



Lisbon School  
of Economics  
& Management  
Universidade de Lisboa

## **Mestrado**

Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais

### **Trabalho Final de Mestrado**

Relatório de Estágio

### **A implementação da NCP 27 na Nova School of Business and Economics**

Mariana Amaral Marques

Outubro - 2023



Lisbon School  
of Economics  
& Management  
Universidade de Lisboa

## **Mestrado**

Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais

### **Trabalho Final de Mestrado**

Relatório de Estágio

## **A implementação da NCP 27 na Nova School of Business and Economics**

Mariana Amaral Marques

**Orientação:** Professora Doutora Maria de Fátima Geada

Outubro – 2023

## **Agradecimentos**

Aos meus anjos, querida Avó Marques e querido Avô Amaral...

À minha supermãe por toda a fé e força que sempre colocou em mim, especialmente nesta etapa.

Ao meu namorado pela paciência que teve para lidar comigo nesta fase mais complicada e exaustiva.

À minha orientadora Professora Doutora Maria de Fátima Geada, que no primeiro contato, fez-me acreditar que ainda era possível.

E com muito carinho à orientadora de estágio que atualmente é minha coordenadora, Lígia Cardoso por todo o suporte, motivação e ajuda.

## **Resumo**

A contabilidade pública tem sofrido grandes alterações devido à constante mudança e rápida evolução dos processos quotidianos. A administração pública, em 2015 estava desatualizada, fragmentada e inconsistente comparativamente com o setor privado. A necessidade de adaptar o plano de contas ao utilizado no setor privado, foi a solução para colmatar esta situação.

A par da implementação do SNC-AP, cresceu uma maior preocupação com a contabilidade de gestão, que até então tinha pouca informação. A contabilidade de gestão é uma vertente muito importante na medida em que permite aos gestores através da informação apresentada, tomar decisões fundamentadas acerca da posição da empresa. Este tema torna-se ainda mais crucial de analisar, quando o objeto de análise se trata de recursos públicos.

Para este âmbito, o sistema de custeio sugerido na NCP 27 é o ABC. Sistema que serviu de base para a proposta implementação na Nova SBE.

O presente relatório tem como principal objetivo demonstrar a importância da contabilidade de gestão no apoio à tomada de decisão e na avaliação da eficiência, eficácia e economia dos recursos.

**Palavras-chave:** Contabilidade de gestão, SNC-AP, NCP 27, sistema de custeio ABC

## **Abstract**

Public accounting has undergone major changes due to constant change and the rapid evolution of everyday processes. In 2015, public administration was outdated, fragmented and inconsistent compared to the private sector. The need to adapt the chart of accounts to that used in the private sector was the solution to this situation.

Alongside the implementation of the SNC-AP, there was growing concern about management accounting, which until then had limited information. Management accounting is very important as it allows managers to make informed decisions about the company's situation using the information presented. This topic becomes even more crucial to analyse when the object of analysis is public resources.

For this purpose, the costing system most suggested in NCP 27 is ABC. This system served as the basis for the proposed implementation at the Nova SBE.

The main aim of this report is to demonstrate the importance of management accounting in supporting decision-making and assessing the efficiency, effectiveness, and economy of resources.

**Keywords:** Public accounting, SNC-AP, NCP 27, ABC system

## Índice

Agradecimentos .....	i
Resumo .....	ii
Abstract .....	iii
Índice .....	iv
Índice de Tabelas .....	v
Índice de Figuras .....	v
Abreviaturas .....	vi
1. Introdução .....	1
2. Revisão da literatura .....	3
2.1 A evolução da contabilidade pública até ao POCP .....	3
2.2 A aplicação do SNC-AP .....	5
2.2.1 Regime geral e simplificado .....	7
2.2.2 Subsistemas Contabilísticos .....	8
2.3 A contabilidade de gestão na Administração Pública.....	10
2.3.1 A Norma de Contabilidade Pública 27 .....	10
2.3.2 Tipos de custos e sistemas de custeios .....	13
2.4 O sistema de custeio ABC (Activity Based Costing) .....	15
2.4.1 A informação do sistema ABC no setor da educação.....	16
3. Apresentação da entidade acolhedora de estágio .....	18
3.1 Descrição da entidade .....	18
3.2 Serviços prestados .....	18
3.3 Visão, Missão e Valores .....	20
3.4 Estrutura organizacional .....	21
4. Descrição de funções desenvolvidas e a implementação da NCP 27.....	21
4.1 Funções desenvolvidas .....	21
4.2 As limitações da contabilidade de gestão na Nova SBE .....	23
4.3 Implementação da NCP 27 na Nova SBE com base no sistema de custeio ABC .....	24
5. Conclusão .....	28
6. Referências Bibliográficas.....	30

## **Índice de Tabelas**

Tabela 1 - Atividades auxiliares .....	25
Tabela 2 - Atividades principais .....	26

## **Índice de Figuras**

Figura 1 - Estrutura normativa do SNC-AP. ....	6
Figura 2 - Especificidades do regime geral e do regime simplificado .....	8
Figura 3 - Sistema ABC no setor da educação .....	17
Figura 4 - Organograma Nova SBE .....	21

## Abreviaturas

ABC	Activity Based Costing
CG	Contabilidade de Gestão
CC	Centros de Custo
DL	Decreto-Lei
DGO	Direção-Geral do Orçamento
EC	Entidade Constitutiva
ERP	Enterprise Resource Planning
IASB	International Accounting Standards Board
LEO	Lei de Enquadramento Orçamental
NCP	Norma de Contabilidade Pública
PCM	Plano de Contas Multidimensional
POC	Plano Oficial de Contabilidade
POCAL	Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais
POCMS	Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde
POC-E	Plano Oficial de Contabilidade para o sector da Educação
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
SBE	Nova School of Business and Economics
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SNC-AP	Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas
UNL	Universidade Nova de Lisboa

## 1. Introdução

O relatório de estágio é realizado no âmbito do Trabalho Final de Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresarias, no ISEG (Lisbon School of Economics & Management).

O estágio foi realizado no departamento financeiro da Nova School of Business and Economics (Nova SBE), da Universidade Nova de Lisboa, executando funções similares às *de Finance Specialist*, com duração de 448 horas, compreendidas entre fevereiro e maio 2022.

O presente trabalho pretende relatar as tarefas desenvolvidas e a experiência adquirida no departamento financeiro de uma instituição pública de ensino superior, nomeadamente a aplicação da Norma de Contabilidade Pública 27 (NCP 27) na contabilidade de gestão.

Com a entrada em vigor do SNC-AP no início de 2018, a Administração Pública procedeu à implementação não só a contabilidade orçamental e financeira como também a contabilidade de gestão. Esta contabilidade de gestão é uma das mais difíceis e desafiantes de implementar, mas a que permite aos gestores analisar os resultados financeiros e não financeiros de uma forma mais pormenorizada e eficaz.

A implementação da contabilidade de gestão nas instituições públicas possibilita uma maior transparência e demonstração de como e onde são aplicados os dinheiros públicos.

Ao longo dos anos este tema tem sido cada vez mais escrutinado e tem evoluído em simultâneo com a contabilidade orçamental e financeira, apesar de que em grande parte das instituições, a contabilidade de gestão ainda não é implementada.

Foi na transição do Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, que foi criada a Norma de Contabilidade Pública 27, a única dedicada à contabilidade de gestão e que apresenta como método de apuramento de custos, o *Activity Based Costing*.

É importante que as instituições públicas acompanhem as tendências, nomeadamente da utilização do sistema ABC, para potenciar o controlo interno, impulsionar o desempenho da entidade, planeamento e gestão.

O sistema ABC estipula que os gastos indiretos devem ser apurados através de custos baseados nas atividades desenvolvidas e não imputados diretamente ao bem/serviço.

É apresentada de seguida uma revisão bibliográfica sobre os temas já mencionados, uma apresentação da entidade acolhedora do estágio, as limitações existentes à implementação da NCP 27 e por fim uma sugestão de implementação.

## 2. Revisão da literatura

### 2.1 A evolução da contabilidade pública até ao POCP

Em Portugal, em meados dos anos 60, existiu a necessidade de criar uma normalização contabilística, mas foi apenas depois do 25 de Abril de 1974 que este tema começou a ser estudado e desenvolvido.

Em 1977, o Decreto-Lei n.º 47/77 aprovou a normalização contabilística em Portugal. Normalização esta que foi complementada com diretrizes, nomeadamente pelo facto de Portugal ter sido um país candidato à União Europeia.

Como resultado da adesão de Portugal à UE, foi nos anos 90 que existiu a maior reforma a nível da contabilidade pública, tendo sido consolidada com a Lei n.º 8/1990. Nesta década (1997) os serviços da administração pública foram obrigados a aplicar o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). O POCP foi aprovado pela Lei n.º 232/1997 de 3 de setembro e já obrigava as instituições a aplicar as três vertentes da contabilidade (orçamental, financeira, analítica/gestão). A entrada em vigor do POCP contribuiu para que fosse dado o primeiro passo na reforma da contabilidade pública em Portugal, abandonando a base de caixa e abrindo as portas ao regime de acréscimo na contabilidade.

De acordo com o DL 232/1997 de 3 de setembro, no ponto 7, refere que complementarmente, o POCP devia permitir:

“a) A tomada de decisões estratégicas no domínio orçamental, designadamente no âmbito da orçamentação plurianual, face ao acompanhamento dos compromissos com reflexos em anos futuros;

b) Disponibilizar informação para apoiar a atividade de controlo da atividade financeira da Administração Pública pelas entidades com competência legal nesse domínio e reforçar a transparência da situação financeira e patrimonial, bem como das relações financeiras do Estado;

c) A obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional, particularmente dos que respeitam às contas nacionais das administrações públicas e que são particularmente importantes para

aferição do cumprimento dos compromissos assumidos no quadro do Tratado instituindo à União Europeia.”

A aprovação do POCP trouxe também planos setoriais para as diversas áreas da administração pública, nomeadamente:

- POCAL (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais) – aprovado pela Portaria n° 54-A/99 de 22 de fevereiro;
- POC-Educação (Plano Oficial de Contabilidade para o sector da Educação) – aprovado pela Portaria n° 794/2000 de 20 de setembro;
- POCMS (Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde) – aprovado pela Portaria n° 898/200 de 28 de setembro.

Todos os planos setoriais têm a base concetual do POCP, mas diferenciam-se pela ligação e adaptação a cada sector. O POCAL e POC-Educação adaptaram-se a realidades mais pequenas (escolas, juntas de freguesia) e definiram orientações para um sistema de controlo interno. Já o POCMS é também mais inovador e diferenciador que o POCP porque definiu um sistema de controlo interno para as instituições tuteladas pelo Ministério da Saúde desde 1996.

Os planos sectoriais desenvolvidos e adaptados a áreas específicas, conseguem ser mais objetivos em relação à contabilidade de gestão, enquanto o POCP apresenta omissões relativamente à implementação da contabilidade de gestão nas instituições públicas.

Conclui-se então que o POCP apesar de ser uma reforma muito importante na contabilidade pública portuguesa, continua a apresentar limitações que devem ser ultrapassadas, tais como:

1. Falta de informação sobre a contabilidade analítica/gestão. Apesar da contabilidade analítica ter sido de implementação obrigatória, o POCP não apresenta estratégias e instruções para a sua aplicação;
2. Abrangência na área de aplicação do POCP, ou seja, é um plano de contas muito geral que não se adapta às especificidades de certas áreas da administração pública;
3. Falta de formação especializada sobre a contabilidade de gestão.

## 2.2 A aplicação do SNC-AP

A inconsistência a nível contabilístico nas administrações públicas, as limitações do POCP e o atraso relativamente à contabilidade e cumprimento das normas internacionais de contabilidade eram características que permitiam concluir que a contabilidade no setor público estava muito atrasada e fragmentada. Este atraso não só trazia constrangimentos às entidades públicas como também ao Estado Português, na medida em que o desempenho económico do país estava comprometido.

Existiu assim a necessidade de mudar o paradigma existente, criar bases sólidas, partilhar informação financeira e patrimonial de qualidade, fiável e oportuna sobre as contas públicas.

Foi no ano de 2018, à semelhança do já implementado no setor privado (2010), que começou a ser implementado o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) em algumas entidades em Portugal. O SNC-AP foi criado com o intuito de modernizar e harmonizar a contabilidade pública em Portugal, tendo semelhanças com o setor privado e cumprindo com normas de contabilidade internacional. O SNC-AP foi aprovado com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 192/2015.

A implementação do SNC-AP, em 2018, vigorou para todas as entidades do setor público e para as entidades reclassificadas<sup>1</sup>. As autarquias locais foram uma exceção, apenas implementaram o SNC-AP em janeiro 2020. Segundo relatório do Tribunal de Contas, não foi possível a transição para a aplicação do SNC-AP de todas as entidades abrangidas (Relatório Intercalar V – Auditoria à Implementação do SNC-AP e da ECE – Relatório n.º 8/2018 – 2.ª Secção)

O SNC-AP é um sistema baseado na base de acréscimo e comparativamente com o POCP também obriga à implementação da contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão. A estrutura normativa do SNC-AP baseia-se em três elementos principais:

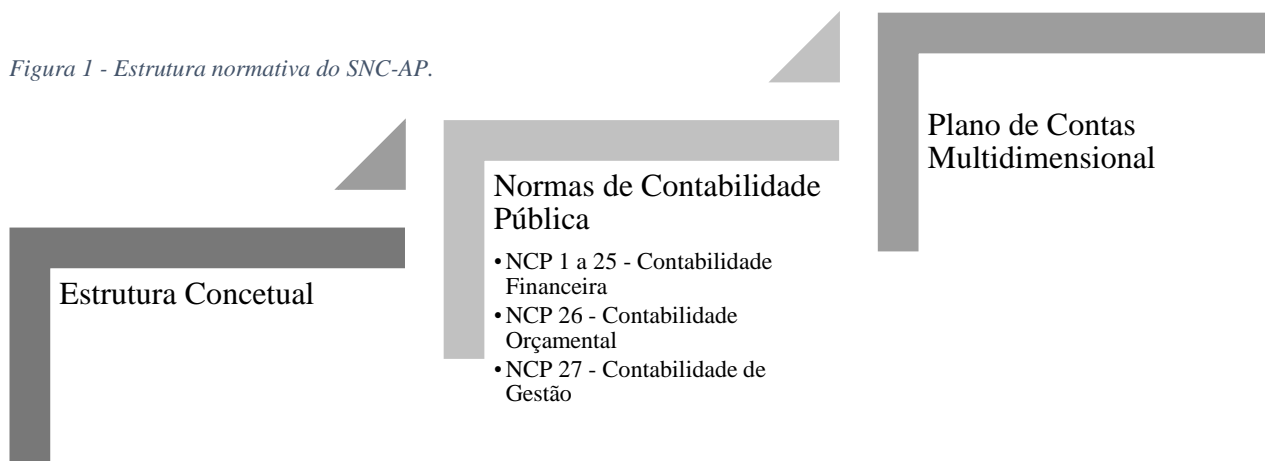
- Estrutura concetual;

---

<sup>1</sup> Consideram-se entidades reclassificadas as entidades que na origem jurídica não integram o setor público administrativo, mas que pelo enquadramento orçamental e pelos critérios do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais, as suas contas são relevantes para o apuramento das contas públicas.

- 27 normas de contabilidade (25 normas de contabilidade financeira, 1 norma de contabilidade orçamental e 1 norma de contabilidade de gestão);
- Plano de contas multidimensional.

Figura 1 - Estrutura normativa do SNC-AP.



Fonte: própria.

Citando o art.º 6º do DL 192/2015, a aplicação do SNC-AP permite que sejam cumpridos os objetivos de gestão, análise, de controlo e de informação, particularmente:

“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.”

Os objetivos do SNC-AP são atingidos se forem todas as vertentes contabilísticas forem devidamente implementadas e as normas cumpridas. Sempre que exista uma lacuna na informação contabilística, as entidades devem-se reger sempre pela ordem que consta no n.º 1 do art.º 13 do DL 192/2015:

1. “As Normas Internacionais de Contabilidade Pública em vigor;
2. O SNC;
3. As Normas Internacionais de Contabilidade adotadas na União Europeia;
4. As Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo International Accounting Standards Board.”

#### 2.2.1 Regime geral e simplificado

Publicado pela Portaria 218/2016, o SNC-AP define a existência de dois regimes:

- Regime geral, onde são incluídas a maioria das entidades públicas, ou seja, que nas duas últimas prestações de conta tenham apresentado despesa paga num valor superior a 5 000 000€;
- Regime simplificado que comporta duas realidades, as pequenas entidades que tenham tido despesa realizada entre 1 000 000€ e 5 000 000€ e as micro entidades com despesa inferior ou igual a 1 000 000€.

Considera-se que as entidades enquadradas no regime simplificado apresentam uma menor dimensão e risco orçamental, não necessitam de cumprir com todas as obrigações previstas no SNC-AP. A nível de relato financeiro e *reporting*, são beneficiadas em relação ao regime geral.

A figura 2, apresenta quais as vertentes contabilísticas comuns às entidades e quais as principais diferenças. A contabilidade orçamental, assente na NCP 26, é obrigatória a qualquer tipo de entidades, enquanto a NCP 27, relativa à contabilidade de gestão não é obrigatória nem implementada nas micro entidades.

Regime	Tipo de entidade	Despesa	Implementação
Regime Geral	Gerais	> 5 000 000€	Estrutura Concetual NCP 1 a 25 NCP 26 NCP 27 PCM
Regime Simplificado	Pequenas entidades	> 1 000 000€ e ≤ 5 000 000€	NCP - PE NCP 26 NCP 27 PCM
	Micro entidades	≤ 1 000 000€	NCP 26 Divulgação do Inventário do Património

Figura 2 - Especificidades do regime geral e do regime simplificado

Fonte: própria.

## 2.2.2 Subsistemas Contabilísticos

### a) Contabilidade Financeira

A contabilidade financeira é a vertente da contabilidade que tem por base as normais internacionais de contabilidade públicas (IPSAS). O principal objetivo é prestar informações sobre o património da entidade. A variação positiva ou negativa do património é apresentado no balanço, como a variação dos gastos e rendimentos é apresentada na demonstração de resultados.

Das 27 NCP's existentes no SNC-AP, 25 são normas de contabilidade financeira:

- NCP 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras;
- NCP 2 - Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros
- NCP 3 – Ativos Intangíveis
- NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente
- NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis
- NCP 6 – Locações
- NCP 7 – Custos de Empréstimos Obtidos
- NCP 8 – Propriedades de Investimento
- NCP 9 – Imparidade de Ativos
- NCP 10 – Inventários

- NCP 11 – Agricultura
- NCP 12 – Contratos de Construção
- NCP 13 – Rendimento de Transações com Contraprestação
- NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação
- NCP 15 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
- NCP 16 – Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio
- NCP 17 – Acontecimentos Após a Data de Relato
- NCP 18 – Instrumentos Financeiros
- NCP 19 – Benefícios dos Empregados
- NCP 20 – Divulgações de Partes Relacionadas
- NCP 21 – Demonstrações Financeiras Separadas
- NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas
- NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos
- NCP 24 – Acordos Conjuntos
- NCP 25 – Relato por Segmentos

Os movimentos contabilísticos registados na contabilidade financeira, têm por base o PCM e movimentam contas da classe 1 a 8.

#### b) Contabilidade Orçamental

A contabilidade orçamental é a vertente da contabilidade comum a todo o tipo de entidades públicas, tem uma base de caixa e regista todas as operações do orçamento referentes à receita e despesa até ao momento do recebimento ou pagamento. Tem como principal objetivo controlar todo o registo orçamental, com movimentos efetuados na classe 0.

Tanto as receitas como as despesas são classificadas de acordo com um classificador económico que discrimina a tipologia de despesa/receita.

A única norma da estrutura do SNC-AP relativa à contabilidade orçamental é a NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental.

#### c) Contabilidade de Gestão

A contabilidade de gestão é a vertente da contabilidade que procura apurar e avaliar os resultados de uma atividade ou projeto que contribuem para a realização das políticas públicas e cumprimentos dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos (de acordo com o n.º 4 do art.º 4 do DL n.º 192/2015). O principal objetivo da contabilidade de gestão é disponibilizar informações financeiras e não financeiras aos gestores, para que consigam cumprir com os objetivos das entidades.

Esta contabilidade assenta numa base de acréscimo, o que permite obter informações sobre os resultados por atividades/projeto e ter também informações sobre os custos de produção de um bem ou da prestação de um serviço. Os movimentos efetuados na contabilidade de gestão, à semelhança do que acontece na contabilidade financeira e orçamental, o SNC-AP apresenta uma classe de contas 9.

Relativamente a normas, a única norma existente para a contabilidade de gestão é a NCP 27 – Contabilidade de Gestão.

### 2.3 A contabilidade de gestão na Administração Pública

A contabilidade de gestão é utilizada pelos órgãos de gestão das organizações para planear, avaliar e controlar os recursos, para garantir que os mesmos são aplicados da melhor forma possível. Na AP é imprescindível que os recursos existentes satisfaçam as necessidades sociais aliando esta gestão à gestão orçamental, numa lógica de economia, eficiência, eficácia e preocupação com o meio ambiente.

As mudanças existentes na Administração Pública e a modernização dos processos desde os anos 90 com a implementação do POCP até à implementação do SNC-AP foram fundamentais para o desenvolvimento das entidades. Com a entrada em vigor do DL n.º 192/2015, a contabilidade de gestão passou a ser regulada pela NCP 27.

#### 2.3.1 A Norma de Contabilidade Pública 27

Publicado em Diário da República, pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, a NCP 27 tem como objetivo estabelecer a base para um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas, definindo quais os requisitos gerais, fornecendo orientações para a estrutura e desenvolvimento e supondo os requisitos mínimos para o conteúdo e divulgação.

De acordo com o n.º 3 dos objetivos da norma, pretende-se entender como a contabilidade de gestão pode ser uma ferramenta útil na tomada de decisão relativamente à gestão pública, nomeadamente de acontecimentos internos à entidade e contribuir para uma responsabilização sobre a prestação de contas. Pretende-se também que as entidades públicas consigam entender como é feita a implementação da contabilidade de gestão e partilhar diretrizes para o desenvolvimento da mesma, explicando os conceitos associados aos custos e aos métodos de custeio. Por fim, um dos principais objetivos da norma é permitir uma melhor avaliação da economia, eficiência e eficácia das políticas públicas.

A contabilidade de gestão designa-se a apresentar informação importante e analítica sobre os custos e sobre os rendimentos para ajudar os dirigentes a tomar posições e decisões. As áreas em que a contabilidade de gestão se torna crucial para ajudar na tomada de decisões, de acordo com o ponto 4 da norma, são:

- Elaboração de orçamentos (por atividades, produtos ou serviços);
- Funções de controlo e planeamento (justificar planos de redução de custos);
- Determinação de preços, tarifas e taxas;
- Apuramento de custos de produção de bens ou serviços;
- Avaliação de desempenho e mensuração (economia, eficiência, eficácia e qualidade) dos programas;
- Fundamentação económica de decisões de gestão.

As questões ambientais, a sustentabilidade e a responsabilidade social assumem cada vez mais um papel preponderante no desenvolvimento e no quotidiano das organizações. O investimento na implementação destas práticas, devem ser registadas na contabilidade de gestão, para que os dirigentes consigam evidenciar os investimentos e gastos. Os gastos ambientais podem ser:

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

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

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

(d) Ativos ambientais relacionados com créditos gerados com a redução de gases de efeitos de estufa.” (Ponto 7 da NCP 27)

Os resultados obtidos através dos custos, economia, eficiência e eficácia das atividades desenvolvidas, bem como sobre a quantia e os recursos necessários para sustentar atividades futuras, acaba por satisfazer as necessidades dos *stakeholders* externos, fomentando também a responsabilidade pela prestação de contas, relatórios orçamentais, financeiros e de gestão.

Segundo o ponto 9 da norma, as entidades que apliquem a contabilidade de gestão, devem garantir que a informação produzida pela CG é baseada em características qualitativas, entre elas:

- “Fiabilidade

A característica da fiabilidade visa garantir que a informação produzida é isenta de erros e imprecisões, sendo fiável para a tomada de decisão. A falta de confiança e credibilidade nos dados e na informação produzida coloca em causa o sistema de contabilidade de gestão. O desenvolvimento de um sistema de controlo interno, com base em políticas e procedimentos que visam prevenir ou detetar erros ou atos fraudulentos, constitui uma forma importante para garantir a fiabilidade.

- Oportunidade

O atributo da oportunidade é uma das características mais importantes da contabilidade de gestão, quando deste sistema se produz informação para a gestão e controlo dos custos. Esta tem de ser produzida e ficar disponível para os diversos utilizadores no tempo necessário para a tomada de decisão. O custo associado ao atraso na obtenção da informação pode ser significativo em muitas decisões.

- Comparabilidade

A informação da contabilidade de gestão deve registrar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir a comparabilidade entre distintas entidades com características similares ou pertencentes ao mesmo setor de atividade, por exemplo, custo por aluno, custo de determinado tratamento de saúde. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério ao longo do tempo.

- Custo/benefício

A preparação desta informação contabilística deve ainda atender ao equilíbrio entre os custos de obter a informação e os benefícios que dela advêm. Assim, os gastos de preparação da informação devem ser calculados e controlados, à semelhança dos restantes gastos suportados pela entidade. O aumento da fiabilidade, do nível de detalhe e da oportunidade da informação pode implicar um aumento de gastos que deve ser ponderado face aos benefícios obtidos.”

### 2.3.2 Tipos de custos e sistemas de custeios

A norma 27 apresenta uma definição de custos, as tipologias e prevê três sistemas de custeios. O custo representa o valor dos recursos utilizados ou consumidos por cada objeto de custo<sup>2</sup> (projeto, departamento, bem...), que originam do somatório de gastos repartidos com base em critérios de imputação definidos pela entidade.

Os gastos podem ser reclassificados entre: gastos diretos e indiretos, os diretos são gastos nos quais é possível obter uma relação de causa-efeito, são gastos imputados diretamente ao objeto de custo. Os gastos indiretos são gastos aos quais não é possível imputar diretamente a um objeto de custo, em geral é necessário repartir esses gastos por várias atividades/bens/serviços e serem utilizadas chaves de imputação.

Existem também os gastos incorporáveis e não incorporáveis, a diferença entre estes gastos é que nos incorporáveis, o órgão de gestão decide imputá-los às atividades e os não incorporáveis são levados diretamente a resultados do exercício (quando assim acontece, os órgãos de gestão devem justificar o porquê de não os imputar à atividade/bem/serviço).

---

<sup>2</sup> Objeto de custo – é qualquer coisa, como linha de produtos, atividades, bens, serviços à qual se deseja informações sobre o custo.

Os gastos variáveis são os gastos que variam consoante o volume de produção, enquanto os gastos fixos não variam conforme a produção, até um patamar previamente definido.

A norma comporta ainda os gastos de subactividade, isto é, os gastos resultantes de uma atividade que está abaixo da atividade normal. Os gastos administrativos são os gastos com departamentos operacionais (recursos humanos, tecnologias da informação, financeiros, apoio a docentes...).

Por fim, existem os custos totais, que aglomeram todos os gastos necessários a um objeto de custo, mas normalmente é utilizado em sistemas de custeio total.

Abordando os sistemas de custeio, estes são 4, sendo que a NCP sugere que seja implementado o sistema de custeio total.

O sistema de custeio total imputa ao objeto de custo todos os gastos diretos e indiretos (exceto os gastos não incorporáveis). (Horngren, Datar e Foster (2012)) defendem que todo o objeto de custo deve incorporar todos os custos de produção.

No sistema de custeio variável, apenas considera os gastos variáveis, não considerando os gastos fixos e os gastos indiretos. Já o sistema de custeio direto apenas considera os gastos diretos, ignorando os gastos indiretos para o desenvolvimento de uma atividade/bem/serviço.

No método de custeio racional, são imputados todos os gastos ao objeto de custo, à exceção dos gastos de subactividade e por fim, o custo padrão que atribui os gastos a objetos de custo com base em estimativas razoáveis ou em valores orçamentados.

A contabilidade de gestão permite, segundo o ponto 10 da NCP 27, "... repartir os gastos indiretos que são comuns a dois ou mais objetos de custo...", ou seja, criar chaves de imputação para que os gastos sejam devidamente imputados e a contabilidade divulgar as informações mais rigorosas e fiáveis.

Na norma é também aconselhada a utilização de critérios de afetação assentes em bases de imputação única ou múltipla, para que a informação divulgada da relação existente entre os gastos indiretos e o objeto de custo seja a mais fiável possível. A base de imputação preferencial nas entidades públicas é a base de imputação múltipla (base em que há uma causa-efeito com os fatores que provocaram o custo).

Numa fase inicial, a afetação dos gastos indiretos pode ser efetuada de acordo com o que é a estrutura organizacional no momento (ex. por departamento), ou de acordo com as atividades que a entidade desenvolve (sistema baseado nas atividades ABC), imputando os gastos indiretos aos centros de custo principais, mas numa segunda fase, os gastos indiretos devem ser repartidos pelos objetos de custo. Esta imputação, de acordo com o ponto 17, deve ter em consideração os bens/serviços finais que são os elementos que geram valor à entidade. O mesmo deve acontecer quando a entidade obtém rendimentos provenientes da atividade. A NCP apresenta o exemplo das instituições do ensino superior, em que os rendimentos que advém de propinas e o Orçamento de Estado, devem balancear com o custo por aluno.

#### 2.4 O sistema de custeio ABC (Activity Based Costing)

O sistema de custeio ABC foi desenvolvido por Kaplan e Cooper nos anos 80, com o principal objetivo de diminuir os erros na imputação dos gastos indiretos e promover a divulgação de informação rigorosa sobre os custos que devem ser imputados às atividades e não aos produtos finais.

A NCP 27 remete para a utilização do sistema ABC (custeio baseado nas atividades), ao invés do sistema de custeio tradicional. O pressuposto deste sistema, é identificar as atividades principais e auxiliares, os recursos empregues e repartir os custos das atividades auxiliares pelas atividades principais. No final os custos das atividades serão imputado ao produto produzido ou serviço, através dos *cost drivers* (Caiado, 2011).

O normativo, no ponto 20 são definidas quais as etapas fundamentais para a implementação deste sistema, nas entidades públicas, em semelhança com modelo de implementação do ABC defendido por Drury (1992):

“(a) Identificar as atividades (principais e auxiliares)<sup>3</sup> realizadas pela entidade e que consomem recursos. Recomenda-se a elaboração de uma matriz de atividades (são exemplo de atividades numa unidade de saúde a realização de cirurgias, de consultas, de cuidados continuados e apoio clínico);

---

<sup>3</sup> As atividades principais são as que produzem diretamente um produto ou serviço e as auxiliares, auxiliam na atividade primária.

(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 final (bens e serviços). Estes indutores de custo devem ser selecionados com base em relações causais ou em critérios de razoabilidade (são exemplos, o número de cirurgias na atividade "cirurgias" ou o número de consultas na atividade "consultas externas" numa unidade de saúde);

(d) Calcular o custo unitário de cada indutor de custo;

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

Os pontos (a) e (c) são pontos chaves para que todo o sistema funcione de uma maneira fluída e devolva resultados fiáveis. A identificação das atividades é um ponto chave e muito complexo de definir, tem de existir um conhecimento pleno da entidade, para que as atividades sejam bem definidas. Assim como os indutores de custo ou *cost drivers*, resultam da causa-efeito entre os custos indiretos e os objetos de custo e podem ser difíceis de definir.

A conseqüente divulgação de todo o apuramento de custos deve proporcionar aos gestores e dirigentes: informação útil acerca do desempenho dos programas, ser acessível à gestão superior e operacional, apresentar os custos por unidade, identificar os custos que podem ser controlados nas unidades, comparar os custos reais com os orçamentados para que seja possível analisar os desvios, estar em concordância com a contabilidade financeira e ser fundamental para o bom funcionamento da entidade.

#### 2.4.1 A informação do sistema ABC no setor da educação

À semelhança do POCP, no SNC-AP também existem subsetores que têm especificidades no que diz respeito à divulgação dos mapas da CG. No caso da educação, devem ser disponibilizados mapas de acordo com a sugestão apresentada na figura 3.

Figura 3 - Sistema ABC no setor da educação

Serviços internos e auxiliares	Base de Repartição/ Indutor	Custo final
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Administração e Direção</li> <li>• Serviços administrativos e financeiros</li> <li>• Recursos humanos</li> <li>• Gestão académica</li> <li>• Apoio técnico (informática, manutenção, vigilância, etc.)</li> <li>• Outras atividades</li> </ul>	Horas, trabalhadores	Custo por atividade auxiliar
Atividades ou serviços principais	Base de Repartição/ Indutor	Custo final
Ensino	Horas de lecionação	Custo por curso Custo por aluno Custo por turma Custo por unidade curricular
Investigação	Horas de investigação Centro de investigação Projeto de investigação	Custo por projeto Custo por centro de investigação Custo hora
Apoio aos utentes	Refeições Camas Horas de atendimento	Custo por refeição Custo por quarto (residências) Custo por cada serviço interno
Prestação de serviços à comunidade	Horas de trabalho	Custo por cada serviço externo, por cada contrato, encomenda,...
Produção para a própria entidade	Tempo de resposta a solicitações	Custo por cada serviço
Outras atividades	Horas de reuniões	Custo por hora
...	...	...

Fonte: Manual de implementação SNC-AP

A figura 3 apresenta apenas uma sugestão de atividades principais e auxiliares, não invalida que cada instituição defina quais são as atividades mais pertinente de serem consideradas principais e auxiliares.

No caso da educação, sugere-se a implementação das seguintes fases:

1. Os gastos incorporáveis devem ser afetos às atividades principais e auxiliares, que consomem os recursos.
2. Os gastos das atividades auxiliares são imputados às atividades principais, isto é, se uma atividade auxiliar for comum a mais do que uma atividade principal, deve ser definido qual o rateio mais real para imputar a cada atividade.
3. Devem ser definidos os *cost drivers* de cada atividade principal, para medir a causa efeito entre o a atividade e o custo final de cada atividade.
4. Resultado do custo de um serviço, estabelecendo a relação entre o custo das atividades principais em função do nº de *cost drivers*.

Enfatiza-se a importância da definição das atividades principais e auxiliares e consequentemente qual o *cost driver* mais correto, para que seja possível obter resultados úteis e esclarecedores acerca de estrutura de custos das atividades.

### **3. Apresentação da entidade acolhedora de estágio**

#### 3.1 Descrição da entidade

A Nova School of Business and Economics (Nova SBE) foi a entidade escolhida para a realização do estágio curricular, para conclusão do mestrado.

A Nova SBE é uma das nove Entidades Constitutivas (EC) pertencente à Universidade Nova de Lisboa (UNL), foi fundada em 1978 e adquiriu o estatuto de fundação em 2017, pelo Decreto-Lei n.º 20/2017. Enquanto fundação pública de direito privado, a Universidade Nova de Lisboa tem um quadro alargado de autonomia institucional a nível financeiro, patrimonial e de contratação de pessoal não docente e não investigador, e pode criar carreiras para os docentes e investigadores ainda que sejam atribuídas verbas do Orçamento de Estado.

Apesar da Universidade Nova de Lisboa gozar do estatuto de fundação, as obrigações e deveres mantém-se os mesmos que estavam em vigor à data da transformação. A nível financeiro, a entidade tem autonomia financeira para gerir e aplicar os recursos, porém a nível tem de cumprir com a execução orçamental e com a prestação de contas. Os reportes são efetuados à Direção Geral do Orçamento (DGO).

#### 3.2 Serviços prestados

A Nova SBE é uma instituição pública de ensino superior na área de economia e gestão. Detém uma oferta formativa desde licenciaturas, mestrados, MBA, pós-graduações, entre outros cursos. Além da oferta a nível de ensino, a Nova SBE desenvolve a atividade de investigação, tendo em execução vários projetos de investigação financiados por fundações nacionais e internacionais (projetos de investigação europeus cofinanciados por entidades europeias).

Também são efetuadas prestações serviços, como aluguer de salas e equipamentos, em virtude da privilegiada localização do Campus de Carcavelos e as

excelentes condições dos edifícios, ainda que não faça parte da atividade principal da escola.

A oferta educativa a nível de pré-experiência divide-se em:

- i) Licenciaturas:
  - (1) Economia
  - (2) Gestão
- ii) Mestrados:
  - (1) Análise de Negócio
  - (2) Desenvolvimento Internacional e Políticas Públicas
  - (3) Economia
  - (4) Empreendedorismo de Impacto e Inovação
  - (5) Finanças
  - (6) Gestão

Compõem ainda parte da oferta educativa pós-experiência, os mestrados executivos:

- (a) Finanças e Mercados Financeiros
- (b) Inovação e Empreendedorismo
- (c) Liderança
- (d) Marketing e Estratégia
- (e) Gestão

Os doutoramentos são programas que têm uma forte componente de investigação, no entanto fazem parte da oferta de ensino:

- (a) Gestão
- (b) Economia | Finanças
- (c) Saber Tropical e Gestão

A atividade de investigação está bastante desenvolvida e para além de projetos de investigação, a Nova SBE também dispõe de vários *Knowledge Centers* (KCs) que se ocupam de produzir, desenvolver e disseminar o conhecimento obtido através da investigação.

### 3.3 Visão, Missão e Valores

A **visão** da Nova SBE é contribuir para enfrentar os desafios da humanidade enquanto indivíduos, instituições e pessoas, num mundo que se espera incerto e disruptivo. A ambição é conseguir ajudar a construir esse futuro de forma progressiva, sustentável, inclusiva, pacífica e dotada de conhecimento científico.

A **missão** é ser uma comunidade dedicada ao desenvolvimento de talento e conhecimento com impacto no mundo. A missão implica:

- Ser uma comunidade aberta, focada no desenvolvimento e na cocriação de projetos inovadores. Um ponto de encontro para a sociedade e o Mundo;
- Desenvolver talentos de topo através de uma oferta curricular de excelência que gera conhecimento académico de ponta e com aplicação prática ao dia a dia;
- Estabelecer uma cultura de impacto através das conquistas dos nossos alunos, contribuindo para um mundo mais justo e mais sustentável;
- Deixar uma pegada além-fronteiras, pela Europa e pelo mundo.

Os **valores** são:

- Rigor - Excelência em todas as atividades, desde a integração dos alunos até ao trabalho académico, à investigação e à gestão da própria escola;
- Impacto - Compromisso de transformar o mundo de um modo responsável e inclusivo;
- Abertura ao mundo - Vontade e entusiasmo de criar sinergias interculturais com quem quer ter um impacto positivo no mundo. Uma atitude aberta que potencializa a diversidade;
- Vanguardismo - Um estado de espírito que se reflete numa personalidade inovadora, disruptiva e destemida;
- Conetividade - Estabelecer laços com a sociedade e vários *stakeholders*, a fim de gerar um envolvimento cada vez maior com a comunidade global.

### 3.4 Estrutura organizacional

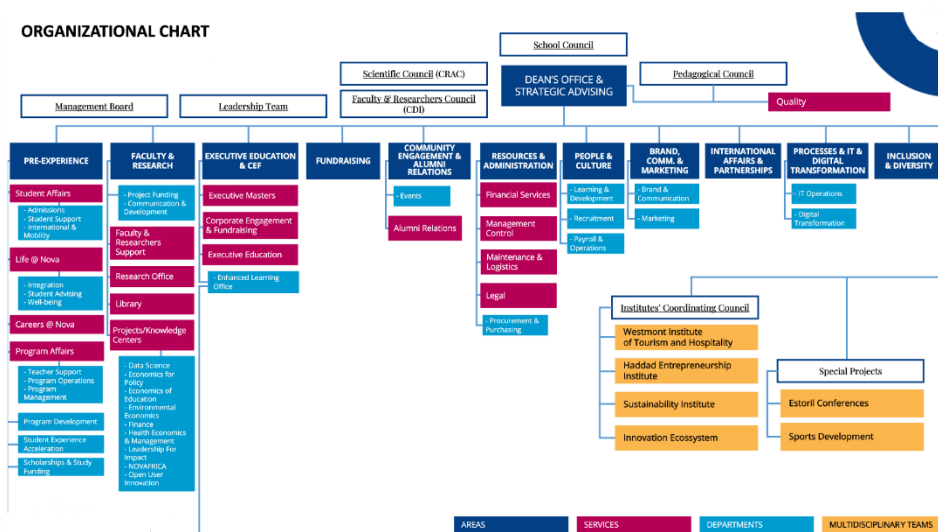


Figura 4 - Organograma Nova SBE

Fonte: Anexo às demonstrações financeiras 01-01-2022 a 31-12-2022

## 4. Descrição de funções desenvolvidas e a implementação da NCP 27

### 4.1 Funções desenvolvidas

A área de Recursos e Administração, na qual se enquadra o departamento financeiro<sup>4</sup>, inclui também os departamentos de controlo de gestão, contratação pública, os serviços jurídicos e os *facilities*.

Durante o estágio foram executadas funções no departamento financeiro da Nova SBE, desenvolvendo na maioria funções interligadas à contabilidade orçamental e financeira, porém existiu a necessidade de questionar sobre como é desenvolvida a contabilidade de gestão, na instituição em estudo.

Inicialmente foi explicado o funcionamento do departamento financeiro, as tarefas a executar e os regulamentos da entidade.

<sup>4</sup> Departamento responsável pelos assuntos financeiros da Nova SBE – executam funções de contabilização da receita e da despesa, elaboração e assegura a boa execução do orçamento, operações de tesouraria, funcionamento com os bancos, reconciliações e fecho da conta anual.

Foi facultada uma formação e explicações sobre como era registada a contabilidade orçamental numa instituição pública. A NCP 26 serviu de base ao estudo e ao entendimento do que é a contabilidade orçamental e como é aplicada.

A par da NCP 26 é importante ter pleno conhecimento sobre a Lei n.º 151/2015 – Lei de Enquadramento Orçamental, para que a execução orçamental seja executada de acordo com a Lei n.º 151/2015 e com as circulares de execução orçamental emitidas anualmente pela DGO.

A nível da contabilidade financeira, o sistema de normalização contabilística está a ser implementado desde a sua entrada em vigor, os registos contabilísticos são efetuados em concordância com estrutura conceptual, as NCPs e o PCM.

A entidade, utiliza como ERP o Singap e SIGES como software de gestão do ensino. O Singap é um ERP concebido para as instituições públicas, com o intuito de desmaterializar, automatizar os processos a que as instituições estão sujeitas e auxiliar no cumprimento criterioso do SNC-AP. O ERP permite que cada entidade constitutiva possua a sua gestão orçamental e financeira, mas que a fundação consiga obter os relatórios de forma consolidada. Já o SIGES é um software de gestão do Ensino Superior que permite a gestão de alunos, docentes e gestão financeira (com integração diária para Singap) focado no ensino, totalmente integrado, coeso, abrangente e fiável, cuja modularidade traduz ainda uma elevada capacidade de adequação ao caso concreto. Este sistema permite exportar dados relevantes para a implementação da NCP 27, nomeadamente o número de alunos, n.º de aulas lecionadas por docente, salas utilizadas, entre vários outros.

Apesar do Singap ser um ERP mais focado nas áreas contabilísticas orçamental e financeira, permite que em todos os processos, a contabilidade analítica tenha espaço. Isto é, desde a colocação de uma proposta de aquisição até ao processamento do documento de despesa, ou desde o registo de uma receita, seja possível colocar qual a informação do centro de custo a imputar a receita/despesa.

O caso de a Nova SBE utilizar um ERP como o Singap, permite que os processos estejam todos desmaterializados, a informação concentrada numa única plataforma, permite que as informações sobre o orçamento, os mapas de execução, balanços,

balancetes, demonstração de resultados, extratos de centros de custo, entre outros documentos fundamentais de apoio à gestão e divulgação das contas.

Em suma, as funções desenvolvidas no estágio tiveram como base as funções essenciais num departamento financeiro, sempre com as especificidades inerentes a uma instituição pública e com pensamento crítico sobre os processos que já estavam implementados e de que maneira poderiam ser melhorados.

#### 4.2 As limitações da contabilidade de gestão na Nova SBE

Sendo a Nova SBE uma entidade constitutiva da Universidade Nova de Lisboa e enquanto entidade pública é obrigada a cumprir com a implementação da NCP 27, porém esta é uma reserva que a entidade tem no relatório de auditoria e é comum a praticamente todas as entidades constitutivas da UNL.

O desenvolvimento da contabilidade orçamental e da contabilidade financeira, com a entrada em vigor do SNC-AP foi bem sucedida, todavia só foi possível essa implementação para o exercício económico de 2020, sendo que no ano de 2019 foi apenas entregue a Conta de Gerência com base no SNC-AP. Porém a contabilidade de gestão ainda se encontra numa fase embrionária, com algumas tentativas de imputação rendimentos/gastos aos centros de custo (CC). Contudo, os únicos gastos que podem ser imputados aos centros de custo são os gastos diretos. Esta imputação é feita aquando do registo da receita ou registo da despesa no ERP, como referido anteriormente, o departamento financeiro durante o registo contabilístico (orçamental e financeiro), faz o registo também da contabilidade analítica/gestão.

Recorda-se que a instituição tem duas grandes áreas de atuação (ensino e investigação) e o apuramento dos gastos indiretos nas atividades principais e auxiliares seria uma mais-valia para uma correta imputação de gastos a cada atividade e o órgão de gestão conseguir fazer uma análise da estrutura de custos real, planeamento dos orçamentos futuros e melhorar a eficiência dos recursos existentes.

A contabilidade de gestão como existe, na Nova SBE, apenas permite obter informação sobre a totalidade dos custos diretos imputados a cada centro de custo, mas não permite analisar mais detalhadamente, p. ex., qual é o custo de um aluno que frequenta uma licenciatura em gestão. Este tipo de informação é fundamental para analisar e controlar os gastos associados a cada objeto de custo.

É limitativo para os órgãos gestão, controlar os custos, fazer estudos e análises sobre desvios, não conseguem obter a informação real sobre o desempenho das atividades e não conseguem avaliar a eficiência, eficácia e economia dos recursos utilizados.

Este vazio de informação, poderá suceder-se pelos seguintes motivos:

- Falta de mão-de-obra especializada em sistemas de custeio e com experiência em instituições da Administração Pública;
- Poucas diretrizes e modelos de implementação;
- Desconhecimento das áreas;
- Dificuldade em identificar as atividades principais, auxiliares e *cost drivers*;
- Limitações do ERP em relação às especificidades exigidas.

Considera-se ainda que apesar do esforço efetuado, é insuficiente para colmatar a lacuna de informação e apuramento dos custos totais.

#### 4.3 Implementação da NCP 27 na Nova SBE com base no sistema de custeio ABC

A implementação da NCP 27 no setor da educação, como foi apresentado anteriormente, deve ser apresentados os mapas, conforme descrito no ponto 35 da norma:

“(a) Por cada curso, indicando os custos diretos e indiretos, o custo por estudante, as receitas imputadas, quando aplicável, e os resultados económicos;

(b) Por cada centro de investigação, indicando o custo por projeto e respetivos rendimentos (financiamentos, contratos de prestação de serviços);

(c) Por cada serviço prestado à comunidade, incluindo custos diretos e indiretos e os respetivos rendimentos e resultados económicos;

(d) Por cada atividade de apoio aos estudantes, indicando o custo por cada refeição, custo por aluno/cama, custo de cada utente na atividade desportiva, custo por cada aluno beneficiário de bolsas/prémios, custo por utente na atividade médica (clínica/psicologia, ...).”

Deve ainda ser tido em consideração os gastos indiretos e comuns inerentes às atividades da instituição, sejam considerados. Gastos como água, luz, renda do edifício,

condomínio, amortizações devem ser considerados, de acordo com uma chave de imputação.

Assim, em concordância com a NCP 27, de seguida é proposto uma matriz com a identificação das atividades, quais os *cost drivers* possíveis para este setor e a possibilidade da adaptação e implementação num futuro próximo, na instituição, com o intuito de contribuir para transparência dos gastos imputados a cada objeto de custo, permitir uma análise financeira mais fiável, otimização da utilização dos recursos disponíveis.

*Tabela 1 - Atividades auxiliares*

Atividades auxiliares	Descrição	Cost Drivers
Orgãos de gestão	School Council	Nº horas trabalhadas na escola
	Scientific Council	Nº horas trabalhadas na escola
	Faculty & Researchers Council	Nº horas trabalhadas na escola
	Pedagogical Council	Nº horas trabalhadas na escola
	Leadership Team	Nº horas trabalhadas na escola
	Management Board	Nº horas trabalhadas na escola
	Dean's Office	Nº horas trabalhadas na escola
Community Engagement & Alumni Relations	Alumni Relations	Nº horas trabalhadas na escola
	Events	Nº de eventos
Fundraising	Fundraising	Nº horas trabalhadas na escola
Resources & Administration	Financial Department	Nº horas trabalhadas na escola
	Management Control	Nº horas trabalhadas na escola
	Maintenance & Logistics	Nº horas trabalhadas na escola
	Legal	Nº horas trabalhadas na escola
	Procurement & Purchasing	Nº horas trabalhadas na escola
People & Culture	Learning & Development	Nº horas trabalhadas na escola
	Recruitment	Nº horas trabalhadas na escola
	Payroll & Operations	Nº horas trabalhadas na escola
Brand, Communication & Marketing	Brand & Communication	Nº horas trabalhadas na escola
	Marketing	Nº horas trabalhadas na escola
International Affairs & Partnerships	International Affairs & Partnerships	Nº horas trabalhadas na escola
Processes & IT & Digital Transformation	Digital Transformation	Nº horas trabalhadas na escola
	IT Operations	Nº alunos

Inclusion & Diversity	Inclusion & Diversity	Nº horas trabalhadas na escola
Quality	Quality	Nº de questionários
Pre-Experience	Student Affairs	Nº de alunos
	Life @ Nova	Nº de alunos
	Careers @ Nova	Nº de alunos
	Program Affairs	Nº de alunos
Faculty & Research	Faculty & Researchers Support	Nº horas trabalhadas na escola
	Research Office	Nº horas trabalhadas na escola
	Library	Nº horas trabalhadas na escola

Fonte: própria.

Tabela 2 - Atividades principais

Atividades principais	Cost Drivers	Custo Final
Ensino	Horas lecionação	Custo por licenciatura
		Custo por mestrado
		Custo por unidade curricular
		Custo por aluno
Investigação	Horas de investigação	Custo por projeto
	Knowledge Centers	
	Projetos Investigação	
Prestações de serviço	Horas trabalhadas	Custo por evento

Fonte: própria.

Um exemplo adaptado à realidade da Nova SBE, para que seja possível efetuar um cálculo que forneça informação sobre qual o custo de um curso:

- i. Atividades auxiliares:
  - i. Conhecer a estrutura de custos para cada curso (custo com pessoal, espaço ocupado, equipamentos, consumíveis, deslocações e estadas, trabalhos especializados)
  - ii. Analisar a estrutura de custos e quais os recursos necessários (verificar quais as necessidades de pessoal, quais os gastos diretos);
  - iii. Apurar os custos de cada departamento (apresentação de custos por departamento);
  - iv. Identificação dos *cost drivers* de acordo com as atividades auxiliares.

## 2. Atividades principais

- i. De forma a apurar o custo por curso, é necessário ter conhecimento pleno de quais os dados de consumo de tarefas executadas, horas lecionadas, neste caso;
- ii. Saber os custos diretos que são imputados ao objeto de custo, através dos centros de custo (pessoal docente, qual a % do docente afeta ao centro de custo do curso);
- iii. Apurar os custos indiretos (renda, segurança, higiene, conservação e reparação...) com base em chaves de imputação. Normalmente as chaves de imputação destes tipos de custo são definidas dividindo a área afeta aquela atividade pelos custos totais.
- iv. Apurar as chaves de imputação para os custos comuns (telefone, água, eletricidade) – utiliza-se como chave de imputação, os custos em função do nº de alunos.

No caso em estudo, sugere-se à gestão que execute um mapeamento conforme o apresentado, defina quais os *cost drivers*, com base nos apresentados e por fim consiga definir qual as percentagens de imputação (chaves de imputação) para os gastos comuns.

## 5. Conclusão

O estágio no departamento financeiro da Nova SBE permitiu a consolidação dos conhecimentos contabilísticos, nas três vertentes: orçamental, financeira e de gestão e do conhecimento sobre a gestão de uma instituição pública de Ensino Superior.

O presente relatório de estágio teve como principal objetivo apresentar uma breve revisão da literatura sobre a evolução da contabilidade no setor público durante os anos, desde o POCP à implementação do SNC-AP, com maior ênfase na Norma de Contabilidade Pública n.º 27, que aborda a implementação da contabilidade de gestão na Administração Pública.

A modernização na AP e da sociedade em geral, tem obrigado as instituições públicas a acompanhar a evolução e a adotar medidas assentes na qualidade da informação e na transparência da divulgação das contas públicas.

O estudo incidiu sobre a implementação da contabilidade de gestão nas instituições públicas, regulamentada pela NCP 27. O objetivo principal do normativo é que as empresas conseguiram obter informações para os órgãos de gestão sobre os custos dos serviços/bens e avaliar a eficácia, eficiência e economia dos recursos utilizados.

Para implementação da CG, o normativo remete para a utilização de um sistema de custeio ABC em que o custo dos bens e serviços tem uma componente de gastos diretos (os que podem ser diretamente imputados ao bem/serviço e tem uma relação causa-efeito) e de gastos indiretos, nos quais os gastos são imputados às atividades, uma vez que são as atividades que consomem os recursos e não o objeto de custo.

Contudo, apesar do sistema ABC ser o sistema de custeio recomendado pela NCP 27, verifica-se que as entidades têm muitas dificuldades em utilizar este modelo e a estruturar as matrizes. O fato da implementação da contabilidade de gestão ser menor em relação às outras vertentes contabilísticas e não existir a obrigatoriedade de apresentar reportes na CG, há menos desenvolvimento, menos formação dos recursos humanos e menos modelos de implementação. Isto faz com que as entidades se preocupem mais com as obrigações legais do que com informação complementar e de apoio à gestão interna.

No caso específico da Nova SBE, enquanto entidade constitutiva da Universidade Nova de Lisboa, existe um constrangimento na aplicação da contabilidade de gestão, baseada no que é descrito na NCP 27. Na entidade já são utilizados alguns métodos de apuramento de custos por atividade, no entanto só é possível a imputação de custos diretos, dado que não existem chaves de imputação definidas para os custos indiretos. Atualmente, a entidade conjuntamente com as outras oito ECs da UNL estão a tentar definir critérios comuns e matrizes para que seja possível cumprir com a NCP 27 e obter informação contabilística e de apoio à gestão mais detalhada, com a maior brevidade possível.

## 6. Referências Bibliográficas

- Bela De Sousa, A., & Teixeira, D. (n.d.). *Contabilidade de Gestão – Um Desafio do SNC-AP*.
- Bernardes, A. F. (2003). *Contabilidade pública e autárquica (POCP e POCAL)* (2<sup>a</sup> ed.).
- Caiado, A. (2011). *Contabilidade Analítica e de Gestão*. Lisboa: Áreas Editora.
- Carvalho, J., Jorge, S., Fernandes, M. J., & Camões Pedro. (2005). *Revista TOC - 65*. <https://www.calameo.com/read/000324981ca4ccb32be07>
- Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho. *Diário da República n.º 144/1998, Série I-A de 1998-06-25*. Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro. *Diário da República n.º 178/2015, Série I de 2015-09-11*. Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro. *Diário da República n.º 203/1997, Série I-A de 1997-09-03*. Ministério das Finanças.
- Drury, C. (1992). *Management and Cost Accounting*. Chapman & Hall Ltd.
- Ferreira, J. A. S. (2007). *Contabilidade de custos*.
- Garrison, R. H., & Noreen, E. W. (2001). *Contabilidade Gerencial* (14<sup>a</sup>)
- Gomes, P. (2020). *A contabilidade de gestão no SNC-AP (Norma 27)*
- Hornigren, C. T., Datar, S. M., Rajan, M. V, Columbus, B., New, I., San, Y., Upper, F., River, S., Cape, A., Dubai, T., Madrid, L., Munich, M., Montréal, P., Delhi, T., São, M. C., Sydney, P., Kong, H., Singapore, S., & Tokyo, T. (2012). *Cost Accounting A Managerial Emphasis Global Edition Fourteenth Edition*. [www.pearsoned.co.uk](http://www.pearsoned.co.uk)
- Jacinto, L. (2018). *Os indicadores e a informação contabilística no apoio á gestão aplicando a NCP 27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público*.
- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). *Cost & Effect: Using Integrated Systems to Drive Profitability and Performance*. Harvard Business School Press.

Lei n.º 151/2015, de 11 de Setembro. *Diário da República n.º 178/2015, Série I de 2015-09-11*. (11 de setembro de 2015). Lei de Enquadramento Orçamental. Assembleia da República

Marta, A., Caldas, M. J., Mendes, C., Pires, M. U., & Rosa, N. (2018). *Auditoria à Implementação do SNC-AP e da ECE*. Tribunal de Contas, (2018)

Monteiro, A. M., & Magalhães, A. (n.d.). *SNC-AP Contabilidade Financeira NCP-PE*.

Nunes, A., Nikolic, A., & Carvalho, J. (2017). *Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas - Manual de Implementação Versão 2*.

Serviços Financeiros da Nova SBE. (2023). *Nova SBE – Relatório de Gestão – Ano 2022*.

Serviços Financeiros da Nova SBE. (2023). *Anexo às demonstrações financeiras*.