

A implementação da contabilidade de gestão na Universidade dos Açores

Trabalho de Projeto

Cíntia Ricardo Reis Machado

Mestrado em

Ciências Económicas e Empresariais



A implementação da contabilidade de gestão na Universidade dos Açores

Trabalho de Projeto

Cíntia Ricardo Reis Machado

Orientadora

Prof.^a Doutora Maria da Graça Câmara Batista

Trabalho de projeto submetido como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Ciências Económicas e Empresariais, com especialização em Finanças e Contabilidade.



RESUMO

A aprovação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) consubstanciou uma reforma ao sistema de contabilidade pública nacional, que se focava, sobretudo, no controlo das despesas públicas, mas que não se revelou capaz de se adaptar às novas exigências de informação de suporte a uma gestão eficiente, eficaz, e estratégica, nem fornecer informações financeiras completas, fiáveis, pertinentes e oportunas.

No âmbito desta reforma, o SNC-AP passou a contemplar os subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão, sendo especialmente dedicada uma Norma de Contabilidade Pública, a NCP 27, à contabilidade de gestão.

A contabilidade de gestão, para além de assumir um papel cada vez mais relevante na gestão das instituições públicas, em face do contexto económico em que vivemos e da constante preocupação com a aplicação eficiente e transparente de dinheiros públicos, passou a ser de implementação obrigatória para as administrações públicas (AP), onde se inclui a Universidade dos Açores (UAç).

O presente trabalho de projeto demonstra todas as fases de implementação do sistema de contabilidade de gestão na UAç, descreve os pressupostos utilizados, sugere a metodologia conducente ao reporte a efetuar no fecho de contas de 2023, nomeadamente no que se refere à determinação do custo associado aos vários objetos de custeio (custo por aluno, por curso, por centro de investigação, por projeto, por prestação de serviços e por atividade de apoio aos utentes), e apresenta o progresso do processo de implementação.

A informação resultante da contabilidade de gestão será crucial para o planeamento estratégico, controlo de gestão, avaliação da qualidade, comparabilidade e tomada de decisão na UAç.

Palavras-chave: Analítica; contabilidade de gestão; custos; informação; SNC-AP.

ABSTRACT

The approval of the Accounting Standardization System for Public Administrations (SNC-AP) was a reform of the national public accounting system, which had focused mainly on controlling public expenses, but which had not proved to be capable of adapting to the new demands for information to support efficient, effective, and strategic management, or of providing complete, reliable, relevant, and timely financial information.

As part of this reform, the SNC-AP now includes the budget accounting, financial accounting, and management accounting subsystems, with a Public Accounting Standard, NCP 27, specifically dedicated to management accounting.

In addition to playing an increasingly important role in the management of public institutions, given the economic context in which we live and the constant concern with the efficient and transparent use of public money, management accounting is now mandatory for public administrations, including the University of the Azores (UAc).

This project work details all the stages of implementing the management accounting system at UAc, describes the assumptions used, suggests the methodology leading to the reporting to be carried out at the close of accounts in 2023, particularly with regard to determining the cost associated with the various costing objects (cost per student, per course, per research center, per project, per service provision and per user support activity), and presents the progress of the implementation process.

The information resulting from management accounting will be crucial for strategic planning, management control, quality assessment, comparability, and decision-making at UAc.

Keywords: Analytics; *Accounting Standardization System for Public Administration*; costs; information; management.

AGRADECIMENTOS

A realização deste trabalho constituiu, para mim, uma oportunidade única de associar o conhecimento teórico obtido com a atividade profissional desenvolvida, em especial tratando-se de um tema tão atual e premente. Por este facto e pelo incentivo inicial, agradeço à Universidade dos Açores, na pessoa da Magnífica Reitora, Prof.^a Doutora Susana Mira Leal, e do Sr. Vice-Reitor, Prof. Doutor Francisco Martins.

Gostaria de dedicar umas palavras de agradecimento aos meus aos colegas de trabalho, em especial ao Mestre Francisco Franco, pela partilha de conhecimentos, pelas inúmeras conversas sobre este tema e pela implementação de procedimentos, a si e à sua equipa.

À minha orientadora, Prof.^a Doutora Maria da Graça Batista, por todo o seu apoio desde a primeira hora, pela disponibilidade e sugestões prestadas no decorrer deste trabalho.

Voltar às salas de aulas desta casa onde me formei há, precisamente, 25 anos, foi um grande desafio! Não teria decidido trilhar este caminho se não o partilhasse com o meu marido Paulo, companheiro de uma vida, a quem agradeço o apoio incondicional. E aos meus queridos filhos Lara e Henrique, agradeço o carinho e por compreenderem o tempo dedicado a este projeto.

Aos meus amigos e família que, com as suas palavras de apoio, sempre me motivaram ao longo deste percurso.

Com alegria e confiança no futuro, celebro a conclusão deste trabalho e quero expressar meu sincero agradecimento a todos os que fizeram parte desta jornada!

ÍNDICE

RESUMO	i
ABSTRACT	ii
AGRADECIMENTOS	iii
LISTA DE FIGURAS	v
LISTA DE ABREVIATURAS	vi
CAPÍTULO I – INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO II – ENQUADRAMENTO LEGAL E TEÓRICO	3
CAPÍTULO III – CONTEXTO DE DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO	6
3.1 Caracterização da Universidade dos Açores	6
3.2 Sistema de informação financeira implementado na UAc.....	9
3.3 A importância da contabilidade de gestão para a UAc	9
CAPÍTULO IV – IMPLEMENTAÇÃO DA CONTABILIDADE DE GESTÃO NA UNIVERSIDADE DOS AÇORES.....	12
4.1 Características qualitativas e constrangimentos da informação.....	12
4.2 Desenho do sistema de informação	14
4.2.1 Objetos de custeio	15
4.2.2 Atividades	16
4.2.3 Critérios de classificação dos gastos.....	16
4.2.4 Indutores de gasto no sistema de custeio ABC	19
4.2.5 Critérios de afetação e imputação dos gastos indiretos	24
4.2.6 Quadros de apuramento de custos	30
4.2.7 Divulgação da informação sobre custos	32
4.2.8 Indicadores operacionais de avaliação de desempenho	35
4.3 Avaliação do progresso da implementação	41
CAPÍTULO V – CONCLUSÃO	42
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	44
ANEXOS	46

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Subsistemas contabilísticos do SNC-AP	3
Figura 2. Número de trabalhadores por carreira/categoria profissional.....	8
Figura 3. Número de trabalhadores por carreira/categoria profissional e género.....	9
Figura 4. Etapas de implementação do sistema ABC.....	21
Figura 5. Matriz de Classificação de atividades da UAc	22
Figura 6. Forma de imputação dos gastos aos objetos de custo.....	24
Figura 7. Fases de repartição dos gastos indiretos.....	25
Figura 8. Critérios de imputação dos custos de funcionamento.....	28
Figura 9. Imputação de custos da UAc.....	29
Figura 10. Estrutura de centros de custo da UAc	31
Figura 11. Indicadores de economia da UAc	38
Figura 12. Indicadores de eficiência da UAc	39
Figura 13. Indicadores de eficácia da UAc	40

LISTA DE ABREVIATURAS

ABC – Sistema de custeio baseado nas atividades ou *Activity-Based Costing*

AP – Administração(ões) Pública(s)

MI - Manual de implementação do SNC-AP

NCP – Norma de Contabilidade Pública

PRIMAVERA - ERP (Enterprise Resource Planning) Primavera *Public Sector*

SNC- AP - Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas ou *Accounting Standardization System for Public Administrations*

UAç - Universidade dos Açores

CAPÍTULO I – INTRODUÇÃO

A gestão eficiente de recursos e a tomada de decisões fundamentadas são elementos cruciais para o sucesso de qualquer organização. Nas instituições de ensino superior, como a UAc, esses princípios não são exceção. A contabilidade financeira, embora essencial, muitas vezes não atende às necessidades específicas de informação para os decisores, cuja exigência é crescente, num ambiente global, de recursos escassos e em constante mudança.

A aprovação do SNC-AP, em 2015, marcou o início de uma reforma fundamental na contabilidade pública, que pretendeu unificar, tornar mais eficiente e alinhar com padrões internacionais os sistemas financeiros das AP. Um aspeto central do SNC-AP é a implementação gradual de subsistemas, incluindo a contabilidade de gestão, discriminada na NCP 27. O objetivo desta norma é transmitir a base para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas AP, definir os requisitos gerais para a sua apresentação, fornecer orientações para a sua estrutura e desenvolvimento, bem como prever requisitos mínimos obrigatórios para o seu conteúdo e divulgação. Neste sentido, cada entidade é responsável pela conceção de um sistema de custeio adaptado às suas necessidades únicas, incluindo a sua estrutura organizacional, atividades, recursos humanos, financeiros e técnicos.

O presente trabalho de projeto foi desenvolvido no âmbito do Mestrado em Ciências Económicas e Empresariais da Universidade dos Açores, e consiste na definição do processo de implementação da contabilidade de gestão na UAc, adaptado às suas necessidades e características. O trabalho inicia-se com um capítulo dedicado ao enquadramento legal e teórico, que visa estabelecer um alicerce teórico para a análise posterior, apresentando as bases legais e conceptuais que fundamentam a contabilidade de gestão e enquadrando-a no contexto da administração pública.

O capítulo seguinte é dedicado ao contexto de desenvolvimento do trabalho, onde se procede à caracterização da UAc, destacando-se a sua relevância e características distintivas, identificam-se os sistemas de informação atualmente implementados na instituição e elencam-se as vantagens de adoção da contabilidade de gestão como ferramenta de suporte à gestão.

O capítulo IV discrimina os procedimentos necessários à implementação do sistema de contabilidade de gestão na UAc. Neste capítulo são identificadas as características qualitativas e os constrangimentos da informação a produzir, delineado o desenho do

sistema de contabilidade de gestão, incluindo objetos de custeio, definição de atividades principais e auxiliares, critérios de classificação dos gastos, indutores de gasto no sistema de custeio baseado em atividades (ABC), critérios de afetação e imputação dos gastos indiretos e a divulgação da informação sobre custos. Além disso, são apresentados indicadores operacionais de avaliação de desempenho que, associados à informação sobre custos, constituirão uma relevante ferramenta na medição da eficiência, eficácia e economia.

Por fim, o trabalho de projeto encerra com uma avaliação do progresso da implementação da contabilidade de gestão na UAc, em conformidade com a legislação em vigor, sistema fundamental para melhorar a gestão da instituição e permitir um uso mais eficiente dos seus recursos.

CAPÍTULO II – ENQUADRAMENTO LEGAL E TEÓRICO

A aprovação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), em setembro de 2015, implicou a materialização da reforma da contabilidade pública que se encontrava em implementação desde a década de 1990. Com efeito, nos termos do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprova o SNC-AP, o legislador acredita que a reforma efetuada “resolve a fragmentação e as inconsistências atualmente existentes e permite dotar as AP de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas que atualmente vêm sendo adotados a nível internacional” (SNC-AP, 2015, p. 7585).

O SNC-AP teve implementação faseada e contempla:

- uma estrutura conceptual da informação financeira pública;
- 27 Normas de Contabilidade Pública (NCP) convergentes com as normas internacionais de contabilidade pública (*International Public Sector Accounting Standards* - IPSAS), onde se inclui uma norma relativa à contabilidade orçamental e uma relativa à contabilidade de gestão;
- um plano de contas multidimensional;
- modelos de demonstrações financeiras.

O novo SNC-AP assume-se como um modelo de relato abrangente, interligando três áreas fundamentais da contabilidade pública, nomeadamente, a financeira, a orçamental e a de gestão (Liberato e Paiva, 2019), conforme figura seguinte.

Figura 1. Subsistemas contabilísticos do SNC-AP



A contabilidade financeira regista as operações que afetam a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa. Assenta na estrutura concetual, nas NCP 1 a 25 e na NCP-PE (pequenas entidades), bem como no plano de contas multidimensional 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 (SNC-AP, 2015; Feitor, 2018).

A contabilidade orçamental proporciona um registo da execução do orçamento e de eventuais alterações. 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 (SNC-AP, 2015; Feitor, 2018).

A contabilidade de gestão permite avaliar o resultado das ações que contribuam para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos. 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 (SNC-AP, 2015; Feitor, 2018). Esta norma desempenha um papel fulcral, ao fornecer diretrizes e orientações para a implementação da contabilidade de gestão nas AP. Para Martins (2017), pode-se considerar que esta norma é, ao mesmo tempo, regulamentadora e orientadora do sistema de contabilidade de gestão aplicável às AP.

Segundo o SNC-AP, o objetivo da NCP 27 é o de “estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas AP, dando orientações para a sua estrutura e desenvolvimento e prevendo requisitos mínimos obrigatórios para o seu conteúdo e divulgação” (SNC-AP, 2015, p. 7776). A contabilidade de gestão é referida como aquela que se destina a produzir informação relevante e analítica sobre custos e, sempre que se justifique, sobre rendimentos e resultados, para satisfazer uma variedade de necessidades de informação dos gestores e dos dirigentes públicos na tomada de decisões, designadamente nos seguintes domínios:

- (a) No processo de elaboração de orçamentos, por programas ou por objetivos;
- (b) Nas funções de planeamento e controlo;
- (c) Na determinação de preços, tarifas e taxas, em especial quando as mesmas devem estar justificadas pelo seu custo;
- (d) No apuramento do custo de produção de ativos fixos ou de bens e serviços;
- (e) Na mensuração e avaliação de desempenho (economia, eficiência, eficácia e qualidade) de programas;
- (f) Na fundamentação económica de decisões de gestão.

A informação produzida pela contabilidade de gestão “vem satisfazer também as necessidades dos utilizadores externos promovendo assim a responsabilização pela prestação de contas e os propósitos do relato orçamental, financeiro e de gestão de finalidade geral” (SNC-AP, 2015, p. 7776), pelo que se pode aferir que a produção de informação analítica visa melhorar a eficácia das operações internas, apoiar a tomada de

decisões e promover a transparência e a responsabilidade perante o público externo. Caiado (2011) refere que “a gestão, entendida com um conjunto de políticas associadas ao desenvolvimento de um negócio, precisa de informação, para que as decisões tomadas sejam orientadas e quantificadas perante os objetivos que se propôs atingir. Por outro lado, a globalização da economia e dos negócios” e “a turbulência dos mercados, acabou por criar um ambiente fortemente instável, pelo que os responsáveis das empresas estão confrontados com novos desafios” (Caiado, 2011, p. 51). De facto, independentemente da natureza da entidade, a necessidade de informação em tempo real, adequada ao seu contexto e às suas especificidades, é indispensável ao processo de tomada de decisões, mas não pode nem deve restringir-se à informação prestada pela contabilidade geral ou financeira. Ainda de acordo com Caiado (2011), “a contabilidade geral é (...) insuficiente para dar resposta às necessidades de informação para a gestão” tendo de ser complementada com a informação obtida da contabilidade analítica ou de gestão, daí que a literatura contabilística tem adotado a designação de contabilidade analítica, contabilidade de gestão ou de custos “para caracterizar a contabilidade interna vocacionada para apoio à tomada de decisões por parte dos gestores” (Caiado, 2011, pp. 47, 49).

É neste enquadramento legal e teórico que se baseia a implementação da contabilidade de gestão na UAc.

CAPÍTULO III – CONTEXTO DE DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO

A implementação de um sistema de contabilidade de custos, para atingir plenamente os seus objetivos, deve ser adaptada à entidade que o aplica, tendo em conta as suas características, que podem ser comuns a entidades semelhantes, em algumas áreas, mas que são únicas e específicas em outras áreas. Logo, o conhecimento do contexto de desenvolvimento do trabalho reveste-se da maior importância, pois será ele que, conjugado com os normativos em vigor, servirá de base à construção deste sistema contabilístico, que se pretende que seja da maior utilidade para a entidade.

Neste capítulo, apresenta-se o contexto em que foi desenvolvido o trabalho de implementação da contabilidade de gestão, caracterizando a UAc de forma resumida, em especial em termos de estrutura organizativa, indicando os sistemas de informação que se encontram implementados e apontando aquelas que se consideram ser as vantagens da contabilidade de gestão para a UAc.

3.1 Caracterização da Universidade dos Açores

A UAc é uma instituição de ensino superior (IES) pertencente ao Estado português e, como tal, é uma pessoa coletiva de direito público que, nos termos do Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior (RJIES), encontra-se no âmbito de aplicação da Lei-Quadro dos Institutos Públicos, assim como as demais pessoas coletivas de direito público de natureza administrativa. De acordo com os respetivos estatutos, homologados através do Despacho Normativo n.º 8/2022, de 1 de junho, do Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior (entidade que a tutela), a UAc dispõe de património próprio e goza de autonomia estatutária, científica, pedagógica, cultural, administrativa, financeira e disciplinar.

Fundada em 1976, a sede da UAc localiza-se em Ponta Delgada, na ilha de São Miguel, Açores, e caracteriza-se pela sua tripolaridade, compreendendo os *campi* de Ponta Delgada, na ilha de São Miguel, Angra do Heroísmo, na ilha Terceira, e Horta, na ilha do Faial. A UAc tem, como órgãos de governo, o Conselho Geral, o Reitor e o Conselho de Gestão e, como órgãos de consulta, o Senado, o Conselho das Unidades Orgânicas de Ensino e de Investigação e o Conselho das Unidades de Investigação (Estatutos, 2022).

A equipa reitoral é composta, para além da Reitora, por quatro Vice-Reitores: para o ensino e a gestão académica (VReEGA), para a administração, planeamento e infraestruturas (VReAPI), para estudantes, bem-estar e comunicação institucional (VReEBECI) e para a ciência, inovação e transferência de conhecimento (VReCITC); e por cinco pró-reitores: para a qualidade e inovação pedagógica (ProQIP), para a cooperação, internacionalização e ensino à distância (ProCIED), para os *Alumni* e Projetos Culturais (ProAPC); para o *campus* de Angra do Heroísmo (ProCAH) e para o *campus* da Horta (ProCH).

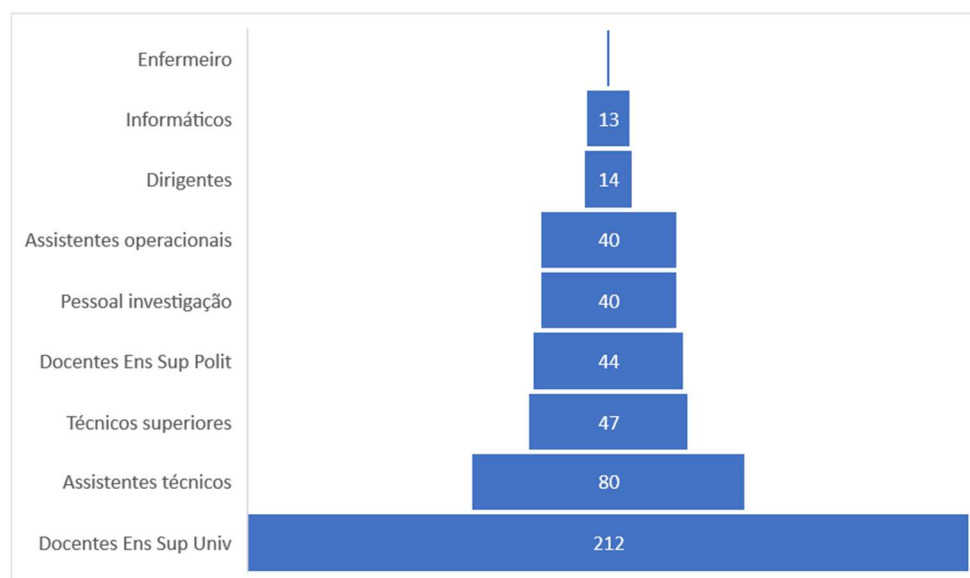
Na sua estrutura de gestão, a instituição dispõe de uma Administradora, que é membro do conselho de gestão e que tem serviços na sua dependência, conforme despacho n.º 12543, de 23 de dezembro de 2020. A UAc dispõe também de um conjunto de serviços de gestão necessários para garantir o adequado apoio às atividades por si desenvolvidas, designadamente, e de acordo com os estatutos, nas áreas académica, financeira e patrimonial, de recursos humanos, de infraestruturas, de ciência e tecnologia, da comunicação e relações externas, da qualidade e de apoio aos órgãos de governo. Os serviços de gestão são, nos termos dos estatutos, criados por despacho reitoral, sendo que, a 31 de dezembro de 2022, existiam os seguintes serviços de gestão: Serviço da Reitoria (SR), Serviço de Gestão Académica (SGA), Serviço de Tecnologias de Informação e Comunicação (STIC), Serviço de Ciência e Tecnologia (SCT) e os serviços na dependência do administrador, designadamente, o Serviço de Recursos Humanos (SRH), o Serviço de Recursos Financeiros (SRF) e o Serviço de Aquisições e Património (SAP). A UAc dispõe, ainda, dos Serviços de Ação Social Escolar (SASE), que gozam de autonomia administrativa e financeira.

A instituição organiza-se em unidades orgânicas de ensino e investigação (UOEI), unidades de investigação, com ou sem o estatuto de unidade orgânica, e unidades de extensão cultural, conforme consta dos estatutos. A UAc compreende como UOEI a Faculdade de Ciências Agrárias e do Ambiente (FCAA), a Faculdade de Ciências e Tecnologia (FCT), a Faculdade de Ciências Sociais e Humanas (FCSH) e a Faculdade de Economia e Gestão (FEG), assim como a Escola Superior de Saúde (ESS) e a Escola Superior de Tecnologias e Administração. No que respeita às unidades orgânicas de investigação (UOI), existem o Instituto de Investigação e Tecnologias Agrárias e do Ambiente (IITAA), o Instituto de Investigação em Vulcanologia e Avaliação de Riscos (IVAR) e o Instituto de Investigação em Ciências do Mar (OKEANOS). Como unidades de extensão cultural, fazem parte a Academia Sénior e a Academia Júnior, o Centro de

Formação Complementar, a Biblioteca, Arquivo e Museu (BAM), a Academia das Artes, a Incubadora de Empresas de Base Tecnológica (InUAc) e o Centro de Resposta a Emergências (CRE). Pretendia-se apresentar o organograma oficial da UAc no presente trabalho, no entanto, verificaram-se alterações à estrutura orgânica da instituição durante o mês de setembro de 2023, que ainda não constam do organograma publicado na página da UAc. Essas alterações implicaram a criação de uma nova pró-reitoria, a alteração de duas pró-reitorias e de uma vice-reitoria já existentes, contemplando alterações nos respetivos pelouros. Assim, entendeu-se como mais adequado não apresentar o documento existente, por se encontrar desatualizado.

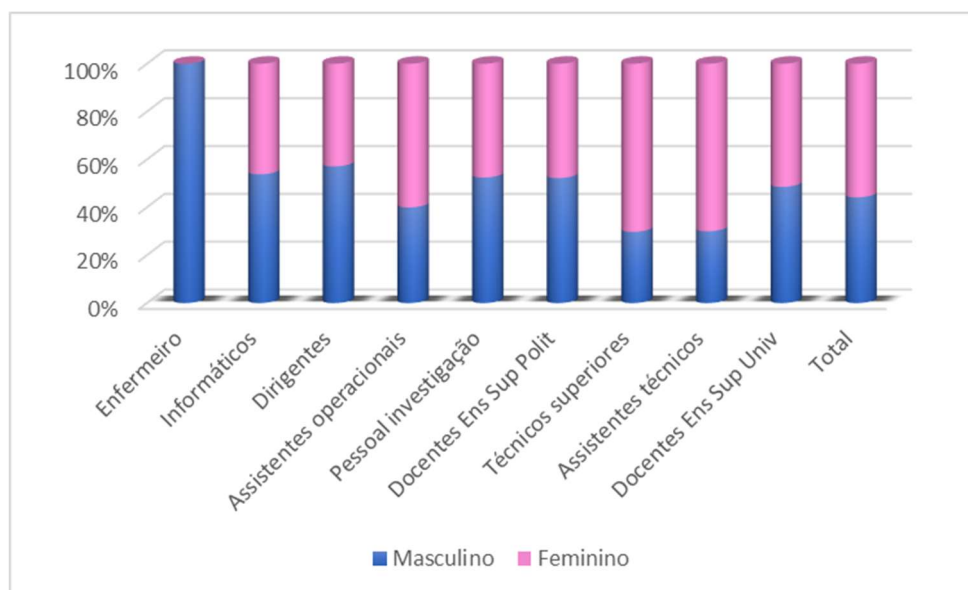
Em 31 de dezembro de 2022, segundo o balanço social da UAc e o relatório de atividades e contas desse ano, a UAc tinha ao seu serviço 491 trabalhadores. A repartição dos trabalhadores por categoria/carreira profissional encontra-se espelhada na figura seguinte.

Figura 2. Número de trabalhadores por carreira/categoria profissional



Os docentes do ensino superior universitário são a categoria/carreira profissional em maior número na instituição. Relativamente à repartição por género, 217 trabalhadores (44,2%) são do sexo masculino e 274 (55,8%) do sexo feminino, encontrando-se distribuídos pelas diversas categorias/carreiras profissionais conforme consta da figura seguinte.

Figura 3. Número de trabalhadores por carreira/categoria profissional e género



3.2 Sistema de informação financeira implementado na UAc

O SNC-AP foi aplicado na UAc, pela primeira vez, no exercício económico de 2018, de acordo com informação constante do relatório de contas desse ano. Esta transição implicou a análise e quantificação dos ajustamentos decorrentes da mudança das políticas contabilísticas do Plano Oficial de Contabilidade (POC) - Educação para o SNC-AP naquela data. Nos anos seguintes, tendo presente a Lei de Enquadramento Orçamental, aprovada pela Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, e a Instrução n.º 1/2019 do Tribunal de Contas, foram sendo adaptados os documentos de prestação de contas em conformidade com o sistema em vigor.

A estrutura de gestão orçamental, contabilística, financeira e de recursos humanos é centralizada, não existindo autonomia nesta matéria nas diferentes unidades orgânicas. A UAc utiliza a aplicação de gestão financeira ERP (*Enterprise Resource Planning*) Primavera *Public Sector* (PRIMAVERA) para os registos contabilísticos, em conformidade com o SNC-AP, dispondo, ainda, de um sistema de informação de gestão (SITUA), bem como de um sistema para a gestão académica (NONIO), que contém informação imprescindível para a contabilidade analítica.

3.3 A importância da contabilidade de gestão para a UAc

A UAc tem por missão criar e difundir cultura, conhecimento e tecnologia, no respeito pela liberdade de pensamento e na valorização do exercício crítico, contribuindo para a educação superior e para a construção de uma sociedade inspirada em valores humanistas,

que promova o desenvolvimento sustentável e o bem-estar através do saber, da criatividade, da iniciativa e da cooperação, conforme dispõem os seus estatutos.

A contabilidade de gestão é uma ferramenta crucial para a gestão eficaz de uma organização, independentemente do seu tipo, que fornece informações relevantes e oportunas para apoio aos gestores na tomada de decisões sustentadas, que ajudam a melhorar o desempenho e a atingir os objetivos organizacionais, conforme se pode deduzir dos objetivos da NCP 27 (SNC-AP, 2015). A implementação da contabilidade de gestão na UAc pode oferecer diversas vantagens significativas, que possibilitam uma gestão mais eficiente e eficaz da instituição e a prossecução da sua missão, podendo verificar-se aos seguintes níveis:

- Na tomada de decisões informadas, pois a contabilidade de gestão fornece informações financeiras detalhadas e análises de custos da instituição que ajudam os seus gestores a decidir sobre afetação de recursos, planeamento estratégico e desenvolvimento académico;

- na monitorização do desempenho, pois facilita o acompanhamento e a avaliação do desempenho académico e financeiro de diferentes áreas da universidade, identificando áreas de excelência e aquelas que podem necessitar de melhorias;

- na afetação mais eficiente dos recursos financeiros da instituição às diferentes atividades, com base no seu desempenho e prioridades estratégicas;

- na análise de custos, pois ajuda a compreender os custos associados à prestação de serviços de ensino, investigação e de outras atividades, permitindo a otimização dos recursos e a redução de gastos desnecessários;

- na avaliação de opções formativas nos seus diversos níveis, possibilitando a análise do desempenho e do custo-benefício, apoiando a decisão de manter, modificar ou encerrar cursos;

- na gestão de receitas, pois a informação produzida pela contabilidade analítica facilita o acompanhamento das diversas fontes de receita da universidade e da verificação do seu nível de sustentabilidade financeira;

- na transparência e prestação de contas, pois promove a perspicuidade nas finanças da universidade, construindo a confiança dos alunos, funcionários, financiadores e demais partes interessadas;

- no planeamento estratégico da instituição, pois apoia na formulação e execução de planos estratégicos, garantindo que as metas financeiras estejam alinhadas com os objetivos académicos e institucionais;

- na busca pela melhoria contínua, pois, ao fornecer informações detalhadas pormenorizadas sobre o desempenho financeiro da instituição, a contabilidade de gestão permite identificar áreas de melhoria, adotar medidas corretivas, antecipar desafios financeiros futuros e desenvolver estratégias para os enfrentar.

Em resumo, a contabilidade de gestão na UAc pode ser uma ferramenta valiosa para garantir uma gestão eficiente, transparente e eficaz de uma instituição com características únicas no todo nacional, enquanto promove a qualidade do seu ensino e investigação e o cumprimento da sua missão.

CAPÍTULO IV – IMPLEMENTAÇÃO DA CONTABILIDADE DE GESTÃO NA UNIVERSIDADE DOS AÇORES

No presente capítulo irão ser discriminados os procedimentos adotados para a implementação do sistema de contabilidade de gestão, de custos ou analítica na UAc.

A implementação da contabilidade de gestão na UAc é obrigatoriamente efetuada com suporte na NCP 27, que fornece um conjunto de orientações, bases, definições e requisitos que servem de apoio à implementação deste sistema de contabilidade nas AP, por forma a que as entidades públicas possam não só tirar proveito de todas as suas vantagens como também tenham condições de cumprir com divulgações e reportes obrigatórios.

O Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprovou o SNCP-AP, refere, no seu artigo 12.º, que a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) “elabora um Manual de Implementação do SNC-AP, que contém, designadamente, a descrição do processo de transição para o SNC-AP e os guias de orientação para a aplicação das respetivas normas” (SNC-AP, 2015, p. 7587). A 2.ª versão do Manual de Implementação (MI) foi homologada pelo Secretário de Estado do Orçamento, em 18 de agosto de 2017, e contém uma secção dedicada à NCP 27, composta por um conjunto de orientações práticas consubstanciadas em clarificações, interpretações, explicações, modelos e exemplos, que se revelaram de grande utilidade para o presente trabalho de projeto.

Neste capítulo irão, assim, ser expostas as características qualitativas pretendidas num sistema de contabilidade de gestão, bem como identificados os constrangimentos na informação a produzir. De seguida apresentar-se-á a definição dos diferentes elementos que constituirão as componentes deste sistema, seguindo as orientações do MI do SNC-AP e, por último, será indicado o ponto de situação da sua implementação na UAc.

4.1 Características qualitativas e constrangimentos da informação

Ao construir um sistema de contabilidade de gestão, em qualquer entidade, é essencial que a informação produzida contenha um conjunto de características qualitativas, para que possa ser útil para os seus utilizadores e possa atingir os objetivos subjacentes a essa produção e divulgação de informação. É também importante reconhecer os constrangimentos possíveis, que devem ser tomados em linha de conta neste âmbito. Quer as características qualitativas da informação produzida pela contabilidade de gestão, quer

os seus constrangimentos, baseiam-se nas características qualitativas gerais e nos constrangimentos da informação financeira definidos na estrutura concetual do SNC-AP.

As características qualitativas da informação produzida que se pretende assegurar na construção de um sistema de contabilidade de gestão são a fiabilidade, a oportunidade e a comparabilidade (Martins, 2017; SNC-AP, 2015).

De acordo com a NCP 27 do SNC-AP, a característica da fiabilidade visa garantir que a informação gerada é precisa e livre de erros, sendo fiável para a tomada de decisão. A falta de confiança e credibilidade nos dados e na informação produzida representa uma ameaça ao sistema de contabilidade de gestão. Para garantir a fiabilidade, é essencial estabelecer um sistema de controlo interno baseado em políticas e procedimentos destinados a prevenir ou identificar erros ou atividades fraudulentas. Esse controlo interno desempenha um papel crucial na garantia da precisão e da integridade dos dados.

O atributo da oportunidade é de grande importância na contabilidade de gestão quando se trata de produzir informações para orientar a gestão e controlar custos. Tal significa que as informações precisam ser geradas e estar disponíveis no momento necessário para suportar a tomada de decisões, pois a demora na obtenção da informação pode ter consequências significativas em muitas situações.

Quanto à comparabilidade, a NCP 27 considera essencial que a informação da contabilidade de gestão registre as operações e eventos de forma consistente e padronizada, o que se revela crucial para que seja possível comparar dados entre diferentes entidades que tenham características semelhantes ou que atuem no mesmo setor de atividade. Por exemplo, quando se avalia o custo por aluno, é fundamental que os critérios de medição dos custos sejam os mesmos ao longo do tempo. Essa uniformidade permite análises e comparações precisas.

A NCP 27 reconhece, em concreto, apenas um constrangimento da informação produzida pela contabilidade de gestão: o custo-benefício. Neste âmbito, a produção da informação de gestão deve considerar a relação entre os custos de obtê-la e os benefícios que ela proporciona, pelo que os custos associados à preparação dessa informação devem ser cuidadosamente avaliados e controlados, da mesma forma que outros gastos da instituição. A melhoria da precisão, do nível de pormenor e da disponibilidade da informação pode resultar num aumento dos gastos envolvidos nesse processo e que pode não resultar em aumento de valor acrescentado para a instituição na mesma proporção.

4.2 Desenho do sistema de informação

Para a implementação da contabilidade de gestão é imprescindível proceder ao “desenho dos sistemas de informação necessários para a produção de relatórios e mapas adequados à divulgação interna e externa dos custos, rendimentos e resultados em diferentes vertentes” (SNC-AP, 2015, p. 7777).

O MI do SNC-AP refere que “a conceção de um sistema de informação para a contabilidade de gestão envolve a definição dos diferentes elementos que constituirão as suas componentes, nomeadamente e quando aplicável:

- Objetos de custeio (ativos fixos, produtos, serviços, etc.);
- Unidades orgânicas e/ou atividades;
- Critérios de classificação dos gastos (fixos/variáveis, diretos/indiretos, etc.);
- Indutores de gasto, no caso de se utilizar um sistema de custeio baseado nas atividades;
- Critérios de afetação e imputação dos gastos indiretos (horas, área, número de trabalhadores, unidades produzidas, etc.);
- Plano de contas e/ou quadros de apuramento de custos;
- Mapas de divulgação da informação sobre os custos a incluir no relato financeiro de finalidades gerais;
- Indicadores operacionais de avaliação de desempenho e outra informação sobre custos” (SNC-AP, 2015, pp. 264-265).

Para a implementação da contabilidade de gestão nas AP, a legislação em vigor em Portugal tem concedido relativa flexibilidade, permitindo a criação de centros de custos para a produção da informação mais adequada à entidade, sem obrigatoriedade de adotar um plano de contas previamente definido. De facto, segundo Martins (2017), a NCP 27 é suficientemente ampla para permitir a opção pelos critérios e instrumentos mais adequados a cada entidade em particular.

No presente trabalho de projeto, foram utilizadas diferentes fontes de informação no sentido de permitir o cruzamento de dados entre sistemas de contabilidade e contribuir para a fiabilidade dos resultados. As fontes de informação utilizadas, assim como recorreram Martins e Peixinho (2017) no seu estudo sobre o “Desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão: O caso da Universidade do Algarve”, incluíram diversa documentação da instituição, como regulamentos, despachos, documentos administrativos, orientações, *outputs* do sistema contabilístico, *outputs* de outros sistemas de informação existentes na instituição, relatórios de gestão, planos de atividades, balanço

social, mapa de pessoal, organograma, orçamentos, entre outras, bem como documentos legais diretamente relacionados com a matéria em apreço, como leis, decretos-lei e portarias, e observação direta da atividade da UAc em ambiente profissional durante o trabalho de projeto. A análise e o cruzamento das várias fontes de evidência e de informação revelaram-se fundamentais para o entendimento da estrutura organizacional e operacional da instituição e consequente desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão ajustado às necessidades específicas da UAc, que seguidamente se apresenta.

4.2.1 Objetos de custeio

Sendo a base do presente trabalho a implementação da contabilidade de gestão, também conhecida por contabilidade de custos, importa conhecer a definição de custo. De acordo com a NCP 27, um custo “representa o valor monetário dos recursos utilizados ou consumidos por cada objeto de custo (atividade, serviço, bem, divisão, etc.), que tem origem num somatório de gastos repartidos com base em critérios de imputação definidos pela entidade” (SNC-AP, 2015, p. 7777). Inspirado em Horngren *et al.* (2006), Feitor (2018) define o custo, de forma resumida, como o recurso sacrificado para alcançar um determinado objetivo. Assim, poderá dizer-se que “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” (Feitor, 2018, p. 25).

A NCP 27 utiliza os termos “custos” e “gastos” de forma indiferenciada, apesar de, na estrutura conceptual do SNC-AP, serem utilizados e definidos os conceitos de “gastos” e “rendimentos” e não de “custos” e “proveitos” (Martins, 2017). Vários autores utilizam definições diversas para diferenciar “custos” e “gastos”. Martins (2017) refere que “custo” será o total de “gastos” suportados para produzir um produto ou prestar um serviço. No presente trabalho, utiliza-se preferencialmente o termo “custos”, quando for feita referência aos objetos de custeio.

Tendo como objetivo calcular custos na contabilidade de gestão, estes podem ser os custos totais, se reportados a um determinado período, ou os custos unitários, se reportados aos objetos de custo, segundo Martins (2017). No caso de uma instituição de ensino superior, como a UAc, alguns dos objetos de custeio mais adequados às atividades desenvolvidas são, de acordo descrito no MI (2017): o custo por aluno, o custo por curso, o custo por centro de investigação, o custo por projeto, o custo por hora de investigação,

o custo por cada serviço prestado, como o custo do lugar de estacionamento ou o custo de aluguer de espaços, e, por fim, o custo de atividade de apoio ao utente. Tal não invalida que outros objetos de custeio sejam definidos no futuro.

4.2.2 Atividades

Segundo Martins (2017), uma atividade refere-se a um conjunto de ações ou atuações ou tarefas que têm por objetivo acrescentar valor ao processo produtivo da entidade, sendo que uma atividade representa uma unidade que executa um conjunto de tarefas com o fim de produzir algo. Segundo a autora, “uma atividade consome recursos (*inputs*) com o objetivo de produzir resultados (*outputs*)” (Martins, 2017, p. 130).

A identificação das atividades (principais e auxiliares) realizadas pela UAc, que consomem recursos, tem por base as definições constantes do MI, conjugadas com as de Gonçalves (2013), considerando-se que:

- Atividades auxiliares são todos os serviços, atividades ou tarefas de apoio à concretização dos objetivos finais da atividade. Normalmente não têm receitas próprias ou produtos finais e atividades finais. São aquelas que auxiliam as atividades principais na obtenção do resultado final;

- Atividades principais são todos os serviços, atividades ou tarefas que, por regra, têm receitas próprias ou delas se obtém um produto final, ou seja, aquelas que contribuem diretamente para o resultado final.

Na UAc foram identificadas como atividades ou serviços auxiliares os órgãos de governo, os órgãos de coordenação e consulta, os serviços de gestão e as unidades de extensão cultural. Como atividades principais da instituição foram identificadas as atividades de ensino, investigação, prestação de serviços à comunidade e apoio aos utentes.

4.2.3 Critérios de classificação dos gastos

Os critérios de classificação dos gastos são usados para categorizar despesas e custos com o objetivo de facilitar o controlo, o relato e a análise financeira e de gestão. A classificação dos gastos é, pois, essencial para uma contabilidade eficaz e para a tomada de decisões informadas. A escolha dos critérios de classificação de gastos depende sempre da necessidade e dos objetivos da entidade. A NCP 27 refere a obrigatoriedade de divulgação de informação de custos, consoante a especificidade de diversos setores, onde se inclui o da educação. Nesta norma são explicitados os vários conceitos de custos que podem ser

aplicados para satisfazer as necessidades de informação das diversas partes interessadas e os processos de contabilidade de gestão relacionados, pelo que importa, por isso, apresentar as respetivas definições, para melhor compreensão do sistema de contabilidade de gestão. Assim, definem-se e distinguem-se (i) gastos diretos e indiretos; (ii) gastos administrativos; (iii) gastos fixos e gastos variáveis; (iv) gastos incorporáveis e não incorporáveis; (v) gastos recorrentes e não recorrentes; (vi) custos totais.

Tendo como base definições de Martins (2017), Martins e Peixinho (2017) e do SNC-AP, consideram-se como:

- Gastos diretos, aqueles que são especificamente identificados com um único objeto de custo, ou seja, é possível estabelecer uma relação de causa-efeito entre ambos. Como exemplo de gastos diretos refiram-se as horas de lecionação de um docente numa unidade curricular de determinado curso ou o material de laboratório para um curso específico. Este é um gasto que se pode afetar diretamente e sem ambiguidades aos objetos de custeio (SNC-AP, 2015; Martins, 2017; Martins e Peixinho, 2017);

- Gastos indiretos ou comuns, aqueles que não podem ser identificados especificamente com um dado objeto de custo, sendo necessário reparti-los por diversas atividades, funções, bens ou serviços, através de critérios de imputação adequados. São comuns a vários processos ou produtos, como é o caso, por exemplo, dos gastos com manutenção, funcionamento dos edifícios, amortizações, depreciações, publicidade, comunicações, segurança e vigilância e limpeza, custos administrativos ou de gestão. São custos originados indiretamente pelos centros de custo de apoio geral e de atividades auxiliares (SNC-AP, 2015; Martins, 2017; Martins e Peixinho, 2017);

- Gastos administrativos ou de gestão, os que são suportados em atividades de apoio à gestão, produtos ou outras atividades operacionais. Incluem os gastos de funções, tais como a financeira, informática, de recursos humanos e contabilidade. São gastos que fazem parte da estrutura da entidade, mas que não fazem parte da produção (SNC-AP, 2015; Martins, 2017);

- Gastos variáveis, aqueles que variam consoante o nível de atividade, mantendo-se constantes outros fatores. Na sua maioria correspondem a gastos diretos, pois é possível identificar o objeto de custo a que correspondem. Como exemplo poderá referir-se os gastos com combustível de determinada viatura, que varia consoante os quilómetros percorridos (SNC-AP, 2015; Martins, 2017);

- Gastos fixos, aqueles que não variam consoante o nível de atividade, pelo menos até ao patamar que não exija a assunção de novos gastos fixos. A título de exemplo pode

referir-se a renda de um edifício ou a sua depreciação, cujos custos são independentes do nível de atividade, até ao patamar em que esse nível de atividade venha a exigir investimentos em novos edifícios ou arrendamentos (SNC-AP, 2015; Martins, 2017);

- Gastos incorporáveis, aqueles que o órgão de gestão decide imputar às atividades, funções, bens e serviços (SNC-AP, 2015);

- Gastos não incorporáveis, aqueles que, por outro lado, o órgão de gestão decide não imputar às atividades, bens e serviços, ou seja, são apenas gastos do período ou do exercício (como, por exemplo, os gastos não recorrentes). Têm natureza excecional e, no caso de o órgão de gestão decidir não imputar algum gasto, deve incluir nas suas divulgações e fundamentar a razão da sua não imputação. Regra geral, os gastos não incorporáveis resumem-se a gastos não recorrentes;

- Gastos não recorrentes, também conhecidos como gastos extraordinários ou pontuais, aqueles que não fazem parte dos custos regulares e esperados das operações de uma entidade e não se repetem em intervalos regulares. São geralmente imprevisíveis, excecionais e não estão relacionados com as atividades normais da organização. Geralmente gera uma única responsabilidade ou uma série de responsabilidades durante um período de tempo determinado (SNC-AP, 2015). Alguns exemplos de gastos não recorrentes incluem reparações de emergência, litígios e indemnizações, despesas associadas à eliminação de produtos obsoletos ou danificados e outras despesas de carácter extraordinário e não previstas;

- Gastos recorrentes ou continuados, os que ocorrem regularmente e de forma previsível, geralmente em intervalos regulares, como mensal, trimestral ou anualmente. São gastos essenciais para o funcionamento contínuo das entidades e são considerados parte integrante das suas operações normais. Por norma têm carácter permanente, durante um período indeterminado de tempo (SNC-AP, 2015). Alguns exemplos de gastos recorrentes podem incluir salários, rendas, consumo de eletricidade ou água;

- Custos totais - “correspondem à soma de todos os gastos necessários por cada objeto de custos, incluindo os gastos de atividades realizadas por outras entidades. Os custos totais podem ser globais ou individuais” (SNC-AP, 2015, p. 7777). Por exemplo, pode ter-se o custo total de uma universidade, o custo total por aluno ou por centro de investigação.

Considerando o tipo de reporte que o SNC-AP tornou obrigatório, no âmbito do processo de implementação do sistema de contabilidade de gestão na UAc, a atenção

estará mais focada no modo de imputação aos produtos, atividades ou serviços, ou seja, na repartição entre custos diretos e indiretos, bem como nos custos totais.

4.2.4 Indutores de gasto no sistema de custeio ABC

Um sistema de custeio é uma abordagem ou método usado para alocar custos a produtos, serviços, projetos ou atividades específicas de uma organização, com o objetivo de determinar o custo total associado à produção ou prestação de bens e serviços, permitindo que a entidade conheça os custos de produzir cada unidade ou realizar cada atividade.

A NCP 27 adotou um conjunto de sistemas de custeio utilizados no setor empresarial, nomeadamente:

- O sistema de custeio total;
- O sistema de custeio variável;
- O sistema de custeio direto;
- O sistema de custeio racional.

Como refere Martins (2017), o MI assume que o sistema de custeio total é o mais indicado para as AP, nos respetivos subsistemas de contabilidade de gestão. Este sistema, segundo a NCP 27, “imputa aos produtos ou atividades finais todos os gastos diretos e indiretos, com exceção dos gastos não recorrentes” (SNC-AP, 2015, p. 7777). Portanto, uma vez utilizado o sistema de custeio total, os custos totais correspondem ao somatório dos gastos diretos e gastos indiretos incorporáveis.

A NCP 27 reconhece que houve a necessidade de aperfeiçoar a forma como são imputados os gastos indiretos nos serviços, não só motivada pelo aumento da quantidade de gastos indiretos a afetar, como também pelo nível de complexidade crescente das atividades ou serviços existentes. Neste âmbito, a norma elenca as diversas vantagens da utilização do sistema ABC (*Activity-Based Costing*), em português “custeio baseado nas atividades”. O sistema de custeio ABC é, assim, uma abordagem na contabilidade de gestão que visa alocar custos indiretos de forma mais precisa, relacionando-os diretamente com as atividades que realmente consomem recursos na organização.

O método ABC foi desenvolvido em meados da década de 1980 e é especialmente útil em organizações onde há uma diversidade significativa de atividades e produtos e onde os métodos de alocação tradicionais podem não refletir com precisão a forma de consumo dos recursos. Este sistema oferece uma visão mais detalhada e rigorosa dos custos, permitindo que as organizações tomem decisões mais informadas para melhorar a eficiência e a rentabilidade, visto que, segundo a NCP 27, “minimiza distorções no

cálculo do custo por objeto de custo resultante de afetações arbitrárias dos gastos indiretos”, pois, “ao obter o custo por atividades é possível apurar os custos por bens e serviços de forma mais rigorosa” (SNC-AP, 2015, p. 7779). Baseada em Carvalho *et al.* (1999), Gonçalves (2013) refere que este sistema ABC apoia-se em três premissas básicas, de que os produtos requerem atividades, de que as atividades consomem recursos e, por fim, de que os recursos custam dinheiro.

A NCP 27 refere-se ao método ABC como sendo o “mais adequado para a realidade das entidades públicas cujos serviços estão focados nos cidadãos/utentes e nas suas necessidades”, acrescentando que, “para o relato financeiro de finalidade geral 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)” (SNC-AP, 2015, p. 7779). De acordo com a NCP 27, as razões para escolher o sistema ABC são as seguintes:

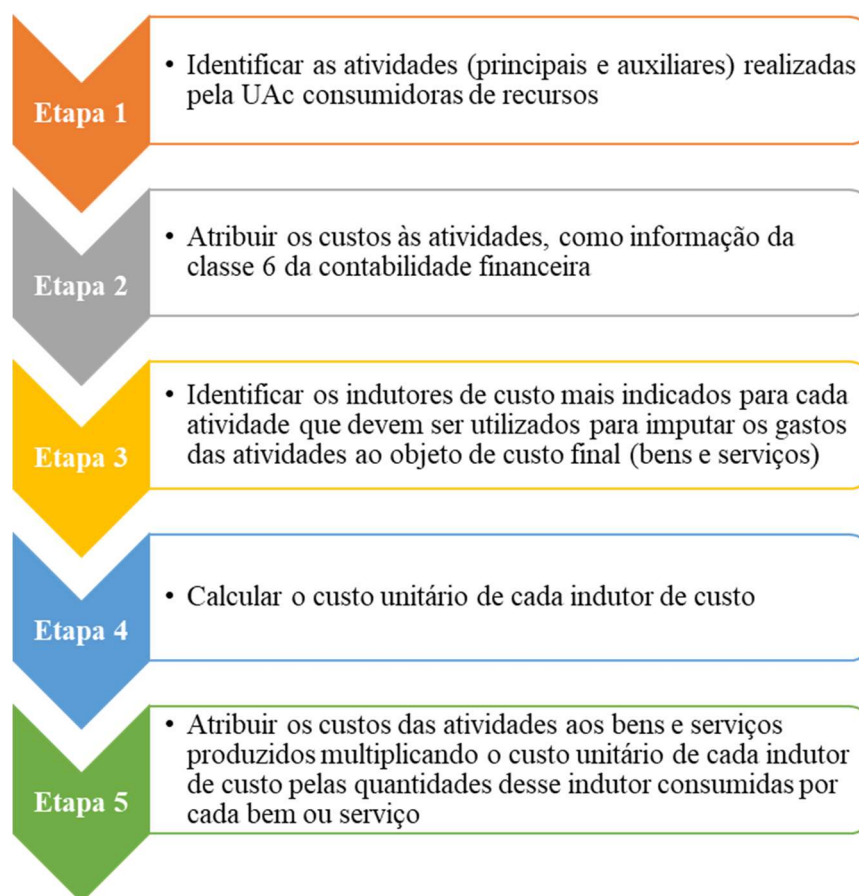
“(a) Orienta a atenção dos dirigentes e gestores públicos para a gestão das atividades, principalmente para aquelas que acrescentam valor ao cidadão/utente, facilitando a realização de objetivos e a melhoria da sua produtividade;

(b) Contribui para a melhoria continuada do desempenho da entidade pois facilita a fixação de objetivos no sentido de:

- (i) Eliminar desperdícios, através da eliminação das atividades que não acrescentam valor;
- (ii) Melhorar a tomada de decisão, identificando as causas do consumo de recursos;
- (iii) Melhorar a análise das despesas de estrutura;
- (iv) Orientar a atenção da gestão para as atividades que geram custos;
- (v) Realizar *benchmarking* com outras entidades do mesmo setor de atividade, comparando os custos unitários dos indutores de custo, permitindo uma análise comparativa com as melhores práticas” (SNC-AP, 2015, p. 7779).

Considerando, então, que o pressuposto básico do sistema ABC é o de que são as atividades que consomem os recursos e não os produtos (como acontece nos sistemas tradicionais) e caracteriza-se pela imputação dos custos indiretos às atividades desenvolvidas para satisfazer as necessidades dos cidadãos/clientes, a sua implementação requer as etapas principais (SNC-AP, 2015) esquematizadas na figura que seguidamente se apresenta.

Figura 4. Etapas de implementação do sistema ABC



Assim, tendo já sido explicitadas, em pontos anteriores do presente trabalho, a definição de atividades e de custos, importa indicar o que se entende por indutor de custos e por recursos. Feitor (2018) refere que os indutores de custo permitem identificar a forma como as atividades são consumidas pelos objetos de custeio. Martins (2017) define indutores de custos, também denominados de geradores de gastos ou *cost drivers* de recursos, como unidades através das quais são identificados e medidos os recursos necessários à execução de uma atividade, como por exemplo o número de empregados ou as horas de trabalho. Para a mesma autora, o conceito de recursos, para efeitos de implementação do sistema ABC, é referente aos gastos indiretos, como gastos com pessoal, amortizações, fornecimentos e serviços externos.

A NCP 27 refere que, no caso do subsetor da educação, a contabilidade de gestão deve estar preparada para produzir informação que permita, por cada curso, apurar os custos diretos e indiretos, o custo por estudante, as receitas imputadas e os resultados económicos; por cada centro de investigação, obter o custo por projeto e respetivos rendimentos; por cada serviço prestado à comunidade, indicar os respetivos custos diretos e indiretos e os respetivos rendimentos e resultados económicos; e, por cada atividade de

apoio aos estudantes, ser possível apurar o custo por utente/aluno de atividade de apoio existente pela instituição. A utilização do método ABC no apuramento dos gastos das atividades da UAc, permitirá obter as informações referidas. Assim, e seguindo a recomendação da NCP 27, construiu-se uma matriz contendo a classificação das atividades da UAc, para as quais foram definidos os indutores de custo que se consideram mais indicados e que devem ser utilizados para imputar os gastos das atividades ao objeto de custo final.

Figura 5. Matriz de classificação de atividades da UAc

Atividades ou serviços internos e auxiliares	Indutor de custo	Objeto de custeio
Órgãos de Governo Órgãos de Coordenação e Consulta Gabinete da Reitoria Vice-Reitores Pró-Reitores Gabinetes Gabinete do Administrador Serviços de Gestão Serviço de Reitoria Serviço de Gestão Académica Serviço de Recursos Financeiros Serviço de Recursos Humanos Serviço de Aquisição e Património Serviço de Ciência e Tecnologia Serviço de Tecnologias Informação e Comunicação Unidades de Extensão Cultural	Horas de atividade Número de funcionários Número de alunos Áreas	Custo por atividade auxiliar
Atividades ou serviços principais	Indutor de custo	Objeto de custeio
Ensino	Horas de lecionação Número de alunos Número de docentes	Custo por curso Custo por aluno
Investigação	Centro de investigação Projeto de investigação Horas de investigação Número de investigadores	Custo por centro de investigação Custo por projeto Custo por hora de investigação
Prestação de serviços à comunidade	Lugares de estacionamento Horas de trabalho Outros	Custo por cada lugar Custo de cada serviço
Apoio ao utente	Horas de atendimento/apoio Outro (a definir)	Custo por cada serviço interno

Fonte: Adaptada do Manual de Implementação do SNC-AP

As atividades principais definidas na UAc estão alinhadas com os objetivos da instituição assentes nos seus estatutos e “são aquelas que contribuem diretamente para o objeto de custo final” (Martins, 2017, p.151). Desde logo, o ensino e a investigação com

principal destaque, seguidos da prestação de serviços e apoio ao utente. Nada obsta a que venham a ser definidas novas atividades principais no futuro, consoante a prática observada na UAc e novas áreas a explorar. O apuramento da informação sobre os custos destas quatro vertentes principais da instituição tem a seguinte metodologia:

- **Ensino:** o custo total desta atividade final é calculado com base nos custos diretamente associados ao ensino, conjuntamente com os custos indiretos e comuns dos centros de custo das atividades e serviços internos e auxiliares imputados à atividade de ensino. Os objetos de custeio são o custo por curso e o custo por aluno. Com o aperfeiçoamento da contabilidade de gestão, poderá ser obtido maior nível de pormenor e, por conseguinte, informação de novos objetos de custeio, como o custo por unidade curricular e por turma;

- **Investigação:** o custo total desta atividade final é calculado com base nos custos diretamente associados à investigação conjuntamente, com os custos indiretos e comuns dos centros de custo das atividades e serviços internos e auxiliares imputados à atividade de investigação. O objeto de custeio é o custo por centro de investigação, por projeto e o custo por hora de investigação;

- **Prestação de serviços à comunidade:** o custo total desta atividade final é calculado com base nos custos diretamente associados à prestação de serviços, conjuntamente com os custos indiretos e comuns dos centros de custo das atividades e serviços internos e auxiliares imputados à atividade de prestação de serviços. O objeto de custeio é o custo por prestação de serviço, como por exemplo o aluguer de espaços, o parque de estacionamento, a realização de estudos especializados, a formação específica, etc.;

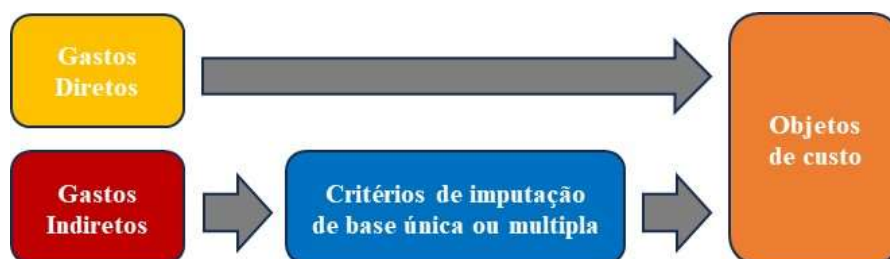
- **Apoio ao utente:** o custo total desta atividade final é calculado com base nos custos diretamente associados a essa atividade, conjuntamente com os custos indiretos e comuns dos centros de custo das atividades e serviços internos e auxiliares imputados à atividade de apoio ao utente. O objeto de custeio será o custo por cada serviço de apoio prestado.

No que concerne às atividades auxiliares da UAc - os órgãos de governo, os órgãos de coordenação e consulta, os serviços de gestão e as unidades de extensão cultural – como o próprio nome indica, estas “auxiliam as atividades principais na obtenção do objeto de custo final (Martins, 2017, p. 151). O método ABC considera que todas as atividades realizadas na instituição existem para apoiar a produção e distribuição de bens e serviços, motivo pelo qual devem ser integralmente considerados nos gastos dos produtos ou serviços (Martins, 2017).

4.2.5 Critérios de afetação e imputação dos gastos indiretos

Para obtenção de informação por cada bem, serviço ou atividade final, com a especificidade necessária para o subsetor da educação, é necessário tratar os respectivos custos por forma a que os mesmos sejam imputados, com a maior precisão possível, ao bem, serviço ou atividade final que os gerou ou, por outras palavras, ao respetivo objeto de custo. Através de um sistema de custeio total serão imputados às atividades da instituição todos os gastos incorporáveis existentes. No entanto, se é certo que existem custos ou gastos que são especificamente identificados com um único objeto de custo (gastos diretos), cuja imputação é imediata, existem gastos que podem não ser reconhecidos especificamente como resultantes de um dado objeto de custo (gastos indiretos ou comuns). Para imputação dos gastos indiretos, utiliza-se o já referido sistema ABC, recorrendo a critérios de imputação ou afetação que permitam repartir os gastos indiretos que são comuns a dois ou mais objetos de custo. A forma de imputação dos gastos diretos e indiretos aos objetos de custo encontra-se refletida na figura seguinte.

Figura 6. Forma de imputação dos gastos aos objetos de custo



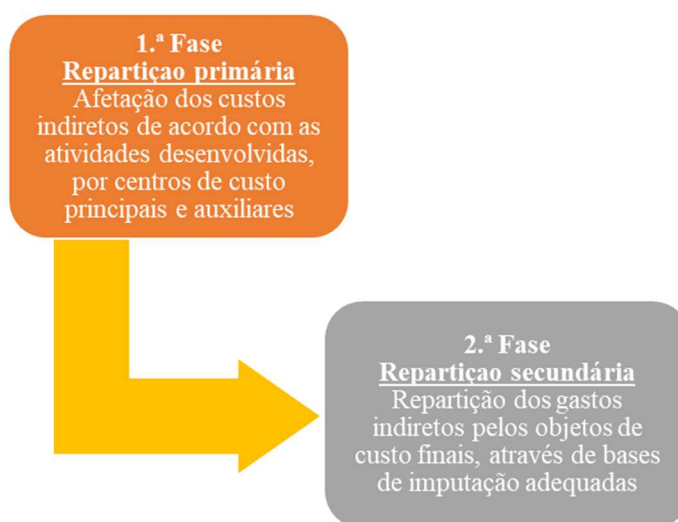
Fonte: Adaptado de Martins (2017)

A escolha dos critérios de imputação é um dos processos mais delicados da contabilidade de gestão, uma vez que, tal como refere a NCP 27, tem quase sempre subjacente algum nível de subjetividade na identificação da melhor relação causa-efeito. A mesma norma alerta que, “quanto maior o nível de informação desejada, maior será a quantidade de gastos indiretos a imputar ao objeto de custo final e, conseqüentemente, maior a probabilidade de erro no cálculo dos custos por atividade, bem ou serviço” (SNCAP, 2015, p. 7778). Efetivamente, será contraproducente tentar levar a imputação de custos a um nível extremo, pois, para além de ser necessário manter presente a característica do custo-benefício, também é necessário minimizar a probabilidade de erro, para não prejudicar as decisões tomadas com base na informação produzida pela contabilidade de gestão. A correta definição das bases de repartição é fundamental para que não existam objetos de custeio subavaliados em detrimento de outros sobreavaliados.

De facto, “e em prol de uma maior fiabilidade e rigor na informação produzida, devem ser utilizadas bases de imputação múltiplas, nomeadamente quando os gastos indiretos têm um valor significativo em relação aos gastos totais” (SNCAP, 2015, p. 7778).

A repartição dos gastos indiretos é composta por duas fases, conforme consta da NCP 27 e que se apresenta na figura seguinte.

Figura 7. Fases de repartição dos gastos indiretos



Os critérios de repartição dos gastos indiretos devem permitir o maior rigor possível na afetação dos custos, evitando ao máximo gastos não incorporados e erros na afetação aos produtos, serviços ou atividades. A subjetividade inerente à definição dos critérios de repartição pode ser mitigada através da obtenção de informação detalhada sobre o consumo dos objetos de custeio (Martins, 2017), o que se procurou obter no sentido de serem definidas as bases de imputação mais adequadas para a UA. De acordo com a estrutura de custos da contabilidade financeira (classe 6 – Gastos, do SNC-AP), a UA tem as seguintes rubricas de custos, ordenadas pelo seu peso (do maior ao mais pequeno) nos custos totais, para os quais são necessários critérios de imputação na componente indireta:

- Gastos com o pessoal (conta 63);
- Fornecimentos e serviços externos (conta 62);
- Gastos de depreciação e de amortização (conta 64);
- Perdas por imparidade de dívidas a receber (conta 65);
- Outros gastos (conta 68);
- Provisões do período (conta 67);
- Custos das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (conta 61).

Foram definidos critérios gerais de imputação no processo de implementação da contabilidade de gestão da UAc, quer para gastos quer para rendimentos, apresentando-se de seguida os critérios para os gastos:

1. Gastos com o pessoal

A imputação dos gastos com o pessoal às respetivas atividades finais é seguramente a área mais crítica no processo de implementação da contabilidade de gestão, devido ao seu peso na estrutura total de custos da UAc (84,2%, no ano de 2022). Esta rubrica inclui custos com o pessoal docente e investigador e custos com o pessoal não docente e não investigador. Os custos com o pessoal docente e investigador são, na sua maior parte, custos diretos das atividades principais onde lecionam ou investigam, podendo, no entanto, ser também um custo direto das atividades auxiliares se desempenharem funções em alguma dessas áreas, como por exemplo docentes que são também membros do Conselho Geral ou exercem funções de Pró-Reitores ou, ainda, fazem parte dos Conselhos de UOEI. Os custos com o pessoal não docente e não investigador são, na sua maior parte, custos diretos das atividades auxiliares onde desempenham funções, embora também exista pessoal não docente e não investigador afeto exclusivamente a atividades principais, que são considerados custos diretos destas últimas.

Na UAc, o *software* PRIMAVERA permite a imputação de cada funcionário ao respetivo centro de custo, permitindo que, em cada processamento salarial e sem necessidade de intervenção manual, o custo desse funcionário seja afeto à atividade onde desempenha funções. No que concerne ao pessoal que desempenha funções em mais do que uma atividade, o sistema permite inserir, previamente ao processamento salarial, através da ficha do mesmo, a respetiva percentagem de afetação em função do tempo dedicado a cada atividade. Neste caso o critério de imputação a utilizar é o número de horas dedicado a cada atividade em face do número total de horas de trabalho.

Para efeitos de apuramento dos custos por curso, além da imputação por UOEI, é também necessário inserir a base de repartição por unidade curricular, com elementos disponíveis na plataforma de gestão SITUA, com recurso à informação sobre a distribuição do serviço docente para cada semestre e ano letivo. Numa primeira fase, a repartição por unidade curricular necessitará de intervenção manual, mas pretende-se que, no futuro, possa ser desenvolvida uma aplicação que consiga fazê-lo de forma automática.

Quanto à atividade de investigação, também os custos com o pessoal serão repartidos em função do número de horas dedicado a cada projeto, em face do total de horas de

investigação, informação essa que terá de ser obtida nas folhas de projetos e elementos complementares fornecidos pelos serviços de gestão, caso os investigadores estejam afetos a mais do que um centro de custos. De referir que o MI determina que “no caso das Instituições de Ensino Superior, o custo com o pessoal associado à exclusividade (cerca de 1/3 do custo) deve ser imputado à atividade principal de investigação, e posteriormente a cada *output* final desta atividade” (Manual de Implementação do SNC-AP, 2017, p. 281).

Em resumo, a base de imputação preferencial dos gastos indiretos com o pessoal será a proporção do número de horas de trabalho.

2. Fornecimentos e serviços externos e outros gastos

Os custos com fornecimentos e serviços externos e os outros gastos da UAc referem-se, de um modo geral, aos custos de funcionamento da instituição. Para que os gastos de funcionamento indiretos sejam afetos às respetivas atividades é necessário utilizar bases de imputação múltiplas, pois deve ser garantida uma relação de causa e efeito entre o custo e o fator que provocou esse custo, tal como refere a NCP 27. A mesma norma refere também que, quando o peso dos gastos diretos de uma determinada função, bem ou serviço é significativamente superior ao dos gastos indiretos, ou seja, quando os gastos diretos são superiores a 2/3 dos gastos totais incorporados, então o critério de imputação mais adequado será o da percentagem dos custos diretos nos custos totais. Desta forma, as atividades principais com maior percentagem de custos diretos terão também uma maior percentagem de custos indiretos. Assim, analisadas a tipologia de custos que a UAc incorre e as recomendações da NCP 27, foram definidos os critérios de imputação que se apresentam na figura seguinte.

Figura 8. Critérios de imputação dos custos de funcionamento

Gastos de funcionamento	Critérios de imputação
Eletricidade	Área ocupada (m ²)
Água	N.º utilizadores (funcionários e alunos, conforme aplicável)
Combustíveis e lubrificantes	Peso dos gastos diretos
Conservação e reparação	Área ocupada (m ²)
Limpeza, higiene e conforto	Área ocupada (m ²)
Vigilância e segurança	Área ocupada (m ²)
Licenças de software	N.º utilizadores (funcionários e alunos, conforme aplicável)
Comunicações	N.º utilizadores (funcionários e alunos, conforme aplicável)
Seguros dos alunos	N.º alunos
Outros seguros	Peso dos gastos diretos
Artigos para oferta e de publicidade de propaganda	Peso dos gastos diretos
Contencioso e notariado	Peso dos gastos diretos
Deslocações e estadas	Peso dos gastos diretos
Honorários	Peso dos gastos diretos
Livros e documentação técnica	Peso dos gastos diretos
Material de educação, cultura e recreio	Peso dos gastos diretos
Material de escritório	Peso dos gastos diretos
Peças, ferramentas e utensílios de desgaste rápido	Peso dos gastos diretos
Publicidade, comunicação e imagem	Peso dos gastos diretos
Quotizações	Peso dos gastos diretos
Serviços bancários	Peso dos gastos diretos
Serviços de alojamento e de restauração	Peso dos gastos diretos
Trabalhos especializados	Peso dos gastos diretos
Transporte de mercadorias e outros bens	Peso dos gastos diretos
Outros	Peso dos gastos diretos

3. Gastos de depreciação e de amortização

A UAc regista gastos com depreciações e amortizações de edifícios e outras construções, equipamento básico, equipamento administrativo e outros bens. As viaturas existentes já se encontram totalmente amortizadas. De acordo com a informação constante do PRIMAVERA relativa às amortizações e depreciações do exercício, será possível imputar estes custos às atividades utilizando como critério de imputação a proporção da área ocupada, no caso de edifícios, e o efetivo utilizador do bem, no caso de equipamentos.

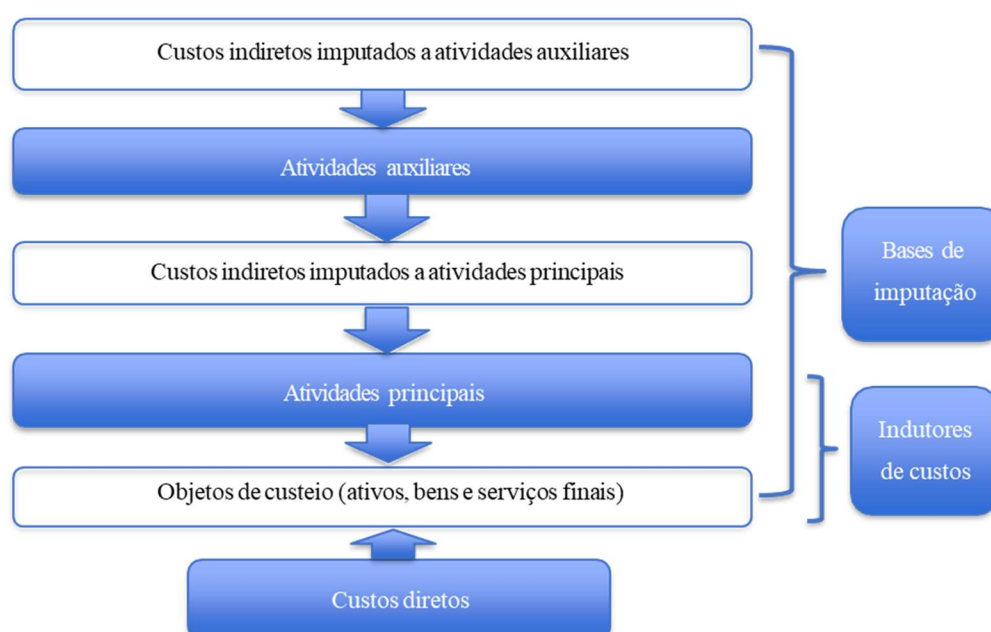
4. Outros

No que respeita aos custos das mercadorias vendidas e das matérias consumidas, perdas por imparidade de dívidas a receber e provisões do período, a imputação da componente indireta far-se-á pela percentagem dos gastos diretos, salvo se ocorrer algum tipo de gasto que possa ter uma relação de causa e efeito mais direta com um outro fator específico.

Assim, definidos os critérios de imputação e afetação de gastos indiretos que se consideram mais adequados para a UAc, será possível obter o custo total das atividades

principais, devendo ser associado um indutor de custo a cada atividade principal, que mede a relação de causa e efeito entre a atividade e o *output* final produzido, como é o caso das horas de lecionação na atividade de ensino. Por último, os custos das atividades principais são imputados ao *output* final em função do número de indutores consumidos/utilizados, como por exemplo, o número de horas de lecionação (SNC-AP, 2015). A figura seguinte esquematiza o processo de imputação dos custos aos objetos de custeio (ativos, bens ou serviços finais), tendo como base o método ABC para os custos indiretos, pois, no caso dos custos diretos, estes já são considerados nos referidos bens ou serviços (Feitor, 2018).

Figura 9. Imputação de custos da UAc



Fonte: Feitor, 2018, p. 75

Relativamente aos critérios de imputação de rendimentos, a NCP 27 determina que “quando há rendimentos gerados pela atividade devem ser imputados aos bens e serviços respetivos. Por exemplo, nas IES, os rendimentos originados pelas propinas e pelas transferências do Orçamento de Estado devem ser balanceados com o custo por aluno” (SNCP-AP, 2015, p. 7778). Em conformidade, os rendimentos serão imputados à respetiva origem, como já se verifica com a receita das propinas, que é contabilizada no centro de custo do respetivo curso, sendo os rendimentos com origem no orçamento do Estado imputados aos alunos ponderados de cada curso, em conformidade com a forma de cálculo do modelo de financiamento do ensino superior. Todos os restantes serviços faturados serão imputados às respetivas atividades.

4.2.6 Quadros de apuramento de custos

A NCP 27 estabelece os princípios para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão e os requisitos mínimos para a sua apresentação, conteúdo e divulgação. Neste âmbito, tem sido dada flexibilidade às entidades para desenvolverem este sistema com ou sem recurso a um plano de contas específico (através da classe 9). A implementação da contabilidade de gestão com recurso a um plano de contas específico, resultaria num sistema de duplo contabilístico, descrito por Martins (2017), como um sistema em que “existem as duas contabilidades a funcionar de forma independente: a contabilidade financeira apura o resultado global pela diferença entre os rendimentos e os gastos, e a contabilidade de gestão apura esses mesmos resultados pelas operações internas de apuramento dos gastos e rendimentos por produto, serviço ou outro qualquer objeto de custo” (Martins, 2017, p. 181). Após obtenção de parecer do Fiscal Único, foi decidido que a UAC iria utilizar os centros de custos para produção de informação e não as contas da classe 9.

Assim, tendo presente que o objetivo principal da contabilidade de gestão é apurar e conhecer os custos associados aos objetos de custeio, de forma a valorizar, de uma forma rigorosa, os ativos produzidos, os produtos fabricados ou os serviços prestados (Martins, 2017), a UAc irá utilizar centros de custos por atividade para obter o valor monetário dos recursos utilizados ou consumidos por cada objeto de custo, em função da sua estrutura organizativa existente. Na informação a produzir será possível cruzar os centros de custos com as contas da contabilidade financeira (classes 6 – Gastos e 7 - Rendimentos). De acordo com Martins (2017), as AP não têm como objetivo a obtenção de lucro e, como tal, do apuramento da margem de lucro, mas têm, no entanto, a necessidade de conhecer o custo das suas atividades, nomeadamente para fixar, em alguns casos, o valor dos ativos e o preço dos produtos ou serviços (como propinas) e, noutros casos, para tomar decisões economicamente fundamentadas.

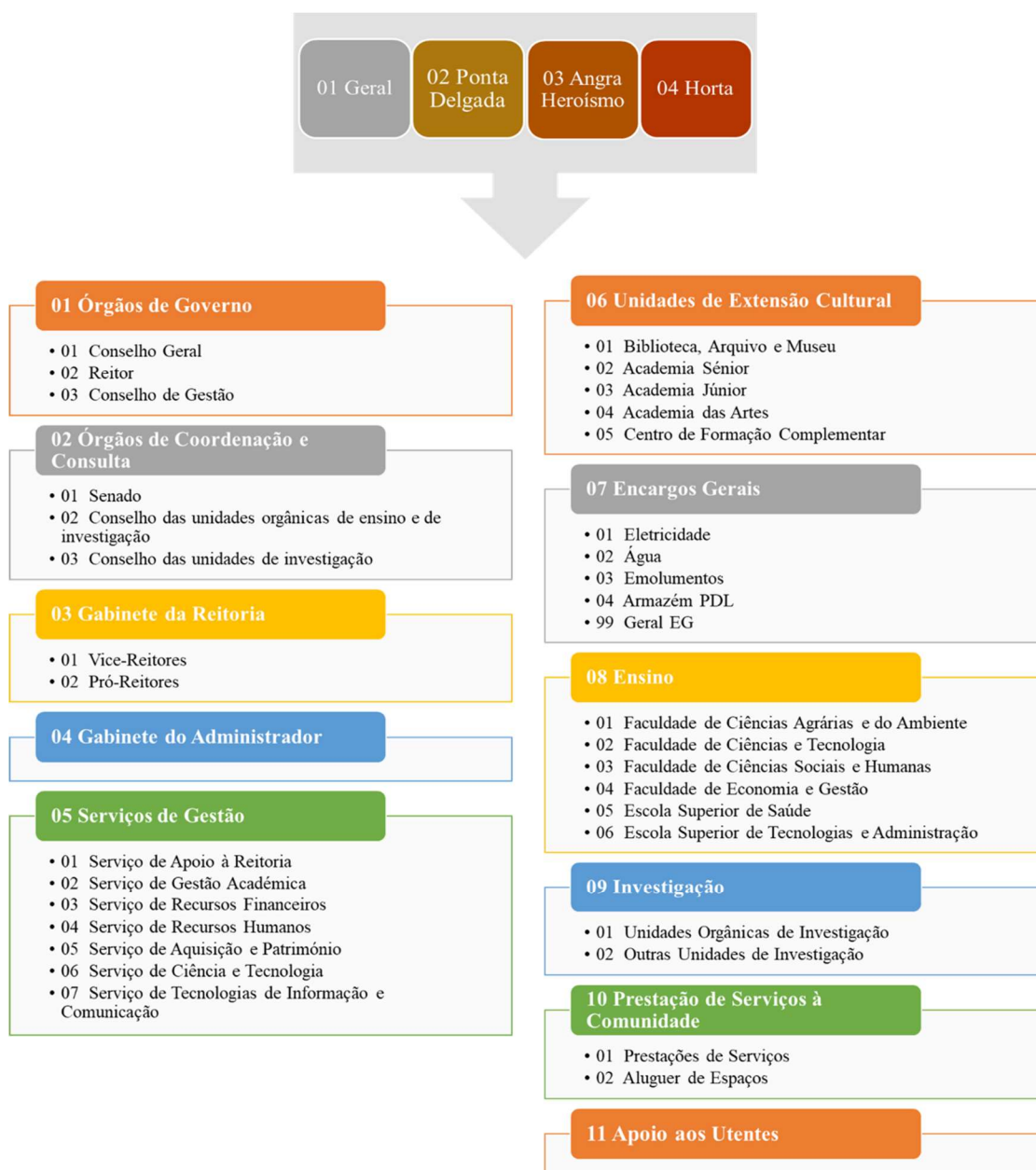
A identificação das atividades e a estrutura organizativa da UAc permitiu, no âmbito do presente trabalho de projeto, construir uma estrutura de centros de custo a implementar na UAC, assente na seguinte lógica:

1 – Distribuição geográfica – foram criados três centros de custos que permitem obter informação específica de cada *campus* (Ponta Delgada, Angra do Heroísmo e Horta) e um centro de custos geral, referente aos custos que não se encontram diretamente afetos a um *campus* em específico. Esta repartição permitirá obter, com maior pormenor, informação sobre os custos da tripolaridade da UAc.

2 – Repartição por serviços e atividades e respetiva descrição de pormenor. Estes serviços e atividades poderão só existir numa área geográfica, como por exemplo a FCAA, que só tem custos no *campus* de Angra do Heroísmo, ou podem ser replicados dentro de cada divisão geográfica, se tal for necessário, em mais do que um ou em todos os *campi*, como por exemplo a FCT, que tem custos nos *campi* de Ponta Delgada e da Horta.

Na figura seguinte, encontra-se o esquema dos centros de custo implementado na UAc, no PRIMAVERA.

Figura 10. Estrutura de centros de custo da UAc



A estrutura de centros de custo não é estática, podendo ser ajustada, ampliada ou modificada com relativa facilidade, sempre que tal se revele necessário.

4.2.7 Divulgação da informação sobre custos

O RJIES refere, no seu artigo 160.º, que as instituições de ensino superior públicas devem, na sua prestação anual de contas, “incluir a explicitação das estruturas de custos, diferenciando atividades de ensino e investigação para os vários tipos de carreiras, de forma a garantir as melhores práticas de contabilização e registo das estruturas de custos das instituições de ensino e investigação” (RJIES, 2007, p. 6386). O primeiro reporte oficial de informação da contabilidade de gestão da UAc respeitará ao exercício económico de 2023, que estará concluído até 31 de março de 2024. No entanto, aconselha Martins (2017) que o reporte contenha informação de dois anos consecutivos, como acontece com os mapas da contabilidade financeira, pelo que o primeiro reporte com informação comparável com o período homólogo será divulgado até 31 de março de 2025.

A informação da contabilidade de gestão a incluir no relato financeiro anual deve corresponder ao exercício económico da informação obtida do sistema de contabilidade orçamental e do sistema de contabilidade financeira, por regra coincidente com o ano civil. Nada obsta, no entanto, a que a informação interna, em outros momentos e para efeitos de tomada de decisão, possa ser mais útil referindo-se a períodos diferentes ou mais curtos, como por exemplo ao trimestre, ao semestre ou com base no ano letivo. A obtenção de informação com a periodicidade por ano letivo não foi desenvolvida no âmbito deste trabalho de projeto.

Muito embora a NCP 27 defina claramente os objetivos que se pretende alcançar com o sistema de contabilidade de gestão, bem como o reporte a cumprir, não impõe regras absolutamente rígidas na sua implementação. De facto, da norma constam alguns modelos indicativos de divulgação de informação, mas outros poderão ser construídos para dar cumprimento aos mesmos objetivos, concedendo margem suficiente para construção de um sistema com o grau de pormenor adequado às necessidades da instituição, conforme revela o MI do SNC-AP. Ao nível do relato financeiro e relatório de gestão, a NCP 27 dispõe que deve ser divulgada informação sobre avaliação de desempenho, avaliação por programas e sobre os custos, tendo por base a informação disponibilizada pelo sistema de contabilidade de gestão. Adicionalmente, a mesma norma refere que o sistema de contabilidade de gestão deve permitir obter a seguinte informação, por cada bem, serviço ou atividade final:

- “(a) Custos diretos e indiretos de cada bem, serviço e atividade;
- (b) Rendimentos diretamente associados aos bens, serviços e atividades (se existirem);
- (c) Custos totais do exercício económico e custo total acumulado de atividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico;
- (d) Objetos de custos finais para os quais se determinou o custo total, os critérios de imputação dos custos indiretos utilizados e os custos não incorporados” (SNC-AP, 2015, p. 7780).

No caso do subsetor da educação, e conforme já assinalado no ponto 4.2.4, a norma refere que devem ser fornecidos mapas pelo sistema de contabilidade de custos, que permitam obter informação:

- “(a) Por cada curso, indicando os custos diretos e indiretos, o custo por estudante, as receitas imputadas, quando aplicável, e os resultados económicos;
- (b) Por cada centro de investigação, indicando o custo por projeto e respetivos rendimentos (financiamentos, contratos de prestação de serviços);
- (c) Por cada serviço prestado à comunidade, incluindo custos diretos e indiretos e os respetivos rendimentos e resultados económicos;
- (d) Por cada atividade de apoio aos estudantes”, como o custo por utente/aluno de atividade de apoio existente na instituição” (SNC-AP, 2015, p.7780).

Neste sentido, o desenho do sistema de contabilidade de gestão foi planeado de forma a permitir obter os elementos necessários à produção de informação da UAc para efeitos não só de análise interna como também para cumprimento dos reportes e relatos obrigatórios. Apesar de alguma informação obtida fazer parte do relato financeiro de periodicidade anual, regulamentado pelo SNC-AP e pela Instrução n.º 1/2019 do Tribunal de Contas, a contabilidade de gestão não se deve cingir aos reportes anuais. De facto, sendo essencialmente uma ferramenta de apoio à gestão, a contabilidade de custos deve produzir informação periódica, contendo os custos das principais atividades e os desvios em relação ao previsto. Esta informação periódica deverá assumir a forma de relato à gestão interna, de forma compreensível para os respetivos destinatários e consistente com a base contabilística utilizada para preparação de relatórios de contabilidade financeira. Os relatórios periódicos de relato à gestão devem contemplar também os seguintes aspetos, conforme previsto na NCP 27:

- Incluir a comparação entre os custos reais e os planos e orçamentos, entre os custos reais e os custos padrão ou de referência, ou com uma combinação destes, bem como a comparação dos custos reais com os de períodos anteriores;

- Ser relevantes para o planejamento e execução do orçamento;

- Fornecer custos por *outputs*;

- Identificar os custos controláveis por cada unidade envolvida na produção de *outputs*.

As informações obtidas pela contabilidade de gestão, resultantes do sistema de custeio e método de repartição dos gastos indiretos descritos ao longo deste trabalho de projeto, serão integradas nos mapas a apresentar no relatório de gestão anual. O MI aponta um conjunto de mapas finais que, segundo Martins (2017), contempla todos os elementos de gastos, rendimentos e resultados previstos na NCP 27. O MI também indica que “outros mapas podem ser elaborados de forma a dar cumprimento aos objetivos de divulgação de informação da contabilidade de gestão estabelecidos na NCP 27” (MI, 2017, p. 286). Não se pretende apresentar no presente trabalho todos os mapas de reporte previstos no MI, até porque estes podem ser adaptados, desde que apresentem a informação requerida. A título meramente exemplificativo, encontra-se, em anexo, exemplos de mapas de reporte. Os objetivos de cada um dos reportes previstos, conforme informação obtida no MI (2017), são os seguintes:

- 1- Resultados por funções.

O objetivo desta informação é apresentar o resultado líquido do exercício, por funções, a partir dos gastos e rendimentos dos produtos vendidos e dos serviços faturados, e ainda dos rendimentos gerais e dos gastos não incorporados (se existirem) que, como tal, são considerados rendimentos e gastos do período. O resultado constante deste mapa deve, obrigatoriamente, coincidir com o total apresentado na demonstração dos resultados por natureza do sistema de contabilidade financeira.

- 2 - Resultados por produtos vendidos ou serviços prestados no período.

O objetivo deste reporte é apresentar o resultado de cada produto vendido e de cada serviço prestado, referindo-se sempre aos rendimentos e gastos do produtos e serviços faturados/vendidos no período.

- 3 - Custos por atividades.

O objetivo desta informação é mostrar os custos por atividade ou funções ou serviços suportados num determinado período, independentemente da sua repercussão nos custos dos bens vendidos ou serviços faturados nesse período. Quando existe uma grande

diversidade de atividades, este reporte deve ser complementado com informação das bases de repartição utilizadas para os gastos indiretos.

4 - Gastos de produção por produtos e serviços finais.

Esta informação pretende reportar os custos por tipo de produtos ou serviços finais concluídos num determinado período.

5 - Rendimentos e gastos ambientais.

O objetivo deste reporte é proporcionar informação dos custos ambientais, nomeadamente:

“(a) Custos associados a investimentos adicionais em equipamentos e formação com vista à redução da poluição, proteção do ambiente ou cumprimento de obrigações legais;

(b) Custos adicionais com a aquisição de matérias-primas e mão de obra para a redução do impacto ambiental das ações da entidade;

(c) Informação de custos associados à responsabilidade social e ambiental, incluindo energias renováveis, custos por tipo de combustíveis, custos na gestão de resíduos;

(d) Ativos ambientais relacionados com créditos gerados com a redução de gases de efeitos de estufa” (SNC-AP, 2017, p. 7777).

6 - Rendimentos gerais e gastos não incorporados.

Caso existam gastos não incorporados, a UAc deve apresentar justificação nomeadamente para a não incorporação destes gastos nas atividades e/ou nos produtos e serviços finais, devendo apresentar um mapa específico para estes eventuais custos.

4.2.8 Indicadores operacionais de avaliação de desempenho

De acordo com a NCP 27 e reforçado pelo MI, os documentos de prestação de contas anuais (relatório de gestão ou relatório de atividades) devem divulgar informação sobre avaliação de desempenho e avaliação por programas, devendo incluir uma lista de indicadores de custos obtidos da contabilidade de gestão. No seu estudo sobre “A Contabilidade de Gestão na Administração Pública, uma Evolução Sustentada”, Teixeira (2016) refere que, historicamente, a contabilidade analítica destinava-se a responder às necessidades dos utilizadores internos, não estando associada à obrigatoriedade de divulgação normalizada ou à comparação entre organizações. A contabilidade de gestão, regulamentada pelo SNC-AP, ganhou a capacidade de comparar, analisar e avaliar o desempenho das AP sob diversas perspetivas, sendo importante referir que só deverão ser efetuadas comparações entre instituições efetivamente comparáveis. Nesse estudo, a autora refere que, “associada à importância da informação contabilística obtida no

subsistema de contabilidade de gestão, está a possibilidade de calcular indicadores de gestão que completam e podem ajudar a explicar a informação obtida pelos indicadores orçamentais e económico-financeiros” (Teixeira, 2016, p. 9). De facto, no seu estudo “Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão, aplicando a NCP 27 do SNC-AP, numa instituição de ensino superior público”, Jacinto (2018) acrescenta que, “o desenvolvimento de um sistema integrado de informação baseado em indicadores associados com outros instrumentos, possibilita dar uma resposta mais adequada às necessidades dos utilizadores, internos e externos” (Jacinto, 2018, p. 38). Efetivamente, o paradigma alterou-se relativamente ao passado, sendo um facto que “a contabilidade de gestão destina-se a produzir informação relevante e analítica sobre custos, e sempre que se justifique, sobre rendimentos e resultados, para satisfazer uma variedade de necessidades de informação dos gestores e dirigentes públicos na tomada de decisões”, entre outros, “na mensuração e avaliação de desempenho (economia, eficiência, eficácia, e qualidade) de programas” (SNC-AP, 2015, p. 7776), pelo que importa, assim, divulgar no relatório de gestão um conjunto de indicadores de avaliação de desempenho, calculados com informação obtida na contabilidade de gestão, que contribuam para a avaliação da economia, eficiência, eficácia e qualidade da UAc.

No seu livro “100 indicadores de gestão”, Caldeira (2012), identifica um conjunto de quinze características desejáveis nos indicadores, para que a sua elaboração e interpretação acrescente valor à avaliação da situação da instituição, bem como da sua evolução no tempo, características estas que também foram analisadas por Jacinto (2018) e que seguidamente se apresentam:

- Pertinência: o indicador deve ser útil para o destinatário da informação;
- Credibilidade: o indicador deve resultar de fontes de informação credíveis, por forma a obter resultados isentos de erro;
- Esforço aceitável: é importante acautelar uma adequada relação entre o custo da obtenção da informação e o seu benefício para a instituição;
- Simplicidade de interpretação: essencial para compreensão do resultado do indicador pelo destinatário da informação;
- Simplicidade de cálculo: indicadores com forma de cálculo mais simples gerarão resultados mais rápidos e mais seguros;
- Fonte de dados interna: o indicador deve ser apurado com dados de fácil acesso e não dependentes de terceiras entidades;

- Cálculo autónomo: quanto mais automatizados e sem necessidade de intervenção humana forem os indicadores, mais credível e ágil será o processo de monitorização;

- Auditoria às fontes de dados: a possibilidade de auditar as fontes de informação com eficiência permite verificar a qualidade dos dados e a rápida identificação de erros;

- Frequência de monitorização: os indicadores deverão ter a capacidade de apresentar os seus resultados com frequência igual ou superior à necessidade de monitorização definida pela instituição;

- Cálculo extraordinário: nos indicadores mais críticos é importante que seja possível fazer uma monitorização extraordinária atempada;

- Proteção de efeitos externos: existe a necessidade de identificar e compreender os efeitos externos que podem alterar a verdadeira dimensão do desempenho interno da instituição;

- Não gerar efeitos perversos: antes de validar um indicador, Caldeira (2012) recomenda que seja promovida alguma reflexão para identificar se está sujeito a potenciais efeitos perversos e implementar medidas para os minimizar/eliminar;

- Possibilidade de *benchmarking*: “comparar o desempenho entre as atividades, projetos, unidades de negócio, organizações é sempre importante, incentiva a melhoria contínua” (Jacinto, 2018, p. 42);

- Atualização: “os indicadores devem ser rapidamente substituídos por outros, quando deixarem de ser interessantes ou quando surgirem novas prioridades, atividades ou novos projetos na organização. É fundamental dar satisfação às novas necessidades da informação” (Caldeira, 2012, p. 7);

- Meta: “a existência de uma meta, além de assumir um papel orientador, é uma referência muito útil para que se possa perceber a distância que as realizações estão dos valores ideais” (Jacinto, 2018, p. 42).

Tendo presentes as características desejáveis para os indicadores, embora seja difícil encontrar um indicador que reúna cumulativamente todas elas, a contabilidade de gestão, conjugada com dados académicos, patrimoniais, financeiros, de recursos humanos, entre outros, permite obter um vasto número de indicadores de avaliação de desempenho da UAc, sendo necessário escolher os que melhor se adaptam à instituição e ao tipo de análise pretendida. De acordo com a informação a apurar para o setor da educação, pode considerar-se que os indicadores que a UAc poderá ter interesse calcular serão os relacionados com as suas atividades principais: ensino, investigação, prestação de serviços à comunidade e de apoio ao utente. Seguidamente, apresentam-se os objetivos

de cada tipologia de indicadores (economia, eficiência e eficácia), bem como a sugestão de um conjunto que se considera mais adequado para a avaliação da qualidade da UAc, sendo uns para divulgação, outros para análise de gestão interna, sendo certo que esta é apenas uma base e que muitos mais poderão ser calculados e interpretados.

- **Indicadores de economia**, com base na contabilidade de gestão, são métricas que visam avaliar a gestão eficiente dos recursos financeiros e materiais de uma instituição, tendo em conta as condições de quantidade, qualidade e oportunidade dos consumos. Estes indicadores fornecem informações relevantes para garantir o controlo dos custos e a alocação eficaz e otimizada dos recursos da instituição, o controlo orçamental, a transparência e a avaliação do desempenho financeiro. Na figura seguinte, apresentam-se rácios económicos e as respetivas fórmulas de cálculo, que poderão ajudar a UAc a manter um controlo rigoroso dos seus gastos, alocar recursos de maneira eficaz e garantir que os fundos disponíveis sejam utilizados para promover as metas académicas e institucionais.

Figura 11. Indicadores de economia da UAc

Custo por Aluno	<ul style="list-style-type: none"> • Calcula o custo médio associado à educação de um aluno durante um determinado período e ajuda a avaliar a eficiência na alocação de recursos. • $\text{Custo por Aluno} = \text{Custos totais de ensino} / \text{Número de alunos}$
Custo por Curso	<ul style="list-style-type: none"> • Avalia o custo da oferta de determinado curso e ajuda a identificar quais os programas ou cursos que são mais dispendiosos. • $\text{Custo por Curso} = \text{Custos totais do curso} / \text{Número de alunos do curso}$
Custo por Investigador ou Centro de Investigação	<ul style="list-style-type: none"> • Avalia a eficiência na gestão de recursos na área da investigação e ajuda a identificar quais os programas ou projetos que são mais dispendiosos. • $\text{Custo por Centro} = \text{Custos totais do centro} / \text{Número de investigadores do centro}$
Índice de Eficiência Operacional	<ul style="list-style-type: none"> • Compara a produção académica (número de diplomas emitidos, número de cursos lecionados) com os custos operacionais. Mede a eficiência na relação entre custos e resultados académicos. • $\text{Índice de Eficiência Operacional} = \text{Produção Académica} / \text{Custos Operacionais}$
Índice Utilização Recursos Humanos	<ul style="list-style-type: none"> • Mede a eficiência na utilização dos funcionários da UAc. Compara o n.º funcionários com a produção académica ou de investigação e administrativa. • $\text{Índice de Utilização de Recursos Humanos} = \text{N.º Funcionários} / \text{Produção Académica ou de Investigação e Administrativa}$

- **Indicadores de eficiência** referem-se a métricas que permitem medir a otimização dos recursos e a relação entre os recursos consumidos e os resultados obtidos em

atividades, produtos ou serviços nas universidades. Essas métricas avaliam a produtividade da gestão universitária, oferecendo informações muito relevantes sobre a utilização eficiente de recursos e o alcance dos objetivos da instituição. Na figura seguinte, apresentam-se rúcios de eficiência e as respetivas fórmulas de cálculo, que ajudarão a UAc a avaliar seu desempenho em termos de ensino, pesquisa, gestão de recursos e outros aspetos essenciais.

Figura 12. Indicadores de eficiência da UAc

<p>Eficiência na Obtenção de Recursos Adicionais</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Avalia a capacidade da universidade obter recursos financeiros adicionais, como protocolos, mecenato, subsídios e outros financiamentos. • Índice de Eficiência na Obtenção de Recursos Adicionais = $\frac{\text{Recursos Adicionais Angariados}}{\text{Total de Recursos}}$
<p>Eficiência na Redução de Custos Operacionais</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Mede o quão eficaz a universidade é na redução de custos operacionais, por área de atividade. • Índice de Eficiência na Redução de Custos Operacionais: $\frac{\text{Despesas Operacionais Anuais Ano Anterior} - \text{Despesas Operacionais Anuais no ano Atual}}{\text{Despesas Operacionais Anuais no Ano anterior}}$
<p>Rúcio de Alunos por Docente</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Mede a relação entre o número de alunos e o número de docentes. Um rúcio mais baixo pode indicar que é dada maior atenção e suporte aos alunos, mas agrava os custos com o pessoal. • Rúcio de Alunos por Docente = $\frac{\text{Número Total de Alunos}}{\text{Número Total de Docentes}}$
<p>Tempo Médio para Conclusão de Curso</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Mede a eficiência do processo educativo, avaliando quanto tempo os alunos demoram a concluir os seus cursos. Menos tempo pode indicar maior eficiência. • Tempo Médio para Conclusão de Curso = $\frac{\text{Soma dos tempos de conclusão dos cursos dos alunos que concluíram num determinado período}}{\text{Número de alunos que terminaram nesse período}}$
<p>Índice de Aproveitamento de Recursos Financeiros</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Avalia como os recursos financeiros são utilizados em relação aos resultados académicos. Quanto maior o índice, mais eficaz é a gestão dos recursos financeiros em relação aos resultados académicos. • Índice de Aproveitamento de Recursos Financeiros = $\frac{\text{Resultados Académicos (por exemplo o n.º de diplomas num ano)}}{\text{Recursos Financeiros (por exemplo o valor da despesa da instituição nesse ano)}}$

- **Indicadores de eficácia**, dizem respeito a métricas usadas para avaliar a capacidade da instituição em alcançar os seus objetivos e metas académicas e administrativas relativamente à sua missão e estratégia. Na figura seguinte, apresentam-se rúcios de eficácia e as respetivas fórmulas de cálculo, que poderão ser úteis para a UAc avaliar seu

desempenho em termos de ensino, investigação, gestão de recursos e outros aspetos essenciais, podendo também auxiliar na identificação de áreas que precisam de melhorias e no acompanhamento do progresso em direção aos objetivos institucionais.

Figura 13. Indicadores de eficácia da UAc

<p>Taxa de Execução do Orçamento</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Mede a percentagem do orçamento anual que foi gasta durante o período em análise. Quanto mais próxima de 100%, mais eficaz é a execução orçamental. • Taxa de Execução do Orçamento (%) = $[(\text{Despesas Realizadas}) / (\text{Orçamento Anual})] * 100$
<p>Custo por Atividade</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Calcula o custo médio associado à realização de uma atividade específica ou projeto (seminários, mobilidades, publicações, entre outras), permitindo a análise da eficácia na utilização de recursos. • Custo por Atividade = $(\text{Despesas Relacionadas com a Atividade}) / (\text{Atividade Realizada})$
<p>Taxa de Conclusão de Cursos</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Mede a percentagem de alunos que concluem os seus cursos ou programas dentro de um período de tempo definido. Uma alta taxa de conclusão indica eficácia no ensino e no apoio aos alunos. • Taxa de Conclusão (%) = $(\text{Número de alunos que concluíram o curso} / \text{Número total de alunos no curso}) * 100$
<p>Taxa de Sucesso na Realização de Pesquisa</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Mede a quantidade e a qualidade da pesquisa produzida na universidade, por exemplo, por via das publicações em revistas da especialidade. • Índice de Publicações de Pesquisa = $(\text{Número de publicações de pesquisa de alta qualidade} / \text{Número total de publicações de pesquisa}) * 100$
<p>Taxa de Aceitação em Programas de Intercâmbio</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Mede a quantidade de estudantes que participam em programas de intercâmbio ou mobilidade internacional. Uma alta taxa de aceitação pode indicar uma universidade eficaz na promoção de oportunidades de estudo no estrangeiro. • Taxa de Aceitação em Programas de Intercâmbio (%) = $(\text{Número de estudantes aceites em programas de intercâmbio} / \text{Número total de candidatos a programas de intercâmbio}) * 100$

Estes e outros indicadores e informações de custo são muito relevantes para a tomada de decisões informadas, identificação de áreas de melhoria de desempenho e otimização dos recursos organizacionais da UAc, pretendendo-se que a sua definição e alteração ocorram de forma dinâmica e consentânea com as necessidades de informação da universidade.

4.3 Avaliação do progresso da implementação

Neste ponto, pretende-se transmitir informação sobre a evolução dos trabalhos de implementação da contabilidade de gestão na UAc.

Assim, na presente data, apura-se o seguinte:

- Em conformidade com as atividades principais e auxiliares definidas, todos os centros de custo da contabilidade de gestão já foram abertos no *software* PRIMAVERA;

- Os custos da instituição, na sua totalidade, encontram-se já a ser imputados a esses centros de custo, desde o início do ano de 2023;

- As fichas dos funcionários da UAc no PRIMAVERA já têm inserida a informação do centro de custo principal de cada um, pelo que é possível obter informação dos custos com o pessoal por atividade e serviço. A próxima etapa será a inserção da percentagem de tempo de afetação a outros centros de custo, nos casos aplicáveis;

- A receita das propinas está a ser devidamente contabilizada no centro de custo do respetivo curso, encontrando-se as receitas com prestações de serviços, projetos e outras receitas também a ser imputadas às respetivas atividades. Segue-se a afetação dos rendimentos com origem no orçamento do Estado, que serão imputados aos alunos ponderados de cada curso, em conformidade com a forma de cálculo do modelo de financiamento do ensino superior;

- Os custos indiretos serão, até ao final do ano, imputados às respetivas atividades, com base nos critérios de imputação aqui definidos;

- Os quadros de reporte com a informação exigida por lei e aprofundada no presente trabalho, onde se destacam os custos finais das atividades principais e os indicadores de avaliação de desempenho da UAc, serão preparados aquando do fecho de contas do ano de 2023.

CAPÍTULO V – CONCLUSÃO

A introdução SNC-AP colocou em prática uma alteração substancial e abrangente na forma como a contabilidade é compreendida e praticada no contexto das AP do país. A reforma dos sistemas contabilísticos utilizados em diversas entidades e a unificação num único sistema contabilístico para as AP, resolveu a fragmentação e as inconsistências existentes, por um lado, e, por outro, dotou as entidades de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e convergente com os sistemas em vigor a nível internacional. Mas as mudanças foram mais longe, pois o SNC-AP passou a contemplar, de forma integrada, os três sistemas de contabilidade: o financeiro, o orçamental e o de gestão. (Martins, 2017).

A contabilidade de gestão, que se tornou obrigatória por força do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprovou o SNC-AP, “destina-se a produzir informação relevante e analítica sobre custos, e sempre que se justifique, sobre rendimentos e resultados, para satisfazer uma variedade de necessidades de informação dos gestores e dirigentes públicos na tomada de decisões” (SNC-AP, 2015). Como entidade pública, pertencente à administração indireta do Estado, a UAc tem obrigatoriedade de implementar a contabilidade de gestão, pelo que o presente trabalho de projeto consistiu na definição do processo de implementação da contabilidade de gestão na UAc, adaptado às suas necessidades e características.

O trabalho realizado consistiu, numa primeira fase, na identificação do enquadramento legal e teórico e na exposição do contexto onde foi desenvolvido. A essência do trabalho de projeto compreendeu, na segunda fase, o desenho do sistema de contabilidade de gestão para a instituição, incluindo a definição dos objetos de custeio e das atividades principais e auxiliares, a apresentação dos critérios de classificação dos gastos, a definição dos indutores de gasto no sistema ABC, a determinação dos critérios de afetação e imputação dos gastos indiretos e a clarificação da forma de divulgação da informação sobre custos, bem como a identificação de indicadores que constituirão uma importante ferramenta na medição da eficiência, eficácia e economia da UAc. Por último, foi incluído um ponto de situação do processo na instituição.

Como conclusões deste trabalho verifica-se que a implementação um sistema de contabilidade de gestão consiste num processo bastante rigoroso e complexo. Depende das características próprias da instituição, do modo de funcionamento de cada atividade e das particularidades de cada serviço, sendo essencial que toda a organização interiorize

novas regras e procedimentos, por forma a que o processo não esteja limitado aos serviços financeiros e de contabilidade da instituição, caso contrário nunca atingirá os seus objetivos, nem permitirá à instituição beneficiar plenamente das suas vantagens.

Outra conclusão a retirar é que um sistema de contabilidade de gestão é algo em constante adaptação e demora a ser implementado e aperfeiçoado. Apenas com um mínimo de dois anos de funcionamento será possível ter noção da evolução dos indicadores da UAc, apurar e analisar os desvios e rever o planeamento, de forma a retificar ações futuras.

Como limitação ao desenvolvimento do trabalho, o tempo de implementação é um fator incontornável. Existe um conjunto significativo de informação que tem de ser trabalhada manualmente, numa fase inicial, existem procedimentos a alterar, regulamentos a implementar e decisões a tomar, que consomem tempo e recursos humanos. De facto, no plano de trabalho submetido em outubro de 2022, considerou-se que o trabalho de implementação se encontraria concluído com a produção dos mapas e quadros de reporte obrigatório no relatório de gestão. No entanto, como o reporte obrigatório do fecho de contas de 2023 ocorrerá apenas em março de 2024, a implementação só se pode considerar plenamente concluída nessa data. Não obstante, acredita-se que os progressos alcançados, num curto espaço de tempo, são dignos de registo e transmitem uma perspetiva animadora do funcionamento do sistema de contabilidade de gestão na Universidade dos Açores.

O facto de este ser um trabalho de projeto e não um trabalho de investigação, limita a identificação de sugestões para investigações futuras. Ainda assim, oferece-se uma ideia para um possível trabalho que consista na avaliação da pegada ecológica da UAc e identificação de recomendações para melhoria da sua eficiência energética, com base nos resultados ambientais que virão a ser produzidos pela contabilidade de gestão que agora se implementa.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Caiado, A. (2011). *Contabilidade Analítica e de Gestão*. 6.^a Edição, Áreas Editora.
- Caldeira, J. (2012). *100 Indicadores da Gestão*. Coimbra: Actual Editora, S.A;
- Comissão de Normalização Contabilística (2017). *Manual de Implementação de sistema de normalização contabilística para as administrações públicas (SNC-AP)* (Versão 2).
- Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro. *Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas*. *Diário da República n.º 178 – 1.ª Série*. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Despacho n.º 12543/2020, de 23 de dezembro. *Criação de serviços na dependência do Administrador*. *Diário da República n.º 248 – 2.ª Série*. Lisboa: Universidade dos Açores.
- Despacho Normativo n.º 8/2022, de 1 de junho. *Estatutos da Universidade dos Açores*. *Diário da República n.º 106 – 2.ª Série*. Lisboa: Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior.
- Feitor, A. C. A. (2018). *A importância da contabilidade de gestão no ensino superior público*. [Dissertação de Mestrado em Controlo e Gestão dos Negócios]. Instituto Politécnico de Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa.
- Gonçalves, S. C. C. (2013). *Propostas de um novo Modelo de Contabilidade Analítica numa Instituição de Ensino Superior Público*. [Trabalho de Projeto]. Universidade de Lisboa, Lisboa.
- Hornngren, C. T., Datar, S. M., & Foster, G. (2006). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Instrução n.º 1/2019, de 19 de março. *Prestação de contas das entidades sujeitas à jurisdição e aos poderes de controlo do Tribunal de Contas*. *Diário da República n.º 46 – 2.ª Série*. Lisboa: Tribunal de Contas.
- Jacinto, Leocádia Feliciano Facatino (2018). *Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP 27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público*. [Trabalho de Projeto do Mestrado em Contabilidade e Finanças]. Instituto Politécnico de Setúbal, Escola Superior de Ciências Empresariais, Setúbal.
- Lei n.º 3/2004 de 15 de janeiro. *Lei-quadro dos institutos públicos*. *Diário da República n.º 12 – 1.ª Série*. Lisboa: Assembleia da República.
- Lei n.º 62/2007 de 10 de setembro. *Regime jurídico das instituições de ensino superior*. *Diário da República n.º 174 – 1.ª Série*. Lisboa: Assembleia da República.
- Lei n.º 41/2020, de 18 de agosto. *Terceira alteração à Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, Lei de Enquadramento Orçamental, e primeira alteração à Lei n.º 2/2018, de 29 de janeiro*. *Diário da República n.º 160 – 1.ª Série*. Lisboa: Assembleia da República.

- Liberato, M. e Paiva, I. S. (2019). *As novas demonstrações para relato em sistema de normalização contabilística para as administrações públicas* (2.^a Edição). Lisboa: Vida Económica – Editorial, SA.
- Martins, Ana Lucas (2017). *Contabilidade de gestão nas administrações públicas*. Lisboa: Letras e Conceitos.
- Martins, E. & Peixinho, R. M. T. (2017). *Desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão: O caso da Universidade do Algarve*. Dos Algarves: A *Multidisciplinary e-Journal*, 29, 64-82. <https://doi: 10.18089/DAMeJ.2017.29.4>
- Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro. *Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC — Educação)*. *Diário da República n.º 218 – 1.ª Série*. Lisboa: Ministério das Finanças, do Trabalho e da Solidariedade e da Reforma do Estado e da Administração Pública.
- Teixeira, A. B. S. D. (2016). *A contabilidade de gestão na Administração Pública, uma evolução sustentada*. [Estudo]. Instituto Politécnico de Setúbal, Setúbal.
- Universidade dos Açores (2018). Relatório de atividades e contas. Disponível em https://uac.pt/sites/default/files/Relatorios%20de%20Atividades/2018/UAc/Relatorio_Contas_2018.pdf
- Universidade dos Açores (2022). Balanço social. Disponível em https://uac.pt/sites/default/files/balancosocial2022_mctes_uac_102010000.xlsx
- Universidade dos Açores (2022). Relatório de atividades e contas. Disponível em https://uac.pt/files/RELATORIO+DE+ATIVIDADES+E+CONTAS+UAC+2022+Aprov+C+Gestao+27mar23_signed-all.pdf

ANEXOS

LISTA DE ANEXOS

- Anexo 1. Modelo de apresentação de resultados por funções
- Anexo 2. Modelo de apresentação de resultados por produtos vendidos e serviços prestados no período
- Anexo 3. Modelo de apresentação de custos por atividades ou funções
- Anexo 4. Modelo de apresentação de gastos por produtos e serviços finais
- Anexo 5. Modelo de apresentação de rendimentos e gastos ambientais
- Anexo 6. Modelo de apresentação de rendimentos gerais e gastos não incorporados

Anexo 1. Modelo de apresentação de resultados por funções

Unidade Monetária (...)

		Ano N	Ano N-1
	RENDIMENTOS DIRETOS (1)		
(C)	Produtos vendidos		
(C)	Serviços prestados		
	GASTOS INCORPORADOS (2)		
(D)	Custos dos Produtos vendidos		
(D)	Custos dos Serviços prestados		
	RESULTADO BRUTO DO PERÍODO (3) = (1) – (2)		
(Saldo)	Produtos		
(Saldo)	Serviços		
	RENDIMENTOS GERAIS (4)		
(C)	Impostos taxas		
(C)	Transferências e subsídios correntes obtidos		
(C)	Rendimentos ambientais		
(C)	Rendimentos financeiros		
(C)	Outros rendimentos		
	GASTOS NÃO INCORPORADOS (5)		
(D)	Gastos operacionais		
(D)	Transferências e subsídios concedidos		
(D)	Gastos ambientais		
(D)	Gastos administrativos		
(D)	Gastos financeiros		
(D)	Outros gastos		
(Saldo)	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO (6=3+4-5)		

Fonte: Adaptado do Manual de Implementação do SNC-AP

Anexo 2. Modelo de apresentação de resultados por produtos vendidos e serviços prestados no período

Unidade Monetária (...)

	Produtos/ serviços	Rendimentos (1)	Gastos (2)	Resultado Bruto (3) = (1) – (2)	Tipo de unidades (4)	Número de unidades (5)	Rendimento médio por unidade (6) = (1) / (5)	Gasto médio por unidade (7) = (2) / (5)
Resultado de produto/ resultado de serviço	...							
...	...							
...	...							
	...							
	...							
	Total							

Fonte: Adaptado do Manual de Implementação do SNC-AP

Anexo 3. Modelo de apresentação de custos por atividades ou funções

Unidade Monetária (...)

GASTOS	Atividade/Função			
	Total
GASTOS DIRETOS				
Pessoal				
Matérias consumidas				
Gastos gerais de funcionamento				
Transferências e subsídios concedidos				
...				
Outros				
GASTOS INDIRETOS				
Pessoal				
Matérias consumidas				
Gastos gerais de funcionamento				
Transferências e subsídios concedidos				
...				
Outros				
Total dos Gastos Incorporados (1)				
Indutor de gasto (2)				
Quantidade real de indutor (3)				
Custo real por indutor (4) = (1) / (3)				
Quantidade prevista de indutor (5)				
Subatividade (6) = (5) – (3)				
Custos de Subatividade (7) = (4)*(6)				

Fonte: Adaptado do Manual de Implementação do SNC-AP

Anexo 4. Modelo de apresentação de gastos por produtos e serviços finais

Unidade Monetária (...)

GASTOS	Produtos/serviços					
	Total
Gastos do período anterior (1)						
Gastos do período (2)						
Gastos totais (3) = (1) + (2)						
Gastos de produtos/serviços em curso para o período seguinte (4)						
Gastos reais dos produtos/serviços concluídos (5) = (3) – (4)						
Gastos previstos dos produtos/serviços concluídos (6)						
Unidade (tipo)						
Unidade (quantidade prevista) (a)						
Unidade (quantidade real) (b)						
Desvio em unidades (c) = (a) - (b)						
Custo unitário real dos produtos/serviços concluídos (7) = (5)/(b)						
Custo de subprodução (8) = (c) * (7)						
Custo unitário previsto dos produtos/serviços concluídos (9) = (6)/(a)						
Desvio de gasto (10) = (9) – (7)						

Fonte: Adaptado do Manual de Implementação do SNC-AP

Anexo 5. Modelo de apresentação de rendimentos e gastos ambientais

Unidade Monetária (...)

RENDIMENTOS E GASTOS AMBIENTAIS	Notas	Investimentos	Mat. Primas + Mão Obra	Resp. social e ambiental	Créditos efeitos estufa	Total
Rendimentos Ambientais						
Impostos e taxas						
Transferências e subsídios obtidos						
...						
Outros						
TOTAL DE RENDIMENTOS AMBIENTAIS (1)						
Gastos Ambientais						
Pessoal						
Matérias consumidas						
Gastos gerais de funcionamento						
Transferências e subsídios concedidos						
...						
Outros						
TOTAL DE GASTOS AMBIENTAIS (2)						
RESULTADOS AMBIENTAIS (3) = (1) – (2)						

Fonte: Adaptado do Manual de Implementação do SNC-AP

Anexo 6. Modelo de apresentação de rendimentos gerais e gastos não incorporados

Unidade Monetária (...)

RENDIMENTOS GERAIS E GASTOS NÃO INCORPORADOS	NOTAS	TOTAL
RENDIMENTOS GERAIS		
Impostos e taxas		
Transferências e subsídios obtidos		
...		
Outros		
GASTOS NÃO INCORPORADOS		
Pessoal		
Matérias consumidas		
Gastos gerais de funcionamento		
Transferências e subsídios concedidos		
...		
Outros		

Fonte: Adaptado do Manual de Implementação do SNC-AP

UNIVERSIDADE DOS AÇORES
Faculdade de Economia e Gestão

Rua da Mãe de Deus
9500-321 Ponta Delgada
Açores, Portugal



TP

A implementação da contabilidade de gestão na Universidade dos Açores

Cíntia Ricardo Reis Machado