



**A contabilidade de gestão na Administração Pública: Um
estudo de caso**

Andreia Alexandra Lopes dos Santos

Trabalho de Projeto

Mestrado em Contabilidade e Finanças

Porto – 2017

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**



A contabilidade de gestão na Administração Pública: Um estudo de caso

Andreia Alexandra Lopes dos Santos

Trabalho de Projeto
apresentado ao Instituto de Contabilidade e Administração do Porto para a
obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças, sob orientação da
professora Doutora Amélia Cristina Ferreira da Silva e coorientação da
Doutora Telma Lúcia Pinto Moreira Maia

Porto – 2017

INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO

Resumo:

A Administração Pública tem sofrido várias transformações, sobretudo porque nos encontramos na era do *New Public Management* e do *Accountability*. A administração pública local é a estrutura de poder político mais próxima do cidadão e por isso a pressão social para a transparência dos atos de gestão é sentida de modo direto e permanente.

A contabilidade, enquanto mecanismo de prestação de contas, é uma das vertentes deste processo, e é, talvez, a área de saber que mais progressos tem feito no sentido da promoção da transparência das contas públicas. Da necessidade de atualização da contabilidade pública em Portugal, foi aprovado o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, visto o anterior normativo e os seus planos setoriais se encontrarem desatualizados. O SNC-AP tem por base o SNC e as normas internacionais (IPSAS).

A integração dos subsistemas de contabilidade orçamental, financeira e de gestão, ainda que obrigatória desde a publicação do anterior normativo, não tem sido praticada por grande parte das nossas instituições, em particular no que concerne à contabilidade de gestão.

Esta investigação debruçar-se-á sobre a contabilidade de gestão nas administrações públicas. A norma de contabilidade pública n.º 27, parte integrante do SNC-AP, incide sobre este subsistema de contabilidade.

Este trabalho aplica a metodologia de investigação-ação. Com base no caso da Câmara Municipal de Valongo procuramos analisar o modelo atual e as necessidades de ajustamento face à introdução desta norma. Usamos a análise documental e entrevistas para recolha de dados. O caso em estudo revela que as autarquias que, como a CMV, já tinham a contabilidade analítica implementada no âmbito do POCAL, não necessitarão de ajustamentos significativos. Não obstante, a introdução do normativo constitui uma oportunidade de reflexão crítica que pode contribuir para uma melhoria importante dos modelos já implementados.

Este estudo pode ser útil para outros municípios que estão em fase de implementação do SNC-AP, em particular na aplicação da norma n.º 27.

Palavras chave: *Accountability*; Transparência; Contabilidade de Gestão; SNC-AP; NCP

Abstract:

Public administration has undergone various transformations, especially in the New Public Management and Accountability era that we are in. Local public administration is the structure of political power that is closest to the citizens, therefore the social pressure for the transparency of management acts is felt directly and permanently.

Accounting, as a mechanism of accountability, is one of the strands of this process, and perhaps the area of knowledge that has made most progress towards the promotion of transparency of public accounts. From the need to update public accounting in Portugal, the Accounting Standardization System for Public Administrations was approved, since the previous legislation and its sector plans were outdated. The Accounting Standards System - Public Administrations is based on the Accounting Standards System and international standards (IPSAS).

The integration of the budgetary, financial and management accounting subsystems, although mandatory since the publication of the previous regulation, has not been practiced by a large number of our institutions, in particular with regards to management accounting.

This research will focus on management accounting in public administrations. Public accounting norm no. 27, part of the Accounting Standards System- Public Administrations, focuses on this accounting subsystem.

This project applies a research-action methodology. Based on the case of Valongo City Hall, we seek to analyze the current model and its needs for adjustment towards the introduction of this norm. We use documentary analysis and interviews in order to collect data. The case study reveals that counties like Valongo City Hall, which already had the analytical accounting implemented within the framework of Official Plan of accounting for Local Authorities, will not require significant adjustments. Nevertheless, the introduction of the normative is an opportunity for critical reflection that can contribute to a significant improvement of the models already implemented.

This study may be useful for other counties that are in the implementation phase of the Accounting Standards System- Public Administrations, in particular in the application of norm no. 27.

Key words: Accountability; Transparency; Management Accounting; SNC-AP; NCP 27

6 DEDICATÓRIA

Para os meus pais, irmãos e namorado.

Agradecimentos

Agradeço em primeiro lugar, à minha orientadora Mestre Amélia Ferreira da Silva por todo o seu apoio, disponibilidade, supervisão e sugestões prestadas no decorrer deste trabalho.

Em segundo lugar, quero agradecer à minha coorientadora, a Dra. Telma Maia, pelo seu interesse e empenhamento demonstrado, pela sua atenção e orientação para a realização deste estudo.

Ao Presidente, Dr. José Manuel Ribeiro, da Câmara Municipal de Valongo, pela oportunidade da realização deste projeto e pelas condições de trabalho disponibilizadas.

Agradecer a colaboração e disponibilidade de todos os entrevistados pelo seu contributo indispensável neste estudo.

Também deixar um agradecimento à minha amiga Sara Moreira pela sua ajuda prestada.

Aos meus pais e irmãos, por todo o apoio incondicional prestado ao longo deste meu percurso.

E fazer um agradecimento especial ao meu namorado pelo suporte motivacional.

Os meus sinceros agradecimentos,

Andreia Santos

Lista de Abreviaturas

ABC – *Activity Based Costing*

AIRC – Associação de Municípios Informática da Região Centro

CMV – Câmara Municipal de Valongo

DFRH - Divisão de Finanças e Recursos Humanos

GES – Gestão de Stocks

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*

ISC – Instituições Supremas de Controlo

ITA – *Índice de Transparencia de los Ayuntamientos*

ITM – Índice de Transparência Municipal

NCP – Norma de Contabilidade Pública

OAD – Obras por Administração Direta

PCAH – Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais

POC – Plano Oficial de Contabilidade

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

SCA – Sistema de Contabilidade Autárquica

SIC – Sistema de Inventário e Cadastro

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

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

TIAC – Transparência e Integridade, Associação Cívica

TIC – Tecnologias da Informação e da Comunicação

Índice Geral

Introdução.....	1
Capítulo I – <i>Accountability</i> e Transparência	3
1.1 <i>Accountability</i> e Transparência na Administração Pública	3
1.2 <i>Accountability</i> e Transparência na Administração Pública Local.....	8
Capítulo II – O SNC-AP e a Contabilidade de Gestão.....	13
2.1 Antecedentes do SNC – AP	13
2.2 A Norma de Contabilidade Pública n.º 27	17
2.3 Perspetivas de implementação da NCP 27.....	26
Capítulo III – Metodologia.....	31
3.1 Investigação-Ação	31
3.2 A unidade de análise: Seleção e Apresentação	33
3.3 Procedimentos metodológicos	41
Capítulo IV – Estudo de Caso: A Contabilidade de Gestão da CMV	44
4.1 Funcionamento da contabilidade de gestão na Câmara Municipal de Valongo	44
4.2 Análise crítica do atual sistema	52
4.3. Proposta de melhoria.....	56
Capítulo V – Considerações e Conclusões Finais	65
5.1 Conclusões	65
5.2 Limitações do Estudo.....	67
Referências Bibliográficas.....	68
Legislação.....	73
Apêndice I – O conjunto de bens e serviços da divisão do Desporto.....	1
Apêndice II – Carta ao Sr. Presidente da Câmara	7
Apêndice III – Guião de Entrevista	9

Índice de Quadros

Quadro 1 - As vantagens do custeio baseado nas atividades.....	24
Quadro 2 - Síntese dos Entrevistados.....	43
Quadro 3 - Funções.....	48
Quadro 4 - Centros de Responsabilidade.....	52
Quadro 5 - Resumo do conteúdo das entrevistas.....	56

Índice de figuras

Figura 1 - A esfera pública democrática.....	4
Figura 2 - Afetação tradicional dos custos	22
Figura 3 - Afetação dos custos pelo método ABC	22
Figura 4 - Fases Investigação-Ação.....	32
Figura 5 - Distribuição por grupos de contratados por tempo indeterminado.....	35
Figura 6 - Análise gráfica da afetação por grupos profissionais	35
Figura 7 - Nível de Escolaridade, segundo o género.....	36
Figura 8 - Número de efetivos por escalão etário.....	36
Figura 9 - Organograma da CMV.....	40
Figura 10 - Esquema do Processo de Investigação-Ação.....	41
Figura 11 - Infraestruturas desportivas da freguesia de Alfena e de Campo e Sobrado	50
Figura 12 - Etapas de Repartição dos gastos	58
Figura 13 - Custos indiretos mensais da Divisão do Desporto.....	59

Introdução

As correntes do *New Public Management* e *New Public Financial Management* têm enfatizado a importância da transparência ampliando-se, deste modo, o processo de *accountability* (Carvalho & Casal, 2011; Jorge, Sá & Lourenço, 2012).

Os cidadãos poderão tornar-se reféns de uma democracia tirana, se não forem devidamente informados. De facto, os governos devem ser capazes de prestar contas, de dar a informação e contribuir desta forma para a *accountability*. Este processo tem cada vez mais importância nas democracias modernas, porque há cada vez menos tolerância para os comportamentos de corrupção e/ou suborno no âmbito da administração pública.

A prestação de contas, a gestão responsável dos recursos públicos, a transparência e a responsabilidade pela tomada de decisões por parte dos decisores políticos transmitem maior confiança aos seus cidadãos. Muitas têm sido as iniciativas aos níveis nacionais e internacionais dos organismos públicos que procuram melhorar a *accountability* e a transparência das administrações públicas.

A divulgação de informação, quer de carácter orçamental, económico-financeiro e de gestão, onde se possa perceber como são obtidos e geridos os recursos públicos, é essencial para que os cidadãos ajuízem acerca do uso dos recursos públicos que eles próprios disponibilizam através da receita fiscal. O acesso a este tipo de informação deve ser uma preocupação dos cidadãos sobretudo na Administração Local, dada a maior proximidade do poder e o grande número de serviços públicos, permitindo que os cidadãos avaliem o resultado da atuação destas entidades e gerar um maior interesse e participação na forma como os recursos são utilizados (Jorge et al., 2012).

A contabilidade pública é uma vertente que muito pode contribuir para maiores níveis de *accountability*. No caso da contabilidade de gestão, esta pode fornecer informações úteis aos diversos *stakeholders* (utilizadores internos e utilizadores externos).

A contabilidade de gestão é de aplicação obrigatória desde a entrada em vigor do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), mas a sua aplicação tem vindo a ser adiada nas Administrações Públicas. No entanto, se esta continua a ser de aplicação obrigatória falta perceber o porquê da sua não aplicação (Teixeira, 2016). A recente aprovação do SNC-AP será certamente uma nova oportunidade para as entidades se adaptarem e se tornarem mais responsáveis.

É precisamente este o tema desta investigação, sendo o seu objetivo o de analisar as práticas de contabilidade de gestão atuais, através do estudo de caso na Câmara Municipal de Valongo. Pretende-se saber, quais os aspetos deste subsistema de contabilidade que terão de sofrer alterações, após a recente atualização. Para tal, poderá ser necessário reformular certos aspetos da contabilidade da autarquia de forma a responder às necessidades de todos os interessados e dar cumprimento ao estipulado no novo normativo.

Este trabalho segue a metodologia de investigação-ação. Assim, haverá uma fase de levantamento de dados de diversas fontes (literatura, diplomas legais, documentos oficiais, documentos internos e entrevistas) que nos permite avaliar o ponto da situação. Após esta fase de diagnóstico é feita uma análise crítica no sentido de formular uma proposta de melhoria da contabilidade de gestão a aplicar na CMV.

Em síntese, esta investigação encontra-se organizada da seguinte forma:

- Nos capítulos 1 e 2 fazemos a revisão dos aspetos teóricos dos conceitos de *accountability* e de transparência, onde os relacionamos com o dever de prestar contas da administração pública. Em seguida, fazemos a caracterização do novo normativo que entrará em vigor a 1 de Janeiro de 2018 referindo-nos concretamente aos aspetos da contabilidade de gestão nas administrações públicas à luz da norma de contabilidade pública n.º 27, parte integrante do normativo.
- No capítulo 3 procedemos à apresentação da metodologia de investigação escolhida para o estudo, a seleção e apresentação da unidade de análise, assim como os procedimentos metodológicos utilizados.
- No capítulo 4 apresentamos o estudo de caso, onde demonstramos o funcionamento da contabilidade de gestão da unidade sujeita ao estudo, os dados obtidos através da análise documental e através de entrevistas, assim como a análise crítica do atual sistema e a nossa proposta de melhoria.
- Por fim, apresentamos as conclusões e as limitações deste estudo, no capítulo 5.

Capítulo I – *Accountability* e Transparência

Neste capítulo procuramos delimitar o conceito de *Accountability*. Este conceito, sem tradução para português, assume vários significados, dependendo dos autores. O conceito de *accountability*, como iremos ver, está relacionado com outros conceitos, nomeadamente o conceito de transparência. Ambos os conceitos são pilares essenciais da Administração Pública em contexto democrático. De facto, cada vez mais os responsáveis políticos, as instituições internacionais e as organizações da sociedade civil reconhecem a sua maior importância (Lourenço, Jorge & Sá, 2012).

1.1 *Accountability* e Transparência na Administração Pública

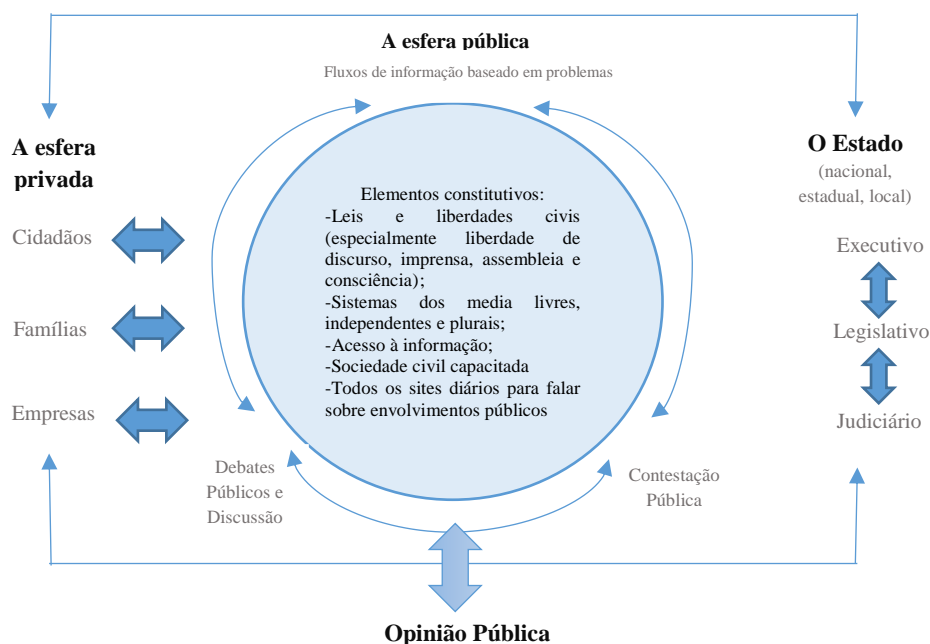
A democracia é um sistema que promove a responsabilidade política pois em regimes democráticos, os cidadãos podem recompensar ou punir um governo através do seu voto:

“A transparência governamental é um princípio ético vital para o salutar desenvolvimento da democracia. Uma sociedade só é verdadeiramente livre e democrática quando as instituições em que assenta tornam públicos todos os atos de governo; quando providenciam informação relevante de forma completa, fidedigna, atempada, facilmente compreensível e de fácil acesso; e quando têm a capacidade de desvendar interesses privados que possam colidir com o interesse coletivo...” (TIAC, 2013, p. 4)

Contudo, a sua votação é fortemente influenciada por fatores culturais e institucionais. As condições institucionais afetam a maneira como os governos respondem às exigências que lhes são impostas, por exemplo, a escolha do sistema eleitoral, o profissionalismo na administração pública e a interdependência do poder judiciário. As condições culturais referem-se à capacidade e vontade dos cidadãos de se envolverem nestas questões (Voltmer, 2010).

A opinião pública e a esfera pública estão no centro da estrutura da comunicação, representam instituições, plataformas e infraestruturas para interações entre o estado e os cidadãos. A esfera pública (figura 1) é representada pelos processos de informação, comunicação, relações e interações entre os diferentes atores (Arnold & Garcia, 2011).

Figura 1 - A esfera pública democrática



Fonte: Adaptado (Arnold & Garcia, 2011)

O estado é responsável nas suas ações para com os seus cidadãos, fornece regras, regulamentos, bens e serviços públicos. Os cidadãos, em contrapartida, dão legitimidade ao estado através da opinião pública. Esta interação só funciona se a informação flui e se as pessoas puderem debater as suas ideias e opiniões sobre política numa sociedade. Se têm informação e esta é a necessária, então existem condições para formar a opinião pública. Por sua vez, a opinião pública cria uma exigência de prestação de contas (*accountability*) (Arnold & Garcia, 2011). Deste modo, podemos afirmar que, um dos maiores desafios dos regimes democráticos é o desenvolvimento de práticas de *accountability*, ou seja, métodos de avaliação e responsabilização das entidades públicas que permitam aos cidadãos controlar a prática do poder concedido (Rocha, 2011).

As empresas privadas também participam na esfera pública através de iniciativas de responsabilidade social corporativa, como em ações de proteção do ambiente, reforço de oportunidades educativas e, através de parcerias público-privadas (Arnold & Garcia, 2011). A *accountability* tornou-se um símbolo de boa governação, tanto no setor público como no setor privado. Assume-se que a transparência pode orientar o comportamento individual e coletivo para objetivos desejáveis, em muitos projetos, desde a democratização de governos até à promoção e implementação de iniciativas de responsabilidade social. A transparência

é um meio para atingir um objetivo, como por exemplo, responsabilizar os funcionários públicos, reduzir a fraude e combater a corrupção (Hansen, Christensen & Flyverbom, 2015). São as próprias autoridades que estão a ser responsabilizadas pelos seus cidadãos (Bovens, 2005).

Na esfera pública, o conceito de *accountability* está relacionado com os conceitos de responsabilização pela gestão dos recursos públicos e tomada de decisões, prestação de contas e transparência (Gonçalves, 2011; Oliveira, 2012). Contudo, não existe uma definição única e concreta para *accountability*, com significados distintos dependendo dos atores, do contexto, e dos propósitos (Ebrahim, 2003; Bovens, 2010). Pinho e Sacramento (2009, p. 1348), ao procurar sintetizar o conceito de *accountability* a partir da consulta nos dicionários de língua inglesa e sua tradução nos dicionários “inglês-português”, afirmam que este conceito “encerra a responsabilidade, a obrigação e a responsabilização de quem ocupa um cargo em prestar contas segundo os parâmetros da lei, estando envolvida a possibilidade de ônus, o que seria a pena para o não cumprimento dessa diretiva”.

Para Bovens (2005), a *Accountability* pode ser definida como uma relação social na qual um ator sente a obrigação de explicar a sua conduta, que pode ser formal ou informal. Os gestores públicos têm a obrigação formal de prestar contas regularmente para os seus superiores e auditores. As obrigações informais referem-se, por exemplo, a conferências de imprensa. Mas, o termo também pode ser analisado numa dimensão externa (explícita), em que há a obrigatoriedade de cumprimento das normas prescritas e numa dimensão interna (implícita) do sentido de responsabilidade expressa através da missão da organização e através da conduta individual (Walker, 2002; Ebrahim, 2003).

Outros autores distinguem entre *accountability* vertical e *accountability* horizontal. *Accountability* vertical existe em alguns países. Através de eleições, os cidadãos podem recompensar ou penalizar o seu governo, as liberdades de opinião e de associação também permitem reivindicações e denúncias de atos das autoridades públicas. Estas ações podem ser individuais ou coletivas (O'Donnell, 1998). Este autor refere que a existência deste tipo de *accountability* assegura que os países são democráticos, uma vez que os cidadãos podem escolher quem os irá governar. *Accountability* horizontal é a supervisão e sanção legal de ações ou emissões de entidades do Estado que possam ser ilícitas. Estas ações podem afetar três esferas, refere O'Donnell (1998):

- A esfera democrática – refere-se por exemplo a fraudes em eleições;
- A esfera liberal - acontece quando as entidades do estado violam ou permitem a violação por outros atores, da liberdade dos cidadãos, por exemplo, o direito a todos a um julgamento justo;
- A esfera do republicanismo - que se refere à sobreposição dos interesses das próprias autoridades em relação aos interesses públicos e estas se sujeitarem à lei.

Assim para que este tipo de *accountability* seja efetivo “deve haver agências estatais autorizadas e dispostas a supervisionar, controlar, retificar e/ou punir ações ilícitas de autoridades localizadas em outras agências estatais” (O'Donnell, 1998, p. 42).

O autor oferece sugestões para adquirir *accountability* horizontal, algumas das quais: dar aos partidos de oposição a função de direção das autoridades que investigam casos de corrupção; essas próprias autoridades desempenharem um papel preventivo, como os Tribunais de Contas, dotadas de recursos independentes do executivo e do governo; e os media serem independentes do governo.

Segundo Carvalho e Casal (2011), as Instituições Supremas de Controlo (ISC) poderão desempenhar um papel importante na prestação de contas, se o seu papel deixar de ser apenas o de contrair a legalidade e regularidade financeira. Os autores referem que as ISC devem realizar auditorias integradas, devem permitir a avaliação e afetação dos recursos públicos, mas também o tratamento dos desvios e das responsabilidades subjacentes, defendem que a auditoria externa pode ser um elemento essencial no processo de *accountability*.

No estudo efetuado por Carvalho e Casal (2011), dirigido aos auditores e técnicos de auditoria do Tribunal de Contas português, foi possível verificar que o número de auditorias entre 2006 e 2008 foram reduzidas, e que não existiu uma fiscalização externa plena aos municípios portugueses. As informações são sobretudo de carácter financeiro dado o seu carácter obrigatório e a informação dos municípios portugueses são preparadas para fins internos e para cumprimento legal. Quanto às práticas do Tribunal de Contas verificaram que algumas delas potenciam a *accountability*, como a publicação dos relatórios de auditorias, a divulgação de informação sobre as principais atividades desenvolvidas e resultados alcançados, sobre as estratégias para atingir os objetivos, respetivos objetivos e a sua concretização. Contudo, o mesmo não acontece sobre o reduzido número de auditorias financeiras e auditorias de seguimento às recomendações efetuadas aos municípios anualmente. Os resultados do estudo indicam que o Tribunal de Contas privilegia um exame

às contas e à situação financeira dos municípios, privilegiando a auditoria financeira e a um reduzido número de municípios. O que poderá ser consequência da prestação de contas dos municípios portugueses, assim, referem que poderá ser necessário promover por parte dos municípios melhorias no âmbito da informação financeira ou melhorias nos subsistemas da contabilidade patrimonial e de custos e desenvolver práticas de *accountability* do desempenho.

Por outro lado, o desenvolvimento das Tecnologias da Informação e da Comunicação (TIC) e os esforços de instituições de desenvolvimento e do setor privado criaram oportunidades significativas para a inovação e conversão do conhecimento em ação. As transformações nas administrações públicas têm sido apoiadas pela utilização das TIC (Lourenço et al., 2012). De facto, o uso das TIC pode criar novos cenários de *accountability*, levando a uma maior responsabilização, mas também a distúrbios na sociedade e organizações (Boos & Grote, 2012).

Por outro lado, os meios de comunicação são a principal fonte de informação. Porém, tem-se questionado nas novas democracias, se os meios de comunicação promovem, ou, pelo contrário, enfraquecem o surgimento de uma cultura política propícia à consolidação da nova ordem democrática. Não obstante, estas mudanças dependem de circunstâncias individuais e sociais (Voltmer, 2010). Assim, os meios de comunicação devem agir dentro dos limites da lei, livres de pressões políticas, ou seja, os políticos e as grandes corporações não devem influenciar o trabalho dos jornalistas (Arnold & Garcia, 2011).

A responsabilidade pública é algo positivo, mas se for zelosa demais pode tornar-se disfuncional. Por exemplo, quando os recursos são escassos, uma grande medida de responsabilização, pode levar a uma distribuição ineficaz desses recursos (Bovens, 2005). Da mesma forma, a transparência segundo este autor, não garante que do outro lado exista apoio favorável, podendo inviabilizar a responsabilidade pública e diminuir a legitimidade da governança. As reformas nacionais e internacionais, nomeadamente o *New Public Management* e *New Public Financial Management* destacam a importância da transparência, ampliando-se deste modo o processo de *accountability* (Carvalho & Casal, 2011; Jorge et al., 2012). As informações de carácter orçamental, económico-financeiro e de gestão são

essenciais para que os cidadãos entendam como são usados os recursos públicos, que lhes são cobrados através de receitas fiscais (Jorge et al., 2012).

O poder local é um poder de proximidade, como tal, a transparência assume uma maior importância. Quando à separação entre interesses públicos e interesses privados, o poder local traduz-se numa maior transparência e responsabilização da tomada de decisões e gestão dos recursos públicos. O contrário implicará a fraca prestação de contas e inexistência de transparência (TIAC, 2013). Por este motivo, achamos pertinente analisar em pormenor estes dois conceitos no que diz respeito à Administração Local.

1.2 *Accountability* e Transparência na Administração Pública Local

A transparência contribui para maior rigor na informação, redução do défice e assimetria de informação entre cidadãos e governo, para fundamento na tomada de decisões, comunicação entre governo e cidadãos, combate à corrupção, maior confiança e participação dos cidadãos, acompanhamento dos resultados alcançados e contribuição para o setor económico (TIAC, 2013).

A procura de informação deve ser uma preocupação dos cidadãos sobretudo na Administração Local, onde há maior proximidade entre o poder e os cidadãos (Jorge et al., 2012). De facto, a administração de fundos públicos deve ser um procedimento claro e transparente.

O uso da internet na administração do poder local tem várias vantagens, a TIAC (2013) refere algumas:

- Criação de mecanismos de monitorização e controlo;
- Permite a participação dos cidadãos na gestão pública;
- Proporciona um maior uso do sítio *web* do município pelos cidadãos;
- Demonstra também que os líderes políticos dão importância à transparência para o desempenho do poder local democrático.

Ainda assim, as instituições governamentais devem adaptar os seus meios de comunicação às diferentes audiências na sociedade, para que todos os cidadãos tenham acesso a informação.

São vários os movimentos internacionais promovidos por diversos organismos públicos e da sociedade civil que procuram promover boas práticas de *accountability* e transparência, como exemplo, o projeto *Transparency & Technology*, filiado em *Ash Center for Democratic Governance and Innovation at the Kennedy School of Government*, na Universidade de Harvard, o “*proyecto donde van mis impuestos*” criado pela *Fundación Ciudadana Civio*, o desenvolvimento do *Índice de Transparencia de los Ayuntamientos* pela Transparência Internacional, e do *Índice de Transparencia Municipal* pela Transparência e Integridade, Associação Cívica, destacamos os últimos projetos - o caso de Espanha e Portugal.

No caso de Espanha, a Transparência Internacional¹ (TI), fundada em 1993, é a única organização não-governamental que se dedica à luta contra a corrupção a nível nacional e internacional, através da construção e fortalecimento de sistemas de integridade. A nível internacional o seu objetivo é inculcar valores de transparência e a prestação de contas como normas reconhecidas publicamente.

Assume que a transparência é um objetivo importante, que está ligada ao direito dos cidadãos de serem informados e por sua vez, serem mais participativos nas decisões que os afetam. Esta organização, em Espanha tenta formar a população em relação aos danos causados pelo suborno e corrupção, identificar e construir métodos de reforma dos sistemas jurídicos e políticas nacionais. Para fortalecer a participação da sociedade civil a TI estabeleceu o Fundo de Parceria para a Transparência (*Partnership for Transparency Fund – PTF*), com o objetivo de ajudar à conceção e implementação de programas anticorrupção. Desenvolve e publica vários índices: *Índice de Transparencia dos Municípios (Índice de Transparencia de los Ayuntamientos - ITA)*; *Índice de Transparencia das Comunidades Autónomas (Índice de Transparencia de las Comunidades Autónomas - Incau)*; *Índice de Transparencia da Gestão da Água (Índice de Transparencia de la Gestión del Agua - Intrag)*; *Índice de Transparencia*

¹ <http://transparencia.org.es/comisiones-de-trabajo-2/>

das Administrações Regionais (*Índice de Transparencia de las Diputaciones* - INDIP) e Índice de Transparência dos Parlamentos (*Índice de Transparencia de los Parlamentos* - IPAR).

Em todos estes índices procura-se avaliar a publicação de informações sobre um conjunto de indicadores. Mais concretamente o Índice de Transparência dos Municípios (ITA) é orientado para se conhecer e comparar o nível de transparência. As últimas edições do ITA foram realizadas aos 110 maiores municípios de Espanha, o correspondente a mais de metade da população. Como tal, através de um conjunto de 80 indicadores são avaliadas 6 áreas: Transparência Ativa e Informação sobre a Corporação Municipal; *Website*, Relações com os Cidadãos e a Sociedade, e Participação do Cidadão; Transparência Económico-Financeira; Transparência nas Contratações, Acordos, Subsídios e Custos dos Serviços; Transparência no Planeamento Urbano, Obras Públicas e Meio Ambiente e Direito de Acesso à Informação.

O ITA com o objetivo de fomentar uma cultura informativa, dá aos municípios a possibilidade de integrar as informações solicitadas num determinado prazo, o que poderá melhorar as suas pontuações e alcançarem desta forma, um maior nível de informação útil para os cidadãos. A aplicação continuada dos índices referidos permitirá a sua melhoria e avaliação positiva, contudo, em princípio terá prazos, não será sempre precisa a continuação de avaliação das instituições públicas.

Ainda em Espanha, a *Fundación Ciudadana Civio* é uma organização sem fins lucrativos que trabalha para uma maior transparência e acesso livre de todos os cidadãos e organizações a dados públicos. Um dos seus projetos é a ferramenta “*donde van mis impuestos*”², que analisa os dados publicados pelo Ministério das Finanças e da Administração Pública. Trabalha com os dados publicados do Orçamento Geral do Estado (*Presupuestos Generales del Estado* – PEG), mostrando quanto dinheiro gasta a Administração Geral do Estado e a Segurança Social, e de que forma o gastam.

² <http://dondevanmisimpuestos.es/resumen>

O seu objetivo é promover a transparência da gestão pública e a responsabilização das instituições, fornecendo informações de como o dinheiro dos contribuintes é gerido, de forma, a melhorar a capacitação e participação do cidadão. Para obter informações mais completas referem deveria mostrar-se não só o orçamento, mas também a sua execução, o que ainda não foi possível, pois o Ministério publica dados em PDF com muito menos detalhe e estruturados de uma forma que impede o cruzamento de dados com o orçamento. Contudo, estão a trabalhar para que essa publicação seja feita com detalhe.

Em Portugal, a Transparência e Integridade, Associação Cívica (TIAC) desenvolveu o Índice de Transparência Municipal (ITM), para se aferir o nível de transparência de cada município, a partir, da análise do volume e tipo de informação sobre a estrutura, funcionamento e gestão municipais. O seu principal objetivo é dar a conhecer o grau de transparência das Câmaras Municipais, através da divulgação nos seus *websites*. Pretende ainda incentivar os municípios a melhorarem as suas ferramentas de comunicação e interação com os cidadãos. O ITM desenvolvido com base em estudos e índices desenvolvidos noutros países (nomeadamente o ITA – Espanha) e com base na experiência de um conjunto de *stakeholders* e peritos na área de administração local é composto por 76 indicadores com 7 dimensões:

- Informação sobre a Organização, Composição Social e Funcionamento do Município (18 indicadores);
- Planos e Planeamento (13 indicadores);
- Impostos, Taxas, Tarifas, Preços e Regulamentos (5 indicadores);
- Relação com a Sociedade (8 indicadores);
- Transparência na Contratação Pública (10 indicadores);
- Transparência Económico-Financeira (12 indicadores);
- Transparência na Área do Urbanismo (10 indicadores);

Para pontuar o desempenho de cada município em cada dimensão utilizam uma escala com pontuação até 100 pontos, onde se classifica o desempenho em “Bom” (mínimo 64 a 100 pontos), “Aceitável” (mínimo 36 a 57 pontos) ou “Insuficiente” (de 0 a 29 pontos).

O grupo de trabalhos adotou pesos diferentes para cada dimensão, ou seja, um município com “Bom” na dimensão F e “Aceitável” nas restantes dimensões, não quer dizer que seja mais transparente que um município com “Bom” desempenho na dimensão G e “Aceitável” nas restantes.

Dentro das dimensões que são analisadas pelo Índice de Transparência Municipal, não podemos deixar de reparar que nenhuma das dimensões tem por base a contabilidade analítica/de gestão, cuja informação deve ser divulgada a utilizadores internos, mas também a utilizadores externos, o que se torna crucial para uma administração pública responsável pela prestação de contas.

Foi em 2013 que a TIAC implementou pela primeira vez o ITM nos municípios portugueses. Nesse primeiro ano nenhum dos municípios portugueses ultrapassou a linha de “Bom desempenho” (64 pontos), sendo que a maioria, não atingiu o patamar de “Aceitável” (36 pontos). De 2013 a 2016 verifica-se que os níveis de desempenho das autarquias em geral melhorou. Em 2016 cerca de 30% das autarquias teve “Bom desempenho”. Entre os dez melhores níveis de desempenho, estão as autarquias de Alfândega da Fé, Carregal do Sal, Águeda, Arcos de Valdevez, Vila Nova de Cerveira, Pombal, Vila Pouca de Aguiar, Ponte da Barca, Valongo e Cartaxo.

Constata-se que, em Portugal, a partir dos anos 90 iniciaram-se várias reformas que permitiram a introdução da contabilidade expressa no regime do acréscimo, a transparência das contas públicas, a melhoria da prestação de serviços públicos e a promoção da *accountability*. Posto isto, achamos que os conceitos apresentados neste capítulo são de extrema importância para a gestão das administrações públicas. Por outro lado, a contabilidade também potencia a *accountability*. No próximo capítulo analisaremos as reformas no que diz respeito à contabilidade pública em Portugal.

Capítulo II – O SNC-AP e a Contabilidade de Gestão

A contabilidade pública em Portugal tem sofrido diversas mudanças, encontrando-se em desenvolvimento por diversas razões: a globalização, a internacionalização, a harmonização e normalização contabilística. Neste capítulo pretende-se fazer uma breve alusão à evolução da contabilidade pública em Portugal, caracterizar o novo normativo e, em particular, destacar a norma que se dedica à área da contabilidade de gestão, uma área da contabilidade pública ainda não implementada por grande parte das entidades públicas.

2.1 Antecedentes do SNC – AP

A contabilidade pública constitui um assunto de grande interesse para os estudantes e profissionais de contabilidade. Neste sentido, é nos conveniente analisar a evolução da Contabilidade Pública em Portugal, antes e depois da Reforma Administrativa e Financeira do Estado (RAFE) (Marques, 2003).

Em 1910, é proclamada a República, nesta altura foram aprovadas diversas leis, estabelecendo-se princípios e regras para a contabilidade pública a fim de alcançar alguma homogeneidade e elevar a contabilidade pública em Portugal, ao nível dos países europeus mais desenvolvidos. Até então, a contabilidade pública, caracterizava-se por uma contabilidade meramente orçamental e continuou a processar-se pelo método unigráfico (partidas simples).

Durante o período de governação do Salazar, a Contabilidade Pública sofreu importantes desenvolvimentos que ainda hoje marcam a estrutura do modelo de contabilidade orçamental do sector público (Caiado, Carvalho, Silveira & Simões, 2017).

A revolução de 25 de Abril de 1974 pôs fim ao regime político da ditadura para a democracia, tendo resultado em profundas alterações no setor público português. Apesar disso, a contabilidade pública manteve o mesmo objetivo, exceto quanto ao nível de exigência de informação divulgada nas demonstrações financeiras.

Com a entrada de Portugal para a União Europeia, em 1986, previa-se uma reforma da contabilidade pública portuguesa semelhante à dos países mais desenvolvidos, contudo, não existiram alterações no imediato na contabilidade pública.

Em 1989, verificou-se um impulsionamento da contabilidade do setor privado, com a alteração do Plano Oficial de Contabilidade (POC), aprovado pelo Decreto-lei n.º410/89, de 21 de Novembro, da necessidade de adaptação da legislação nacional à comunitária (Santos & Saraiva, 2016).

Nos anos 90, iniciou-se um processo de reforma da Administração Pública, com o intuito de alterar o sistema português de contabilidade pública em vigor, aproximando-o ao sistema de contabilidade utilizado pelo setor privado. Foram publicados diversos diplomas, cujo início teve lugar com a publicação da Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública, que estabelece as bases contabilísticas e os regimes aplicáveis à administração financeira do Estado. Seguiram-se-lhe a Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro – Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado, que define as regras referentes ao orçamento do Estado, a responsabilidade orçamental e prevê a criação de uma nova conta geral do Estado.

Decorridos dois anos e cinco meses é publicado o Decreto-lei n.º 155/92, de 28 de Julho – Regime de Administração Financeira do Estado, de especial relevância, pois substitui 30 diplomas fundamentais, que vão desde a 3ª Carta de Lei de 1908 (Marques, 2003). Este diploma define as regras do novo regime da Administração Financeira do Estado:

- Permitiu a introdução da contabilidade de compromissos (registo de encargos e obrigações);
- Estrutura uma nova contabilidade de caixa (registo de saídas e entradas de dinheiro);
- Os contratos celebrados e, por sua vez, o seu cabimento passam a ter registo obrigatório;
- Atribui maior importância à contabilidade analítica, indispensável para a gestão orçamental e controlo de resultados;
- Deve ser utilizado um sistema de contabilidade que se enquadre no Plano Oficial de Contabilidade pelos serviços e organismos autónomos.

Dada a publicação destes diplomas reuniram-se as condições que vieram permitir a introdução de novos sistemas contabilísticos nas diferentes entidades públicas, e que permitiu a criação do Plano Oficial de Contabilidade Pública³, aprovado em 1997.

³ Decreto-lei n.º 232/97, de 3 de Setembro

Com a aprovação deste normativo, adequado para uma Administração Pública moderna, pretendia-se aumentar a quantidade e qualidade de informação contabilística, permitir a comparabilidade e a consolidação das contas públicas ao harmonizar os sistemas contabilísticos, integrar a contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, pelo método digráfico (Caiado et al., 2017).

De setembro de 1997 até dezembro de 2016 este normativo apresentou-se como um marco concetual da contabilidade pública. No entanto, com o afastamento do POCP bem como dos seus planos setoriais, o Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais⁴, o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde⁵, o Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação⁶ e o Plano Oficial de Contabilidade do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social⁷, do SNC, bem como das normas internacionais de contabilidade, ficou desatualizada a contabilidade do setor público.

O POCP, baseado mais em regras do que em princípios, encontrava-se desatualizado, fragmentado e inconsistente. Ainda que tenha colmatado lacunas existentes na contabilidade pública, e obrigando à implementação de um sistema integrado de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica (Teixeira, 2016).

Como reconhecido no preâmbulo do Decreto-lei n.º 192/2015⁸, de 11 de Setembro, o POCP caracterizava-se pela sua fragmentação e inconsistência. Os diferentes planos contabilísticos para cada setor e a ausência de demonstrações orçamentais e financeiras consolidadas faz com que não se alcance uma imagem verdadeira e apropriada (Teixeira, 2016). Esta necessidade de mudança conduziu à conceção do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (Gonçalves, 2016). Inicialmente, a sua entrada em vigor seria no início de 2017, contudo, com a publicação do Decreto-lei n.º 85/2016, de 21 de Dezembro, a adoção do SNC-AP foi prorrogado por um ano, sendo aplicável a partir de 1 de Janeiro de 2018 para as entidades do regime geral e regimes simplificados.

⁴ Decreto-lei n.º 54-A/99 – POCAL

⁵ Portaria n.º 898/2000 – POCMS

⁶ Portaria n.º 794/2000 – POC – Educação

⁷ Decreto-lei n.º 12/2002 – POCISSSS

⁸ Procede à quinta alteração ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de Agosto, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.os 66-B/2012, de 31 de dezembro e 83-C/2013, de 31 de dezembro.

Esta renovação será capaz de mudanças positivas ao nível da transparência e responsabilização pela prestação de contas e tomada de decisões (Gomes, 2014; Gonçalves, 2016; Silva, Rodrigues & Guerreiro, 2016).

O novo normativo é consistente com o Sistema de Normalização Contabilístico e com as Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS) permitindo implementar a base do acréscimo na contabilidade e relato financeiro das administrações públicas, uniformiza procedimentos e aumenta a fiabilidade da consolidação de contas.

O artigo 3.º do Decreto-lei n.º 192/2015 refere que o SNC-AP aplica-se a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, e ao subsector da Segurança Social. Aplica-se, ainda às entidades públicas reclassificadas.

As entidades de menor dimensão e risco orçamental podem beneficiar de um regime simplificado de contabilidade, regime estabelecido pela Portaria n.º 218/2016 de 9 de Agosto, que contempla dois grupos: as pequenas entidades e as microentidades.

O Decreto-lei n.º 192/2015, para além do diploma legal, integra os seguintes anexos:

- Anexo I – Estrutura concetual da informação financeira;
- Anexo II – Normas de contabilidade pública;
- Anexo III – Plano de contas multidimensional.

O SNC-AP parte de uma estrutura concetual que define os conceitos que estão presentes no desenvolvimento das normas de contabilidade pública, para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras e outros relatórios financeiros. A estrutura concetual parte de uma visão económico-financeira, tendo por base o regime do acréscimo.

As normas de contabilidade pública definem os conceitos relevantes, as políticas contabilísticas, assim como, os aspetos associados ao reconhecimento e mensuração. A NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental e a NCP 27 – Contabilidade de Gestão, não decorrem da aplicação da estrutura concetual, visam satisfazer necessidades de informação distintas das satisfeitas pelas demonstrações financeiras de finalidade geral.

O plano de contas multidimensional assegura a ligação entre a classificação ao nível da dimensão financeira e a dimensão orçamental.

O SNC-AP conforme nos indica o artigo 6.º do Decreto-lei n.º 192/2015 permite o cumprimento de objetivos de gestão, de análise, de controlo e de informação, tais como:

- “a) Evidencia a execução orçamental e o respetivo desempenho face aos objetivos da política orçamental;
- b) Permite uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e das respetivas alterações, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de determinada entidade;
- c) Proporciona informação para a determinação dos gastos dos serviços públicos;
- d) Proporciona informação para a elaboração de todo o tipo de contas, demonstrações e documentos que tenham de ser enviados à Assembleia da República, ao Tribunal de Contas e às demais entidades de controlo e supervisão;
- e) Proporciona informação para a preparação das contas de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais;
- f) Permite o controlo financeiro, de legalidade, de economia, de eficiência e de eficácia dos gastos públicos;
- g) Proporciona informação útil para efeitos de tomada de decisões de gestão.”

O artigo 4º do Decreto-lei n.º 192/2015, que aprovou o SNC-AP, especifica, que este contempla diversos subsistemas de contabilidade, subsistemas de contabilidade orçamental, de contabilidade financeira e de contabilidade de gestão, assim como o anterior normativo. A entrada em vigor, do SNC-AP vai obrigar as Administrações Públicas à introdução da contabilidade de gestão. Um dos principais objetivos da reforma da contabilidade pública que teve início nos anos 90 e que originou a publicação do POCP, era também, a introdução da contabilidade de gestão.

Em seguida, abordaremos a NCP 27 - Contabilidade de Gestão, detalhando o conteúdo desta norma, dado ser como já referido, de aplicação obrigatória por via legislativa nas entidades públicas.

2.2 A Norma de Contabilidade Pública n.º 27

Como referido anteriormente, o SNC-AP inclui, em anexo e como parte integrante, a norma de contabilidade pública n.º 27, a qual incide sobre a contabilidade de gestão. O objetivo desta norma é o de “estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas” (NCP 27, ponto 1).

Ao contrário do que acontece no setor empresarial, em que a informação provinda da contabilidade de gestão se divulga essencialmente no interior das organizações, nas administrações públicas muita da informação com origem na contabilidade de gestão deve constar dos documentos de prestação de contas, ou seja, a informação deve ser divulgada a utilizadores internos e externos, a fim de apoiar os processos internos de gestão pública e contribuir para a responsabilização pela prestação de contas.

A NCP 27 está estruturada em seis partes, apresentando os objetivos a atingir com a introdução da norma, define o âmbito da utilização da contabilidade de gestão e o tipo de informação que deve proporcionar, apresenta as características qualitativas da informação, os critérios de afetação e imputação dos custos indiretos, onde como iremos ver, nos indica como metodologia mais adequada o sistema baseado nas atividades e, ainda, as divulgações a efetuar, onde refere as informações genéricas e específicas dos subsetores (educação, saúde e autarquias locais) que devem constar dos documentos de prestação de contas.

A referida norma apresenta as linhas orientadoras para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão, destinado a produzir informação sobre custos e eventualmente sobre rendimentos e resultados para as necessidades de informação, no processo de elaboração de orçamentos, funções de planeamento e controlo, na determinação de preços, taxas e tarifas, no apuramento dos custos de produção, na justificação económica de decisões e na mensuração e avaliação de desempenho de programas.

A NCP 27 prevê a utilização de um dos seguintes sistemas de custeio: sistema de custeio total, sistema de custeio variável, sistema de custeio direto, sistema de custeio racional e custo padrão, os quais já são utilizados na contabilidade de gestão do setor empresarial.

Devemos ter em conta as definições de custos fixos e de custos variáveis, pois os sistemas de custeio têm por base esta distinção. Esta distinção é feita de acordo com a variação do custo em relação ao volume de produção, admitindo-se um período fixo. O custo é determinado como variável, se o total variar em proporção direta ao volume de produção. Um custo é denominado fixo quando o seu total não varia com o volume de produção (Ferreira, 2007).

De acordo com o ponto 3.2 da NCP 27, o sistema de custeio total é “um sistema que imputa aos produtos ou atividades finais todos os gastos diretos e indiretos, com exceção dos gastos não recorrentes”, portanto, os gastos de produção dos produtos ou serviços são considerados quer sejam custos fixos ou variáveis.

O sistema de custeio variável, de acordo com o ponto referido, é um “sistema que imputa aos produtos ou atividades finais apenas os gastos variáveis, ou seja, não são incorporados nos produtos, serviços ou atividades os gastos fixos e os gastos não recorrentes”, assim, neste sistema apenas são considerados os custos variáveis.

O sistema de custeio direto, de acordo com o mesmo ponto da norma é o “sistema que imputa aos produtos ou atividades finais apenas os gastos diretos, ou seja, não incorpora nos produtos, serviços ou atividades os gastos indiretos”. Os custos diretos são os que se identificam especificamente com as linhas de produção ou prestação de um serviço através dos registos de materiais e análise de tempos de trabalho. Enquanto os custos indiretos representam recursos adquiridos, cujo consumo não pode ser diretamente imputado aos produtos individuais porque são partilhados, por mais que um produto ou serviço (Innes & Mitchell, 2005).

Ainda de acordo com o mesmo ponto, é definido o sistema de custeio racional como o “sistema que imputa aos produtos ou atividades finais os gastos totais deduzidos dos gastos de subactividade”.

Custo padrão é um “método de custeio que atribui os gastos a objetos de custo com base em estimativas razoáveis ou estudos de custo e por meio de valores orçamentados em vez de se basear nos gastos reais suportados. Além disso, corresponde ainda ao custo previsto de prestar um serviço ou produzir uma unidade de saída, ou um custo pré-determinado para ser atribuído aos serviços prestados ou aos produtos produzidos”, de acordo com o ponto referido. Ao contrário dos sistemas de custeio anteriores, que baseiam-se em custos já determinados, o custo padrão utiliza estimativas permitindo saber quanto um produto deveria custar e quanto custa de facto.

Quanto aos critérios de afetação, estes “...visam repartir os gastos indiretos que são comuns a dois ou mais objetos de custo”, de acordo com o ponto 10 da parte 5 da NCP 27.

A norma dedicada à contabilidade de gestão permite a imputação dos gastos indiretos aos objetos de custo com base em critérios de imputação de base única ou de base múltipla. Contudo, aconselha a utilização de critérios de imputação de base múltipla, dado o maior grau de fiabilidade e rigor da informação. Desta forma, a norma aconselha o método das secções homogéneas ou o método de custeio baseado nas atividades.

O ponto 21 da norma refere que o sistema ABC é o mais adequado para a realidade das entidades públicas cujos serviços estão focados nos cidadãos/utentes e nas suas necessidades, em que os gastos indiretos constituem grande parte dos serviços.

Recomenda a utilização do sistema ABC no seu ponto 25, justificando esta opção no ponto 26:

“(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.”

Martins e Mota (2016) assinalam como indevida a apresentação pela NCP 27 do ABC como um sistema de custeio, no seu ponto 19 da parte 5. Estes autores explicam que, o método ABC não é um sistema de custeio, assim como, também não é o método das secções homogéneas. Tratam-se de métodos de apuramento de custos que podem operar em diferentes sistemas de custeio.

O custeio baseado nas atividades é uma metodologia de organização de custos por segmentos, imputando os custos dos recursos às atividades realizadas e a partir destas, aos segmentos de análise, como garante de maior qualidade e fiabilidade da informação de gestão (Rodrigues & Simões, 2009).

“O ABC não é somente um método de cálculo do custo de produção, mas sim um método de controlo de gestão. Este fornece informação contabilística relevante e fundamental para a reflexão sobre o posicionamento concorrencial da empresa” (Canha, 2007, p. 52).

O sistema de custeio baseado em atividades foi divulgado particularmente na segunda metade da década de 80 e pressupõe um maior cuidado na gestão dos recursos e das atividades, ultrapassando distorções provocadas pela tradicional absorção de custos (Rodrigues & Simões, 2009).

A preocupação com a gestão dos custos indiretos, em 1984, foi causada pela perda de competitividade das empresas americanas face às empresas japonesas e em face, do crescimento destes custos. No novo ambiente competitivo, era necessário rever os sistemas de apuramento de custos e gestão tradicionais adotados por não fornecerem informações de gestão relevantes (Kaplan, 1984).

Foi na General Electric, uma empresa americana que surgiu o custeio baseado nas atividades, quando os seus profissionais se depararam com a problemática de repartir os gastos indiretos ou gastos gerais de fabrico perante a inexistência de elementos relativos à base de repartição (Caiado, 2011).

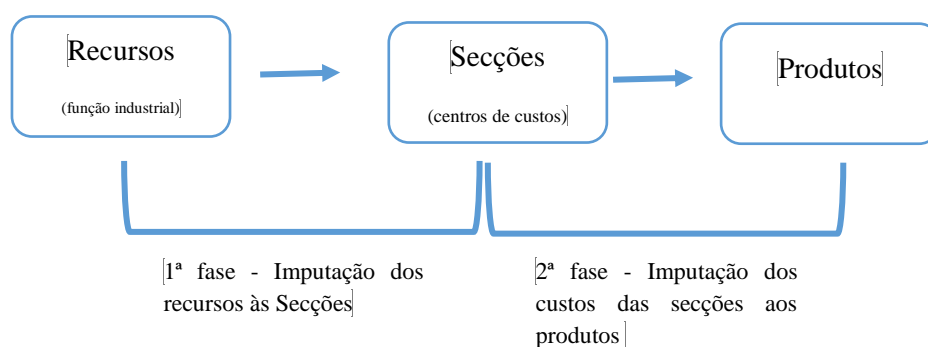
Percebe-se que não existe unanimidade quanto aos criadores do ABC, contudo, uma das influências para o desenvolvimento da contabilidade de gestão foi a publicação da obra de Johnson e Kaplan, em 1987. Esta obra argumentava o desenvolvimento da contabilidade de gestão, foi portanto, uma preparação para o lançamento do ABC (Jones & Dugdale, 2002).

O sistema ABC tem uma perspetiva horizontal dos custos, procurando conhecer os custos das atividades realizadas. Os sistemas tradicionais têm uma perspetiva vertical dos custos, na maior parte dos casos, visam apurar os custos por cada divisão, departamento, secção, etc., para proceder à sua repartição pelos produtos ou serviços (Rodrigues & Simões, 2009). Estes autores dizem-nos ainda que, nos sistemas tradicionais, o objetivo é determinar quanto se “gasta” em cada uma das áreas funcionais, de modo, a identificar o preço mínimo de

venda. O ABC visa saber os resultados “do que se faz”, sendo, a margem de venda dependente de como são executadas as atividades.

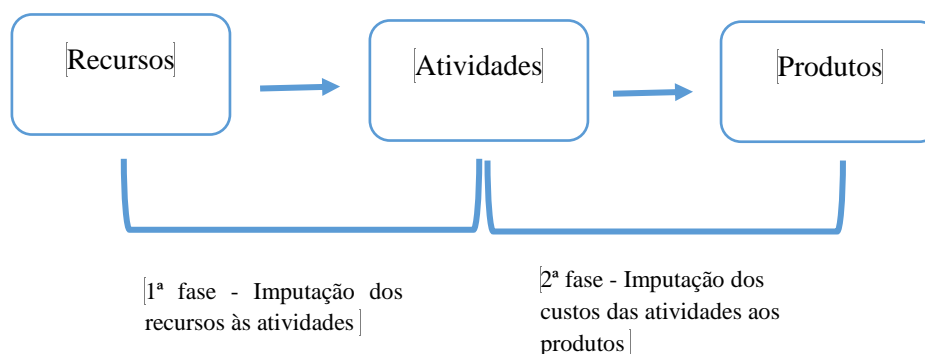
Os sistemas tradicionais têm uma visão monodimensional, partem do princípio que são os produtos que consomem recursos, originando a definição de múltiplos critérios de repartição de custos que provocam distorções, podendo levar a decisões que não convergem com os interesses financeiros. O sistema ABC tem uma visão multidimensional, o pressuposto básico do ABC é que as atividades consomem os custos e não os produtos/serviços. Os gastos das atividades são afetos aos produtos/serviços em função da utilização (Caiado, 2011). Contudo, à semelhança dos sistemas de custos tradicionais, o ABC segue duas etapas.

Figura 2 - Afetação tradicional dos custos



Fonte: Adaptado Carvalho & Major (2009)

Figura 3 - Afetação dos custos pelo método ABC



Fonte: Adaptado Carvalho & Major (2009)

Na primeira fase, no método ABC são afetos os custos às atividades, tendo em conta, o seu consumo de recursos, expressos pelos *cost drivers* de recursos. Na segunda fase, os custos das atividades são afetos aos *outputs* (produtos, clientes, canais, etc.), através dos *cost*

drivers das atividades, tendo por base o respetivo consumo destas (Innes & Mitchell, 2005). O custo do produto corresponderá ao somatório, das suas atividades. Os *cost drivers* dos recursos e os *cost drivers* das atividades permitem atribuir os custos em cada uma das fases.

De idêntica maneira, o método das secções homogéneas na primeira fase, procede à imputação dos recursos associados à função industrial das empresas às secções industriais e de aprovisionamento. Na segunda fase, faz-se a distribuição dos custos de funcionamento das secções pelos produtos.

Comparando estes dois métodos, tendo em conta as diferenças já referidas entre os métodos clássicos e o método ABC, verificamos que no ABC as secções são substituídas por atividades. O conceito de atividade é um avanço concetual, mostrando que são estas as causadoras de custos e não os produtos. As atividades permitem uma maior homogeneidade dos custos do que as secções, sendo menos agregadas (Carvalho & Major, 2009).

As bases de imputação baseadas no volume de produção e vendas no método das secções homogéneas são substituídas por *cost drivers* no ABC, relevante na segunda fase, pois na primeira fase, não existem diferenças.

Nos sistemas tradicionais dada a ligação com a Contabilidade Financeira, apenas se imputam custos industriais, no ABC imputam-se os custos industriais e não industriais. Assim, verificamos que muitas são as vantagens do ABC em comparação com outros métodos. De facto, o que também se conclui pela literatura é que os métodos tradicionais foram desenhados em épocas anteriores, onde a mão-de-obra e os materiais diretos correspondiam a grande parte dos custos. Com a crise dos sistemas de custos e dos sistemas de controlo de gestão, era necessário que as empresas se adaptassem, dada a agressividade da concorrência, num processo que acrescente cada vez mais valor para o cliente.

Ferreira (2007) refere que o custeio baseado em atividades dá-nos informação correta do custo dos produtos, sobretudo nos casos de grande diversidade e com grandes custos indiretos. Este autor resume as suas vantagens, como se pode observar no quadro 1.

Quadro 1 - As vantagens do custeio baseado nas atividades

Ferramenta para controle e gestão no processo produtivo.	Ferramenta para estimar os custos de novos produtos.
Mais precisão no custeio.	Ferramenta para o <i>pricing</i> .
Evidencia os fatores causadores de custo.	Apoio à decisão estratégica.
Dá importância às relações de causalidade.	Informação para a gestão das atividades.
Apoia as decisões <i>make or buy</i> .	Considera diversos objetos de custo.

Fonte: Adaptado Ferreira (2007)

Este sistema permite, assim, apresentar informações relevantes como a redução de custos de atividades, a eliminação de atividades e custos associados de forma racional, o conhecimento dos custos das atividades e as relações de causa e efeitos de custos, como referido na NCP 27.

O custeio baseado nas atividades, não separa os custos fixos, apropriando-os aos bens e serviços. Alguns autores dizem ser fundamental a distinção dos custos fixos e custos variáveis, uma vez que, são os variáveis, os mais relevantes na tomada de decisão (Ferreira, 2007). Este autor, quanto a isto, diz-nos que diferentes decisões requerem diferentes informações de custos, sendo que os custos fixos para um tipo de decisão podem não o ser para outras. Esta evidência, de ambos os custos ajudará assim os gestores a tomar melhores decisões, podendo obter alternativas para outras funções que necessitam desses dados.

A implementação do ABC também apresenta problemas, Anderson e Kaplan (2008) citam os seguintes:

- as entrevistas e a recolha de dados são processos demorados e dispendiosos;
- os dados utilizados são subjetivos e de difícil validação;
- o armazenamento, o processamento e a apresentação dos dados são dispendiosos;
- não fornece uma visão integrada das oportunidades de lucro de todo o âmbito da empresa;
- não é adaptável facilmente a novos contextos;
- incorre em erro teórico, ao ignorar a possibilidade de capacidade ociosa.

A NCP 27, no seu ponto 20 refere que a implementação do ABC requer as cinco seguintes etapas:

- (a) Identificação das atividades (principais e auxiliares) realizadas pela entidade e que consomem recursos;
- (b) Atribuir os custos às atividades;
- (c) Identificar os indutores de custo mais indicados para cada atividade que devem ser utilizados para imputar os gastos das atividades ao objeto de custo;
- (d) Calcular o custo unitário de cada indutor de custo;
- (e) Atribuir os custos das atividades aos bens e serviços.

Na implementação do ABC devemos em primeiro identificar as atividades da organização. O responsável da contabilidade analítica deve descobrir as atividades que originam gastos indiretos. Posteriormente, teremos que atribuir os gastos dos recursos consumidos às diversas atividades, pois, se alguns destes recursos são de alguma atividade específica, outros são de natureza indireta, fazendo parte de várias atividades. Devem ser utilizados os *cost drivers*, para atribuir os gastos das atividades aos produtos/serviços. Por último, atribuir os gastos aos objetos, sendo que a imputação dos gastos das atividades aos produtos, deve ser feita com base no consumo destes (Caiado, 2011).

Relativamente às divulgações a efetuar, no ponto 30 da parte 6 da NCP 27, é referido que deve ser divulgada “informação sobre a avaliação de desempenho e avaliação por programas, sobre os custos tendo por base a informação disponibilizada pelo sistema de contabilidade e custos e de gestão” nos documentos de prestação de contas. Indica os mapas que devem ser fornecidos por cada subsector, no ponto 35 para o subsector do ensino, no ponto 36 para o subsector da saúde e no ponto 37 para as autarquias locais. No caso específico das autarquias locais, devem ser obtidos mapas de informação dos custos diretos e indiretos, por cada bem produzido ou serviço prestado, por cada função, unidade, departamento ou atividade, e ainda, por cada bem ou serviço, se praticado um preço ou cobrada uma taxa, indicando os rendimentos e resultados económicos.

Apresentadas as especificidades sobre a NCP 27 – Contabilidade de Gestão, abordaremos em seguida as perspetivas de implementação da contabilidade de gestão, assente na referida norma, parte integrante do novo normativo. Pois, sabendo que a introdução da contabilidade

de gestão é de aplicação obrigatória há mais de dezanove anos, a sua implementação tem vindo a ser adiada.

2.3 Perspetivas de implementação da NCP 27

A Contabilidade de Gestão tem visto a sua implementação ser adiada, ou seja, não cumpre os requisitos legais de implementação e divulgação. “A contabilidade de gestão permite avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos”, artigo 4.º n.º4 do Decreto-lei n.º 192/2015.

A mudança não parece ser fácil pois as organizações tendem a resistir ao novo. É necessário que se exija a aplicação das mudanças na Administração Pública, a fim de que a transparência se torne uma realidade.

Costa e Carvalho (2006) verificaram através de um inquérito realizado por questionário, no âmbito do POCAL, com uma taxa de resposta de 43% a 93 instituições, que apenas, 40% das entidades têm um sistema de custos, contudo não implementavam totalmente a contabilidade de custos. As restantes instituições (60%) não implementavam, apresentando as suas razões pela falta de formação de pessoal e escassez de recursos humanos.

No estudo de Picoito (2008) efetuado no Hospital de Setúbal, verificou-se que os custos das amortizações e os custos com pessoal não são reais, e ainda, que os medicamentos fornecidos pela farmácia hospitalar não são considerados no centro de custo respetivo. Para o processo de tomada de decisão, apesar de existirem informações provenientes da contabilidade analítica para reportar a informação exigida pela Administração Central do Sistema de Saúde, estas informações não eram utilizadas pelos médicos.

Teixeira (2009) verificou no seu estudo, através de um inquérito, com uma taxa de resposta de 41%, às instituições de ensino superior público, que a contabilidade analítica é o sistema contabilístico menos implementado, tendo um nível de implementação de 25%, e que, 73,3% destes 25%, apenas imputavam os custos diretos às atividades e, apenas uma instituição afirmava apresentar nos anexos às demonstrações financeiras os mapas obrigatórios.

Teixeira, Teixeira, Pardal e Mata (2012), realizaram um estudo através de inquérito sobre o desempenho e sobre a informação divulgada nos relatórios de gestão dos municípios do distrito de Setúbal. Quanto à utilização da informação contabilística para apoiar a gestão,

verificaram que os indicadores cujo cálculo se suportam na contabilidade analítica foram menos selecionados que os de natureza orçamental e económico-financeiro. O indicador mais relevante, relativamente à contabilidade de custos foi “Custo total por bens e serviços prestados”, selecionado quatro vezes, enquanto os mapas de controlo orçamental da despesa e da receita foram selecionados sete vezes.

Mendes (2015) apresentou um estudo de caso realizado numa instituição de ensino superior público, onde constatou que os sistemas contabilísticos de contabilidade orçamental e patrimonial são utilizados para apoiar a gestão, cumprindo assim os requisitos legais. Contudo, a contabilidade analítica não estava implementada.

Carvalho, Costa e Macedo (2008) realizaram um estudo a 62 municípios, 41 universidades, institutos e escolas de ensino superior e a 33 hospitais. Através do estudo efetuado, verificaram que 100% dos hospitais já tinham iniciado o processo de implementação da contabilidade de custos, no caso do ensino superior 95,1% já implementavam, contudo, 51,6% dos municípios ainda não implementavam este sistema.

Estes autores, verificaram que a maioria dos hospitais já têm o sistema totalmente implementado, devido ao facto, do primeiro PCAH, ter sido aprovado em 1996 e à necessidade de sustentabilidade financeira deste sector, 71,8% das 39 entidades de ensino superior encontravam-se numa fase inicial, ou seja, apenas faziam a imputação dos custos diretos aos objetos de custos, 20,5% encontravam-se numa fase intermédia, uma vez que imputavam os custos diretos na totalidade e alguns custos indiretos. Quanto aos municípios, 80% dos inquiridos afirmaram que este sistema está a funcionar, ainda, numa fase embrionária.

O principal motivo para a não implementação que as entidades deste estudo apresentaram está relacionado com o facto dos documentos produzidos por este sistema não fazerem parte do conjunto de informação exigível pelo tribunal de contas, sendo que tanto os municípios como as entidades de ensino superior, 75% assinalaram este motivo. O segundo motivo, que mais contribuiu, foram as dificuldades na escolha das bases de repartição para imputação dos custos indiretos, tendo 62,5% das entidades de ensino superior e, 74,2% dos municípios apontado este motivo.

Para além destes motivos, segue-se a falta de recursos humanos, e a menor prioridade no aperfeiçoamento atribuído à contabilidade Analítica por comparação com a contabilidade

Orçamental e Patrimonial. A falta de tempo e a falta de “vontade política” também foram motivos apresentados. No entanto, constataram que 53% dos inquiridos das entidades de ensino superior e dos municípios consideravam este sistema útil, nos hospitais 88% reconhece a sua utilidade. Em conclusão, o maior obstáculo à implementação deste sistema deriva da dificuldade em repartir os custos indiretos.

Araújo (2005) efetuou um estudo sobre a implementação do POCP e dos planos setoriais, através de questionários realizados. No que respeita à contabilidade analítica, 74% das entidades do setor da saúde implementavam (num total de 50 respostas), 38,2% das entidades do setor da educação já implementavam (num total de 89 respostas) e quanto aos serviços que utilizavam o POCP apenas 28,3% implementavam a contabilidade analítica (num total de 60 respostas). O autor explica que o motivo dos setores da saúde e da educação estarem mais avançados, pode dever-se aos programas informáticos de elevada qualidade existentes para estes setores e na maior exigência de controlo de centros de custos. Os serviços que aplicam o POCP, de distintas áreas de atividade, não têm um sistema informático de contabilidade único com a qualidade e requisitos que vão ao encontro das suas necessidades. Em conclusão, o autor considera que a contabilidade analítica é ainda, um trabalho por fazer ou acabar.

No estudo empírico de Gomes, Carvalho e Fernandes (2009) efetuado a todos os municípios portugueses (308 municípios) através de um inquérito, concluíram que 48% dos municípios que responderam que implementavam o sistema de contabilidade de custos (no total de 60 municípios), ainda se encontravam num nível moderado. Existe ainda, evidência estatística que correlaciona a sua adoção com a dimensão do município, a independência financeira e o nível de competitividade política.

Nos estudos de Teixeira (2009), Mendes (2015) e Carvalho et al., (2008) quanto ao nível de importância atribuída à informação contabilística, verificou-se que o cumprimento da legalidade se sobrepõe ao facto desta informação apoiar a gestão ou à avaliação do desempenho.

Pelos estudos analisados, confirma-se que a contabilidade de gestão apresenta, de facto, um atraso na sua implementação. Os principais motivos são a falta de formação de pessoal, escassez de recursos humanos, a não exigência por parte das autoridades de controlo do cumprimento da lei e a dificuldade por parte das entidades, na escolha das bases de repartição para imputação dos custos indiretos.

As dificuldades de implementação da contabilidade de gestão estão associadas em grande medida à falta de recursos humanos e técnicos adequados, já que os contabilistas se encontram mal preparados. A solução passa pela formação, o que já tem vindo a acontecer, aquando da publicação do SNC-AP, formações levadas a cabo pela Ordem dos Contabilistas Certificados, formações essas aos contabilistas públicos, assim como, formações às entidades-piloto em regime de teste durante os anos de 2016 e 2017. A Comissão de Normalização Contabilística disponibilizou também um manual de apoio, o “Manual de implementação do SNC-AP”. De facto, a formação é necessária, assim como foi o caso no setor empresarial, aquando da transição do POC para o SNC. É de referir que, o legislador instituiu a categoria de contabilista público, nos termos do artigo 8.º do Decreto-lei n.º 192/2015, como titular que assegura a regularidade técnica na prestação de contas dos serviços e organismos e na execução da contabilidade pública. Segundo Antão & Jesus (2016), é uma necessidade especial a preparação dos contabilistas certificados para a assunção das responsabilidades neste tempo de reforma das instituições.

Cabe às entidades de controlo o dever de fazer cumprir a lei, despertando, desta forma, o interesse das entidades públicas na efetiva aplicação deste sistema de contabilidade.

As grandes dificuldades apresentadas pelas entidades na escolha das bases de repartição para imputação dos custos indiretos são mais esclarecidas na NCP 27. Como se verificou anteriormente, a norma refere que podem ser utilizados critérios de afetação de base única ou múltipla. Contudo, aconselha bases de imputação múltipla, em prol de uma maior fiabilidade e rigor na informação produzida. O manual de implementação do SNC-AP, também fornece apoio, nomeadamente, na imputação dos gastos através do sistema de custeio baseado nas atividades para cada subsector.

A implementação da contabilidade de gestão obriga a reestruturações nos procedimentos administrativos de recolha e tratamento das informações internas, o que implica rotinas por parte das pessoas que prestam serviços nestas entidades. Para além dos obstáculos à mudança, há falta de preparação técnica, que deve ser corrigida com formação e permanente motivação para colaboração nestas rotinas, havendo que contar com o suporte tecnológico, que deverá ir ao encontro das particularidades de cada entidade. Para ultrapassar possíveis barreiras na implementação deveria ser obrigatório o preenchimento de indicadores de desempenho que fossem obtidos a partir dos dados da contabilidade analítica, sendo alvo de

auditoria, ou seja, a avaliação de desempenho deveria privilegiar a informação produzida pela contabilidade analítica (Caiado, 2010).

A contabilidade de gestão, como a contabilidade orçamental e patrimonial, é de aplicação obrigatória, deste modo, falta-nos perceber o que falta fazer e o porquê da contabilidade de gestão não estar implementada. Será possível através do modelo de custeio baseado nas atividades, identificar os gastos diretos de cada atividade a fim de se obter os gastos totais de cada atividade principal e perceber a influência dos gastos indiretos no custo total (Teixeira, 2016).

O SNC-AP na norma de contabilidade pública n.º 27, para além de como foi já referido aconselhar o modelo do custeio baseado nas atividades, refere também que a informação a obter e a divulgar deve ser regularmente entregue aos utilizadores internos para apoiar a gestão, e aos utilizadores externos os documentos de prestação de contas.

Em conclusão, pelos estudos analisados percebemos que as perspetivas quanto à implementação da contabilidade de gestão ainda não são as melhores, de facto, muito trabalho haverá a fazer pelas administrações públicas para a efetiva implementação da contabilidade de gestão como suporte à tomada de decisão.

Capítulo III – Metodologia

Após definido o problema e estabelecidos os objetivos da investigação que se quer realizar, fizemos a opção pela metodologia qualitativa, como iremos em seguida enunciar.

3.1 Investigação-Ação

A metodologia de investigação deve ser estipulada antecipadamente para se atingir os resultados ideais, ou seja, deve haver um planeamento. No presente estudo recorreremos à investigação qualitativa, esta pesquisa não procura analisar os dados estudados através de estatísticas. Na abordagem qualitativa está subjacente a compreensão de uma realidade particular, a auto-reflexão e a ação emancipatória (Gondim, 2002). Não parte de um plano *a priori*, pelo contrário parte de questões amplas, que se vão definindo no decorrer do desenvolvimento do estudo. Neste processo existe um contacto direto do investigador com a situação estudada (Godoy, 1995).

Este tipo de metodologia começou a aparecer a partir da segunda metade do século XIX Godoy (1995). A investigação qualitativa evidencia determinados aspetos característicos da natureza humana que os modelos quantificadores não têm facilidade de alcançar (Holanda, 2006). Existe nesta abordagem uma aproximação fundamental e intimista entre o sujeito e o objeto de estudo, isto é, esta abordagem interessa-se pelas motivações, pelas intenções, pelos projetos dos intervenientes, a partir dos quais as ações, as estruturas e as relações se tornam significativas. Adequa-se ao estudo de complexos “fenómenos, fatos e processos particulares e específicos...” (Minayo & Sanches, 1993, p. 247).

De seguida enumera-se algumas das características dos métodos qualitativos, identificadas por Bogdan e Biklen (1994):

- Os investigadores tendem a analisar a informação de uma forma indutiva;
- Tentam conhecer e experimentar o que as pessoas experimentam no seu dia-a-dia;
- A fonte direta dos dados é o ambiente natural;
- Interessam-se mais pelo processo de investigação do que pelos resultados ou produtos;
- É uma investigação descritiva, que deve resultar dos dados recolhidos, e portanto, rigorosa.

Exige-se que o investigador adote uma postura interrogativa e de permanente vigilância de confronto entre os dados recolhidos e a teoria que fundamenta a sua interpretação, ou seja, a exigência de um diálogo permanente (Ribeiro, 2008).

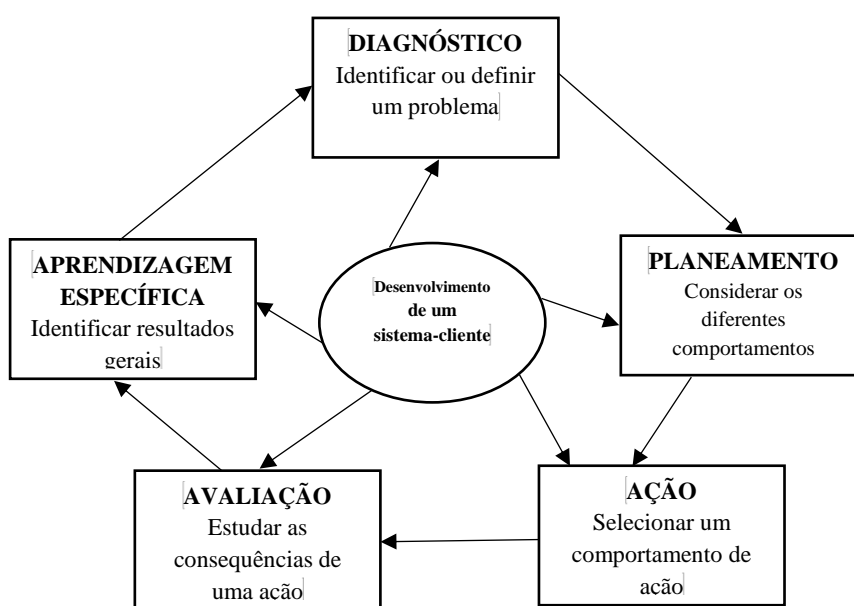
Yin (1994) identifica quatro tipologias de investigação: a experimental, a histórica, a descritiva e o estudo de caso. Este autor define o estudo de caso, como uma investigação de um fenómeno no seu contexto real, utilizando-se para isso várias fontes de dados, como entrevistas, observações, documentos e questionários.

O estudo de caso é dos métodos mais aplicados na investigação de âmbito qualitativo. Sendo o propósito desta investigação o de estudar as práticas da Câmara Municipal de Valongo ao nível da Contabilidade Analítica, o estudo de caso é o método mais apropriado.

A investigação-ação permite preencher as necessidades dos investigadores, ao fazer investigação do processo da organização, assim como, exercer uma influência na organização. Os investigadores podem usar uma abordagem crítica para atingir os seus objetivos de investigação (Vagnoni & Oppi, 2015). Este método é o que mais se adequa nesta investigação, dado que o objetivo é perceber a estrutura do modelo de contabilidade analítica atual e as alterações previstas na sequência da implementação do SNC – AP, concretamente da NCP 27.

Susman e Evered (1978) descrevem cinco fases da investigação-ação: diagnóstico, planeamento, ação, avaliação e aprendizagem específica (figura 5).

Figura 4 - Fases Investigação-Ação



Fonte: Adaptado Susman & Evered (1978)

3.2 A unidade de análise: Seleção e Apresentação

A Câmara Municipal de Valongo encontra-se em oitavo entre as melhores câmaras do Índice de Transparência Municipal de 2016, evoluindo a sua classificação de 36 pontos em 2013 para 96,29 pontos em 2016. De facto, no prefácio do manual breve de cidadania local, o presidente da Câmara de Valongo assume o compromisso de colocar o município na dianteira da formação de uma comunidade mais esclarecida e mais participativa. Através de algumas medidas procuram interagir com os cidadãos, nomeadamente, com a semana de prestação de contas, a disponibilização no *website* do Município de Valongo das Fichas de Transparência, o Boletim Municipal de Valongo, o Orçamento Participativo Jovem e a Semana Europeia da Democracia Local, inclusive com publicação do Manual Breve de Cidadania Local.

O facto da CMV já ter um sistema de contabilidade de gestão bastante desenvolvido e do executivo assumir abertamente a transparência como uma bandeira política foram as principais razões da nossa escolha da CMV como unidade de análise.

❖ O Concelho de Valongo

Procurando contextualizar a organização na qual o estudo decorreu, de seguida apresentamos uma breve caracterização do concelho de Valongo.

O Concelho de Valongo está localizado na Região Norte, é um dos 18 concelhos do distrito do Porto, integrando a sua área metropolitana. É constituído pelas freguesias de Alfena, de Ermesinde, de Valongo e de Campo e Sobrado. A sua área é de 75,12Km², com cerca de 93.827 de população residente, conforme os dados de 2015, do Instituto Nacional de Estatística-INE.

A criação do concelho de Valongo remonta a 1836 no decorrer da reforma administrativa do país, no reinado de D. Maria II. A ocupação desta região é, no entanto, anterior à romanização. A sua multiplicidade de espaços, entre o vale e a serra, a abundância de água e a riqueza do seu subsolo terão facilitado a fixação de povos desde épocas remotas.

O concelho de Valongo faz fronteira a norte com Santo Tirso, a nordeste com Paços de Ferreira, a leste com Paredes, a sudoeste com Gondomar e a oeste e noroeste com Maia. O concelho de Valongo integra a Área Metropolitana do Porto, tendo conhecido na última década um grande desenvolvimento, graças ao investimento público em infraestruturas

gerais, as acessibilidades ferroviárias e rodoviárias, a qualificação urbana e a construção de equipamentos culturais, sociais e desportivos, bem como também a vertente ambiental.

❖ O Município de Valongo

O Município de Valongo tem sede na Avenida 5 de Outubro, n.º 160, 4440-503 Valongo, num edifício composto por três pisos, onde estão instalados os principais serviços, como os executivos, técnicos e administrativos, com os seguintes contactos:

- Telefone: 224 227 900
- Fax: 224 226 130
- Endereço eletrónico: www.cm-valongo.pt
- E-mail: gabmunicipal@cm-valongo.pt

Segundo a Lei n.º169/99 de 18 de Setembro⁹, artigo n.º56:

“A câmara municipal é constituída por um presidente e por vereadores, um dos quais designado vice-presidente, e é o órgão executivo colegial do município, eleito pelos cidadãos eleitores recenseados na sua área”.

A Câmara Municipal de Valongo é constituída atualmente pelo Presidente da Câmara, por um Vice-Presidente e sete vereadores.

A autarquia, em termos de meios humanos, no final do ano de 2016 era composta por 536 contratados por tempo indeterminado, observe-se a figura 6, com a respetiva distribuição por grupos profissionais.

O total de elementos que figuram no Balanço Social difere do total efetivo de elementos da autarquia em 31 de dezembro de 2016 (619 trabalhadores), uma vez que para os cálculos estatísticos não foram incluídos os trabalhadores ausentes há mais de seis meses por razões de doença, licenças de maternidade e paternidade, licenças sem vencimento e outras.

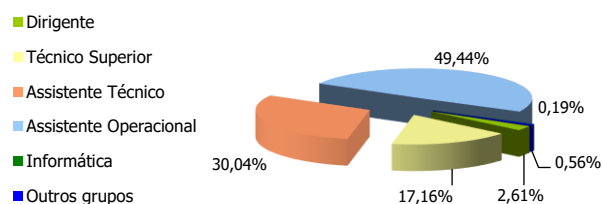
⁹ Com as alterações introduzidas pela Lei n.º 5-A/2002, de 11/01, pela Lei n.º 67/2007, de 31/12, pela Lei Orgânica n.º1/2011, de 30/1, pela Lei n.º 75/2013, de 12/09 e a mais recente Lei n.º 7-A/2016, de 30/03.

Figura 5 - Distribuição por grupos de contratados por tempo indeterminado

GRUPOS	Contrato por tempo indeterminado	%
Dirigente	14	2,61%
Técnico Superior	92	17,16%
Assistente Técnico	161	30,04%
Assistente Operacional	265	49,44%
Informática	1	0,19%
Outros grupos	3	0,56%
	536	100%

Fonte: Prestação de Contas 2016

Figura 6 - Análise gráfica da afetação por grupos profissionais



Fonte: Prestação de Contas 2016

O número total de trabalhadores efetivos em 31 de dezembro de 2016 era composto por 306 homens e 230 mulheres. As mulheres apresentam níveis de escolaridade mais elevados, sendo que 80 mulheres possuem licenciatura e 79 mulheres possuem o 12.º ano de escolaridade (figura 7).

Figura 7 - Nível de Escolaridade, segundo o género

Habilitações Literárias	Mulheres	Homens	Total	%
Mestrado	3	6	9	1,68%
Licenciatura	80	45	125	23,32%
Bacharelato	1	2	3	0,56%
12.º anos de escolaridade	79	58	137	25,56%
11.º anos de escolaridade	16	10	26	4,85%
9.º anos de escolaridade	18	29	47	8,77%
6 anos de escolaridade	13	72	85	15,86%
4 anos de escolaridade	20	83	103	19,22%
Menos de 4 anos de escolaridade	0	1	1	0,19%
Totais	230	306	536	100%

Fonte: Prestação de Contas 2016

Em 31 de dezembro de 2016, verificou-se que a idade média dos efetivos, se situa entre os 50 e os 54 anos, 49,43% dos efetivos tem idade inferior a 50 anos e 50,57% tem idade superior.

Figura 8 - Número de efetivos por escalão etário

Idades	Mulheres	Homens	Total	%
30-34	2	3	5	0,93%
35-39	29	22	51	9,51%
40-44	56	51	107	19,96%
45-49	44	58	102	19,03%
50-54	57	68	125	23,32%
55-59	30	85	115	21,46%
60-64	12	15	27	5,04%
65-69	0	4	4	0,75%
Totais	230	306	536	100%

Fonte: Prestação de contas 2016

A Câmara Municipal de Valongo tem como missão planear, organizar e executar as políticas municipais em todos os domínios, com vista a melhorar a qualidade de vida das pessoas, as condições de desempenho de todos os parceiros locais e a afirmação estratégica de todos os valores do território municipal.

Cumpra a sua missão com o propósito de construir um município centrado nas pessoas, fazendo do concelho de Valongo um referencial na área da coesão e inclusão social, mas

também um território preparado para vencer os desafios da competitividade, da inovação e da modernidade, no quadro de um desenvolvimento sustentável.

A Câmara Municipal de Valongo prossegue a sua ação pelos seguintes valores:

- 1) Valorização das pessoas - a principal riqueza do município é a sua população enquanto fonte de solidariedade, criatividade, inovação e competitividade. É esta riqueza social que pode constituir-se como um fator de inovação em todas as políticas municipais;
- 2) Competitividade territorial - desenvolver políticas de ordenamento, planeamento e gestão territorial, coerentes e sustentadas, que sejam fatores de competitividade para atração de empresas e de emprego, bem como promover a reabilitação urbana e a qualificação das pessoas e das condições de desempenho de todos os parceiros locais;
- 3) Sustentabilidade ambiental - gestão dos recursos públicos em obediência aos princípios da sustentabilidade e do respeito pelas gerações vindouras, valorizando a dinamização de processos de responsabilização social e estimulando práticas amigas do ambiente em todos os domínios municipais;
- 4) Qualidade - gestão orientada para as pessoas, através da melhoria contínua dos serviços prestados, adotando processos de simplificação da vida das pessoas, das famílias, das organizações e de todos os parceiros locais, através do investimento na modernização dos serviços municipais;
- 5) Eficiência - gestão rigorosa e eficiente dos recursos disponíveis através do controlo da despesa pública, no quadro de uma gestão por resultados e do aumento da produtividade dos serviços;
- 6) Transparência - gestão aberta, com processos transparentes e relações de escrutínio claras e simples para os cidadãos e cidadãs, através de mais informação e prestação de contas, monitorização e avaliação do desempenho, quer pelo controlo externo quer pela ação dos cidadãos e cidadãs;
- 7) Participação cidadã - mobilização de todos os segmentos sociais, numa lógica de democracia participativa, promovendo e acolhendo a constituição de parcerias com atores públicos e privados e apostando em processos e redes colaborativas que permitam rentabilizar recursos e otimizar resultados, aferidos através da adoção de bons indicadores de desenvolvimento humano.

Na prossecução das atribuições próprias do Município de Valongo, os serviços municipais orientam-se pelos seguintes objetivos:

- a) A realização plena, oportuna e eficiente das ações e tarefas definidas para o desenvolvimento socioeconómico do concelho, designadamente, as grandes opções do plano e as constantes dos planos estratégicos e dos planos municipais de ordenamento do território;
- b) A melhoria da eficácia e da transparência da administração;
- c) A prossecução de elevados padrões de qualidade dos serviços prestados à população e a respetiva adequação às necessidades e à dinâmica do desenvolvimento do concelho;
- d) O máximo aproveitamento dos recursos humanos disponíveis, no quadro de uma gestão racional;
- e) A promoção da participação organizada, responsável e sistemática dos agentes socioeconómicos e da sociedade civil em geral, nas decisões e na atividade administrativa municipal, ao abrigo dos direitos que lhe estão constitucionais e legalmente conferidos;
- f) A valorização cívica e profissional dos/as trabalhadores/as municipais.

❖ **Estrutura organizacional**

O despacho n.º 1394/2016, de 28 de Janeiro aprovou o Regulamento de Organização dos Serviços Municipais e o respetivo organograma.

Os serviços da autarquia organizam-se internamente de acordo com o modelo de estrutura hierarquizada, esquematizada na figura 9, que compreende oito unidades orgânicas flexíveis e seis unidades de direção intermédia de 3.º grau, visando assegurar maior adequação do serviço às necessidades de funcionamento e de otimização de recursos, tendo em conta a programação e o controlo criteriosos dos custos e resultados.

As unidades orgânicas flexíveis são dirigidas por chefes de Divisão, criadas por deliberação da Câmara Municipal que define as atribuições e competências. Os cargos de direção intermédia de 3.º grau são criados e caracterizados por deliberação da Assembleia Municipal sob proposta da Câmara Municipal. Esta estrutura integra ainda Gabinetes, de Serviços de Apoio Técnico, sem qualquer chefia e na dependência hierárquica e disciplinar do Presidente da Câmara Municipal.

As unidades orgânicas flexíveis visam assegurar a sua permanente adequação às necessidades de funcionamento e de otimização dos recursos, cujas competências, de âmbito operativo e instrumental, integradas numa mesma área funcional, se traduzem fundamentalmente em unidades técnicas de organização e execução definidas pela Câmara Municipal. A estrutura das unidades orgânicas flexíveis é a seguinte:

- a) Divisão de Assuntos Jurídicos e Apoio aos Cidadãos;
- b) Divisão de Finanças e Recursos Humanos;
- c) Divisão de Fiscalização e Metrologia;
- d) Divisão de Educação, Ação Social e Desporto;
- e) Divisão de Cultura, Turismo e Juventude;
- f) Divisão do Ordenamento do Território e Ambiente;
- g) Divisão de Projetos e Obras Municipais;
- h) Divisão de Manutenção, Oficina e Transportes.

Os cargos de direção intermédia são criados no âmbito da atuação das unidades orgânicas flexíveis, e são os seguintes:

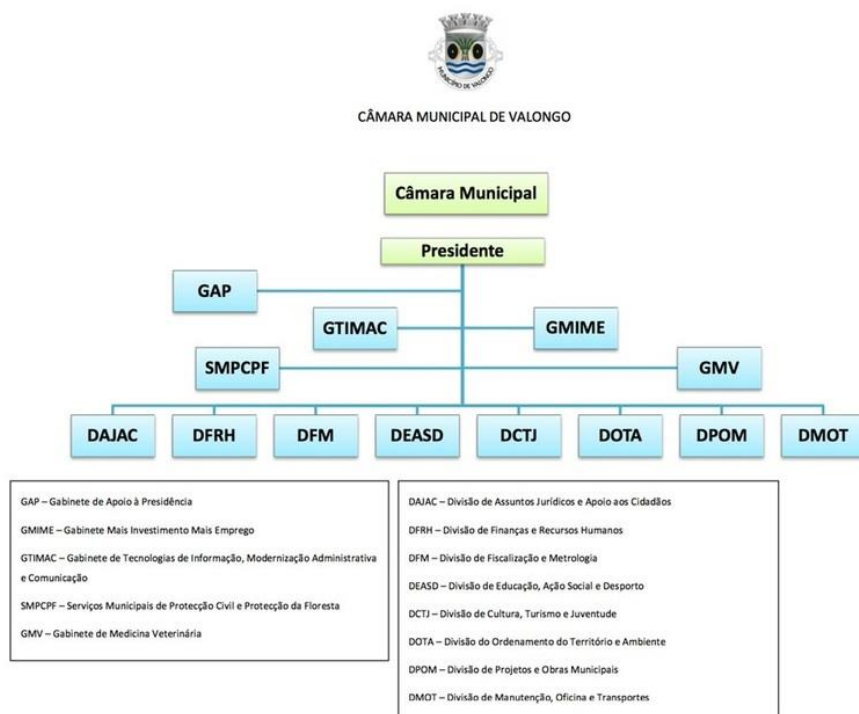
- a) URH - Unidade de Recursos Humanos no âmbito da Divisão de Finanças e Recursos Humanos – DFRH;
- b) UASCI - Unidade de Ação Social, Cidadania e Igualdade, no âmbito da Divisão de Educação, Ação Social e Desporto – DEASD;
- c) UDE - Unidade de Desporto no âmbito da Divisão de Educação, Ação Social e Desporto - DEASD;
- d) UIGTC - Unidade de Informação Geográfica, Topografia e Cadastro no âmbito da Divisão de Ordenamento do Território e Ambiente - DOTA;
- e) UMIM - Unidade de Manutenção de Infraestruturas Municipais, no âmbito da Divisão de Manutenção, Oficina e Transportes;

f) UOL - Unidade Operacional e Logística no âmbito da Divisão de Manutenção, Oficina e Transportes – DMOT;

Os serviços de apoio técnico assumem um papel fundamental na preparação e fundamentação das decisões político-administrativas, são constituídos pelos:

- a) Gabinete de Apoio à Presidência;
- b) Gabinete Mais Investimento Mais Emprego;
- c) Gabinete de Tecnologias de Informação, Modernização Administrativa e Comunicação;
- d) Serviços Municipais de Proteção Civil e Proteção da Floresta;
- e) Gabinete de Medicina Veterinária.

Figura 9 - Organograma da CMV

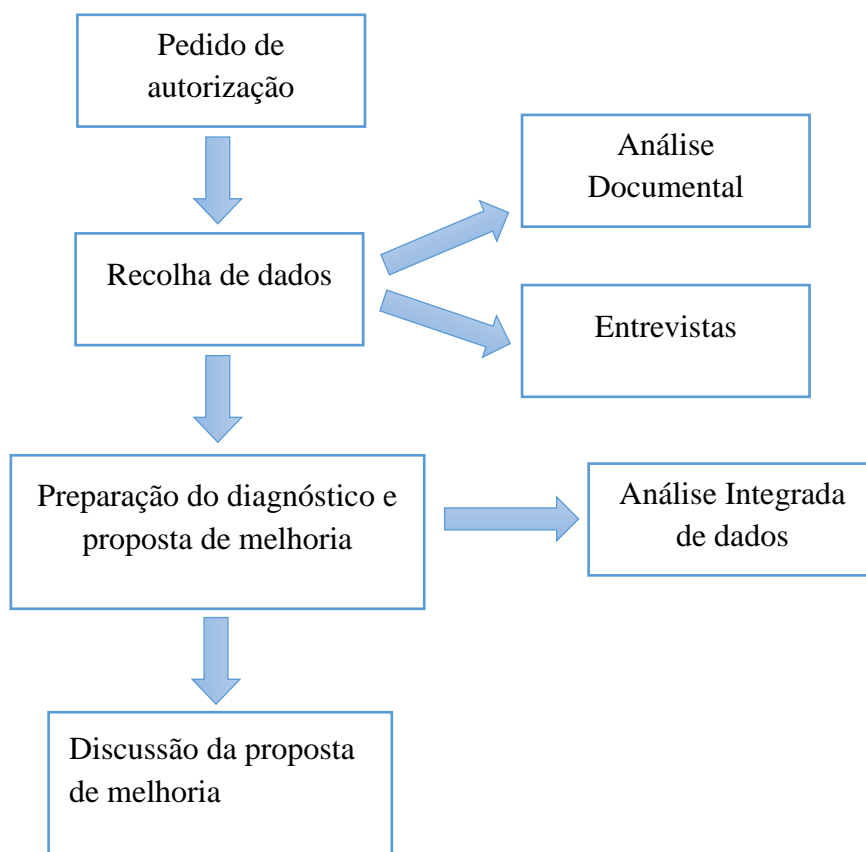


Fonte: Website da Câmara Municipal de Valongo (<http://www.cm-valongo.pt>)

3.3 Procedimentos metodológicos

A figura 10 resume os procedimentos metodológicos seguidos durante a investigação:

Figura 10 - Esquema do Processo de Investigação-Ação



Fonte: Elaboração própria

Apresentamos um pedido de colaboração dirigido ao presidente da Câmara Municipal de Valongo (Apêndice II). Depois deste pedido realizamos alguns contactos, dos quais obtivemos uma reunião com uma das Técnicas Superior da Divisão de Finanças e de Recursos Humanos, a Dra. Telma Maia, onde expusemos a investigação que pretendíamos fazer.

Fomos bem acolhidos e percebemos a existência de um grande interesse e disponibilidade por parte dos serviços da CMV para colaborar. Obtida a autorização para a realização deste estudo, iniciamos os trabalhos com algumas reuniões, com alguns membros da autarquia, com o objetivo de conhecer a estrutura atual do sistema de contabilidade de gestão da CMV, analisar o tipo de informação produzida para efeitos de controlo de gestão e apoio à tomada de decisão.

As informações documentais recolhidas foram analisadas e permitiu-nos selecionar uma área de análise dentro do município – a divisão do desporto. Uma vez escolhida a divisão para o estudo recolhemos informações específicas desta divisão.

Para além da análise de dados documentais, fizemos uma entrevista aos responsáveis pela divisão do desporto. A entrevista é, do ponto de vista metodológico, uma estratégia fundamental na investigação qualitativa. A literatura indica que a entrevista pode ser classificada, em estruturada, semiestruturada e livre. Na entrevista semiestruturada, as questões devem ser formuladas de forma, a que o entrevistado exponha os seus pensamentos, tendências e reflexões sobre as questões apresentadas. Segue uma formulação flexível, e a sua sequência depende do discurso dos envolvidos e da dinâmica da entrevista.

As entrevistas semiestruturadas combinam perguntas abertas e fechadas. Nestas, o entrevistador segue um conjunto de questões, num contexto idêntico ao de uma conversa informal. Assim, pode o entrevistador fazer questões adicionais para clarificar algumas questões, ou caso o entrevistado se tenha desviado do tema (Boni & Quaresma, 2005).

As entrevistas realizadas aos responsáveis da Divisão do Desporto foram coletivas, semiestruturadas, agendadas dentro dos seus horários de trabalho e realizadas no edifício do município. No início da entrevista o investigador fez a sua apresentação e foi explicado que a entrevista se enquadrava no âmbito de uma tese de mestrado em Contabilidade e Finanças.

Na realização das entrevistas tivemos a preocupação em não interromper o entrevistado, não referir a nossa opinião, procurando transmitir, deste modo, profissionalismo e seriedade para a criação de um ambiente de confiança. O registo das entrevistas foi através da gravação áudio, com autorização dos entrevistados, assegurando a confidencialidade dos dados brutos. Depois de realizadas, as entrevistas foram transcritas.

O quadro seguinte caracteriza sucintamente os entrevistados, alguns dos responsáveis pela Divisão do Desporto.

Quadro 2 - Síntese dos entrevistados

Divisão do Desporto		
Entrevistado	Género	Funções
Entrevistado A (EA)	Feminino	Responsável pelos Pavilhões e Estádios Municipais
Entrevistado B (EB)	Masculino	Responsável pelas Piscinas Municipais
Entrevistado C (EC)	Feminino	Responsável pelo lançamento da mão-de-obra na aplicação OAD e gestão dos centros de custos no ficheiro de bens e serviços

Fonte: Elaboração própria

A entrevista foi conduzida pela investigadora mas contou com a presença da Dra. Telma Maia e da Dra. Susana Leão (Chefe intermédia de 3.º grau da Divisão do Desporto).

A Dra. Telma Maia foi mais interventiva, nomeadamente no debate sobre as questões colocadas aos responsáveis da divisão do desporto. E a Dra. Susana Leão apenas presenciou a entrevista.

No próximo capítulo pretendemos apresentar os dados do estudo efetuado, apresentando as atuais práticas de contabilidade de gestão da CMV e uma análise crítica do atual sistema.

Capítulo IV – Estudo de Caso: A Contabilidade de Gestão da CMV

Neste capítulo demonstramos com detalhe o funcionamento atual da contabilidade de gestão na CMV, sujeita a análise detalhada. Apresentamos as entrevistas realizadas e, por fim, apresentamos os aspetos que na nossa opinião deverão ser alvo de melhoria nas práticas de contabilidade de gestão desta entidade.

4.1 Funcionamento da contabilidade de gestão na Câmara Municipal de Valongo

O sistema de contabilidade de gestão é operacionalizado e garantido pela área de Gestão Financeira da Divisão de Finanças e Recursos Humanos. De seguida será feita uma descrição do modelo, e respetivos documentos, baseada nos documentos internos disponibilizados pela Divisão de Finanças e Recursos Humanos (DFRH).

A Gestão Financeira tem como missão organizar e manter a operacionalidade do sistema de contabilidade de gestão da Autarquia, promovendo um contínuo e sustentado reporte da performance económica como suporte à tomada de decisão.

No âmbito do ponto 2.8.3.6 do POCAL, a autarquia apresenta os seguintes documentos para elaboração da contabilidade de gestão:

- Materiais (CC-1) - este documento permite apurar, mensalmente, o custo dos materiais, à saída do armazém, consumidos por função, por bem ou serviço;
- Cálculo de custo/hora de mão-de-obra (CC-2) - permite apurar o custo hora de todos os trabalhadores definidos como mão-de-obra direta. É um mapa de elaboração anual;
- Mão-de-obra (CC-3) - registo mensal do custo de mão-de-obra direta aplicada a determinada função, bem ou serviço;
- Cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas (CC-4) - permite apurar o custo de máquinas e viaturas utilizadas diretamente numa dada função, bem ou serviço. É um mapa de elaboração anual;
- Máquinas e viaturas (CC-5) - permite apurar o custo de utilização deste tipo de equipamento, aplicados diretamente a uma função, bem ou serviço;
- Apuramento dos custos indiretos (CC-6) - são registados neste mapa todos os custos que não sejam diretos a funções, bens e serviços;
- Apuramento de custos do bem ou serviço (CC-7) - apura o custo total de cada bem ou serviço, utilizando valores mensais e acumulados;

- Apuramento de custos diretos da função (CC-8) - são apurados neste mapa os custos diretos das diversas funções, discriminados por materiais, mão-de-obra, máquinas e viaturas e outros custos diretos, informação necessária para o preenchimento do mapa CC-9;
- Apuramento de custos por função (CC-9) - apura os custos totais das diversas funções.

Para além destes documentos, a autarquia no âmbito da recolha de dados para informar a contabilidade de gestão, fornece a Folha de Obra. Com o objetivo de recolher as horas de mão-de-obra e de máquinas e viaturas, a folha de obra evidencia e reúne a totalidade dos fatores que contribuem para o cálculo dos custos diretos da obra. Os trabalhadores cujos serviços implicam obrigatoriedade do seu preenchimento deverão fazê-lo de acordo com a periodicidade definida, não devendo exceder um mês. A Folha de Obra é assinada pelo trabalhador e aprovado pelo superior hierárquico ou responsável do serviço, até ao dia 20 do mês subsequente ao mês da despesa. Cumprido o prazo, a gestão financeira procederá ao encerramento do OAD, efetuando os lançamentos necessários, para refletir a informação na contabilidade de gestão (SCA).

O modelo de contabilidade de gestão tem por base o conjunto de bens e serviços definidos em função da estrutura organizacional do Município, as atividades desenvolvidas, os serviços prestados, os bens disponibilizados, bem como os recursos envolvidos em todo o processo. Esta listagem de bens e serviços tem uma classificação funcional, conforme previsto no ponto 10.1 do POCAL:

1.1.1 “Administração geral”

Abrange os órgãos da autarquia e os serviços gerais da autarquia (áreas administrativas, financeira e assuntos jurídicos). Inclui-se também serviços como os de fiscalização de trânsito, metrologia, vigilância, elaboração de projetos, bem como os de prestação de serviços e apoio a entidades diversas.

Aqui, incluem-se ainda, os edifícios pertencentes aos serviços gerais da autarquia, os seus custos de estrutura, com exceção dos que tenham natureza funcional específica.

1.2.1 “Proteção civil e luta contra incêndios”

Incluem-se os serviços vocacionados para a proteção civil, a prevenção e o combate a incêndios e o socorro à população em caso de acidentes e de calamidades. Abrange, custos de estrutura, os edifícios, os serviços e todas as atividades relacionadas com proteção civil e proteção da floresta.

2.1.1 “Ensino não superior”

Compreende todos os estabelecimentos de ensino do Município, incluindo os custos com a manutenção dos edifícios e áreas adjacentes e a despesa com o pessoal da Autarquia afeto às escolas.

2.1.2 “Serviços auxiliares de ensino”

Apoio a estudantes em matéria de transportes escolares e ação social escolar, o fornecimento de refeições, o prolongamento de horário, a alimentação escolar, os apoios aos agrupamentos de escolas, bem como todas as atividades no âmbito da intervenção educativa.

2.3.2 “Ação social”

Inclui os serviços de ação social e os apoios a beneficiários com necessidades especiais, bem como as atividades promovidas neste âmbito. Inclui os custos de estrutura e funcionamento dos equipamentos afetos à atividade de ação social e cidadania.

2.4.1 “Habitação”

Inclui os custos de estrutura e os edifícios relacionados com habitação.

2.4.2 “Ordenamento do território”

Elaboração e execução dos planos municipais de ordenamento do território.

2.4.3 “Saneamento”

Infraestruturas do sistema municipal de drenagem de águas residuais que estejam registadas no património municipal.

2.4.4 “Abastecimento de água”

Infraestruturas do sistema de distribuição da água.

2.4.5 “Resíduos sólidos”

Recolha, tratamento, eliminação ou reciclagem de resíduos sólidos. Inclui os serviços prestados e os custos de estrutura associados.

2.4.6 “Proteção do meio ambiente e conservação da natureza”

Proteção, conservação e valorização do património natural, bem como dos parques e jardins, hortas biológicas e demais espaços verdes municipais. Assim como também, as iniciativas promovidas pelo concelho, no âmbito da proteção do meio ambiente e conservação da natureza.

Inclui ainda, as infraestruturas e custos associados de funcionamento de balneários, sanitários e lavadouros.

2.5.1 “Cultura”

Museus, bibliotecas, arquivos e demais espaços culturais, bem como a organização ou apoio de atividades no âmbito da cultura, turismo e juventude. Inclui os custos dos edifícios, os seus custos de manutenção e funcionamento.

2.5.2 “Desporto, recreio e lazer”

Compreende a promoção e apoio à prática e difusão do desporto, da ocupação dos tempos livres, do recreio e do lazer. Abrange as infraestruturas desportivas e os seus custos de estrutura. Inclui ainda, os apoios e participações a organizações.

3.2.0 “Indústria e energia”

Despesas com a construção, manutenção e modernização dos parques industriais. Compreende a iluminação pública, os incentivos à diversificação das fontes de energia e apoio ao transporte e distribuição de energia.

3.5.0 “Outras funções económicas”

Inclui os assuntos ou serviços de carácter residual não suscetíveis de enquadramento na categoria ou grupo das funções económicas.

3.3.1 “Transportes rodoviários”

Abrange as infraestruturas rodoviárias, construção e conservação de arruamentos, viadutos, vias, praças, largos, caminhos e sinalização, incluindo os respetivos custos de estrutura.

3.4.1 “Mercados e feiras”

Compreende os custos com as infraestruturas e dinamização dos mercados e feiras, património do município.

4.1.0 “Operações da dívida autárquica”

Relações da autarquia com as instituições financeiras.

4.2.0 “Transferências entre administrações”

Engloba os custos adjacentes com os acordos de execução com as freguesias.

4.3.0 “Diversas não especificadas”

A autarquia optou por registar as máquinas e viaturas nesta rubrica, por se tratar de uma rubrica das despesas não enquadráveis nas anteriores.

Em resumo, o município apresenta, as seguintes funções:

Quadro 3 - Funções

Códigos	Designações
111	Administração geral
121	Proteção civil e luta contra incêndios
211	Ensino não superior
232	Ação social
245	Resíduos sólidos
246	Proteção meio ambiente e conservação da natureza
251	Cultura
252	Desporto, recreio e lazer
331	Transportes Rodoviários
430	Diversas não especificadas

Fonte: Elaboração própria

Para cada uma das funções, sempre que possível e aplicável, o ficheiro é organizado por infraestruturas, atividades e serviços, e dentro das infraestruturas, por freguesia. Para isso, são criados códigos, denominados de centros de custo. A sua criação é da responsabilidade do serviço responsável pela contabilidade de gestão, devendo ser criados códigos compostos ou elementares, caso contenham ou não mais desagregação.

Aos códigos elementares terá de ser atribuída classificação funcional, centro de responsabilidade e a definição quanto ao tipo de bem, que depende do destino da despesa:

Bem/Obra - quando se trata de mão-de-obra, máquina/viatura, material ou aquisição direta relativa a despesa que incorpore fisicamente o equipamento ou infraestrutura em causa;

Serviço Externo - para as restantes situações, cuja despesa suporta uma prestação de serviços ao exterior;

Serviço interno - sempre que se trate de serviços internos, sem pessoal considerado mão-de-obra direta (exemplo: economato);

Imobilizado - para imputar as aquisições de imobilizado (não englobada na contabilidade de gestão);

Máquina ou viatura - para imputação dos custos de funcionamento, de manutenção e conservação e de amortização com as máquinas e viaturas, com vista ao apuramento, no final do ano do custo hora/máquina, a ser utilizado na imputação do ano seguinte.

O conjunto de bens e serviços da divisão do desporto, a área objeto de análise mais aprofundada no âmbito deste projeto, é apresentado no Apêndice I. A título de exemplo, vejamos, na figura 11, a classificação das infraestruturas desportivas da freguesia de Alfena e de Campo e Sobrado. No caso da Piscina Municipal de Alfena, temos a desagregação - obra, que identifica as obras realizadas na piscina, como reparações efetuadas, a desagregação - serviço, que identifica os custos que temos diretamente com os serviços que são prestados, como despesas com a água, eletricidade, mão-de-obra dos funcionários que lá trabalham, etc. e a desagregação – imobilizado, respeita às aquisições de imobilizado, mas que não são englobadas na contabilidade de gestão.

Figura 11 - Infraestruturas desportivas da freguesia de Alfena e de Campo e Sobrado

Código	Designação	C-E	Função	Freguesia	CR	Situação	Tipo
2520101	Infraestruturas Desportivas	C					Bem CC
252010101	Infraestruturas Desportivas - Alfena	C					Bem CC
252010101011	Polidesportivo de Cabeda SIC 10169 - Obra	E	252		0504	Normal	Bem CC
252010101012	Polidesportivo de Cabeda SIC 10169 - Serviço	E	252		0504	Normal	Serviço CC
252010101021	Piscina Municipal de Alfena SIC 10122 - Obra	E	252		0504	Normal	Bem CC
252010101022	Piscina Municipal de Alfena SIC 10122 - Serviço	E	252		0504	Normal	Serviço CC
252010101024	Piscina Municipal de Alfena SIC 10122- Imobilizado	E	252		0504	Normal	Imobilizado
252010102011	Pavilhão Gimnodesportivo Sobrado SIC 40118 - Obra	E	252		0504	Normal	Bem CC
252010102012	Pavilhão Gimnodesportivo Sobrado SIC40118- Serviço	E	252		0504	Normal	Serviço CC
252010102014	Pavilhão Gimnodesportivo Sobrado SIC 40118 - Imob	E	252		0504	Normal	Imobilizado
252010102021	Indoor Soccer Municipal Sobrado SIC 40050 - Obra	E	252		0504	Normal	Bem CC
252010102022	Indoor Soccer Municipal Sobrado SIC 40050- Serviço	E	252		0504	Normal	Serviço CC
252010102024	Indoor Soccer Municipal Sobrado SIC 40050 - Imob	E	252		0504	Normal	Imobilizado
252010102031	Pavilhão Gimnodesportivo Campo SIC 20153 - Obra	E	252		0504	Normal	Bem CC
252010102032	Pavilhão Gimnodesportivo Campo SIC 20153 - Serviço	E	252		0504	Normal	Serviço CC
252010102034	Pavilhão Gimnodesportivo Campo SIC 20153 - Imob	E	252		0504	Normal	Imobilizado
252010102041	Pavilhão Municipal nº2 Campo SIC 20133 - Obra	E	252		0504	Normal	Bem CC
252010102042	Pavilhão Municipal nº2 Campo SIC 20133 - Serviço	E	252		0504	Normal	Serviço CC
252010102044	Pavilhão Municipal nº2 Campo SIC 20133 - Imob	E	252		0504	Normal	Imobilizado
252010102051	Estádio Municipal de Sobrado SIC 40127 - Obra	E	252		0504	Normal	Bem CC
252010102052	Estádio Municipal de Sobrado SIC 40127 - Serviço	E	252		0504	Normal	Serviço CC

Fonte: Documentos internos disponibilizados pela DFRH.

O sistema informático utilizado no Município de Valongo foi desenvolvido pela AIRC, e integra as aplicações informáticas SCA (Sistema de Contabilidade Autárquica), GES (Gestão de stocks), OAD (Obras por Administração Direta) e SIC (Sistema de Inventário e Cadastro).

As máquinas e viaturas do município estão inseridas nas aplicações informáticas SIC e OAD e devem ter um centro de custo, como já referido. De forma, a que, o inventário e a afetação à contabilidade de gestão se encontrem sempre atualizadas, os serviços responsáveis devem informar sempre que uma viatura seja adquirida ou abatida.

Os trabalhadores considerados mão-de-obra direta são afetos a centros de custo. Sempre que se verifica a entrada de um novo funcionário no serviço ou seja alterada a sua afetação, o responsável da respetiva área, efetua a atualização na base de dados da mão-de-obra, na aplicação OAD.

As saídas de materiais no momento do seu consumo são registadas na aplicação informática GES, procedendo-se à respetiva imputação do bem/serviço a que respeita. Por forma a

garantir que todos os consumos são imputados, o sistema informático não permite o consumo de material sem que a imputação do bem/serviço esteja preenchido.

Desta forma, a imputação dos custos diretos a bens e serviços é efetuada através das aplicações informáticas:

- Obras por Administração Direta (OAD) - informação que é inserida pelas fichas de obra, referente a custos com a utilização de mão-de-obra, máquinas e viaturas;
- Gestão de stocks (GES) - referente a custos com o consumo de materiais existentes em armazém;
- Sistema de contabilidade autárquica (SCA) - engloba a aquisição de serviços, aquisição de bens não armazenáveis e restante despesa diretamente imputável a bens, serviços ou funções.

A imputação dos custos indiretos efetua-se de acordo com o preconizado no POCAL, ou seja, depois do apuramento dos custos diretos por função, a imputação dos custos indiretos é feita através de base única, proporcional aos custos diretos. O coeficiente de imputação dos custos indiretos de cada função corresponde à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total geral dos custos diretos apurados em todas as funções. O coeficiente de imputação dos custos indiretos de cada bem ou serviço corresponde à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total dos custos diretos da função em que se enquadram.

Os custos indiretos de cada função resultam da aplicação do respetivo coeficiente de imputação ao montante total dos custos indiretos apurados. De igual maneira, os custos indiretos de cada bem ou serviço obtêm-se aplicando ao montante do custo indireto da função em que o bem ou serviço se enquadra o correspondente coeficiente de imputação dos custos indiretos.

Para além de agregar a despesa por destino, a contabilidade de gestão possibilita, ainda, uma agregação por centros de responsabilidade, módulo acrescentado ao sistema de contabilidade de gestão em 2015. Criados com base na estrutura orgânica do município, e de acordo com a necessidade de informação de cada área.

Quadro 4 - Centros de responsabilidade

Códigos	Centros de Responsabilidade
0103	Gabinete de Apoio ao Presidente
0104	Gabinete Mais Investimento Mais Emprego
0105	Gabinete de Tecnologias de Informação, Modernização
0106	Serviços Municipais de Proteção civil e Proteção da Floresta
0107	Gabinete de Medicina Veterinária
0201	Divisão de Assuntos Jurídicos e Apoio aos Cidadãos
0301	Divisão de Finanças e Recursos Humanos
0401	Divisão de Fiscalização e Metrologia
0501	Divisão de Educação, Ação Social e Desporto
0502	Educação
0503	Ação Social
0504	Desporto
0505	Fundo Social Municipal
0601	Divisão de Cultura, Turismo e Juventude
0602	Cultura
0603	Turismo
0604	Juventude
0605	Biblioteca
0701	Divisão do Ordenamento do Território e Ambiente
0702	Ordenamento do Território
0801	Divisão de Projetos e Obras Municipais
0901	Divisão de Manutenção, Oficina e Transportes
0902	Manutenção de Vias e Arruamentos
0903	Transportes, Equipamentos e Oficinas
0904	Higiene Urbana
0905	Parques e Jardins

Fonte: Elaboração própria

4.2 Análise crítica do atual sistema

Os responsáveis da Divisão de Finanças e de Recursos Humanos mostraram-se sempre prestáveis na indicação dos dados documentais e os responsáveis da divisão do desporto demonstraram um grande interesse nas questões que colocamos. Este foi um aspeto que facilitou toda a recolha de dados.

Por outro lado, também aconteceu por vezes os entrevistados desviarem-se das questões colocadas, pelo que o investigador teve de ter a capacidade de reformular as questões.

As entrevistas seguiram um guião que estava estruturado em questões amplas e abertas. De seguida, procuramos fazer uma síntese e análise dos dados recolhidos, organizando-os em função das questões que pretendíamos explorar.

1. Que tipo de informação recebe dos serviços financeiros? A informação é a desejada/necessária para apoio dos processos internos?

A informação é essencial para os processos internos, e deve ser de rápido e fácil acesso. O entrevistado A afirmou que não existe nenhum método criado para o envio de informação dos serviços financeiros, ou seja, não há um fluxograma definido para isso. Refere ainda, que a informação que recolhem tem de ser pedida à contabilidade por iniciativa própria dos responsáveis dos equipamentos, já que não têm orientações na sua divisão sobre este assunto.

Para o entrevistado A, a informação ainda não é a desejada, pois os próprios serviços, ainda não definiram qual a informação e qual a periodicidade com que pretendem obter a informação, o que os responsáveis pelos equipamentos fazem é recolher a informação, através de relatórios de consumos, da água, da eletricidade, do telefone, entre outros e por iniciativa própria fizeram no ano de 2016 um mapa com todos os custos dos equipamentos.

O entrevistado B afirma que deveria haver um cruzamento de todos os dados que estivessem ligados aos equipamentos para que pudessem fazer uma devida análise, pois também seria útil saberem qual o prejuízo, sabendo contundo que tudo o que fazem não é com a intenção de ter lucro, mas sabendo o prejuízo, poderiam criar alguma dinâmica para diminuir essa situação. O entrevistado acaba por dizer que trabalham “quase no vazio” devido à falta de informação, que não está definida pela própria divisão, como já referido pelo entrevistado A.

O entrevistado C indicou também que pontualmente pede informação à contabilidade de gestão de dados específicos de todos ou alguns dos equipamentos desportivos.

Apesar de não existir um mecanismo de informação criado, pois não é solicitado, pelos superiores da divisão, com regularidade, nem a obtenção nem a análise de dados, percebe-se que todos atribuem grande importância e demonstram necessidade de obter informações provindas da contabilidade de gestão. Contudo, a informação para os entrevistados ainda não é a desejada para apoio dos processos internos, informação essa que se encontra disponível por parte dos serviços financeiros.

A Dra. Telma Maia interveio e acrescentou que para além de serem enviados os respetivos balancetes dos custos apurados dos centros de custos e dos centros de responsabilidade das divisões em causa, são ainda elaboradas as "fichas de transparência" para posterior publicação no *website* do Município.

2. As informações da contabilidade de gestão são utilizadas para a tomada de decisão?

O entrevistado C pede pontualmente à contabilidade informações solicitadas pelo vereador do desporto para reuniões de câmara, etc., ou seja, o intuito daquela informação será para fundamentar alguma tomada de decisão.

O entrevistado A deu-nos o exemplo muito concreto, que em Valongo estava a consumir-se muita água, porque existia um tubo rebentado internamente e era necessário fazer a substituição, o que envolvia por sua vez, uma grande investimento. Ora, para tomar essa decisão, afirmou, teriam de saber num ano inteiro quanto é que se perdeu, para saber se o investimento iria superar ou não essa perda. É este trabalho que não conseguem fazer, afirmou, pois ficam limitados.

Outro exemplo dado, pelo entrevistado B, foi a substituição das funcionárias da limpeza por uma empresa. Não sabem qual era o custo dos funcionários, nem qual é o custo com a empresa atual, no entanto, têm as reclamações dos seus utentes decorrida esta substituição. Se os responsáveis pelos equipamentos tivessem informação disponível, seria possível, fazerem uma análise desta substituição, mesmo antes de ter sido concretizada, no entanto, seria também útil para a resolução desta consequência.

Percebe-se que a informação proveniente da contabilidade de gestão, ainda não serve como deveria servir para as tomadas de decisão, que seria servir de base, como análise dos custos dos equipamentos desportivos, mas pontualmente servirá para análise e tomada de decisão.

3. Aquando da implementação da contabilidade de gestão, alguém fez um levantamento das suas necessidades de informação?

A esta questão os entrevistados A e B afirmaram que tiveram uma reunião, mas foi apenas para explicar o que tinham de fazer na aplicação, contudo ninguém perguntou qual era a necessidade.

Apenas o entrevistado C referiu que fizeram um levantamento, numa reunião.

4. Que informações adicionais gostava de ter e que o sistema contabilístico não fornece?

O entrevistado C referiu que as informações têm que ser pedidas especificamente, por equipamento, por área, mas que têm a informação.

Pedem e têm a informação, recebem os balancetes, por vezes extratos de conta, e ainda relatórios de consumos, como já referido, mas não está nada definido para isso, têm a informação porque é sua iniciativa, expôs o entrevistado A. Contudo explicou que a extração da informação é ainda morosa. Refere também que no balancete são indicados os custos indiretos, mas estes não vêm detalhados, não sendo possível uma análise a esse nível. Por este motivo, os serviços não consideram os custos indiretos para análise.

5. Indique na sua opinião o que se poderia melhorar no sistema de contabilidade de gestão.

Nos equipamentos desportivos têm as horas das pessoas que lá estão, e as pessoas que lá estão a treinar também são um custo que não está refletido, este foi o exemplo que o entrevistado A referiu, para dizer que também seria útil refletir a receita negativa, ou seja, a receita que a câmara municipal não arrecada, mas que também é um custo. Refere também que seria bom melhorar na aplicação o fluxo de informação.

O entrevistado B expõe que os custos que não são afetos às atividades (entenda-se por atividades os diversos eventos desportivos como torneios, convívios, campeonatos, etc.), pois estes são afetos ao equipamento desportivo, onde é realizada a respetiva atividade. Dizendo que se conseguissem “calcular” aquilo que se gasta sem essas atividades, o excesso deveria ser afeto a essas atividades. Neste aspeto ao nível das faturas da eletricidade, chegaram a tirar as contagens, pois têm indicação dos períodos vazio e fora de vazio.

Os aspetos mais importantes a melhorar seria o nível de imputação quanto aos custos indiretos, e melhorar o fluxo de informação entre os serviços, mudança que deve partir dos próprios serviços interessados da divisão. Ou seja, há uma necessidade de criar um mecanismo de informação, haver uma gestão mais controlada da informação para a divisão do desporto e para além disso, sensibilizar para a utilização dessa mesma informação. O quadro 5 apresenta um resumo da análise do conteúdo das entrevistas:

Quadro 5 – Resumo do conteúdo das entrevistas

<p>Questão 1 - Que tipo de informação recebe dos serviços financeiros? A informação é a desejada/necessária para apoio dos processos internos?</p>	<p>- Dos serviços financeiros recebem balancetes, extratos de contas e relatórios dos consumos, pedem a informação por iniciativa própria.</p> <p>- Não existe um mecanismo de informação estabelecido, por este motivo, a informação não é a necessária, apesar de a informação estar disponível pelos serviços.</p>
<p>Questão 2 - As informações da contabilidade de gestão são utilizadas para a tomada de decisão?</p>	<p>- Pontualmente, as informações servem para a tomada de decisão, mas não como deveriam servir.</p>
<p>Questão 3 - Aquando da implementação da contabilidade de gestão, alguém fez um levantamento das suas necessidades de informação?</p>	<p>- A entrevistada C referiu que fizeram o levantamento.</p> <p>- Os entrevistados A e B referiram que apenas lhes foi dito o que tinham de fazer na aplicação.</p>
<p>Questão 4 - Que informações adicionais gostava de ter e que o sistema contabilístico não fornece?</p>	<p>- Os custos indiretos não vêm detalhados nos balancetes, e por isso, não lhes é possível fazer uma análise destes custos.</p>
<p>Questão 5 - Indique na sua opinião o que se poderia melhorar no sistema de contabilidade de gestão.</p>	<p>- Refletir a receita negativa.</p> <p>- Melhorar o fluxo de informação.</p> <p>- Imputar os custos às atividades (eventos desportivos) e não ao equipamento desportivo onde se realizam.</p> <p>- Nível de imputação dos custos indiretos.</p> <p>- Sensibilizar para a utilização da informação obtida.</p>

Fonte: Elaboração própria

4.3. Proposta de melhoria

O texto da NCP 27 tem subjacente uma conceção de Contabilidade de Gestão bastante ampla e abrangente, que vai além do estrito âmbito do cálculo de custos. Além de contemplar a gestão de custos ambientais, preconiza que “a contabilidade de gestão envolve ainda o 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” (parágrafo 6 da NCP 27). Acresce que, no manual de implementação do SNC-AP é indicado que a conceção de um sistema de informação para a Contabilidade de Gestão, implica definir vários elementos:

1. Objetos de custeio;
2. Unidades orgânicas e ou atividades;
3. Critérios de classificação dos gastos;
4. Indutores de gasto, no caso de utilizar um sistema de custeio baseado nas atividades

5. Critérios de afetação e imputação dos gastos indiretos (horas, área, n.º trabalhadores, unidades produzidas, etc.);
6. Plano de contas e ou quadros de apuramento de custos;
7. Mapas de divulgação da informação sobre os custos a incluir no relato financeiro de finalidades gerais;
8. Indicadores operacionais de avaliação de desempenho e outra informação sobre custos.

No caso da CMV, as três primeiras componentes estão claramente definidas:

- Os **objetos de custeio** estão definidos na Contabilidade de Gestão da CMV, têm um ficheiro de bens e serviços para todas as divisões, no apêndice I temos o conjunto de bens e serviços para a divisão do desporto.

- As **Unidades orgânicas** estão definidas, e na CMV designam-se por centros de responsabilidade, já apresentado no quadro 4 do capítulo 4. Apresentam também uma divisão por funções.

- Como **Critérios de classificação dos gastos** é usada a classificação dos gastos, como gastos diretos e gastos indiretos.

- Já relativamente aos **Indutores de gasto das atividades**, não está definidos uma vez que não implementam o sistema baseado nas atividades. Contudo, este trabalho permitiu uma reflexão mais cuidada sobre esta questão, nomeadamente sobre a possibilidade de implementar o ABC na CMV. Embora este ainda não seja um projeto amadurecido, a CMV está bastante recetiva ao desenvolvimento deste modelo. Não obstante, no imediato, este projeto esbarra com a falta de experiência generalizada de aplicação do ABC em organizações públicas, em particular nos municípios e, além disso, existem no manual de implementação do SNC-AP incoerências teóricas que só o tempo e a experiência irão esclarecer.

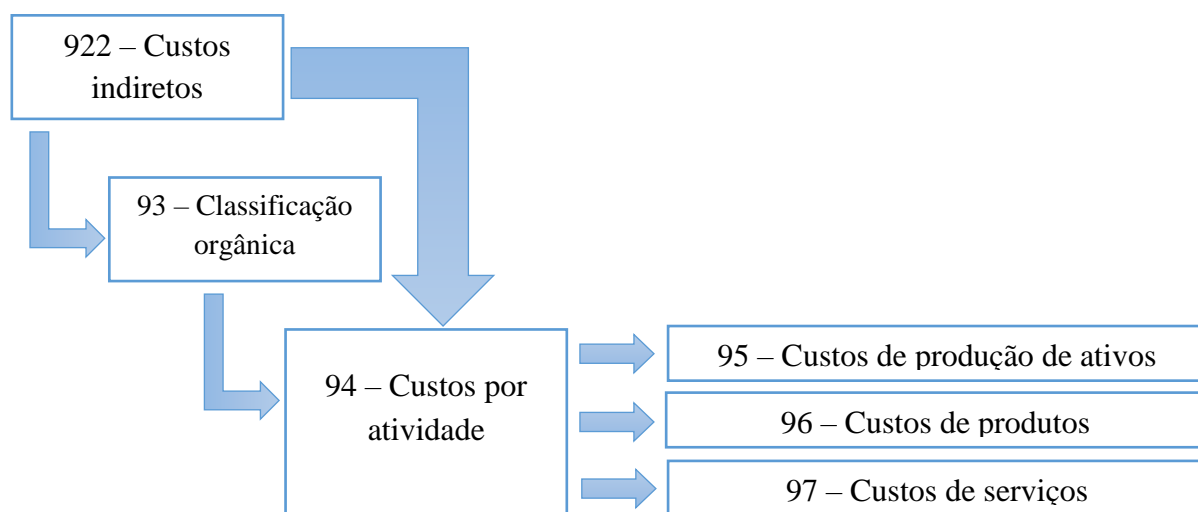
- Relativamente aos **critérios de afetação e imputação dos gastos indiretos** a CMV tem um longo trabalho desenvolvido e este projeto permitiu aprimorar algumas das práticas que vinham sido seguidas. Na verdade, a imputação dos custos indiretos é a parte da contabilidade de gestão que necessita de uma análise mais pormenorizada. Foi referido pelos entrevistados que os custos indiretos não estão detalhados nos balancetes, não sendo possível a sua análise. Os entrevistados referiram ainda que alguns dos custos de certas atividades

(neste caso, falamos dos eventos desportivos) são afetos na totalidade ao equipamento desportivo onde se realizam, mas que existem formas de conseguir chegar aos custos dessas atividades, sabendo os custos dos equipamentos sem essas atividades, o que se consumiu acima (o excesso) deveria ser imputado às atividades (eventos desportivos).

Este é o ponto que merecerá a nossa análise mais detalhada, pois verificamos que a contabilidade de gestão do Município de Valongo está num estado avançado e é bastante completa.

Como já referido, os gastos indiretos são comuns a mais que um objeto de custo, sendo necessário reparti-los pelas diversas funções, bens ou serviços. Esta repartição pode ter uma base de imputação única - apenas uma base de repartição para todos os gastos indiretos, ou uma base de imputação múltipla - bases de imputação distintas. Para maior fiabilidade e rigor é aconselhada na NCP 27 os critérios de imputação de base múltipla. A repartição dos custos indiretos pode ser feita pelas seguintes etapas:

Figura 12 - Etapas de Repartição dos gastos



Fonte: Adaptado Carvalho & Simões (2016)

Da recolha de dados, foi-nos possível calcular o total dos custos indiretos a bens e serviços (centros de custo) mensais referentes ao ano de 2016 afetos à Divisão do Desporto, que são lançados diretamente à função, e que se agregam da seguinte forma:

- Vencimentos do pessoal afeto ao Desporto mas que não preenchem ficha de obra (vencimentos, custos de entidade para Caixa Geral de Aposentações e Segurança Social, Subsídio de férias e Subsídio de Natal);
- Seguros do pessoal;
- Seguros de edifícios;

- Comunicações;
- Amortizações do exercício.

Acontece que algumas das faturas são gerais, ou seja, uma fatura para todo o município, como é o caso das faturas dos seguros e de algumas comunicações, por isso não há forma de afetar diretamente à função. Para ultrapassar este problema, foram criadas **listas de distribuição automáticas** que fazem com que, no lançamento da fatura, o valor total seja distribuído pelas funções de acordo com os critérios previamente definidos.

Figura 13 - Custos indiretos mensais da Divisão do Desporto

	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho
Vencimentos pessoal	12.210,73	14.918,86	16.104,46	15.273,68	15.135,23	73.269,79
Seguros do pessoal	316,11	316,11	0,00	1.298,43	649,23	649,23
Seguros de edifícios	0,00	0,00	0,00	548,33	274,17	274,17
Comunicações	0,00	166,63	164,00	163,06	178,91	165,66
Amortizações do exercício	24.506,41	24.505,67	24.505,67	24.505,67	24.512,49	24.565,87
Fornecimentos diversos	0,00	13,60	0,00	0,00	0,00	0,00
Honorários	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Total custos indiretos	37.033,25	39.920,87	40.774,13	41.789,17	40.750,03	98.924,72

	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	TOTAL
Vencimentos pessoal	15.180,35	14.770,54	15.637,67	16.160,20	16.348,35	65.558,95	217.299,02
Seguros do pessoal	0,00	1.410,92	1.410,92	0,00	0,00	839,06	6.240,78
Seguros de edifícios	0,00	1.150,00	0,00	0,00	0,00	615,60	2.588,10
Comunicações	164,80	0,00	322,46	197,08	0,00	0,00	1.356,94
Amortizações do exercício	24.565,87	24.565,87	24.587,89	24.583,89	24.597,43	25.518,95	270.955,81
Fornecimentos diversos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.028,28	1.041,88
Honorários	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	248,72	248,72
Total custos indiretos	39.911,02	41.897,33	41.958,94	40.941,17	40.945,78	93.809,56	499.731,25

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados obtidos da CMV

- Os **vencimentos do pessoal** que não preenchem ficha de obra são imputados à função a que pertencem e depois estes custos indiretos são repartidos pelos centros de custos, em

função do peso dos custos diretos de cada centro de custo. Para tal, dispõem de um lista do pessoal de cada divisão, sendo possível identificar o tipo de custo associado aos mesmos. O tipo de custo "mão-de-obra direta" são os que são lançados através de fichas de obras e que vão diretamente aos centros de custos (bens ou serviços). O tipo de custo "outro" são os funcionários lançados na função que depois são distribuídos na imputação.

Análise: A imputação destes custos à função parece-nos correta, uma vez que tem em conta a respetiva função do(s) funcionário(s). Contudo, a imputação pelos centros de custos (bens e serviços) não, uma vez que, a imputação de um funcionário Y com base no peso dos custos diretos fará com que esse funcionário fique afeto aos centros de custos com mais custos diretos, o que poderá não traduzir a realidade, ou seja, não quer dizer que o trabalho do funcionário seja realizado nesses equipamentos/departamentos.

Sugestão: Parece-nos relevante a imputação mais eficaz destes custos, uma vez que estes representam cerca de 40% do total dos custos indiretos. Sugerimos a imputação dos vencimentos do pessoal afeto a mais que um equipamento ou atividade seja feita em função do número de horas desenvolvidas em cada atividade ou equipamento.

Apresentada a nossa proposta de melhoria à área de Gestão Financeira da Divisão de Finanças e Recursos Humanos, estes mostraram-se abertos a analisar os procedimentos a adotar para a implementação deste método de imputação.

- Para imputação dos custos relativos aos **seguros do pessoal** usa-se as listas de distribuição automáticas criadas, em que se usa o peso do número de funcionários afetos à função em relação ao total dos funcionários abrangidos pelo total da fatura. Depois de afetos à função, são imputados aos centros de custos em função do peso dos custos diretos de cada centro de custo.

Análise: A afetação à função com base no número de funcionários em cada função parece ser uma forma justa de distribuição, visto que as listas de distribuição têm em conta o estipulado nos contratos de seguro, sendo que normalmente a fatura dos seguros do pessoal é um valor para toda a câmara.

Sugestão: A única sugestão a fazer é no sentido de se imputar os custos aos centros de custos, com base no número de funcionários afetos a cada centro de custo, para que a imputação desses custos se torne o mais real possível. Neste caso, teríamos de fazer a mesma lógica do que acontece com os vencimentos do pessoal, os funcionários que preenchem ficha de obra

são imputados aos centro(s) de custo(s) respetivo(s), os restantes em função das horas desenvolvidas em cada atividade ou equipamento.

Apresentada a nossa proposta, foi referido que em termos informáticos, por enquanto, não é possível, porque estas faturas são tratadas como entidades credoras (como por exemplo, um consumo). Esta despesa é um módulo que não pertence aos vencimentos do pessoal. A inserção manual seria um trabalho muito moroso e complexo. Apesar de considerarem que faria toda a lógica este tipo de imputação, explicaram que esta afetação só será possível se a fatura da despesa com o seguro for lançada da mesma forma como os encargos com vencimentos (Caixa Geral de Aposentações e Segurança Social).

- Os **seguros de edifícios** são lançados segundo uma lista de distribuição construída de acordo com o cálculo do valor a cobrar apresentado no contrato. No contrato, a empresa fornecedora discrimina como chegar ao valor da proposta, identificando os valores parciais atribuídos por edifício. A lista de distribuição é composta pelos edifícios abrangidos pela apólice em questão, de acordo com os valores individuais identificados no contrato. As faturas têm um valor fixo mensal, mas não têm a discriminação por edifício, por isso, a lista é usada para imputar o montante total diretamente a cada edifício. **Neste caso a imputação é direta ao centro de custo**, só é usada uma lista de distribuição com base nos valores do contrato de aquisição do serviço, porque a fatura não tem esses dados.

Análise: Esta forma de imputação dos custos indiretos dos seguros dos edifícios parece-nos ser a mais correta, sendo imputados, desta forma, aos respetivos centros de custos, conforme o indicado no contrato para cada valor individual.

Sugestão: Após a nossa análise, concordamos com esta forma de imputação, que não poderia ser a mais real, pois tem em conta os valores estipulados para cada edifício no contrato de seguro.

- **Comunicações:** Grande parte das comunicações são imputadas diretamente ao centro de custo, porque os números que vêm referidos nas faturas estão identificados e sabem qual o local do consumo. No caso da fatura das comunicações móveis **não é possível imputar diretamente ao centro de custo** porque os números estão afetos a funcionários. Uma vez identificados os utilizadores dos telemóveis constantes da fatura, a lista de distribuição é feita **imputando o valor da despesa de cada telemóvel à função a que pertence o**

utilizador. Como os valores mensais são variáveis, a lista de distribuição também varia todos os meses, porque os valores a imputar oscilam consoante a faturação.

Análise: A imputação das comunicações móveis para além de ser imputada à função que pertence o utilizador deveria ser imputada ao centro de custo a que pertence o utilizador, no entanto, o que acontece é que a imputação dos custos das comunicações móveis é imputada à função e depois imputada aos centros de custos em função do peso dos custos diretos.

Sugestão: Ao invés de imputar os custos à função depois de identificado o utilizador, imputar diretamente ao(s) centro(s) de custo(s) a que pertence o utilizador, em função das horas de trabalho desenvolvidas em cada atividade/departamento no caso de não preencher ficha de obra. Por outro lado, achamos que o valor em causa é pouco significativo, ou seja, tem um peso muito baixo na estrutura de custo.

Depois de apresentada esta proposta, foi nos referido que é possível aplicarem este método, porque se trata de um grupo restrito e pequeno de utilizadores e estão devidamente identificados.

- As **amortizações** são calculadas na aplicação do Inventário, depois são imputadas diretamente à função, uma vez que todo o imobilizado amortizável está identificado, no seu registo da aplicação do património, com a respetiva função da contabilidade de custos. Depois de imputados à função, são imputados aos centros de custos, em função do peso dos custos diretos de cada centro de custo.

Análise: As amortizações representam cerca de 50% do total dos custos indiretos da divisão do Desporto, por isso, torna-se necessário que estes custos estejam imputados de uma forma correta, para que permita uma análise destes custos por cada equipamento.

Sugestão: Em vez de se imputar as amortizações diretamente à função, imputar diretamente aos centros de custos respetivos.

Depois de apresentada a sugestão à área de Gestão Financeira da Divisão de Finanças e Recursos Humanos, indicaram-nos que a imputação das amortizações não é feita diretamente aos centros de custos a que pertence porque em termos informáticos ainda não é possível.

A par destes casos **são imputados diretamente às funções e indiretamente aos centros de custos** (bens/serviços), os empréstimos de médio-longo prazo (pagamento de amortizações e juros), publicações oficiais em Diário da Republica, publicações em jornais (interrupções

de trânsito, loteamentos, avisos gerais, assinaturas de jornais, despesas gerais como custos processuais do tribunal e registos na conservatória, entre outros).

Aqui enquadram-se os custos indiretos da figura 13, designados por “Fornecimentos Diversos” e os “Honorários” (que no ano de 2016 se deveu à inspeção de balizas e equipamentos diversos nos vários equipamentos desportivos e consumos afetos ao fundo de maneiio afeto aos responsável da divisão do desporto). Alguns são imputados às funções específicas quando o seu conteúdo permite identificar a área a que a despesa diz respeito, os restantes vão à função 111 – Administração Geral.

Análise: Os montantes destes custos não são significativos, com exceção dos empréstimos, por este motivo, a imputação dos custos diretamente à função e indiretamente aos centros de custos não tem um impacto muito relevante.

Apesar destes custos serem refletidos maioritariamente na função 111-funções gerais, estes custos têm destaque na classificação pelos Centros de Responsabilidade.

Sugestão: Criar centros de custos nas funções que agreguem este tipo de despesa.

Apresentada esta sugestão, verificamos que ponderaram a criação de alguns centros de custo em algumas funções, nomeadamente, os empréstimos de longo prazo que têm com a construção de equipamentos desportivos.

O critério de afetação definido para os equipamentos é o que se considera mais adequado face à realidade do Município, uma vez que o excesso de detalhe que resultaria da afetação dos custos dos equipamentos também às atividades não compensaria o respetivo custo, ou seja, tem uma relação de custo-benefício menor que um.

- Quanto ao **Plano de contas e ou quadros de apuramento de custos**, a CMV apresenta um plano de contas, que parte de uma reclassificação dos gastos por natureza (contabilidade financeira) para gastos por objeto de custeio (contabilidade de gestão), permitindo o apuramento dos custos, por função, centro de responsabilidade, bem ou serviço. Neste momento, o plano de contas da CMV está de acordo com o POCAL, no entanto, irão fazer a correspondência das contas de acordo, com o SNC-AP.

- Relativamente aos **Mapas de divulgação da informação sobre os custos a incluir no relato financeiro de finalidades gerais**, importa referir que os mapas de divulgação de informação apresentados pela CMV são os que referimos no capítulo 4, de acordo com o ponto 2.8.3.6 do POCAL:

- Materiais (CC-1)
- Cálculo de custo/hora de mão-de-obra (CC-2)
- Mão-de-obra (CC-3)
- Cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas (CC-4)
- Máquinas e viaturas (CC-5)
- Apuramento dos custos indiretos (CC-6)
- Apuramento de custos do bem ou serviço (CC-7)
- Apuramento de custos diretos da função (CC-8)
- Apuramento de custos por função (CC-9)

No ponto 34 da NCP 27 é indicado que “O Relatório de gestão deve divulgar, por cada bem, serviço ou atividade final, a seguinte informação:

- (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”

Não são definidos os mapas para cada entidade, o que fará com que cada entidade apresente os seus mapas. Acontecerá, a nosso ver, o contrário do que é pretendido, que é uniformizar. A não indicação clara de mapas obrigatórios e pré-estruturados tem a vantagem de permitir aos municípios a seleção e construção dos mapas que melhor se ajustam à sua realidade económica, mas pode gerar uma multiplicidade tal que inviabiliza qualquer trabalho de análise comparada.

- Finalmente, no que respeita aos **Indicadores operacionais de avaliação de desempenho e outra informação sobre custos**, é importante referir que além da CMV ter uma Norma de Controlo Interno em vigor, que é efetivamente aplicada e verificada, há neste momento um grupo de trabalho interno que está a preparar uma norma de controlo de gestão.

Capítulo V – Considerações e Conclusões Finais

Neste capítulo apresentaremos as conclusões finais do estudo realizado na Câmara Municipal de Valongo, bem como, as limitações do estudo.

5.1 Conclusões

No estudo adotamos uma metodologia de estudo de caso, numa abordagem qualitativa. O estudo consiste na análise das práticas de contabilidade de gestão do município de Valongo, não só com o intuito de propor melhorias no modelo mas também de avaliar antecipadamente os ajustamentos necessários à introdução da norma de contabilidade pública n.º 27, que faz parte do novo normativo aprovado para a contabilidade das entidades públicas.

A entrevista realizada aos responsáveis da divisão do desporto da CMV permitiu retirar as seguintes conclusões:

- A contabilidade de gestão apresenta informações úteis, para além de serem enviados os balancetes são ainda elaboradas as “fichas de transparência” para posterior publicação no *website* do município. A utilidade da contabilidade de gestão é reconhecida pelos entrevistados, contudo, não existe um mecanismo de informação criado pelos superiores da divisão do desporto.
- A informação proveniente da contabilidade de gestão serve pontualmente para análise e tomada de decisão, mas não serve como deveria servir, que era servir de base na análise dos custos e nas tomadas de decisão.
- Os responsáveis entrevistados recebem dos serviços financeiros balancetes, extratos de conta e relatórios de consumo, por sua iniciativa pedem a informação aos serviços, pois nada está definido para isso. A extração da informação é ainda morosa, não consideram nas suas análises os custos indiretos, pois estes não vêm detalhados.
- Quanto aos aspetos a melhorar os entrevistados indicam que seria útil melhorar o fluxo de informação. Melhorar o nível de imputação dos custos indiretos. Indicam que seria útil refletir a receita negativa, ou seja, a receita que a câmara não arrecada e que também é um custo. Referem ainda, que se poderia chegar aos custos das atividades (eventos desportivos), custos esses que são afetos aos equipamentos desportivos, onde se realizam.

Pela análise que efetuamos consideramos que a contabilidade de gestão na Câmara Municipal de Valongo encontra-se num estado avançado. Apresentam uma contabilidade

bastante completa e detalhada, que para além de levar em conta os custos diretos das várias funções, também imputa os custos indiretos.

Os centros de responsabilidade são outra forma possível de detalhar os custos, permitindo desta forma, por exemplo, ter uma rubrica que evidencia os custos de educação, ação social, desporto, divisão de projetos e obras municipais, entre outros.

Elaboram a folha de obra que permite apurar os custos diretos de mão-de-obra de forma correta, assim como também fazem o registo aquando da saída dos materiais do armazém imputando diretamente à função a que se destinam.

A maior dificuldade encontrada nas práticas da contabilidade de gestão é a imputação dos custos indiretos tal como é referido pelos entrevistados. De facto existem alguns aspetos a melhorar quanto aos critérios de afetação destes custos. Apresentamos por isso, uma proposta de melhoria à área de gestão de finanças e de recursos humanos, quanto aos custos de mão-de-obra indireta, amortizações, algumas das comunicações, seguros do pessoal e os seguros dos edifícios. Desta forma, os responsáveis das várias divisões da câmara poderão analisar os vários custos indiretos e perceber a origem desses custos. Por outro lado, a proposta apresentada também é no sentido de que estes custos traduzam a realidade dos acontecimentos, ou seja, os custos sejam os mais reais possíveis.

A nossa proposta foi bem aceite. Tivemos a indicação que em breve estes aspetos terão de ser melhorados dada a atualização do normativo, no entanto, o sistema informático poderá não permitir determinado mecanismo em alguns casos.

A norma de contabilidade pública n.º 27 para imputação dos custos indiretos apresenta a possibilidade de utilização de critérios de base única e de base múltipla aconselhando o uso de critérios de base múltipla, para tal faz referência ao método das secções homogéneas e ao método de custeio baseado nas atividades. Aconselha a opção pelo método de custeio baseado nas atividades referindo várias razões que justificam as vantagens da adoção deste método nas administrações públicas. No entanto, existem algumas incoerências teóricas que importa esclarecer futuramente.

Achamos contudo que esta sugestão da norma não é a mais adequada para a realidade das nossas administrações públicas que se apresentam bastante complexas, nomeadamente no caso da Câmara Municipal de Valongo.

No caso das autarquias de grande dimensão, o ABC implica a agregação das inúmeras atividades inicialmente identificadas, o que poderá conduzir a perdas de homogeneidade e a erros de agregação (Martins & Mota, 2016). Acresce que, o nosso estudo revelou existir ainda muitas dúvidas quanto ao modo de operacionalização do ABC, nomeadamente quanto ao conceito de atividade e de indutor de custo.

O caso em estudo revela que as autarquias que, como a CMV, já tinham a contabilidade analítica implementada no âmbito do POCAL, não necessitarão de ajustamentos significativos. Não obstante, a introdução do normativo constitui uma oportunidade de reflexão crítica que pode contribuir para uma melhoria importante dos modelos já implementados.

5.2 Limitações do Estudo

Este estudo não contempla a fase de implementação e controlo dos resultados, por este motivo, não é possível perceber a eficácia da proposta apresentada.

Pensamos também que seria útil a análise ser realizada a outras divisões do município, o que se tornaria difícil neste estudo, pois o município apresenta uma dimensão considerável. Por outro lado, seria útil também aumentar o universo das entrevistas aos responsáveis de outras divisões.

Referências Bibliográficas

- Anderson, S. & Kaplan, R. (2008). *Custeio Baseado em Atividade e Tempo*. Editora Campus.
- Antão, A. & Jesus, J. (2016). Contabilidade do setor público e contabilistas. *Revista contabilista n.º194*, 40-43.
- Araújo, J. (2005). A Implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos Planos Sectoriais dos Serviços Autónomos da Administração Central: Estudo e Análise. *Dissertação de Mestrado de Contabilidade e Auditoria, Universidade do Minho*.
- Arnold, A.-K. & Garcia, H. (2011). *Generating Genuine Demand for Accountability through Communication: Trainer's Guide*. Washington, DC: World Bank.
- Bogdan, R. & Biklen, S. (1994). *Investigação qualitativa em Educação. Uma introdução à teoria e aos métodos*. Porto: Porto Editora.
- Boni, V. & Quaresma, S. (2005). Aprendendo a entrevistar: como fazer entrevistas em Ciências Sociais . *Em Tese*, 2(1), 68-80.
- Boos, D. & Grote, G. (2012). Designing Controllable Accountability of Future Internet of Things Applications. *Scandinavian Journal of Information Systems*, 24(1), 3-28.
- Bovens, M. (2005). 8.1 The Concept of Public Accountability. *The Oxford Handbook of Public Management*, 182-208.
- Bovens, M. (2010). Two Concepts of Accountability: Accountability as a Virtue and as a Mechanism. *West European Politics*, 33(5), 946-967.
- Caiado, A. (2010). O Futuro da Contabilidade Pública . *Entrevista Revista Interface Administração Pública n.º163*, 13-17.
- Caiado, A. (2011). *Contabilidade Analítica e de Gestão*. Áreas Editora.
- Caiado, A., Carvalho, J., Silveira, O. & Simões, V. (2017). *Contabilidade Orçamental Pública de acordo com o SNC-AP.*. Lisboa: Áreas Editora.
- Canha, H. (2007). O método ABC como factor de competitividade da empresa. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas n.º84*, 52-58.

- Carvalho, A., & Casal, R. (2011). El Papel del tribunal de cuentas en el proceso de "Accountability": Un estudio empírico aplicado a los municipios portugueses. *Conferência XIV Encontro AECA-Nuevo modelo económico: Empresa, Mercados y Culturas, Granada, Setembro, Espanha.*
- Carvalho, J. & Simões, V. (2016). Normativo SNC-AP. *Ordem dos Contabilistas Certificados .*
- Carvalho, H. & Major, M. (2009). *Activity Based-Costing: Implementação num Banco Português.* Escolar Editora.
- Carvalho, J., Costa, T. & Macedo, N. (2008). A Contabilidade Analítica ou de Custos no sector público administrativo . *Revista Contabilista n.º 96*, 30-41.
- Costa, T. & Carvalho, J. (2006). O contributo da Contabilidade de Custos para a fixação das tarifas e preços na Administração Local em Portugal. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos, 3(2)* , 189-199.
- Ebrahim, A. (2003). Accountability In Practice: Mechanisms for NGOs. *World Development, 31 (5)*, 813-829.
- Ferreira , J. (2007). *Contabilidade de Custos.* São Paulo : Pearson Prentice Hall.
- Godoy, A. (1995). Introdução à Pesquisa Qualitativa e suas possibilidades. *Revista de Administração de Empresas, 35(2)*, 57-63.
- Gomes, P. (2014). O processo de harmonização do sistema de contabilidade pública na União Europeia. *Revista TOC n.º175*, 65-67.
- Gomes, P., Carvalho, J. & Fernandes, M. (2009). Determinantes da Adopção e Desenvolvimento do Sistema de Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses . *Revista Contabilidade & Gestão n.º8*, 11-40.
- Gonçalves, C. (2011). A Accountability nos Serviços e Fundos Autónomos . *Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.*
- Gonçalves, A. (2016). Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas. *Revista Contabilística, n.º194*, 50-55.

- Gondim, S. (2002). Grupos focais como técnicas de investigação qualitativa: desafios metodológicos . *Paidéia*, 12(24), 149-161.
- Hansen, H., Christensen, L. & Flyverbom, M. (2015). Introduction: Logics of transparency in late modernity: Paradoxes, mediation and governance. *European Journal of Social Theory*, 18(2), 117-131.
- Holanda, A. (2006). Questões sobre pesquisa qualitativa e pesquisa fenomenológica . *Análise psicológica*, 24(3), 363-372.
- Innes, J. & Mitchell, F. (2005). *Custeio baseado em Actividades - Um Guia Prático*. Lisboa: Monitor .
- Jones, T. & Dugdale, D. (2002). The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity. *Accounting, Organizations and Society*, 27, 121-163.
- Jorge , S., Sá, P. & Lourenço, R. (2012). Transparência Financeira nas entidades da Administração Local em Portugal: Análise da informação disponibilizada nos sítios Web. *RPER - Revista Portuguesa de Estudos Regionais*, 31, 39-53.
- Kaplan, R. (1984). The Evolution of Management Accounting . *The Accounting Review*, 59(3), 390-418.
- Lourenço, R., Jorge, S. & Sá, P. (2012). Transparência nas Câmaras Municipais Portuguesas: informação divulgada nos sítios da Região Centro. *Revista de Administração Local*, 35 (247), 21-52.
- Marques, M. (2003). Tendências Recentes de Abordagem à Contabilidade Pública em Portugal . *Revista Contabilidade e Finanças - USP, São Paulo*, 31, 96-108.
- Martins, J. & Mota, R. (2016). Considerações sobre a Contabilidade de Gestão no SNC-AP. *Revista Contabilista n.º192*, 53-55.
- Mendes, I. (2015). A contabilidade na Gestão do Ensino Superior Público - Estudo de Caso. *Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças, Escola Superior de Ciências Empresariais* .
- Minayo, M. & Sanches, O. (1993). Quantitative and Qualitative Methods: Opposition or Complementarity? *Cadernos de Saúde Pública*, 9(3), 239-262.

- O'Donnell, G. (1998). Accountability Horizontal e Novas Poliarquias . *Lua Nova*, 44(98), 27-54.
- Oliveira, J. (2012). Indicadores de desempenho e a accountability na Administração Pública . *Dissertação de mestrado em Contabilidade e Administração Pública, Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro*.
- Picoito, C. (2008). Cost accounting on hospitals: a case study about Setúbal's Hospital Center. *Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa*.
- Pinho , J. & Sacramento, A. (2009). Accountability: já podemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, 43(6), 1343-1368.
- Ribeiro, E. (2008). A perspectiva da entrevista na investigação qualitativa. *Evidência, Araxá*, 4, 129-148.
- Rocha, A. (2011). Accountability na Administração Pública: Modelos Teóricos e Abordagens. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 14(2), 82-97.
- Rodrigues, J. & Simões, A. (2009). *Apurar Resultados de acordo com os Processos. O CBA - Custeio Baseado nas Actividades*. Lisboa : Áreas Editora.
- Santos, R. & Saraiva, H. (2016). Contabilidade pública versus contabilidade privada em Portugal - análise das estruturas conceptuais. *Revista Contabilista*, n.º195, 55-61.
- Silva, S., Rodrigues, L. & Guerreiro, M. (2016). Evolução da Contabilidade Pública em Portugal: Uma Análise Institucional. *Disponível em: <http://www.aeca1.org/xviiencuentroaeca/comunicaciones/74f.pdf>*.
- Susman, G. & Evered, R. (1978). An Assessment of the Scientific Merits of Action Research. *Administrative Science Quarterly*, 23(4), 582-603.
- Teixeira, A., Teixeira, N., Pardal, P. & Mata, C. (2012). O Relatório de Gestão e a avaliação e comparação do desempenho dos Municípios Portugueses - o caso dos Municípios do Distrito de Setúbal . *XXII Jornadas Luso Espanholas de Gestão Científica, Vila Real*.

- Teixeira, A. (2009). A Contabilidade como sistema de informação nas Instituições do Ensino Superior Público em Portugal - o caso da Escola Superior de Ciências Empresariais. *Tese de Doutoramento em Gestão, Universidade Aberta.*
- Teixeira, A. (2016). A Contabilidade de Gestão na Administração Pública, Uma Evolução Sustentada. *Disponível em:*
<http://www.aeca1.org/xviiencuentroaeca/comunicaciones/53f.pdf>.
- TIAC. (2013). ITM 2013 - Índice de Transparência Municipal, coordenação científica de Sousa, L., Tavares, A., Teles, F., Jorge, S. e Cruz, N. F..
- Vagnoni, E. & Oppi, C. (2015). Investigating factors of intellectual capital to enhance achievement of strategic goals in a university hospital setting. *Journal of Intellectual Capital, 16(2)*, 331-363.
- Voltmer, K. (2010). The media, government accountability, and citizen engagement. *Public Sentinel: News Media and Governance Reform, Washington: World Bank*, 137-159.
- Walker, P. (2002). Understanding Accountability: Theoretical Models and their Implications for Social Service Organizations . *Social Policy & Administration, 36(1)*, 62-75.
- Yin, R. (1994). Case study Research: Design and Methods. . 2ª Ed. *Sage Publications. London.*

Legislação

Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro - Aprova o Plano Oficial de Contabilidade.

Diário da República n.º 268 – Série I. Ministério das Finanças. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho - Regime da Administração Financeira do Estado.

Diário da República n.º 172 - Série I-A. Ministério das Finanças. Lisboa.

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

Diário da República n.º 203 – Série I-A. Ministério das Finanças. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias

Locais (POCAL). Diário da República n.º 44 - Série I-A. Ministério do Equipamento, do Planeamento e da Administração do território. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de dezembro - 2ª Alteração ao Plano Oficial de Contabilidade

das Autarquias Locais (POCAL). Diário da República n.º 278 - Série I-A. Ministério do Ambiente e do Ordenamento do Território. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 84-A/2002, de 5 de abril - 3ª Alteração ao Plano Oficial de Contabilidade

das Autarquias Locais (POCAL). Diário da República n.º 80 - Série I-A. Ministério do Ambiente e do Ordenamento do Território. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro - Aprova o Plano Oficial de Contabilidade das

Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social. Diário da República n.º 21 - Série I-A. Ministério das Finanças. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro – Aprova o Sistema de Normalização

Contabilística para as Administrações Públicas. Diário da República n.º 178 – Série I. Ministério das Finanças. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro - Altera o regime da administração financeira

do Estado e do Sistema de Administração Contabilística para as Administrações Públicas. Diário da República n.º 243 – Série I. Economia. Lisboa.

Despacho n.º 1394/2016, de 28 de janeiro – Regulamento de Organização dos Serviços

Municipais e o respetivo Organograma do Município de Valongo. Diário da República n.º 19 – Série II. Município de Valongo.

- Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro - Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação. Diário da República n.º 218 - Série I-B. Ministério das Finanças e da Educação. Lisboa.
- Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro - Aprova o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde. Diário da República n.º 225 - Série I-B. Ministério das Finanças e da Saúde. Lisboa.
- Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto - Regime Simplificado do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas. Diário da República n.º 152 – Série I. Finanças. Lisboa.
- Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro - Lei de Bases de contabilidade pública. Diário da República n.º 43 – Série I. Assembleia da República. Lisboa.
- Lei n.º 6/91, de 20 de fevereiro - Lei do Enquadramento do Orçamento do Estado. Diário da República n.º 42 - Série I-A. Assembleia da República. Lisboa.
- Lei n.º 162/99, de 14 de setembro - 1ª Alteração ao Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL). Diário da República n.º 215 - Série I-A. Assembleia da República. Lisboa.
- Lei n.º 169/99, de 18 de setembro - Estabelece o quadro de competências, assim como o regime jurídico de funcionamento, dos órgãos dos municípios e das freguesias. Diário da República n.º 219 - Série I-A. Assembleia da República. Lisboa.
- Lei n.º 5-A/2002, de 11 de janeiro - 1ª Alteração à Lei n.º 169/99, que estabelece o quadro de competências, assim como o regime jurídico de funcionamento, dos órgãos dos municípios e das freguesias. Diário da República n.º 9. Série I-A. Assembleia da República. Lisboa.
- Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro - Orçamento do Estado para 2006. Diário da República n.º 250 - Série I-A. Assembleia da República. Lisboa.
- Lei n.º 67/2007, de 31 de dezembro - Aprova o regime de responsabilidade civil extracontratual do estado e demais entidades públicas. Diário da República n.º 251. Série I. Assembleia da República. Lisboa.
- Lei Orgânica n.º 1/2011, de 30 de novembro - Transfere competências dos governos civis e dos governadores civis para outras entidades da Administração Pública em matérias

de reserva de competência legislativa da Assembleia da República. Diário da República n.º 230. Série I. Assembleia da República. Lisboa.

Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro - Estabelece o regime jurídico das autarquias locais, aprova o estatuto das entidades intermunicipais, estabelece o regime jurídico da transferência de competências do Estado para as autarquias locais e para as entidades intermunicipais e aprova o regime jurídico do associativismo autárquico. Diário da República n.º 176. Série I. Assembleia da República. Lisboa.

Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março - Orçamento do Estado para 2016. Diário da República n.º 62. Série I. Assembleia da República. Lisboa.

**Apêndice I – O conjunto de bens e serviços da divisão do
Desporto**

Câmara Municipal de Valongo

Bens ou Serviços

Ano de: 2017

Data de emissão: 26-04-2017

2520101	Infraestruturas Desportivas	C				Bem CC
252010101	Infraestruturas Desportivas - Alfena	C				Bem CC
252010101011	Polidesportivo de Cabeda SIC 10169 - Obra	E	252	0504	Normal	Bem CC
252010101012	Polidesportivo de Cabeda SIC 10169 - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
252010101021	Piscina Municipal de Alfena SIC 10122 - Obra	E	252	0504	Normal	Bem CC
252010101022	Piscina Municipal de Alfena SIC 10122 - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
252010101024	Piscina Municipal de Alfena SIC 10122- Imobilizado	E	252	0504	Normal	Imobilizado
252010102011	Pavilhão Gimnodesportivo Sobrado SIC 40118 - Obra	E	252	0504	Normal	Bem CC
252010102012	Pavilhão Gimnodesportivo Sobrado SIC40118- Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
252010102014	Pavilhão Gimnodesportivo Sobrado SIC 40118 - Imob	E	252	0504	Normal	Imobilizado
252010102021	Indoor Soccer Municipal Sobrado SIC 40050 - Obra	E	252	0504	Normal	Bem CC
252010102022	Indoor Soccer Municipal Sobrado SIC 40050- Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
252010102024	Indoor Soccer Municipal Sobrado SIC 40050 - Imob	E	252	0504	Normal	Imobilizado
252010102031	Pavilhão Gimnodesportivo Campo SIC 20153 - Obra	E	252	0504	Normal	Bem CC
252010102032	Pavilhão Gimnodesportivo Campo SIC 20153 - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
252010102034	Pavilhão Gimnodesportivo Campo SIC 20153 - Imob	E	252	0504	Normal	Imobilizado
252010102041	Pavilhão Municipal nº2 Campo SIC 20133 - Obra	E	252	0504	Normal	Bem CC
252010102042	Pavilhão Municipal nº2 Campo SIC 20133 - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
252010102044	Pavilhão Municipal nº2 Campo SIC 20133 - Imob	E	252	0504	Normal	Imobilizado
252010102051	Estádio Municipal de Sobrado SIC 40127 - Obra	E	252	0504	Normal	Bem CC
252010102052	Estádio Municipal de Sobrado SIC 40127 - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
252010103011	Mini Campo Polidesportivo Ermesinde SIC 30314 Obra	E	252	0504	Normal	Bem CC
252010103012	Mini Campo Polidesportivo Ermesinde SIC 30314 Serv	E	252	0504	Normal	Serviço CC
252010103021	Court Tennis de Ermesinde SIC 30261 - Obra	E	252	0504	Normal	Bem CC
252010103022	Court Tennis de Ermesinde SIC 30261 - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
252010103031	Pavilhão Multiusos de Sampaio SIC 30220 - Obra	E	252	0504	Normal	Bem CC
252010103032	Pavilhão Multiusos de Sampaio SIC 30220 - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
252010103041	Complexo Desp Montes Costa+Circuito SIC 30221 Obra	E	252	0504	Normal	Bem CC
252010103042	Complexo Desp Montes Costa+Circuito SIC 30221 Serv	E	252	0504	Normal	Serviço CC
252010103044	Complexo Desp Montes Costa+Circuito SIC 30221 Imob	E	252	0504	Normal	Imobilizado
252010103051	Piscina Municipal Ermesinde SIC 30133 - Obra	E	252	0504	Normal	Bem CC
252010103052	Piscina Municipal Ermesinde SIC 30133 - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
252010103054	Piscina Municipal Ermesinde SIC 30133- Imobilizado	E	252	0504	Normal	Imobilizado
252010103061	Pavilhão Gimnodesportivo Ermesinde SIC 30134 -Obra	E	252	0504	Normal	Bem CC
252010103062	Pavilhão Gimnodesportivo Ermesinde SIC 30134- Serv	E	252	0504	Normal	Serviço CC
252010103064	Pavilhão Gimnodesportivo Ermesinde SIC 30134- Imob	E	252	0504	Normal	Imobilizado
252010103071	Polidesportivo Bom Pastor R.Augsto C. Mendonça-Obr	E	252	0504	Normal	Bem CC
252010103072	Polidesportivo Bom Pastor R.Augsto C. Mendonça-Ser	E	252	0504	Normal	Serviço CC
252010103081	Estádio Municipal de Sonhos - Obra	E	252		Normal	Bem CC
	Estádio Municipal de Sonhos - Serviço	E	252		Normal	Serviço CC

252010103084	Estádio Municipal de Sonhos - Imobilizado	E	252	0504	Normal	Imobilizado
252010104011	Comp. Desport.Outrela/Estádio M.VLG SIC 50203-Obra	E	252	0504	Normal	Bem CC
252010104012	Comp. Desport.Outrela/Estádio M.VLG SIC 50203-Serv	E	252	0504	Normal	Serviço CC
252010104014	Comp. Desport.Outrela/Estádio M.VLG SIC 50203-Imob	E	252	0504	Normal	Imobilizado
252010104021	Piscina Municipal de Valongo SIC 50107- Obra	E	252	0504	Normal	Bem CC
252010104022	Piscina Municipal de Valongo SIC 50107- Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
252010104024	Piscina Municipal de Valongo SIC 50107 - Imob	E	252	0504	Normal	Imobilizado
252010104031	Pavilhão Gimnodesportivo Valongo SIC 50108 - Obra	E	252	0504	Normal	Bem CC
252010104032	Pavilhão Gimnodesportivo Valongo SIC 50108 - Serv	E	252	0504	Normal	Serviço CC
252010104034	Pavilhão Gimnodesportivo Valongo SIC 50108 - Imob	E	252	0504	Normal	Imobilizado
252010104041	Court de Ténis de Valongo SIC 50108- Obra	E	252	0504	Normal	Bem CC
252010104042	Court de Ténis de Valongo SIC 50108- Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
252010104043	Court de Ténis de Valongo SIC 5018- Imobilizado	E	252	0504	Normal	Imobilizado
252010104051	Centro de BTT - Obra	E	252		Normal	Bem CC
252010104052	Centro de BTT - Serviço	E	252		Normal	Serviço CC
2520102011	Coreto env Capela StªJusta S.Sabino SIC 50202 Obra	E	252	0504	Normal	Bem CC
2520102021	Moinho de 14 mós em Ermesinde SIC 30267 Obra	E	252	0504	Normal	Bem CC
2520102022	Moinho de 14 mós em Ermesinde SIC 30267 Serv	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520102031	Espaço Multiusos de Alfena - Obra	E	252	6099	Normal	Bem CC
2520102032	Espaço Multiusos de Alfena - Serviço	E	252	6099	Normal	Serviço CC
2520102034	Espaço Multiusos de Alfena - Imobilizado	E	252	6099	Normal	Imobilizado
2520102042	Centro Marcha Corrida Concelho de Valongo- Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201010012	Contrato Programa Desenvolvim. Desportivo- Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201010022	Protocolo com Escolas de Natação - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201010032	Protocolo utilização Pavilhão Esc EB 23 Alfena-Ser	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201010042	Visitas aos equipamento desportivos - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201010052	Contrato Programa Des. Desp.- A.C.Alfenense -Serv	E	252	0504	Normal	Serviço CC
25202010232	Gala de Mérito Desportivo - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
25202010252	Mais desporto Mais Saúde e bem estar-Serv	E	252	0504	Normal	Serviço CC
25202010262	Portal do Desporto - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030012	Trilhos do Paleozoico - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030022	6º Trail da Santa Justa - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030032	Liga de Futsal de Valongo - serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030042	Encontro de Boccia - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030052	Concentração de Motas em Campo - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030062	7º Concentração anual - Amigos dos Clássicos -Ser	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030072	Torneio de Natação da 1ª Braçada - ANNP/CNV-Ser	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030082	II Festival de Dança Toni Pinto - Ser	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030092	Enduro da Regueifa - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030102	Taça de Portugal Ciclocross - Quinta das Arcas - S	E	252	0504	Normal	Serviço CC

2520201030112	Zumbrado - AJDC Penido - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030122	Campeonato Nacional de Trial 4X4 - Jipes - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030132	Baja Douro - Campeonato Nacional Jipes e Motas - S	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030142	3º XCO Cidade de Valongo - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030152	Torneio Internacional Vallis Longus 2017-NCRV-Ser	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030162	1º Street Basket de Valongo - NCRV - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030172	Tok'Amexer Valongo - Férias Desportivas - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030182	Festa da Tinta - AJDC Penido - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030192	XII Jogos do Eixo Atlântico - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030202	1ª Grande descida carros artesanais de Valongo-Ser	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030212	5º Trail Noturno - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030222	Rampa de Stª Justa - Camp Nac Ciclismo - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030242	3º Sarau Artes Marciais - ASCS - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030282	13º Torneio de Natação - Cidade de Valongo-Serv	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030292	Atividades diversas - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030302	3º Sarau de Dança - ASCS - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030312	Andebol - Torneio Páscoa/ CPN - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030342	4º Aniversário Urban Fit - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030352	Convívio Cicloturismo Magriços Ermesinde - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030362	Trail dos 4 caminhos - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030372	Fase Final Camp. Nac. Basquetebol - Serv	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030382	Lousa Cup 2017- Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030402	IV Torneio César Fidalgo - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030422	4º Aniversário Urban Fit - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030432	Taça Portugal Matraquilhos e Fut. mesa - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030462	Postura Show - One day show Valongo - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030472	18º Torneio Int. Basquetebol Feminino CPN - Serv	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030482	6º Torneio Basquetebol Município de Valongo - Serv	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030492	16º Festival Patinagem Artística NCRV - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030512	Maratona do Desporto Clube Zupper - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030522	Rally de Valongo - Rota da Lousa - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030542	14º Raid BTT Sobrado - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
252020103057	2º Torneio ténis mesa "Cidade Valongo" Ranking M. List	C				Bem CC
2520201030572	2º Torneio ténis mesa "Cidade Valongo" - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030582	Fase final Campeonato Nacional Hoquei Indoor-Serv	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030592	Campeonato Intermédio Hoquei Sala - serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
252020103060	Encontro/ Estágio de Karaté	C				Bem CC
2520201030602	Encontro/ Estágio de Karaté - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030622	Primavera Sub-Aquática - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030632	Torneio de Natação Valongo é Desporto - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC

2520201030662	Grande prémio ciclismo Volta Campeões Vlg2017-Serv	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030692	2º Torneio Carnaval de Basquetebol - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030712	Competição Valongo a Mexer - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030722	Raríssimas Trail - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030752	Campeonato Regional de Karaté- Serv	E	252	0504	Normal	Serviço CC
252020103076	Gala Circuito Trilhos do Valongo 2017	C				Serviço CC
2520201030762	Gala Circuito Trilhos do Valongo 2017 - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030772	Jogos Tracionais Portugueses 100% Futuro- Serv	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030782	Aniversário da Assoc. Coletividades Valongo- Ser	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030792	20º Grande Prémio Atletismo Campo/Sobrado-Ser	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030802	Campeon Dist Benjamins-Patinagem Artística-Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030812	XVII Grande Prémio Ciclismo JN - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030822	Estágio Seleção sub 17 Feminino - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030832	2ª Meia Maratona da Regueifa - Manuaço - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030852	II Torneio Internacional de S. João - Serv	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030862	Zupper Festand - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030872	Seleções nacionais - Federação Portug. Basquet-Ser	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030902	Concentração Motard Alfena - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030912	II Torneio Hoquei geração sobre rodas - CSPA-Ser	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030922	Reciclagem inicio época-Cons.Arbitragem F.P.P.-Ser	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030932	79ª Volta à Portugal em Bicicleta - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030942	Bilharzinde - Apresentação da equipa 2016/17-Serv	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030972	12º Torneio Hoquei Patins ADV M. Carlos Figueira-S	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030982	IV Torneio de Xadrez António Torcato-Serv	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201030992	Torneio MiniBasquetebol NCRV - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201031002	15º Torneio de Taekwondo - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201031012	Trail Quinta das Arcas - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201031022	V Torneio Hóquei Eixo Atlântico - Serv	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201031032	Campeonato Nacional Hip Hop- Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201031062	Trofeus Fisiocrem Veteranos Cup I - Serv	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201031072	Provas de equitação terapeutica - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201031082	Torneio Andebol em juvenis masculinos - CPN - Ser	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201031092	Caminhada Solidária Liga Portug. Contra Cancro-Ser	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201031102	13º Torneio Interseleções sub-14 Dr.AdrianoPinto-S	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201031112	Free Trails Solidários - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201031122	Projeto Caminhada Solidária 2017-Escut. Ermes. Ser	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201031132	Prova Regional Ensino Norte- Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201031152	I Torneio de Patinagem Artística de Valongo- Serv	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201031162	Dia Nacional pela Paz ACCV - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201031172	Torneio Internacional de Minibasquete - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC

2520201031182	5º Aniversário Assoc Hangkok Moo Sool - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201031192	Torneio de Futsal Escuteiros de Campo - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
2520201031202	Caminhada pelo Autismo - serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
25203012	Análises Técnicas - Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC
25203022	Reuniões preparatórias às diversas ativid- Serviço	E	252	0504	Normal	Serviço CC

Apêndice II – Carta ao Sr. Presidente da Câmara

Andreia Alexandra Lopes dos Santos

Exmo. Sr. Presidente da Câmara José Manuel Ribeiro

Na qualidade de aluna do Mestrado em Contabilidade e Finanças do Instituto Superior de Contabilidade e Administração, e no âmbito do trabalho de projeto, venho solicitar a V. Exa. autorização para estudar as práticas da Câmara Municipal de Valongo ao nível da Contabilidade Analítica.

O plano de investigação prevê a recolha de dados através das seguintes fontes:

Análise de documentação interna, relacionada com a contabilidade analítica;

Reuniões exploratórias com a Dra. Telma Maia, com o intuito de perceber a estrutura do modelo atual e as alterações previstas na sequência da implementação do SNC – AP;

Entrevista exploratória com os responsáveis da divisão do desporto, para com o objetivo de captar a perceção sobre a utilidade da informação da Contabilidade Analítica para a tomada de decisão no âmbito da gestão da divisão do Desporto da CMV.

O trabalho está a ser orientado pela Doutora Amélia Ferreira da Silva.

Os dados só serão divulgados depois de tratados, e apenas se a CMV autorizar.

Com os nossos respeitosos cumprimentos.

15 de Junho de 2017

Apêndice III – Guião de Entrevista

Mestrado em Contabilidade e Finanças

“A contabilidade de gestão na administração pública: Um estudo de caso”

Guião de entrevista:

1. Que tipo de informação recebe dos serviços financeiros?
 - 1.1 A informação é a desejada/necessária para apoio dos processos internos?
2. As informações da contabilidade de custos são utilizadas para a tomada de decisão?
3. Aquando da implementação da contabilidade de custos, alguém fez um levantamento das suas necessidades de informação?
4. Que informações adicionais gostava de ter e que o sistema contabilístico não fornece?
5. Indique na sua opinião o que se poderia melhorar no sistema de contabilidade de custos.