

A Contabilidade Analítica no POC-Educação: o preenchimento dos mapas necessários para o apuramento dos custos e dos proveitos

Por Cláudio Filipe Ferreira da Silva e Teresa Carmo Costa

A implementação de um adequado sistema de Contabilidade Analítica, nas entidades pertencentes ao sector da Educação, permitirá a obtenção de informação relevante e útil que possibilita, a qualquer momento, auxiliar a tomada de decisões por parte dos administradores. Contudo, na prática, surgem muitas dificuldades derivadas da própria complexidade e flexibilidade deste sistema.



Cláudio Filipe Ferreira da Silva
Assistente Convocado na U. Minho
e na U. Católica Portuguesa,
Faculdade de Filosofia de Braga
Mestre em Contabilidade
e Administração
TOC n.º 56 509



Teresa Carmo Costa
Assistente do 2.º Triénio da Escola
Superior de Gestão do Instituto
Politécnico do Cávado e do Ave.
Mestre em Contabilidade
e Auditoria
TOC n.º 64 181

Perante a racionalização de recursos que tem vindo a ser imposta às entidades públicas portuguesas e à qual não escapam as instituições do sector da educação, torna-se cada vez mais premente a aposta numa gestão eficiente e eficaz. Assim sendo, estas entidades devem implementar mecanismos que lhes permitam gerir, da forma mais adequada possível, os recursos que são colocados à sua disposição. Neste âmbito, a Contabilidade Analítica assume, cada vez mais, um papel dominante na análise e controlo dos custos, mas também dos proveitos e resultados por actividade.

O Plano Oficial de Contabilidade Pública para o sector da educação (POC-Educação) veio tornar obrigatória a Contabilidade Analítica para as entidades subordinadas às suas normas. Contudo, este plano não se limitou a tornar este sistema de contabilidade obrigatório, criando também uma série de mecanismos conducentes

ao efectivo apuramento de custos e proveitos. Todavia, este sistema contabilístico poderá ser de difícil aplicação em organizações tão complexas como as escolas e as universidades, sendo estas regras por vezes inflexíveis e, em algumas matérias, complexas.

Neste contexto, pretende-se com este trabalho analisar as principais regras estabelecidas no POC-Educação, no que se refere à Contabilidade Analítica, e apresentar um caso prático onde se procura dar a conhecer, de um modo geral, o

preenchimento dos vários mapas de apuramento dos custos das actividades e centros de custos, propostos pelo POC-Educação.

A Contabilidade Analítica no POC-Educação – Obrigatoriedade e objectivos da Contabilidade Analítica

Em Portugal, a necessidade de implementar um sistema de Contabilidade Analítica nas entidades públicas começou a ser debatida desde o início da reforma da Contabilidade Pública. Deste modo, a legislação que surgiu no âmbito desta reforma estipulou que este sistema é indispensável para efectuar a avaliação dos resultados de gestão. A avaliação dos resultados, no entendimento de Armenteros (2006), possibilita o desenho de políticas produtivas e financeiras que permitam garantir a idoneidade económica e social na gestão do gasto público. Nesta medida, os planos sectoriais, que surgiram após a aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), vieram tornar a Contabilidade Analítica obrigatória para todas as entidades sujeitas às suas regras.

No presente trabalho, serão analisadas as regras previstas no POC-Educação, aprovado pela Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro, para a implementação deste sistema nas entidades abrangidas pelas suas normas. Deste modo, o POC-Educação estabelece que a Contabilidade Analítica é um sistema obrigatório, constituindo um importante instrumento de gestão, para análise e controlo dos custos para a Educação, como também dos proveitos e dos resultados por actividades. Assim sendo, com a sua implementação será possível determinar os custos, os proveitos e



os níveis de cobertura dos custos, o que irá potenciar a análise de questões fundamentais para a gestão (Oliver, 2003).

Segundo o ponto 2.8.1 do POC-Educação, entre os objectivos que a Contabilidade Analítica visa satisfazer, destacam-se os seguintes:

a) Obtenção e justificação do custo por actividades intermédias e das actividades finais. No que concerne a este objectivo, está implícita no plano a necessidade de utilizar a filosofia patente no método ABC (*Activity Based Costing*), na medida em que refere a necessidade de apurar os custos das várias actividades existentes nas instituições.

b) Obtenção de informação relativa aos custos dos serviços públicos que têm como contraprestação um preço, uma taxa ou uma propina.

Relativamente a este objectivo, importa realçar que nas instituições de ensino os proveitos directos ficam, muitas vezes, aquém dos custos directos (Vilas Boas, 2003). Contudo, não deixa de ser importante a sua determinação.

c) Proceder ao cálculo dos custos, proveitos e resultados de actividades, produtos ou serviços suportados integralmente pelo comprador. Assim, a Contabilidade Analítica deverá permitir obter o custo destes serviços, para que se possa comparar com os respectivos proveitos e analisar a percentagem de cobertura de custos.

d) Apoiar a tomada de decisões sobre a entrega a unidades externas, da produção de bens ou prestação de serviços.

Segundo Pettersen (2001), a informação produzida por este sistema contabilístico é um ingrediente chave no auxílio deste tipo de tomada de decisões. Permite, deste modo, decidir qual a melhor alternativa: explorar ou entregar, expandir ou reduzir a quantidade do serviço fornecido.

e) Justificar a aplicação de receitas provenientes de entidades externas e destinadas a uma actividade específica.

No desenvolvimento de alguns projectos com financiamento proveniente de entidades externas, é obrigatório a utilização das verbas obtidas na aplicação de bens e serviços relacionados com a actividade. A Contabilidade Analítica permitirá justificar os custos efectuados no desenvolvimento do projecto (Vilas Boas, 2003).

f) Valorização dos activos circulantes cujo destino é a venda e dos activos fixos produzidos pela própria entidade, para efeitos de registo na Contabilidade Patrimonial.

«No final de cada exercício económico, para efeitos da elaboração do balanço, será necessário valorizar eventuais produtos acabados ou em vias de fabrico, só possível através da Contabilidade Analítica» (Cravo *et al.*, 2002: 329).

g) Analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos ao dispor destas entidades. Deste modo, é necessário verificar se os objectivos previstos foram alcançados e quais os desvios detectados entre os custos previsionais e os custos reais, bem como entre os proveitos previsionais e os proveitos reais para o caso das actividades suportadas integralmente pelo comprador.

Efectivamente, no domínio da Contabilidade Analítica a informação pode ser trabalhada através de dados históricos ou através de dados teóricos ou pré-estabelecidos. Estes dados são fixados *a priori*, para valorização das prestações internas de bens e serviços. O diploma prevê, claramente, a necessidade de trabalhar com custos teóricos. Nesta medida, é possível a obtenção de informação em tempo útil e oportuno. Este tipo de informação irá permitir efectuar uma adequada análise dos desvios, permitindo, deste modo, a tomada de medidas correctivas.

Por sua vez, as técnicas baseadas nos custos-padrão têm um papel importante no apoio da tomada de decisão e no controlo de gestão (Jones & Pendlebury, 1996). Não obstante, no entendimento de Oliver (2003), a informação sobre os custos teóricos apesar de ser mais adequada para planificar e controlar custos, torna-se difícil de obter, na medida em que as entidades não dispõem de informação sobre a evolução dos custos ao longo dos vários períodos.

h) Proporcionar aos administradores públicos as informações necessárias para a elaboração de indicadores de eficiência, eficácia e economia, que devem ser incluídos no relatório de gestão.

Deste modo, será possível comparar os custos previsionais com os custos reais e verificar se a entidade está a funcionar de forma eficiente. Por sua vez, também será possível comparar os proveitos previsionais com os proveitos reais permitindo, também, analisar a eficácia na gestão da entidade. Estabelecidos estes objectivos, deve-se ter presente, na implementação do sistema, o interesse do utilizador pelos resultados e potencialidades informativas que derivam dos *outputs* do mesmo (Angulo *et al.*, 2006). De acordo com estes autores, só quando estes utilizadores encararem

o modelo com uma ferramenta necessária para orientar os seus processos de gestão, estarão dispostos a impulsionar e a participar na sua implementação e dar operatividade efectiva ao mesmo, mediante a utilização da informação que este é capaz de proporcionar.

O mecanismo de apuramento dos custos e proveitos no POC-Educação – Exercício económico

De acordo com Oliver (2003: 13), «um pilar fundamental no desenho de um sistema de custos consiste na delimitação do horizonte temporal ao que se referirá.» Nesta matéria, o diploma é bastante claro ao referir que «o exercício económico na Contabilidade Analítica é o ano escolar, devendo, contudo, permitir informação dos custos e proveitos de actividades, produtos ou serviços com duração não coincidente com o exercício económico» (ponto 2.8.5. do POC-Educação). Segundo Cravo *et al.* (2002: 341), «esta opção tem a sua justificação pelo facto de toda a actividade de uma instituição de ensino estar muito mais relacionada com o ano escolar (fim de cursos, novos cursos, novos docentes, novas actividades) que propriamente com o ano económico.» Contudo, tendo em conta que o sistema de contabilidade patrimonial tem como exercício económico o ano civil e o sistema de contabilidade orçamental tem como exercício económico o ano civil mais o período complementar, poderão existir problemas na comparação da informação. Assim sendo, «terá que ser assegurada informação que não coincida com este período, salvaguardando a análise comparativa entre os três modelos contabilísticos» (Marques e Rodrigues, 2006: 34-35).

Reclassificação de custos e imputação de custos indirectos

Da leitura do plano, depreende-se que os custos devem ser reclassificados em directos e indirectos. Não obstante, o diploma que aprova o POC-Educação vai mais longe ao referir que através da Contabilidade Analítica, e por cada objecto de custo, deve ser obtida informação dos custos com pessoal docente e não docente; funcionamento; amortizações e provisões; outros custos. Deve, ainda, ser possível obter informação dos custos totais do exercício económico e do custo total acumulado de actividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico.

Contudo, entendemos, tal como refere Oliver (2003), que numa primeira fase é necessário efectuar uma reclassificação de custos em incorporados e não incorporados, imputando de seguida os custos incorporados às actividades de ensino, investigação e restantes. Os custos não incorporados devem ser transferidos para a demonstração dos custos por funções. A imputação dos custos indirectos pode ser efectuada através do método de base única ou através do método de base múltipla. Não obstante, «apesar de se poderem utilizar diferentes bases de repartição, o POC-Educação recomenda, como regra, que os custos indirectos sejam repartidos pelas actividades finais em função do total de horas de trabalho dessas mesmas actividades.» (Cravo *et al.*, 2002: 338).

A escolha das bases de repartição é um dos maiores obstáculos, com os quais os contabilistas terão que se deparar, na implementação do sistema de Contabilidade Analítica. Este problema deriva, essencialmente, do facto de grande parte dos custos nestas instituições ser de natureza indirecta.

Por sua vez, na afectação dos custos do pessoal docente, o POC-Educação recomenda prudência nas regras que se devem utilizar, na medida em que estes custos têm um peso muito significativo na estrutura total de custos da organização. De facto, o pessoal docente e investigador tem uma elevada relevância económica e funcional, pela sua importância no exercício das funções próprias de ensino, investigação e direcção, o que faz com que a chave da formação dos custos universitários gire em torno desta variável (Armenteros, 2006). Na realidade, torna-se difícil o cálculo do número de horas de trabalho do pessoal docente na medida em que estes trabalhadores têm um horário flexível. É difícil decidir se se consideram como horas de trabalho as 35 horas semanais ou as 12 horas que leccionam, em média, por ano mais o horário de atendimento. Além disso, é necessário ter em atenção as horas de investigação e as horas de preparação de aulas. Para Marques e Rodrigues (2006: 37), «em primeiro lugar, há que definir a carga horária padrão de docência, as respectivas regras de afectação directa e as chaves de repartição dos serviços de apoio. Assim, o custo médio mensal de cada docente seria imputado por percentagem a licenciaturas, mestrados, órgãos de gestão, investigação, etc.»

Todas estas questões tornam este problema da definição das horas de trabalho complexo. Neste sentido, na opinião de Barbosa (2005: 8), «se a



definição da “hora de actividade” como medida é unanimemente aceite, já o mesmo não acontece com a sua quantificação.» Contudo, convém lembrar que a utilização de uma só base acaba por trazer problemas pois não se consegue encontrar uma chave de repartição adequada que varie proporcionalmente com todos os custos que se pretende repartir. Esta arbitrariedade, na hora de escolher os critérios de repartição, impede a correcta imputação dos custos aos objectos de custos (Mulet e García, 2002).

Assim sendo, e apesar da base recomendada no POC-Educação ser o número de horas de trabalho das actividades, podem e devem ser utilizadas outras chaves de rateio para repartir custos indirectos e comuns, como sejam números de alunos (serviços de acção social, biblioteca, serviços académicos); área (serviços de limpeza, serviços de vigilância); número de cursos (direcção), valor das requisições (economato); número de fotocópias (reprografia); número de refeições (cantina); entre outras.

Sistema de apuramento de custos e plano de contas

De acordo com o ponto 2.8.3 do POC-Educação, «os custos dos bens para venda e dos serviços prestados corresponde aos respectivos custos directos e indirectos, incluindo os custos administrativos da própria entidade.» Nesta medida, está subjacente no diploma «a utilização do designado sistema de custeio total, isto é, os custos dos serviços e produtos finais devem incluir não só os custos directos como também os custos indirectos, comuns ou de estrutura» (Cravo *et al.*, 2002: 338). Da leitura do ponto 4.1.3 do POC-Educação também se subentende que poderá ser utilizado o sistema de custeio racional.

Não obstante, a utilização do sistema de custeio racional implica a determinação do nível de actividade considerado normal. Por exemplo, numa universidade, a capacidade normal da actividade ensino poderia ser o número de cursos ou disciplinas que a entidade pode oferecer num determinado período; na actividade de investigação e na de prestação de serviços, o número de trabalhos passíveis de produzir, tendo em conta os recursos existentes. Daqui se depreende que a determinação do nível de actividade normal é extremamente complexa de efectuar. Daí que fará mais sentido utilizar o sistema de custeio total.

De facto, segundo Carvalho *et al.* (1999), a utilização do sistema de custeio completo é aconselhada nos organismos públicos pois a maioria dos custos, nestas entidades, é indirecta aos objectos de custos. É neste sentido que Evans e Bellamy (1995) consideram que este sistema é o mais indicado no auxílio da tomada de decisão por parte dos gestores públicos. Por sua vez, no POC-Educação, tal como acontece no POCP, a classe 9 é reservada para a elaboração da Contabilidade Analítica. Contudo, este diploma vai mais longe ao referir que se aconselha que este sistema de contabilidade seja apoiado num plano de contas, devendo ser criadas contas ou sub-contas para o registo:

- «Dos custos de cada actividade ou serviço interno;
 - Dos custos previsionais por cada produto ou serviço final;
 - Dos custos reais por cada produto ou serviço final;
 - Dos desvios entre os custos previsionais e os custos reais;
 - Dos proveitos identificados com uma actividade, respectivos custos e resultados;
 - Dos custos não imputados (por exemplo custos extraordinários)» (ponto 2.8.2 do POC-Educação).
- Cravo *et al.* (2002) apresentam no seu trabalho um plano de contas de classe 9 baseado num sistema dualista – duplo contabilístico.

O método ABC como instrumento de gestão

O sistema de apuramento de custos ABC representa uma excelente ferramenta de gestão, «na medida em que evidencia de forma detalhada como os recursos são consumidos, e quais as actividades realizadas que não acrescentam valor» (Barbosa, 2005: 10). Este modelo pode, na opinião de May (1995), trazer grandes melhorias na gestão das entidades públicas, na medida em que será possível através da sua utilização obter um melhor uso do capital e dos próprios investimentos públicos. Trata-se de uma metodologia de custos mais analítica, que possibilita o cálculo mais objectivo do custo de cada serviço e que permite ter em conta a forma como esse serviço está a ser prestado (Cabezas, 2003). Segundo Innes e Norris (1997), a qualidade da informação proporcionada por este sistema, proporciona um melhor conhecimento

dos custos e das actividades, o que permite um melhor controlo dos custos.

Contudo, no caso das instituições de ensino o objectivo principal não é obtenção de lucro, tal como nas empresas privadas, mas sim a prestação de um serviço à comunidade. Deste modo, em algumas actividades os custos podem igualar os proveitos, apesar de se verificar que na maioria das actividades o proveito é inferior ao custo. Assim, com o objectivo de reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário e subjectivo dos custos indirectos pelos métodos tradicionais, o método ABC, baseado em actividades, propõe-se avaliar os custos unitários ou totais de maneira precisa e eficiente, de forma a não fornecer informações e resultados distorcidos. Desta forma, a abordagem ABC em vez de entender que a imputação dos custos indirectos de fabricação é arbitrária procura critérios mais justos de rateio. Efectivamente, para a implementação do sistema é necessário identificar as actividades e os recursos necessários para a sua realização, sendo este processo complexo devido à própria estrutura destas instituições (Armenteros, 2006). Posteriormente, devem identificar-se as várias unidades internas de apoio, de que são exemplo: a direcção; os serviços administrativos; os serviços académicos; a biblioteca; os departamentos; os serviços informáticos; o economato; entre outros. Por fim, deve proceder-se à recolha e reclassificação da informação da contabilidade patrimonial de forma a apurar os custos dos diferentes centros de recursos (Barbosa, 2005).

Na opinião de Armenteros (2006), a utilização deste sistema também pode ser útil na actual rea-

lidade das universidades, em que se verifica que a procura dos cursos por parte dos alunos é inferior à oferta por parte das universidades. Com efeito, segundo este autor, a obtenção de informação seriada dos custos que as universidades incorrem com a realização dos vários cursos, permite analisar os efeitos produzidos na saúde financeira de uma instituição, de uma queda da procura acompanhada de um aumento e, frequentemente, diversificação da oferta universitária.

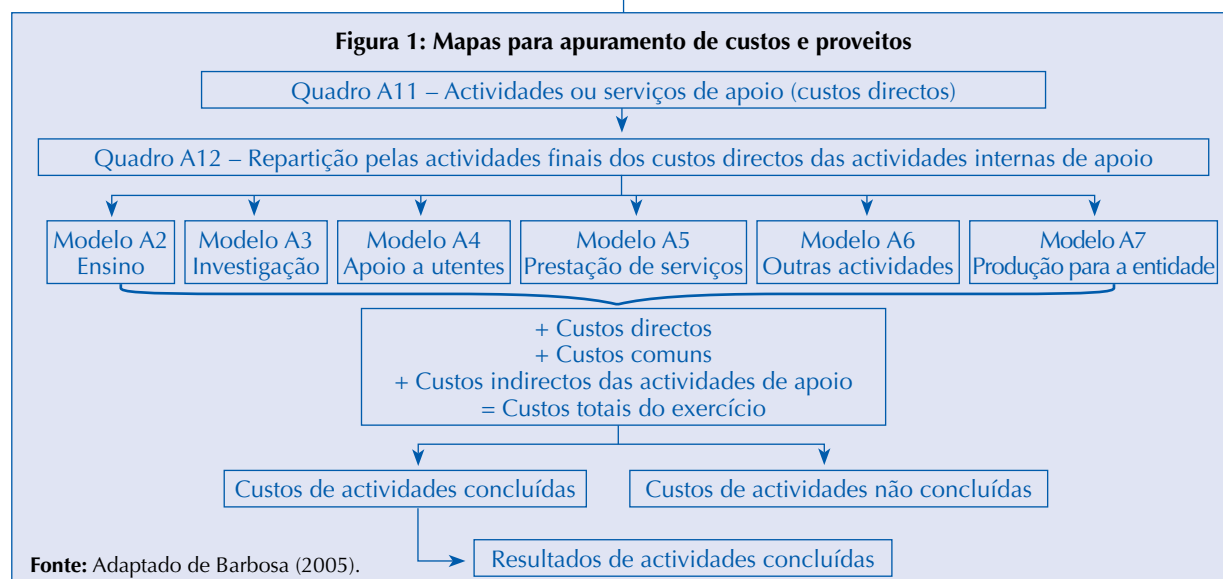
Documentos para a elaboração da Contabilidade Analítica

O diploma apresenta uma série de mapas de demonstração de resultados por actividades ou centros de custos, obrigatórios, obtidos através do sistema de Contabilidade Analítica (ponto 8.4 do POC-Educação).

Assim sendo, os mapas referidos irão permitir apurar os custos das várias actividades que a seguir se apresentam: actividades ou serviços internos de apoio (Modelo A1); ensino (Modelo A2); investigação (Modelo A3); apoio aos utentes (Modelo A4); prestação de serviços (Modelo A5); outras actividades (Modelo A6); produção para a própria entidade (Modelo A7); demonstração de custos por funções (Modelo A8).

A demonstração de custos por funções é considerada, no ponto 2.2.2 do POC-Educação, «como um instrumento fundamental para gestão das entidades.»

Na figura 1 é possível visualizar os principais passos para o apuramento de custos e proveitos, seguindo o esquema apresentado no diploma.





Preenchimento dos mapas obrigatórios no POC-Educação – um exemplo prático

Com o objectivo de melhor compreender o preenchimento dos vários quadros previstos no POC-Educação, entendemos apresentar um caso prático que permite dar um panorama geral das informações necessárias para o preenchimento dos vários mapas. Assim sendo, de seguida descrevemos os dados necessários para a elaboração dos referidos mapas e algumas notas, previstas no plano, para o preenchimento dos mesmos. A Universidade do Futuro ministra vários cursos em diferentes áreas. A distribuição de horas pelas várias actividades nesta universidade é a seguinte:

Actividades	N.º horas
Licenciatura A	10 450
Licenciatura B	8 550
Licenciatura C	4 500
Mestrado A	1 500
Mestrado B	1 000
Mestrado C	500
Núcleo de investigação em Botânica	1 000
Núcleo de investigação em Zoologia	2 500
Núcleo de investigação em Criogenia	3 500
Comunidade interna	1 200
Comunidade externa	1 300
Outras actividades	1 000

De acordo com esta distribuição de horas é possível visualizar que, do total de horas do exercício económico – 37 mil horas –, 26 500 dizem respeito à actividade ensino e sete mil à actividade de investigação.

Notas: 1) Os custos indirectos e comuns são repartidos em função do número de horas de actividade. Os custos dos serviços académicos são repartidos em função do número de alunos.

2) As licenciaturas terminaram neste ano lectivo e os mestrados terminam no próximo ano lectivo.

3) Os custos acumulados até à presente data de cada uma das licenciaturas são apresentados no Quadro n.º 1.

4) Não foram incorporados custos extraordinários no valor de 12 700 euros. Deste montante, 7 500 euros são relativos a pessoal não docente e os restantes são custos de funcionamento.

No ano lectivo de 2005/2006 obtiveram-se as informações constates dos mapas apresentados no quadro A11.

Notas explicativas: segundo o POC-Educação, neste mapa:

a) Devem ser incluídas todas as actividades e ou centros de custos de apoio às actividades finais. No nosso exemplo, consideramos como actividades ou centros de custos: a reitoria; a biblioteca; a contabilidade; os recursos humanos e os serviços académicos.

b) Os custos com o pessoal docente referem-se à parte ou à totalidade dos custos com o

Quadro n.º 1

Curso, turma e/ou disciplina	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total
Licenciatura A	639 852,55	26 129,26	17 455,29	16 927,65	6 391,61	706 756,36
Licenciatura B	482 606,63	19 196,67	16 081,60	14 095,35	5 372,68	537 352,93
Licenciatura C	317 161,38	11 564,04	9 131,11	7 122,55	2 815,88	347 794,96

Quadro A11 – Actividades ou serviços de apoio

Actividade ou Centro de custos	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total de custos	Crítérios de repartição
Reitoria	1 000	15 000	3 000	2 000	2 500	23 500	N.º horas
Biblioteca	500	1 000	3 500	5 000	3 000	13 000	N.º horas
Contabilidade		2 500	3 000	1 000	2 000	8 500	N.º horas
Recursos humanos		1 000	1 000	1 000		3 000	N.º horas
Serviços académicos	2 000	5 000	1 000	5 000	2 000	15 000	N.º alunos
Total	3 500	24 500	11 500	14 000	9 500	63 000	

Quadro A12 – Repartição pelas actividades finais dos custos directos de actividades internas de apoio

Actividade final	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total 2
Ensino (Quadro A21)	3 074,32	18 966,22	8 520,27	11 445,95	7 371,62	49 378,38
Investigação (Quadro A31)	283,78	3 689,19	1 986,49	1 702,70	1 418,92	9 081,08
Comunidade interna (Quadro A41)	48,65	632,43	340,54	291,89	243,24	1 556,76
Comunidade externa (Quadro A51)	52,70	685,14	368,92	316,22	263,51	1 686,49
Outras actividades (Quadro A62)	40,54	527,03	283,78	243,24	202,70	1 297,30
Total 1	3 500	24 500	11 500	14 000	9 500	63 000

peçoal que se encontra com outras actividades de apoio ou dispensado de serviço docente para o exercício de funções de direcção (exemplo: reitor; presidente do instituto politécnico, etc.).

Notas explicativas: a) O total de custos deste quadro deve coincidir com o total de custos apresentado no quadro anterior.

b) A título de exemplo, para repartição dos custos do pessoal docente das várias actividades ou serviços de apoio, efectuamos os seguintes cálculos:

Coeficiente de imputação dos custos do pessoal docente imputados em função do número de horas de actividade do exercício económico = $1\,500\text{ €/}37\,000\text{ horas} = 0,0405\text{ (...)}$

Ensino – $26\,500\text{ H} \times 0,0405\text{ (...)}$ = 1074,32. Para além deste custo a actividade ensino incorpora

nas. Estes custos serão posteriormente repartidos, obtendo-se o quadro A22.

b) Os custos indirectos de actividades ou centros auxiliares de apoio referem-se aos custos do quadro A12, imputados à função ensino.»

Notas explicativas referentes ao quadro A22: a) Este quadro inclui todos os custos do exercício económico imputados à actividade ensino, sendo obtido através do quadro A21.

b) No exemplo apresentado, os custos do pessoal docente foram imputados a cada curso da seguinte forma:

Licenciatura A: $400\,000 + 10\,450 \times 2,542\text{ (...)}$ = 426 568,37

Mestrado C: $3\,000 + 500 \times 2,542\text{ (...)}$ = 4 271,21

Coeficiente de imputação (Custos comuns + Custos indirectos) = $(64\,300 + 3\,074,32)/26\,500 = 2,542\text{ (...)}$

Notas explicativas referentes ao quadro A 23:

Quadro A21 – Ensino (custos directos, comuns e indirectos)

Curso, turma e/ou disciplina	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total
Licenciatura A	400 000	3 000	1 100	2 000	250	406 350
Licenciatura B	300 000	1 000	2 100	1 800	300	305 200
Licenciatura C	200 000	1 500	1 550	750	150	203 950
Mestrado A	20 000	1 550	3 000	500	100	25 150
Mestrado B	10 000	1 700	500	550	160	12 910
Mestrado C	3 000	600	1 700	530	560	6 390
Total de custos directos	933 000	9 350	9 950	6 130	1 520	959 950
Custos comuns	64 300	17 600	18 200	12 100	2 800	115 000
Custos indirectos das actividades de apoio	3 074,32	18 966,22	8 520,27	11 445,95	7 371,62	49 378,38

ainda os custos totais dos serviços académicos (dois mil euros), que são repartidos em função do número de alunos. Deste modo, o total de custos com o pessoal docente a incorporar nesta actividade é de 3 074,32.

Notas explicativas: De acordo com as regras previstas no diploma:

a) «Os “custos comuns” referem-se a custos totalmente identificados com a actividade ensino, mas comuns a vários cursos, turmas ou disciplinas.

Este quadro inclui, de acordo com o estipulado no POC-Educação, todos os custos acumulados das actividades de ensino concluídas neste exercício económico.

Considerando que apenas as licenciaturas terminaram neste ano lectivo, o custo de cada licenciatura deverá incluir os respectivos custos deste exercício económico, apurados no quadro A22, e os custos dos exercícios anteriores. Por exemplo, o custo do pessoal docente da licenciatura A será

**Quadro A22 – Ensino (custos totais do exercício económico)**

Curso, turma e/ou disciplina	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total	N.º alunos	Custo por aluno
Licenciatura A	426 568,37	17 419,51	11 636,86	11 285,10	4 261,07	471 170,91	400	1 177,93
Licenciatura B	321 737,75	12 797,78	10 721,07	9 396,90	3 581,79	358 235,29	300	1 194,12
Licenciatura C	211 440,92	7 709,36	6 087,40	4 748,37	1 877,26	231 863,31	220	1 053,92
Mestrado A	23 813,64	3 619,79	4 512,47	1 832,79	675,75	34 454,44	25	1 378,18
Mestrado B	12 542,43	3 079,86	1 508,31	1 438,53	543,83	19 112,96	30	637,10
Mestrado C	4 271,21	1 289,93	2 204,16	974,26	751,92	9 491,48	55	172,57
Total	1 000 374,32	45 916,22	36 670,27	29 675,95	11 691,62	1 124 328,38	1 030	

igual a 639 852,55 euros (custos dos exercícios anteriores) mais 426 568,37 euros (custo apurado neste exercício). No total, agrega 1 066 420,91 euros de custos com o pessoal docente.

como já se referiu, no diploma está prevista a necessidade de laborar com dados teóricos. Assim sendo, neste quadro é possível avaliar, para além da percentagem de cobertura de custos, a per-

Quadro A23 – Ensino (custos totais das actividades concluídas)

Curso, turma e/ou disciplina	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total	N.º alunos	Custo por aluno
Licenciatura A	1 066 420,91	43 548,77	29 092,15	28 212,75	10 652,68	1 177 927,27	400	2 944,82
Licenciatura B	804 344,38	31 994,45	26 802,67	23 492,25	8 954,47	895 588,22	300	2 985,29
Licenciatura C	528 602,31	19 273,39	15 218,51	11 870,92	4 693,14	579 658,27	220	2 634,81
Mestrado A						0	25	0
Mestrado B						0	30	0
Mestrado C						0	55	0
Total	2 399 367,61	94 816,61	71 113,34	63 575,92	24 300,29	2 653 173,76	1 030	2 575,90

Notas explicativas referentes ao quadro A24: Deve ser explicada a forma de obtenção dos custos previsionais ou de referência, ou seja, se são

centagem de desvios dos custos reais em relação aos previamente estipulados.

Notas explicativas referentes ao quadro A25:

Quadro A24 – Ensino (Resultados de actividades concluídas)

Curso, turma e/ou disciplina	Início	Fim	Custos totais previstos	Custos reais de exercícios anteriores	Custos reais do exercício	Custos totais reais (E)	Proveitos directos (P)	% de cobertura dos proveitos (p) / (E)	% de desvios dos custos 1 - (E/S)
Licenciatura A			900 000	706 756,36	471 170,91	1 177 927,27	600 000	50,94	-30,88
Licenciatura B			800 000	537 352,93	358 235,29	895 588,22	300 000	33,50	-11,95
Licenciatura C			650 000	347 794,96	231 863,31	579 658,27	200 000	34,50	10,82
Mestrado A									
Mestrado B									
Mestrado C									
Total			2 350 000		1 061 269,51	1 061 269,51	1 100 000		

custos padrão, custos orçamentais, custos históricos, custos de actividades similares, custos de mercado, etc. (ponto 8.4 do POC-Educação). Tal

Este quadro inclui todos os custos até ao final do exercício económico de actividades de ensino ainda não concluídas. No exemplo apre-

Quadro A25 – Ensino (custos totais das actividades não concluídas)

Curso, turma e/ou disciplina	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total	N.º alunos	Custo por aluno
Licenciatura A						0		
Licenciatura B						0		
Licenciatura C						0		
Mestrado A	23 813,64	3 619,79	4 512,47	1 832,79	675,75	34 454,44	25	1 378,18
Mestrado B	12 542,43	3 079,86	1 508,31	1 438,53	543,83	19 112,96	30	637,10
Mestrado C	4 271,21	1 289,93	2 204,16	974,26	751,92	9 491,48	55	172,57
Total	40 627,28	7 989,57	8 224,94	4 245,58	1 971,50	63 058,87	110	573,26

sentado, os mestrados não foram concluídos. Assim sendo, neste quadro incorporamos os custos obtidos no quadro A22, na medida em que se considera que estes mestrados foram iniciados neste ano lectivo e que terminam no próximo (ciclo de dois anos).

b) As actividades de investigação devem ser agrupadas por grupos homogéneos tais como: teses de doutoramento; investigação encomendada; publicações científicas; entre outras (ponto 8.4 do POC-Educação).
Notas explicativas referentes ao quadro A32: a) Este mapa inclui apenas os custos do exercício

Quadro A31 – Investigação (custos directos, comuns e indirectos)

Actividade	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total
Núcleo de investigação em Botânica	80 000	15 000	900	1 000	100	97 000
Núcleo de investigação em Zoologia	150 000	1 000	1 100	700	55	152 855
Núcleo de investigação em Criogenia	90 000	890	780	500	230	92 400
						0
Total de custos directos	320 000	16 890	2 780	2 200	385	342 255
Custos comuns		3 300	3 000	0	0	6 300
Custos indirectos das actividades de apoio	283,78	3 689,19	1 986,49	1 702,70	1 418,92	9 081,08

As notas explicativas dos vários mapas da actividade ensino são válidas para as outras actividades, existindo apenas algumas especificidades decorrentes das características particulares de cada actividade.

Notas explicativas: a) Os «custos indirectos de actividades ou centros de custos auxiliares de

económico, sendo obtido através do quadro A31.
b) A «unidade de imputação» pode ser: número de unidades “produzidas”; número de horas utilizadas; número de investigadores. No exemplo apresentado, consideramos como unidade de imputação o número de projectos realizados em cada núcleo.

Quadro A32 – Investigação (custos totais do exercício económico)

Actividade	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total	Unidades de imputação	Custo por unidade de imputação
Núcleo de investigação em Botânica	80 040,54	15 998,46	1 612,36	1 243,24	302,70	99 197,30	100	991,97
Núcleo de investigação em Zoologia	150 101,35	3 496,14	2 880,89	1 308,11	561,76	158 348,24	50	3 166,96
Núcleo de investigação em Criogenia	90 141,89	4 384,59	3 273,24	1 351,35	939,46	100 090,54	30	3 336,35
Total	320 283,78	23 879,19	7 766,49	3 902,70	1 803,92	357 636,08	180	

apoio» referem-se aos custos do quadro A12, imputados à função investigação.

No que se refere, por exemplo, ao Núcleo de Investigação em Botânica, verifica-se o seguinte:



Pessoal docente = $80\,000 + (283,78/7000) \times 1000 = 80\,040,54$

Outros = $100 + (1\,418,92/7000) \times 1000 = 302,7$.

De seguida, apresentamos os custos totais do exercício económico para as actividades de apoio aos utentes, prestação de serviços e produção para a própria entidade.

Estes mapas permitem, de acordo com Barbosa (2005), apurar a qualquer momento o custo por aluno de um novo curso, o custo de um projecto de investigação, o custo de uma prestação de serviços ao exterior, entre outras informações.

Quadro A42 – Actividades de apoio aos utentes (custos totais)

Actividade	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total	N.º Unidades de imputação	Custo por unidade de imputação
Comunidade interna	48,65	30 632,43	70 340,54	50 291,89	10 243,24	161 556,76	1 299	124,37
Total	48,65	30 632,43	70 340,54	50 291,89	10 243,24	161 556,76	1 299	

Quadro A52 – Prestação de serviços (custos totais do exercício económico)

Actividade	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total	N.º unidades de imputação	Custo por unidade de imputação
Comunidade externa	10 052,70	1 185,14	918,92	1 116,22	363,51	13 636,49	1 300	10,49
Total	10 052,70	1 185,14	918,92	1 116,22	363,51	13 636,49	1 300	

Quadro A72 – Produção para a própria entidade (custos totais do exercício económico)

Bens/produtos	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e Provisões	Outros	Total	N.º unidades de imputação	Custo por unidade de imputação
Produto A	40,54	1 527,03	1 083,78	1 143,24	332,70	4 127,30	1 000	4,13
Total	40,54	1 527,03	1 083,78	1 143,24	332,70	4 127,30	1 000	

Por fim, deve ser apresentado o mapa de demonstração dos custos por funções (Modelo A8).

Notas explicativas: Este quadro inclui todos os custos suportados pela entidade durante o exercício económico e, ainda, alguns custos que não foram incorporados directamente a cada actividade, durante este exercício.

Conclusão

A implementação de um adequado sistema de Contabilidade Analítica, nas entidades pertencentes ao sector da educação, irá permitir a obtenção de informação relevante e útil que permite, a qualquer momento, auxiliar a

Modelo A8 – Mapa de demonstrações de custos por funções

Funções ou actividades	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total
Ensino	1 000 374,32	45 916,22	36 670,27	29 675,95	11 691,62	1 124 328,38
Investigação	320 283,78	23 879,19	7 766,49	3 902,70	1 803,92	357 636,08
Comunidade interna	48,65	30 632,43	70 340,54	50 291,89	10 243,24	161 556,76
Comunidade externa	10 052,70	1 185,14	918,92	1 116,22	363,51	13 636,49
Outras actividades	40,54	1 527,03	1 083,78	1 143,24	332,70	4 127,30
Custos não incorporados		7 500	5 200			12 700
Total	1 330 800	110 640	121 980	86 130	24 435	1 673 985

Perante a racionalização de recursos que tem vindo a ser imposta às entidades públicas portuguesas e à qual não escapam as instituições do sector da educação, torna-se cada vez mais premente a aposta numa gestão eficiente e eficaz.

tomada de decisões por parte dos administradores.

Contudo, apesar do diploma que aprovou o POC-Educação conter uma série de regras que auxiliam a criação deste sistema, por parte das empresas de *software* em colaboração com as próprias instituições, surgem muitas dificuldades na prática derivadas da própria complexidade e flexibilidade deste sistema.

Os principais obstáculos, na operacionalização da Contabilidade Analítica, derivam essencialmente da dificuldade na imputação dos custos indirectos. O plano recomenda, como principal base de repartição dos custos, a utilização do número de horas de trabalho do exercício económico. Contudo, por vezes não é fácil determinar esta base de repartição. Veja-se o caso da actividade ensino, onde surgem muitas dúvidas na determinação dos custos do pessoal docente, tendo em conta que não se conhece com exactidão as horas que efectivamente são dedicadas a esta actividade.

Por sua vez, é importante apostar na formação de recursos humanos nesta área. Os contabilistas devem possuir um adequado domínio dos conceitos teóricos que lhes possam servir de base para a implementação do sistema. Não obstante, os administradores também precisam de incenti-



var a implementação da Contabilidade Analítica. De outra forma, se não existir «vontade política», dificilmente se irá conseguir a obtenção de informação ajustada à realidade. É necessário, ainda, apostar na contratação de recursos humanos, quando os que existem não sejam, em número, suficientes para a implementação do modelo.

Por outro lado, é necessário ter noção que o sistema só será viável se existir um fluxo de informação contínua. Para tal, deve existir uma correcta interacção entre os vários departamentos (económico, recursos humanos, gestão do património, entre outros). Os *softwares* devem, por exemplo, permitir que sempre que haja uma requisição de material seja possível identificar claramente qual o centro ou actividade a que deve ser imputado este custo.

Por seu turno, também existem muitas dificuldades na determinação de custos pré-estabelecidos, devido à falta de experiência dos funcionários no tratamento destes custos. Neste sentido, Oliver (2003) defende que numa primeira fase se deveria implementar um modelo de custos completo baseado em custos reais. Além disso, torna-se importante destacar que, apesar dos mapas previstos no POC-Educação serem uma boa ferramenta para cálculo dos custos, proveitos e resultados, as instituições têm as suas particularidades, o que leva a que o cálculo do custo por aluno varie de entidade para entidade.

Assim sendo, é necessário lembrar que este sistema não se aperfeiçoa de um período para o outro. É necessário ser realista, ter sensibilidade para analisar os principais problemas e sugerir constantemente alterações de forma a aperfeiçoar o modelo. Isto porque, em última instância, o êxito do sistema será condicionado pelo «grau de utilidade real da informação que proporciona e a eficiência com que opera para a sua consecução» (Angulo *et al.*, 2006: 5).

Não obstante todas estas dificuldades, consideramos que o sistema, da forma como está estruturado no próprio POC-Educação, irá permitir, quando correctamente implementado, a obtenção de um conjunto de *outputs* relevantes para a gestão destas entidades. ■

(Texto recebido pela CTOC em Setembro de 2007)

Bibliografia

Disponível para consulta no site da CTOC (www.ctoc.pt).