo que o CR geral da instituição acarreta com este encargo na sua totalidade. Pensa-se que as comunicações possam ser relevantes para a correta análise dos custos por CR se, efetivamente, forem discriminadas por setores, permitindo assim, o desenvolvimento da contabilidade analítica neste tipo de custo, através da atribuição de uma base de imputação na sua alocação.

3 – Amortizações – Para que o sistema de contabilidade de gestão seja desenvolvido e implementado com a maior precisão possível, as amortizações, quer dos equipamentos, quer dos bens imóveis devem ser calculadas mensalmente e imputadas à estrutura de custos de cada setor, pelo método de quotas constantes duodecimais, não obstante de se ver o custo total da secção aumentado. Verifica-se na IESP que, na gestão do imobilizado, os bens móveis e imóveis não se encontram alocados aos diferentes serviços e departamentos, pelo que se os bens tivessem corretamente localizados, seria possível observar o impacto destes custos, não só neste setor em análise, como em todos os restantes.

4 – Outros custos – À semelhança dos custos com pessoal, foi possível verificar que os custos relacionados com deslocações e estadas, formação, subcontratação de serviço e outros não enquadráveis nas categorias anteriores, são imputados de forma direta, contudo, e uma vez que o CDI não está subdividido por centros de custo consoante os seus setores, este encargo não se encontra atribuído ao setor, pelo que se torna difícil o seu apuramento.

Deste modo, e no seguimento das conclusões retiradas, é proposta a seguinte estrutura na Tabela IV-15:

Tabela IV-15 – Proposta de Estrutura de custos para CDI

Estrutura de custos	Biblioteca	Pesq., Trat. e Difusão de Informação	Publicações	Total CDI
Custos com pessoal:	44 560,68 €	34 486,30 €	20 164,10 €	99 211,08 €
Remunerações	38 716,33 €	28 013,18 €	16 522,81 €	83 252,32 €
Encargos	5 844,35 €	6 473,12 €	3 641,29 €	15 958,76 €
Funcionamento:	133,23 €	43 745,77 €	2 931,57 €	46 810,57 €
Materiais e serviços de apoio	133,23 €	43 745,77 €	2 931,57 €	46 810,57 €
Consumíveis e economato				- €
Comunicações				- €
Amortizações:	3 196,83 €	400,63 €	265,00 €	3 862,45 €
Equipamentos	3 196,83 €	400,63 €	265,00 €	3 862,45 €
Área ocupada				- €
Outros Custos:	3 409,50 €	283,70 €	- €	3 693,20 €
Deslocações e estadas		37,95 €		37,95 €
Formação	468,00 €	140,00 €		608,00 €
Subcontratação de serviços	2 941,50 €	105,75 €		3 047,25 €
Total	51 300,23 €	78 916,39 €	23 360,67 €	153 577,30 €

Analisando a nova estrutura, é possível verificar que os custos do CDI, da forma com são apresentados, aumentaram em cerca de 2,6%. Ainda assim, não foi possível identificar os custos de consumíveis/economato e comunicações por secção e serviço, sendo que a amortização da área ocupada não foi considerada, pois a IESP, por acordo, beneficia da utilização do edifício que é pertença de outra entidade pública.

É expectável, com a nova proposta, reestruturar profundamente o sistema de contabilidade de gestão da IESP. No exemplo em análise, se o CR do CDI for subdividido em centros de custo associados a cada um dos seus setores, e a estes forem imputados todos os custos de acordo com as propostas enumeradas nas categorias da estrutura de custos de cada secção, então teremos, não só um custo total do serviço CDI superior, como o mesmo será mais preciso e suscetível de controlo e análise de desvios. Ou seja, desta forma, a correta análise de todos os setores, permitirá a observação e cálculo do impacto de todos os custos que irão recair na atividade auxiliar e consequentemente na principal. Ressalve-se que o desenvolvimento deste tipo de contabilidade de gestão revela-se de extrema importância caso seja analisada mensalmente de forma correta, possibilitando a perceção da evolução da despesa. Além de que será preponderante como apoio na preparação das previsões para o orçamento de Estado, anualmente.

5º - Indutores de custo de acordo com a atividade auxiliar

O custo total da atividade deve ter como base os indutores de custo. Note-se que o CDI compreende os Setores de Biblioteca; Pesquisa, tratamento e difusão de informação e

Publicações, os quais atuam, quer na área do ensino, quer na investigação. Deste modo, deverá ser feita, antecipadamente, a divisão dos custos do serviço mediante as tarefas e o tempo despendido por atividade principal e, de seguida, ser considerado como base, não só o número de alunos inscritos, como também o número de investigadores, respetivamente.

Como o objetivo principal deste estudo é, através da implementação do sistema de custeio ABC, chegar ao custo total por curso e, conseqüentemente, por aluno, com base na informação recolhida junto das colaboradoras do serviço, foi considerada a parcela de custo correspondente à percentagem de tempo que o CDI despense com a atividade de ensino e de apoio à comunidade académica (50%) e assim, o número de alunos inscritos, como indutor de custo.

Tabela IV-16 – Custo por aluno da atividade auxiliar CDI

	Atual	Após proposta
Custo total CDI	149 714,85 €	153 577,30 €
Custo total CDI para Ensino	74 857,43 €	76 788,65 €
Numero de alunos inscritos	531	531
Custo por aluno	140,97 €	144,61 €

Pela observação da Tabela IV-16, verifica-se que, uma vez que o custo total do CDI aumentou após a proposta de reestruturação do sistema de contabilidade analítica, o peso que cada curso e, mais especificamente, cada aluno terá neste serviço é superior.

4.2.2.2. Atividades principais

Como já foi referido, na IESP, foram identificadas como atividades principais: (i) Ensino; (ii) Investigação; (iii) Apoio à comunidade académica; e (iv) Prestação de serviços à comunidade.

Pretende-se que o custo de cada atividade seja calculado de igual forma para cada um dos centros de responsabilidade, de acordo com as tarefas nelas desempenhadas. Assim, apesar de ser possível relacionar alguns custos diretamente aos objetos de custeio, como algumas das tarefas desenvolvidas na atividade são comuns, o seu tratamento é mais complexo, pelo que vão requerer especial atenção.

De acordo com o SNC-AP, o sistema de custeio a utilizar deverá ser o total, correspondendo os custos dos bens e serviços, aos custos diretos e indiretos. O ABC será o modelo a aplicar para apurar estes custos, através de um coeficiente de imputação que é o gerador de custos de cada atividade, permitindo, não só determinar os custos das atividades auxiliares e principais, como também os que lhes são comuns.

A distribuição dos custos de cada atividade pelos seus objetos de custeio, deverá ser feita de acordo com o consumo de recursos por cada um desses objetos de custo. Para isso, é necessário obter-se os dados de consumo das tarefas executadas (serviços, horas de lecionação ou horas de investigação) por cada elemento, ou seja, recolher e tratar essa informação da parte do pessoal docente, não docente ou investigadores, para de seguida distribuir os custos da atividade pelos objetos de custeio.

No que respeita à atividade do Ensino, deverão ser apurados os custos de cada curso, seja Mestrado, Doutoramento ou Especialização, para, através destes, se conseguir determinar o custo por aluno de cada curso. Quanto à Investigação, serão os projetos ou unidades de investigação os objetos de custeio. Na Prestação de serviço à comunidade deverão ser calculados os custos por cada prestação de serviço, com especial destaque para os alugueres de espaços.

4.2.2.3. Custos diretos

Os custos das atividades principais são, em grande parte, custos comuns a diversos objetos de custeio, pelo que a sua relação com os objetos de custo é indireta e deverão ser alocados aos respetivos CR que os representam. Os custos diretos, por sua vez, são tratados através de imputação direta aos objetos de custeio, de taxas de utilização (consumo) dos diversos recursos. Por exemplo, o custo de um professor que leciona unidades curriculares em quatro cursos diferentes, a sua atividade de ensino será imputada em proporção de 25% distribuídas pelos respetivos CR dos cursos.

É de salientar que, na estrutura de custos, os custos com pessoal possuem uma grande relevância. Assim, se neste âmbito, os custos com pessoal não docente são, de forma simples, custos diretos da atividade auxiliar onde cada colaborador desempenha funções, os custos com pessoal docente, pela importância e peso que revelam, embora sejam, à partida, custos diretos das atividades principais de acordo com as horas despendidas em cada atividade, devem ser tratados com maior cuidado. Assim, na Tabela IV-17, apresenta-se a seguinte classificação dos custos com pessoal:

Tabela IV-17 – Classificação dos custos com pessoal

Classificação por natureza	Custos com pessoal				
Classificação funcional	Pessoal docente				Pessoal não docente
Atividades auxiliares					Orgãos de gestão; Departamentos; Serviços
Atividade principais	Ensino	Investigação	Apoio à comunidade académica	Prestação de serviços à comunidade	Estes custos são repartidos pelas atividades principais onde são considerados indiretos
Tipo de custo	Direto e indireto com pessoal por curso	Direto e indireto com pessoal por projeto ou centro	Direto e indireto com serviço de apoio	Direto e indireto com prestação de serviço	Diretos com pessoal de cada atividade auxiliar

Considere-se agora, na Tabela IV-18, a seguinte exemplificação de repartição de custos diretos para o curso de mestrado 1, no 1º ano:

Tabela IV-18 – Repartição de custo diretos pelo objeto de custeio – Mestrado 1

Pessoal	Nome	CR	Horas	Afetação
Docente			410	
Catedrático	Prof. A	9daa...1	16	3,03%
Catedrático	Prof. B	9daa...1	14	5,43%
Associado	Prof. C	9daa...1	12	2,27%
Associado c/agregação	Prof. D	9daa...1	20	3,79%
Associado convidado 25%	Prof. E	9daa...1	10	7,58%
Associado convidado 20%	Prof. F	9daa...1	10	9,47%
Auxiliar	Prof. G	9daa...1	40	7,58%
Auxiliar	Prof. H	9daa...1	46	8,71%
Auxiliar	Prof. I	9daa...1	26	4,92%
Auxiliar	Prof. J	9daa...1	30	6,68%
Auxiliar	Prof. L	9daa...1	10	1,89%
Auxiliar	Prof. M	9daa...1	10	1,89%
Auxiliar	Prof. N	9daa...1	38	7,20%
Auxiliar c/agregação 25%	Prof. O	9daa...1	12	9,09%
Auxiliar convidado 100%	Prof. P	9daa...1	14	2,65%
Auxiliar convidado 20%	Prof. Q	9daa...1	26	24,62%
Auxiliar convidado 20%	Prof. R	9daa...1	10	9,47%
Auxiliar convidado 25%	Prof. S	9daa...1	24	18,18%
Auxiliar convidado 30%	Prof. T	9daa...1	12	7,58%
Auxiliar convidado 30%	Prof. U	9daa...1	10	6,31%
Dedicação exclusiva	Prof. V	9daa...1	20	3,79%

Os dados representados na tabela vão possibilitar o apuramento dos custos diretos, nomeadamente pessoal docente, considerando a afetação das horas despendidas de lecionação (para o caso dos docentes) e de serviço (para o caso do secretariado) ao curso mestrado 1 de 1º ano.

4.2.2.4. Custos indiretos

Analisando agora os custos indiretos, sabe-se que, em qualquer entidade, são vários os gastos gerais que se podem identificar, apesar de que haja, por vezes, dificuldade em estabelecer uma relação clara com os centros e sub-centros de responsabilidade. Por isso, torna-se necessário recorrer a quotas de imputação que permitem imputar esses gastos com base numa chave de repartição, tornando-os fundamentais para alcançar a fase final da contabilidade analítica, a qual termina com o cálculo das atividades principais.

No tratamento dos custos indiretos, são utilizadas diversas etapas na alocação do custo ao objeto de custeio, sendo que a complexidade do processo aumenta em função do número de objetos de custo que utilizam recursos de uma mesma atividade.

Assim, para o desenvolvimento da chave de repartição ou imputação, deverão ser consideradas as seguintes fases:

1ª – Identificar os custos totais dos gastos gerais da instituição no ano em análise:

Tabela IV-19 – Gastos gerais da instituição

Encargos Gerais da instituição	Custo
Água	10 660,72 €
Eletricidade	11 366,24 €
Comunicações	9 953,76 €
Conservação e reparação	21 902,28 €
Limpeza, higiene e conforto	34 012,36 €
Vigilância e segurança	79 477,64 €
Material escritório	9 502,21 €
Serviços informáticos	13 348,15 €
Custos operacionais/amortizações	198 441,59 €
Total	388 664,95 €

Esta Tabela IV-19 representa os custos totais de gastos gerais da IESP entre 01/10/2017 e 30/09/2018, os quais serão imputados às atividades, de acordo com diferentes bases de repartição que estabeleçam uma relação mais direta com o consumo desses custos, pelas diferentes atividades associadas. Considera-se assim, que a área útil (m²) das instalações será a base mais correta de repartição destes custos indiretos.

2ª – Distribuir a base de imputação, neste caso, a área útil (m²) da instituição pelos diferentes serviços, de forma a tornar mais perceptível a sua distribuição interna pela área total das instalações da IESP, tal como se apresenta na Tabela IV-20:

Tabela IV-20 - Distribuição da base de imputação dos gastos gerais da instituição

Infraestruturas da IESP	Área em M ²
Direção	83,78
Gabinetes de docentes	700,24
Gabinetes de investigação	392,41
Serviços	396,69
Salas de aula	431,06
Salas de alunos/informática	161,45
Outras	2548,99
Total	4714,62

3ª – Distribuir a área afeta a cada infraestrutura através de taxa de imputação, sendo que, para exemplificar esta distribuição, na Tabela IV-21, optou-se por utilizar a área das salas de alunos e informática, cujos custos que se lhes referem serão, posteriormente imputados à atividade principal de ensino e respetivos objetos de custeio, em função do número de alunos inscritos em cada curso.

Tabela IV-21 – Custo pela área afeta a cada infraestrutura com base na taxa de imputação

Salas alunos/Informática	Nº de salas	Área útil das salas	Taxa de imputação	Valor a imputar
Piso 0	2	67,07	1,42%	5 519,04 €
Piso 1	1	30,17	0,64%	2 487,46 €
Piso 2	3	64,20	1,36%	5 285,84 €
Total	6	161,44	3,42%	13 292,34 €

4.2.2.5. Custos comuns

Mas existem custos que não são possíveis de imputar diretamente às atividades principais, sendo, por isso, considerados custos comuns a essas mesmas atividades, devendo ser repartidos através de uma base de repartição previamente selecionada. Custos como as amortizações, são considerados custos comuns, os quais, para o caso da atividade de ensino, embora lhes digam respeito, não se podem identificar concretamente com um determinado curso. São exemplos disso, as amortizações do mobiliário e equipamentos audiovisuais das salas de aula que são utilizados por todos os cursos e que deverão ser posteriormente repartidos mediante um critério

de repartição. De forma semelhante, os custos com água, luz ou telefone, sendo também considerados custos comuns, deverão ser repartidos pelas atividades usando um critério de repartição.

A obtenção do coeficiente de imputação dos custos comuns, deriva do uso de diferentes bases de repartição para que cada um estabeleça uma relação direta com o consumo desses custos pelas diferentes atividades. Consideraram-se como adequadas, tal como enumeradas no Quadro IV-15, as seguintes bases de repartição:

Quadro IV-15 - Bases de repartição dos custos comuns

Custos comuns	De funcionamento, amortizações ou outros, para as atividades principais	Do ensino, para os cursos	Da investigação, para os diferentes projetos	Apoio à comunidade académica, para diferentes serviços	Prestação de serviços à comunidade, para aluguer de espaços
Coeficiente de imputação	Repartição em função do nº de horas de atividade	Repartição em função do nº de alunos	Repartição em função do nº de horas de atividade	Repartição em função do nº de horas de atividade	Repartição em função do nº de horas de atividade

4.2.2.6. Pressupostos e cálculos finais

Para finalizar os cálculos, será necessário considerar alguns pressupostos. Como já foi referido anteriormente, como os custos com o pessoal representam um peso substancial no total dos custos das atividades, concretamente, os custos com pessoal docente requerem cuidado especial no seu tratamento, pois é difícil determinar com exatidão o seu número de horas de trabalho. O Estatuto da Carreira Docente Universitária (ECDU), determina que estes trabalhadores têm horário flexível, sendo que (em regime integral), devem lecionar em média 12 horas por semana, não contando com horário de atendimento, horas de contacto e de apoio aos estudantes, preparação de aulas e avaliações. Com base nestas informações, e tendo em conta o limite de horas previsto no ECDU, tomou-se como pressuposto, para a presente proposta, que o custo com o pessoal docente corresponde ao tempo de lecionação média por ano, ficando englobado neste tempo, também o atendimento à investigação e as horas de preparação de aulas.

Assim, com base na constituição do corpo docente para o período em análise, em que a IESP contou com 36 docentes, dos quais 17 estão a tempo integral, o total de horas de atividade de

ensino da instituição, é de 11077 horas. Isto é, ainda que, no âmbito do ensino, as horas de docência devessem considerar o somatório as horas de contactos e atendimento aos estudantes, as horas de preparação de aulas e avaliações, e as horas de lecionação, 11077 vai ser o total de horas a ter em conta para o cálculo do custo da atividade de ensino, curso e aluno.

Retomando o exemplo do Mestrado 1, este é o ponto onde se procederá à aplicação do modelo de contabilidade analítica com base no ABC à IESP e demonstrar os resultados obtidos, sendo que para tal, serão seguidas 4 etapas fundamentais:

Mestrado 1

1ª – Apurar o total da receita relativa ao mestrado em análise, quer seja receita própria (propinas, certidões, seguros, multas, etc., dos alunos inscritos), quer seja proveniente do orçamento de estado (OE), sendo que para esta última, a Tabela IV-22 toma em consideração a percentagem que a requisição de fundos cobre para pagamento de vencimentos em cada ano. (97,87% no ano 2017 e 94,44% no ano 2018).

Tabela IV-22 – Receita relativa ao objeto de custeio Mestrado 1

Tipo de receita	1º ano	2º ano	Total
Receita própria	55 500,00 €	55 500,00 €	111 000,00 €
OE	11 633,36 €	22 451,30 €	34 084,66 €
Total	67 133,36 €	77 951,30 €	145 084,66 €

2ª – Análise e tratamento dos custos diretos, designadamente, custos com pessoal, pelo que se fez o levantamento da seguinte constituição de corpo docente e não docente, cujos custos apurados, de acordo com a respetiva taxa de imputação, deverão ser imputados ao Mestrado 1 e são demonstrados na Tabela IV-23:

Tabela IV-23 – Custos diretos ao objeto de custeio Mestrado 1

Pessoal	1º Ano		2º Ano		Total imputação ao curso
	Taxa de imputação	Valor imputado	Taxa Imputação	Valor imputado	
Docente					
Catedrático	3,03%	578,01 €	3,03%	1 156,01 €	1 734,02 €
Catedrático	5,43%	1 035,83 €	5,43%	2 071,67 €	3 107,50 €
Associado	2,27%	351,28 €	2,27%	702,57 €	1 053,85 €
Associado c/agregação	3,79%	623,73 €	3,79%	1 247,45 €	1 871,18 €
Associado convidado 25%	7,58%	181,97 €	7,58%	363,94 €	545,91 €
Associado convidado 20%	9,47%	181,88 €	9,47%	363,75 €	545,63 €
Auxiliar	7,58%	999,31 €	7,58%	1 998,62 €	2 997,93 €
Auxiliar	8,71%	1 148,28 €	8,71%	2 296,57 €	3 444,85 €
Auxiliar	4,92%	648,63 €	4,92%	1 297,26 €	1 945,89 €
Auxiliar	6,68%	880,66 €	6,68%	1 761,32 €	2 641,98 €
Auxiliar	1,89%	249,17 €	1,89%	498,34 €	747,51 €
Auxiliar	1,89%	249,17 €	1,89%	498,34 €	747,51 €
Auxiliar	7,20%	949,21 €	7,20%	1 898,43 €	2 847,64 €
Auxiliar c/agregação 25%	9,09%	218,22 €	9,09%	436,44 €	654,67 €
Auxiliar convidado 100%	2,65%	236,59 €	2,65%	473,17 €	709,76 €
Auxiliar convidado 20%	24,62%	419,11 €	24,62%	838,22 €	1 257,33 €
Auxiliar convidado 20%	9,47%	161,21 €	9,47%	322,42 €	483,63 €
Auxiliar convidado 25%	18,18%	349,16 €	18,18%	698,32 €	1 047,47 €
Auxiliar convidado 30%	7,58%	225,10 €	7,58%	450,20 €	675,31 €
Auxiliar convidado 30%	6,31%	187,39 €	6,31%	374,77 €	562,16 €
Dedução exclusiva	3,79%	499,66 €	3,79%	999,31 €	1 498,97 €
Total		10 373,56 €		20 747,13 €	31 120,69 €

3ª – Análise e tratamento dos custos indiretos

- Imputação dos gastos gerais (indiretos) da instituição em função da área útil das salas de aula e do tempo de ocupação

Tal como indicado na Tabela IV-19, no período em análise, os gastos gerais da entidade totalizaram 388 664,95 €. Uma vez que se considera a área útil da instituição, a base de repartição mais correta para o tratamento e distribuição deste tipo de custos pelas atividades e, de acordo com a Tabela IV-20, temos que o conjunto de salas de aula representam 431,06 m². Sabendo que o curso Mestrado 1 apenas ocupa uma única sala com 23,89 m² na lecionação das suas aulas, o cálculo do custo da referida sala fica facilitado. Assim, de forma proporcional será atribuído o custo de 1 969,45€.

Mas esta sala não é exclusiva do Mestrado 1, pelo que o custo apurado, deverá ser imputado ao curso, também em função do tempo de ocupação. Pelo que se pode aferir na Tabela IV-17, são 410 as horas letivas, as quais se podem assumir como o tempo que o curso ocupa a sala ao longo do ano.

Assim, considerando que o custo da hora da instituição é de 44,37 € (388 664,95€/365 dias/24 horas) e que o total da sua área útil é de 4 714,62 m², consegue-se apurar um custo da sala de aula por hora de 0,22 € (44,37€*23,89m²/4714,62m²).

Após estes cálculos auxiliares, estamos agora em condições de calcular os encargos gerais a imputar ao curso Mestrado 1, que tal como a Tabela IV-24 indica, corresponde a um total de 92,18 €.

Tabela IV-24 – Imputação dos encargos gerais da instituição ao Mestrado 1

		Custo/hora instituição	Custo/hora sala de aula	Imputação gastos gerais ao curso
Gastos Gerais Totais (euros)	388 664,95	44,37	0,22	92,18
Área Útil Total (m2)	4714,62			
Área Útil da Sala de Aula (m2)	23,89			
Horas letivas do Curso Mestrado 1	410			

- Imputação dos gastos com as atividades auxiliares em função do número de alunos inscritos no curso

Tal como já foi referido, os custos apurados das atividades auxiliares devem ser imputados às atividades principais como custos indiretos, para que o seu peso na estrutura de custos possa ser considerado no resultado final dos objetos de custeio. Nesta fase, considera-se então, de acordo com a exemplificação realizada no ponto 4.2.2.1., o montante apurado por aluno de cada atividade auxiliar, que no caso do CDI é de 144,61€ por aluno inscrito na instituição (531). Sabendo que o Mestrado 1 tem 37 alunos inscrito, a Tabela IV-25 mostra que se consegue chegar a um valor final a imputar ao curso de 5 350,62 €.

Tabela IV-25 – Imputação do custo da atividade auxiliar CDI ao Mestrado 1

		Valor a imputar à atividade Ensino	Valor a imputar ao curso Mestrado 1
Custo atividade auxiliar CDI para ensino	76 788,65 €	144,61 €	5 350,62 €
Custo restantes atividades auxiliares para ensino			
Alunos inscritos instituição	531		
Alunos inscritos curso	37		

A tabela apenas representa o custo do CDI a imputar curso Mestrado 1, pelo que o custo das restantes atividades auxiliares da entidade, deverá ser calculado seguindo os mesmos pressupostos da referida atividade auxiliar. Só assim, se conseguirá determinar com exatidão o resultado final do nosso objeto de custeio – Curso Mestrado 1.

4º - Cálculo do custo por curso e por aluno

Após a determinação de todos os custos, tendo em conta os pressupostos enumerados, as Tabelas IV-26 e IV-27 demonstram que se obteve o custo de 36 563,49 € para o curso Mestrado 1 e 988,20 € por aluno do referido curso:

Tabela IV-26 – Custo do curso Mestrado 1

Custo do curso Mestrado 1	
Custos diretos	31 120,69 €
Custos indiretos	5 442,80 €
Total	36 563,49 €

Tabela IV-27 – Custo por aluno do Mestrado 1

Curso por aluno do Mestrado 1	
Custo do curso	36 563,49 €
Número de alunos inscritos	37
Total	988,20 €

5º - Demonstração de resultados por funções e respetiva análise

Com base em todos os cálculos apurados, podemos elaborar uma demonstração de resultados (Tabela IV-28):

Tabela IV-28 – Demonstração de resultados por funções do Mestrado 1

Período de 01/10/2017 a 30/09/2018	
Rendimentos diretos	
Receitas OE	34 084,66 €
Gastos incorporados	
Custos diretos	31 120,69 €
Resultado bruto do período	2 963,97 €
Rendimentos gerais	
Receitas próprias	111 000,00 €
Gastos não incorporados	
Custos indiretos	5 442,80 €
Resultado líquido do período	108 521,17 €

De acordo com a análise das receitas e gastos do Mestrado 1, é possível determinar um resultado líquido do curso, para o período de 01/10/2017 a 30/09/2018 bastante positivo.

É certo que nesta demonstração não estão considerados todos os custos referentes às restantes atividades auxiliares e que o custo destas, apenas representaria o peso que cada uma tem na atividade principal de ensino. No entanto, mesmo que considerássemos, em média, o mesmo peso que o serviço CDI revelou ter no curso Mestrado 1 (5 350,62 €), teríamos um total de custos indiretos no valor de 85 609,92 €, mantendo-se um resultado benéfico para a instituição.

Assim, face aos resultados obtidos, a IESP deverá manter o curso, contribuindo para o desenvolvimento de competências dos alunos na área da saúde pública. Caso os resultados, por algum motivo, se revelassem negativos, era proposto de imediato a extinção do curso, do plano curricular da entidade.

V. CONCLUSÃO

O atual contexto económico e a crescente preocupação com a gestão dos dinheiros públicos evidenciam a necessidade de um sistema de informação que possa auxiliar o planeamento e a tomada de decisão nas instituições de ensino superior. Também a globalização exige, não só ao setor empresarial e financeiro, como às próprias administrações públicas, uma gestão mais profissional e rigorosa, com maior flexibilidade no processo de informação e decisão e com prévia determinação da estratégia. A confiança depositada pelo Estado, impõe que estas instituições demonstrem desenvolver práticas que visem a eficiência e eficácia das suas atividades, de forma a justificarem os recursos, cada vez maiores, que lhe vão disponibilizando.

A contabilidade de gestão surge neste contexto como uma ferramenta fundamental, que deve fazer parte do sistema de informação contabilístico das universidades, na medida em que facilita a análise e o controlo de custos, desempenhando um papel decisivo na avaliação do desempenho institucional.

Desde a implementação do POCP e do plano setorial para a Educação, que se principiou a normalização contabilística do setor público, sujeitando as instituições a ele pertencentes a utilizar o sistema digráfico e a disponibilizar informações relevantes que possibilitem a implementação de uma gestão com controlo eficaz. Neste sentido, o surgimento do SNC-AP vem dar continuidade ao anterior normativo, que obriga a articulação dos três sistemas contabilísticos (orçamental, patrimonial e analítico). O novo normativo prevê a elaboração de documentos que fornecem informações económicas e financeiras, através de indicadores de gestão como instrumentos de controlo, na vertente orçamental, patrimonial e analítica, estando, assim, reunidas as condições de análise da economia, eficiência e eficácia como medidas de racionalidade das despesas. Através do registo contabilístico em partidas dobradas, é possível obter informação sobre o orçamento, a sua execução e modificações, que, para além de evidenciar o cumprimento da legalidade, permite gerir o orçamento e tomar medidas corretivas (quando necessárias).

A NCP 27 para a contabilidade de gestão das administrações públicas sugere a implementação dum sistema de contabilidade analítica com base no ABC, perdendo a visão tradicional do POC-E sobre os sistemas de custeio, os quais apenas têm como base responder às necessidades do utilizador interno, não estando associado à obrigatoriedade de divulgação externa ou à comparabilidade entre instituições. A visão contemporânea da contabilidade, passa a ver reconhecida a sua utilidade para utilizadores externos, permitindo que estes avaliem se os recursos foram aplicados de forma eficaz, eficiente e económica. Só assim, a Contabilidade

Pública, apoiada na analítica, será corretamente desenvolvida permitindo rapidamente tomar decisões, salientando-se a necessidade e obrigatoriedade legal de haver harmonia entre o Sistema ABC e a informação divulgada nos documentos de prestação de contas.

Este estudo de caso não se limitou à descrição da Instituição, mas baseou-se no desenvolvimento conceptual prévio e procurou a verificação de uma proposta, em premissa teórica de partida. A revisão de literatura permitiu analisar a forma como a contabilidade analítica, em partidas dobradas, contribui para efetuar o apuramento do custo das atividades auxiliares e principais e a obtenção de indicadores de gestão que permitam a análise, avaliação e comparação da eficiência, eficácia e economia. Concretamente, a utilização do ABC, que baseia o seu fundamento no pressuposto de que os produtos consomem atividades e que estas consomem recursos, identifica a relação causa-efeito que permite determinar, com maior realismo, o custo de cada objeto de custeio na medida em que a atribuição do custo será efetuada através da utilização proporcional das atividades consumidas.

A observação da realidade institucional permitiu exibir a proposta de implementação de um novo modelo de contabilidade analítica, bem como a apresentação de um sistema ABC na IESP. Do estudo efetuado, sobre a realidade atual da contabilidade analítica na instituição, podemos verificar que, apesar deste sistema contabilístico ter sido implementado no âmbito do POC-E, o processo encontra-se numa fase inicial, não possibilitando um desenvolvimento de custos indiretos, devido à extrema complexidade de definição de critérios de imputação destes custos. A insuficiente preparação técnica do pessoal, o número reduzido de funcionários e também as limitações do anterior programa informático, foram os principais obstáculos encontrados para o processo de implementação, que se revela bastante rigoroso e complexo.

Na concretização da proposta de implementação do sistema contabilístico baseado nas atividades, após a definição e identificação de: (i) organização do sistema de informação interna; (ii) atividades auxiliares e principais; (iii) dos geradores de custo das atividades auxiliares e principais; (iv) custos diretos, indiretos e comuns; (v) bases de repartição adequadas para repartir os custos indiretos e ou comuns; e (vi) a informação dos custos por função, pessoal docente, pessoal não docente, funcionamento, amortizações e provisões e outros custos, observou-se que a IESP possui uma organização interna bem estruturada. Ainda que se tenha proposto um reajustamento aos centros de custos, estes estão corretamente definidos, no entanto, como consequência da complexidade do processo de implementação, não é exequível conhecer os custos das atividades principais e a prestação de contas não inclui a Demonstração de resultados por funções.

5.1. Limitações da investigação

A maior dificuldade sentida neste estudo consiste por um lado, na inexistência de uma gestão de armazém na IESP que não permite a distribuição dos custos com consumíveis e economato às atividades auxiliares e por outro, a precária gestão dos ativos que não possibilita a imputação aos departamentos das respetivas amortizações dos bens.

Pensa-se que, com a integração da instituição na Fundação da Universidade e, conseqüentemente, a implementação do novo ERP, que articula os módulos dos vários setores da entidade, seja urgente a formação específica dos recursos humanos, no sentido de suscitar a sensibilidade para a importância da articulação da contabilidade de gestão aos, já implementados, sistemas contabilísticos obrigatórios.

Este sistema contabilístico, por se encontrar menos implementado, tem menor percentagem de formação e falta de consistência nas respostas relativas à utilização de bases de repartição dos custos indiretos. Verifica-se ainda, que a utilização da informação contabilística, por se encontrar sujeita a reportes legais e obrigatórios, se sobrepõe à obtenção de informação de apoio à gestão, transportando para segundo plano a necessidade de uma gestão pública eficiente, eficaz e económica, para a qual a informação facultada pela contabilidade analítica é fundamental, quer como medida de análise e controlo de custos, quer como apoio ao processo de planeamento e tomada de decisão.

Neste sentido, torna-se indispensável reconhecer e ultrapassar as dificuldades que têm adiado a completa implementação da contabilidade de gestão. A capacidade que o conjunto de indicadores proporcionados pela contabilidade de gestão tem de avaliar a eficiência, eficácia e economia deve ser reconhecida e o seu uso mantido no tempo, para que haja consistência numa análise comparativa. Indicadores como, identificação dos custos por curso, aluno, disciplina, departamento, projeto, unidade, por prestação de serviço e a própria disponibilização de informação de apoio à gestão, refletem o valor acrescentado da contabilidade analítica.

Mas, para a correta implementação do sistema contabilístico com base no ABC, cujo método se apresenta o mais apropriado, torna-se de extrema importância a obtenção dos custos indiretos que possibilitarão avaliar o valor acrescentado de cada um dos serviços prestados. Contudo, através do estudo efetuado à IESP e delineada a proposta de implementação, verifica-se que a concretização deste custeio não é de fácil aplicação, principalmente no que respeita à definição dos “*cost-drivers*” necessários para imputar os custos indiretos aos “produtos finais” (curso, alunos, disciplinas, projeto, unidades, entre outros).

Considerou-se, assim que a solução mais viável, no que respeita ao sistema de custeio a utilizar na implementação da contabilidade analítica, é a imputação dos gastos gerais às atividades principais, tendo como base, a área “útil” das instalações em relação à área total da Instituição.

Como conclusão, apesar de ainda não estarem criadas as condições necessárias no que respeita aos meios humanos e materiais, reconhecem-se as mais-valias conseguidas pela implementação da contabilidade analítica.

Sabendo que a Fundação da Universidade, pretende dar início ao processo em 2019, admite-se que ainda há um longo caminho a percorrer até que a IESP tenha implementado uma contabilidade analítica na sua totalidade, conseguindo responder, não só a todas as exigências impostas pelo novo normativo SNC-AP, como também à gestão de topo para apoiar na tomada de decisão. Mas existe a noção de que, sucesso deste processo vai depender de um maior comprometimento dos gestores e de um maior empenho por parte das autoridades competentes, a fim de elaborarem normas e procedimentos que possam servir de guia a todas as instituições.

5.2. Sugestões para investigações futuras

No que respeita à articulação da contabilidade de gestão com os restante sistemas contabilísticos da IESP, cujo o início do processo está previsto decorrer em 2019, propõe-se que seja criado um grupo de trabalho e apoio técnico especializado que formule critérios idênticos e procedimentos comuns, mesmo, que para tal, seja necessário recorrer à análise deste trabalho de estudo, que apoiará no desenvolvimento do sistema de custeio adequado às especificidades da instituição e que permitirá a implementação rigorosa da contabilidade analítica preconizada pelo SNC-AP.

No futuro, quando a implementação se encontrar concluída e devidamente testada, estaremos em condições em avaliar os resultados obtidos pela contabilidade analítica e proceder a uma comparação com a informação atual, retirando as conclusões necessárias à validação dos argumentos, neste trabalho defendidos, quanto à importância da contabilidade de gestão como ferramenta de planeamento, análise e controlo de custos, essenciais à tomada de decisão.

Referências Bibliográficas

- Alijarde, I. B., & López, V. C. (1999). Hacia la evaluación de la gestión en las administraciones públicas. *Revista Autoria Pública*, 18, pp. 67-76.
- Almeida, M. C. (2012). *Modelos de Custeio e de Análise de Rentabilidade para uma empresa do Sector do Calçado*. Projeto de Mestrado em Contabilidade, ISCTE Business School, Lisboa.
- Association, E. U. (2008). Financially Sustainable Universities – Towards Full Costing in European Universities. Obtido de https://dspace.ut.ee/bitstream/handle/10062/40785/KHaridus_FSU.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Young, S. M., & Matsumura, E. M. (2007). *Management Accounting* (5ª ed.). New Jersey: Person-Prentice Hall.
- Baldvinsdottir, G., Mitchell, F., & Norreklit, H. (2010). Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. *Management Accounting Research*, 21, pp. 79-82.
- Berry, P. J. (2014). Starting with ABC and finishing with XYZ: What financial reporting model best fits a faculty and why? *Journal of Higher Education Policy and Management*, 36, pp. 305-314.
- Bornia, A. C. (2002). *A Análise Gerencial de Custos – Aplicação em Empresas*. São Paulo: Bookman.
- Bromwich, M., & Scapens, R. W. (2016). Management accounting research: 25 years on. *Management Accounting Research*, 31, pp. 1-9.
- Caiado, A. C. (2003). *Contabilidade de Gestão*. Lisboa: Áreas Editora.
- Caiado, A. C. (2009). *Contabilidade Analítica e de Gestão*. Lisboa: Áreas Editora.
- Carvalho, J., Costa, T. C., & Macedo, N. (2008). A contabilidade analítica ou de custos no sector público administrativo. *Revista OTOC*, 96, pp. 30-41.
- Chadwick, L. (1998). *Management accounting: elements of business* (2ª ed.). London: International Thomson Business Press.
- Coelho, M. M. (2012). *Contabilidade Analítica e de Gestão*. Vila Nova de Famalicão: Edições Almedina.
- Cogan, S. (1999). *Custos e Preços – Formação e Análise*. São Paulo: Pioneira.
- Cokins, G., & Capusneanu, S. (2011). Sustaining an Effective ABC/ABM System. *Theoretical and Applied Economics*, XVIII, pp. 47-58.

- Cooper, R. (1990). Implementing activity-based costing system. *Journal of Cost Management*, pp. 33-42.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1988). Measure Costs Right: Make the Right Decisions. *Harvard Business Review*, 66, pp. 96-103.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1991). *The Design of Cost Management Systems*. New Jersey: Prentice-Hall.
- Cooper, R., & Kaplan, S. R. (1991). Profit Priorities from Activity-based costing. *Harvard Business Review*, 69, pp. 130-135.
- Cooper, R., & Slagmulder, R. (2003). Strategic cost management: expanding scope and boundaries. *Cost Management*, 17(1), p. 23.
- Dalci, I., Tanis, V., & Kosan, L. (2009). Customer profitability analysis with time- driven activity- based costing: a case study in a hotel. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 22, pp. 609-637.
- Decreto-Lei n.º 166/98. (1998). *Diário da República n.º 144/1998, Série I-A de 1998-06-25*, 2814 - 2816. Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 192/2015. (11 de setembro de 2015). *Diário da República n.º 178/2015, Série I de 2015-09-11*, 7584 - 7828. Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 232/97. (3 de setembro de 1997). Ministério das Finanças.
- Drury, C. (1996). *Management and Cost Accounting*. London: International Thomson Business Press.
- Drury, C. (2005). *Management and Cost Accounting* (6ª ed.). Thomson.
- Drury, C. (2008). *Management accounting for business decisions* (7ª ed.). London: Thomson.
- Fernández, E. R. (2000). La delimitación y definición de centros de responsabilidad en las universidades ¿capricho o exigencia? *AECA*, 52, pp. 70-72.
- Ferreira, D., Caldeira, C., Asseiceiro, J., Vieira, J., & Vicente, C. (2014). *Contabilidade de Gestão - Estratégia de Custos e de Resultados*. Rei dos Livros.
- Fortin, M.-F. (1999). *O processo de Investigação: da conceção à realização* (2ª ed.). Loures: Lusociência.
- Franco, V. S., Oliveira, Á. V., Morais, A. I., Oliveira, B. D., Lourenço, I. C., Major, M. J., . . . Serrasqueiro, R. (2008). *Temas de Contabilidade de Gestão* (4ª ed.). Lisboa: Livros Horizonte.

- Granof, M. H., Platt, D. E., & Vaysman, I. (2000). Using Activity-Based Costing to Manage More Effectively. *Grant Report*.
- Hernández, A. L., Díaz, D. C., Toledano, D. S., Ramos, D. Á., Angulo, J. G., Armenteros, J. H., . . . Martínez, V. J. (2010). *Livro blanco de los costes en las universidades* (3ª ed.). Madrid: Oficina de Cooperación Universitaria, S.A.
- Hirsch, M. L. (1994). *Advanced Management Accounting*. Cincinnati-Ohio: South-Western Pub. co.
- Hoozée, S., & Bruggeman, W. (september de 2010). Identifying operational improvements during the design process of a time-driven ABC system: The role of collective worker participation and leadership style. *Management Accounting Research*, pp. 185-198.
- Hoque , Z., Adams, C., & McNicholas, P. (2006). Case studies and action research. Em Z. Hoque, *Methodological issues in accounting research: Theories and methods* (pp. 361-373). London: Spiramus Press Ltd.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Foster, G. (2006). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Horngren, C. T., Datar, S., & Foster, G. (1997). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. New Jersey: Prentice Hall International Editions.
- Ibarra, F. B. (2003). *Contabilidad de Costes y Analítica de Gestión para las decisiones estratégicas* (9ª atualizada ed.). Deusto.
- Innes, J., & Mitchell, F. (1993). *Overhead Cost*. Londres: Academic Press.
- International Public Sector Accounting Standards 1. (2001). Em *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance* (pp. 1-9).
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost: the rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Jones, T. C., & Dugdale, D. (2002). The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity. *Accounting, Organization and Society*, 27, pp. 121-163.
- Jordan, H., Neves, J. C., & Rodrigues, J. A. (2011). *O Controlo de Gestão - Ao Serviço da Estratégia e dos Gestores* (9ª ed.). Lisboa: Áreas Editora.
- Kaplan, R. S. (1984). Yesterday's Accounting Undermines Production. *Harvard Business Review*.
- Kaplan, R. S. (1985). Yesterday's Accounting and Today's Economy. *Journal of Accountancy*.

- Kaplan, R. S. (1986). Accounting Lag: The Obsolescence of Cost Accounting. *California Management Review* 28(2), pp. 174-199.
- Kaplan, R. S. (1990). The Four-Stage Model of Cost Systems Design. *Strategic Finance* 71(8), pp. 22-26.
- Kaplan, R. S. (1994). Flexible Budgeting in an Activity-Based Costing. *Accounting Horizons*, 8(2), pp. 104-109.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2003). Time-Driven Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2007). The innovation of time-driven activity-based costing. *Journal of Cost Management*, pp. 5-15.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2007). *Time driven activity-based costing – A simpler and more powerful path to higher profits*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1997). Cost & Effect, Using Integrated Systems to Drive Profitability and Performance. *Harvard Business School Press*.
- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). Cost and effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance. *Harvard Business School*.
- Kim, J. (2009). Activity-based framework for cost savings through the implementation of an ERP system. *International Journal of Production Research*, 47(7), pp. 1913–1929.
- Kulkarni, M., & Mahajan, S. (2008). *Management Accounting* (1^a ed.). Maharashtra: Nirali Prakashan.
- Kurunmäki, L. (2009). Management accounting, economic reasoning and the new public management reforms. Em C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields, *Handbooks of Management Accounting Research* (Ed. Lit ed., Vol. 3, pp. 1371-1383). Amsterdam: Elsevier Science.
- La Contabilidad de Gestión Actual: Nuevos Desarrollos. (1994). *III Tertulia AECA sobre Contabilidad de Gestión*. Barcelona.
- Lei n.º 151/2015 Diário da República n.º 178/2015, Série I de 2015-09-11. (11 de setembro de 2015). *Lei de Enquadramento Orçamental*. Assembleia da República.
- Lei n.º 8/90. (1990). *Diário da República n.º 43/1990, Série I de 1990-02-20*, 685-687. Assembleia da República.

- Lutlisky, I. D., & Dragija, M. (2012). Activity based costing as a means to full costing – possibilities and constraints for European universities. *Journal of Contemporary Management Issues*, 1, pp. 33-57.
- Major, M. J. (2007). Activity-Based Costing & Management: a critical review. *Issues in management accounting*, pp. 155-174.
- Mallo, C., Kaplan, R. S., Meljem, S., & Giménez, C. (2000). *Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión*. Madrid: Prentice Hall.
- Marques de Almeida, J. J. (2001). Contabilidade analítica no POC – Educação: uma análise crítica. *Conferência POC – EDUCAÇÃO*. Lisboa: organizada pela MGI – Management Global Information.
- Martins, C. (2001). *O Controlo de gestão e a contabilidade*. Lisboa: Vislis Editores, Lda.
- Martins, M. A., & Rodrigues, L. L. (2004). *O Custeio Baseado nas Actividades (ABC), Implementação em PME*. Lisboa: Publisher Team.
- Moll, J., Major, M., & Hoque, Z. (2006). The qualitative research tradition. Em Z. Hoque, *Methodological issues in accounting research: Theories and methods* (pp. 375-398). London: Spiramus Press Ltd.
- Nabais, C. (1987). *Contabilidade Analítica de Exploração*. Lisboa: Editorial Presença.
- Oliveira, E. K., & Ferreira, F. S. (2007). O sistema de custeio ABC como ferramenta de gestão empresarial. *Revista de Humanidades e Ciências Sociais Aplicadas*, 3.
- Pereira, C. C., & Franco, V. S. (2001). *Contabilidade Analítica*. Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- Practice Statement nº 1. (1998). Em I. F. Committee, *Management Accounting Concepts: International Management Accounting Practice Statement*. New York: IFAC.
- Quivy, R., & Campenhoudt, L. V. (2013). *Manual de investigação em ciências sociais* (6ª ed.). Lisboa: Gradiva.
- Raimundo, H. F. (2006). *Texto de apoio II ESCOLA SUPERIOR DE EDUCAÇÃO E COMUNICAÇÃO, UNIVERSIDADE DO ALGARVE*. Obtido de Socializar por aí...
- Rodrigues, A. G. (2017). *SNC - Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas*. Lisboa: Edições Almedina.

- Roztocki, N., Valenzuela, J. F., Porter, J. D., Monk, R. M., & Needy, K. L. (1999). A Procedure for the Smooth Implementation of Activity Based Costing in Small Companies. *American Society for Engineering Management Proceedings*, pp. 279-288.
- Rua, S. C., & Carvalho, J. B. (2006). *Contabilidade Pública – Estrutura Conceptual*. Lisboa: Publisher Team.
- Ryan, B., Scapens, W. R., & Theobald, M. (2002). *Research method and methodology in finance and accounting*. London: Thomson.
- Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5, pp. 301-321.
- Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review* 38, pp. 1-30.
- Schuhmacher, K., & Burkert, M. (2013). *Traditional ABC and Time-Driven ABC: an experimental investigation*. Working paper, University of Lausanne, Lausanne.
- Silva, C. F., & Costa, T. C. (2008). A Contabilidade Analítica no POC-Educação: o preenchimento dos mapas necessários para o apuramento dos custos e dos proveitos. *TOC* 95, pp. 39-49.
- Silva, F. G. (1991). *Contabilidade Industrial*. Lisboa: Livraria Sá da Costa Editora.
- Silva, N. Y. (2013). *Aplicação dos sistemas TDABC e ABC: Estudo de caso numa empresa da indústria gráfica*. Projeto de Mestrado em Contabilidade, ISCTE - Business School.
- Spicer, B. H. (1992). The resurgence of cost and management accounting: a review of some recent developments in practice, theories and case research methods. *Management Accounting Research*, 3, pp. 1-37.
- Stake, R. E. (1999). *Investigación con estudio de casos*. Madrid: Ediciones Morata.
- Stark, J. A. (2008). *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Staubus, G. J. (1990). Activity Costing: Twenty Years On. *Management Accounting Research*, 1, pp. 249-264.
- Taliani, E. C. (2000). El Sistema de Costes Basado en las Actividades. *IX Encuentro AECA, Gestión de la Información en la Sociedad del Conocimiento y la Globalización*, (pp. 38-40). Ibiza.

- Teixeira, A. d. (2009). A Contabilidade como sistema de informação nas Instituições do Ensino Superior Público em Portugal - o caso da Escola Superior de Ciências Empresariais. *Tese de Doutoramento em Gestão, Universidade Aberta*. Setúbal.
- Teixeira, A. D. (2016). *A Contabilidade de Gestão na Administração Pública, Uma Evolução Sustentada*. . Obtido de <http://www.aeca1.org/xviiencuentroaeca/comunicaciones/53f.pdf>
- Themido, I., Arantes, A., Fernandes, C., & Guedes, A. &. (2000). Logistic Costs Case Study – An ABC Approach. *Journal of the Operational Research Society*, 51(10), pp. 1148–1157.
- Tseng, L., & Lai, C. (2007). ABC joint products decision with multiple resource constraints. *Journal of American Academy of Business*, 11(1), pp. 237-243.
- Turney, P. B. (1996). *Activity Based Costing - The Performance Breakthrough*. Londres : Kogan Page.
- Turney, P. B. (2006). Implementing Activity Based Costing. *Institute of Management Accounting*.
- Valderrama, T. G., & Sanchez, R. D. (2006). Development and implementation of a university costing model. *Journal Public Money & Management*, 26, pp. 251-255.
- Vieira, R. (2009). Paradigmas teóricos da investigação em contabilidade. Em R. Vieira, & M. Major, *Contabilidade e controlo de gestão, teoria, metodologia e prática* (pp. 11-34). Lisboa: Escolar Editora.
- Vieira, R., Major, M. J., & Robalo, R. (2009). Investigação qualitativa em contabilidade. Em R. Vieira, & M. J. Major, *Contabilidade e controlo de gestão, teoria, metodologia e prática* (pp. 131-163). Lisboa: Escolar Editora.
- Wickramasinghe, D., & Alawattage, C. (2007). *Management Accounting Change: Approaches and Perspectives*. New York: Routledge.
- Yin, R. K. (1994). *Case study research: design and methods* (2ª ed., Vol. 5). (S. Publications, Ed.) London.
- Yin, R. K. (2014). *Case study research: Design and methods* (5ª ed.). London: Sage Publications.

APÊNDICES

Apêndice A

Atividades Auxiliares		Atividades Principais			
Sigla	Descrição	Sigla	Descrição	Sigla	Descrição
9a...	Órgãos de Gestão	9d...	Cursos (Ensino)	9dbb...	Cursos Eventuais
9a...1	Conselho Científico	9da...	Cursos conferentes de grau	9dbb...1	Curso Eventual 1
9a...2	Conselho de Escola	9daa...	2º Ciclo (Mestrado)	9dbb...2	Curso Eventual 2
9a...3	Conselho de Gestão	9daa...1	Curso Mestrado 1	9e...	Investigação
9a...4	Conselho Pedagógico	9daa...11	CM 1 14/16	9ea...	Centros de Investigação
9a...5	Direção	9daa...12	CM 1 15/17	9eaa...	Fundo de Apoio à Investigação e Desenvolvimento
9b...	Departamentos	9daa...2	Curso Mestrado 2	9eaa...1	Centro Investigação 1
9b...1	Estratégias de Ação em Saúde	9daa...21	CM 2 14/16	9eaa...2	Centro Investigação 2
9b...2	Ciências Sociais em Saúde	9daa...22	CM 2 15/17	9eab...	Fundo Geral de Apoio à Atividade Investigação
9b...3	Políticas e Gestão em Saúde	9daa...3	Curso Mestrado 3	9eab...1	Centro Investigação 3
9b...4	Saúde Ambiental e Ocupacional	9daa...31	CM 3 14/16	9eab...2	Centro Investigação 4
9c...	Serviços	9daa...32	CM 3 15/17	...	...
9c...1	Acadêmicos	...	...	9eb...	Projetos de Investigação
9c...2	Administrativos	9dab...	3º Ciclo (Doutoramento)	9eb...1	Projeto Investigação 1
9c...3	Comunicação e Imagem	9dab...1	Curso Doutoramento 1	9eb...2	Projeto Investigação 2
9c...4	Documentação e Informação	9dab...11	D 1 14/17	...	...
9c...5	Financeiros	9dab...12	D 1 15/18	9f...	Apoio à Comunidade Académica
9c...6	Gestão da Qualidade	9dab...2	Curso Doutoramento 2	9f...1	Fotocópias
9c...7	Informáticos	9dab...21	D 2 14/17	9f...2	Pesquisas
9c...8	Secretariado	9dab...22	D 2 15/18	9f...3	Encadernações
		9db...	Cursos não conferentes de grau	9f...4	Empréstimos Inter Bibliotecas
		9dba...	Cursos Regulares	9f...5	Impressões (<i>On Line</i>)
		9dba...1	Curso Regular 1	...	...
		9dba...11	C 1 14/16	9g...	Prestação de Serviços à Comunidade
		9dba...12	C 1 15/17	9g...1	Protocolo 1
		9dba...2	Curso Regular 2	9g...2	Protocolo 2
		9dba...21	C 2 14/16	9g...3	Escola Doutoral
		9dba...22	C 2 15/17	9g...4	Aluguer de Espaços
			