

# **As consequências da adoção das normas internacionais de contabilidade pública na contabilidade de custos: o caso português**

**Patrícia Gomes** (IPCA) - pgomes@ipca.pt

**João Baptista da Costa Carvalho** (IPCA) - gapresidencia@ipca.pt

**maria josé fernandes** (IPCA) - mjfernandes@ipca.pt

## **Resumo:**

*A introdução da contabilidade de gestão no setor público e a preocupação com a medida e a avaliação do desempenho estão na base das principais mudanças ocorridas, nos últimos 20 anos, no sistema de contabilidade pública como consequência das reformas da New Public Management. Neste contexto de mudança as organizações públicas têm sido pressionadas a aumentar os níveis de eficiência, eficácia e qualidade dos serviços prestados através de uma maior racionalização no uso dos recursos disponíveis. Em contextos de elevada crise financeira e restrições orçamentais esta preocupação com o controlo e a racionalização de recursos aumenta, o que leva à necessidade de um sistema de informação contabilística que permita obter informação sobre custos por atividades, bens e serviços e indicadores de eficiência e eficácia.*

*Com este trabalho pretende-se analisar as mudanças recentes da contabilidade de custos na Administração Pública e explorar a evolução futura deste sistema no caso Português, com a implementação das normas internacionais de contabilidade pública (NICP). Depois de uma revisão de literatura sobre o tema analisa-se a norma de contabilidade de custos a ser implementada em Portugal a partir de 2017, sendo adotada uma perspetiva normativa.*

*Conclui-se que a reforma da contabilidade pública em Portugal atribui ao sistema de contabilidade de custos (SCC) uma elevada importância, sendo recomendado o sistema ABC no apuramento dos custos por atividades, bens e serviços. Conclui-se ainda da vontade do comité responsável pelo novo sistema de normalização contabilística pública em obter do SCC informação relevante para a tomada de decisão.*

**Palavras-chave:** *Contabilidade pública. New Public Management. Contabilidade de custos. Portugal. Sistema ABC.*

**Área temática:** *Custos aplicados ao setor público*

## **As consequências da adoção das normas internacionais de contabilidade pública na contabilidade de custos: o caso português**

### **Resumo**

A introdução da contabilidade de gestão no setor público e a preocupação com a medida e a avaliação do desempenho estão na base das principais mudanças ocorridas, nos últimos 20 anos, no sistema de contabilidade pública como consequência das reformas da *New Public Management*. Neste contexto de mudança as organizações públicas têm sido pressionadas a aumentar os níveis de eficiência, eficácia e qualidade dos serviços prestados através de uma maior racionalização no uso dos recursos disponíveis. Em contextos de elevada crise financeira e restrições orçamentais esta preocupação com o controlo e a racionalização de recursos aumenta, o que leva à necessidade de um sistema de informação contabilística que permita obter informação sobre custos por atividades, bens e serviços e indicadores de eficiência e eficácia.

Com este trabalho pretende-se analisar as mudanças recentes da contabilidade de custos na Administração Pública e explorar a evolução futura deste sistema no caso Português, com a implementação das normas internacionais de contabilidade pública (NICP). Depois de uma revisão de literatura sobre o tema analisa-se a norma de contabilidade de custos a ser implementada em Portugal a partir de 2017, sendo adotada uma perspetiva normativa.

Conclui-se que a reforma da contabilidade pública em Portugal atribui ao sistema de contabilidade de custos (SCC) uma elevada importância, sendo recomendado o sistema ABC no apuramento dos custos por atividades, bens e serviços. Conclui-se ainda da vontade do comité responsável pelo novo sistema de normalização contabilística pública em obter do SCC informação relevante para a tomada de decisão.

Palavras-chave: Contabilidade pública. *New Public Management*. Contabilidade de custos. Portugal. Sistema ABC.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

### **1 Introdução**

A introdução do controlo e da contabilidade de gestão no sector público e a preocupação com a medida e a avaliação do desempenho estão na base das principais mudanças ocorridas, nos últimos 20 anos, no sistema de contabilidade pública como consequência das reformas da *New Public Management* (NPM). Neste contexto de mudança, as organizações públicas têm sido pressionadas no sentido de aumentar os níveis de eficiência, eficácia e qualidade dos serviços prestados através de uma maior racionalização no uso dos recursos disponíveis. Em contextos de elevada crise financeira e restrições orçamentais, como é o caso de alguns países da Europa incluindo Portugal, aumenta esta preocupação com o controlo e a racionalização de recursos, o que leva à necessidade de um sistema de informação contabilística que permita obter informação sobre custos por atividades, bens e serviços e indicadores de eficiência e eficácia.

Entre as diversas práticas da contabilidade de gestão em crescimento no sector público, a implementação do sistema de contabilidade de custos (SCC) tem-se revelado um instrumento fundamental no apoio ao processo de tomada de decisão, podendo constituir um

fator crítico de sucesso. Acompanhando o contexto de reforma vivido na Administração Pública em geral, e considerando o forte impulso legal para a reforma da contabilidade pública, as organizações do sector público em Portugal têm sido obrigadas a implementar reformas no sentido de aumentar a transparência e a *accountability* perante a sociedade e os eleitores, bem como os níveis de eficácia e de eficiência. (FERNANDES; GOMES, 2010; CARVALHO ET AL., 2006 e 2012). Em consequência, desde a reforma da contabilidade pública de 1997, com a aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e os planos sectoriais, a implementação da Contabilidade de Custos tornou-se obrigatória por lei para o sector público Português.

Por outro lado, o atual quadro internacional de normalização e harmonização contabilística pública, ao qual Portugal também está a aderir, tem conduzido à adoção do *accrual accounting* como princípio básico da contabilidade pública, sendo este um pressuposto fundamental para a obtenção de informação da contabilidade de custos (GOMES ET AL., 2015). Assim, o quadro normativo e legal impulsiona a implementação da contabilidade de custos na Administração Pública Portuguesa (FERNANDES; GOMES, 2010; CARVALHO ET AL., 2012).

Com o presente trabalho pretende-se estudar as mudanças recentes da contabilidade de custos na administração pública explorando o caso Português, nomeadamente as características e os requisitos do sistema de contabilidade de custos em vigor e os que se preveem implementar após a aprovação da Norma de Contabilidade de Custos do novo sistema de normalização contabilística pública. Pretende-se, assim, contribuir para a definição de uma estrutura do sistema de contabilidade de custos adequado à realidade das entidades públicas.

## **2 Revisão de Literatura**

### **2.1 A Contabilidade de Gestão no contexto da *New Public Management***

Com o paradigma da NPM defende-se a introdução de instrumentos de gestão privada no sector público, a flexibilização das estruturas, a descentralização do poder, o aumento da autonomia de gestão, a orientação para o cliente, a gestão por objetivos, a racionalização dos recursos, a medida do desempenho orientada para os *outputs* e *outcomes* e o conceito do *value for money* (OSBORNE; GAEBLER, 1993; DUNLEAVY; HOOD, 1994; HOOD, 1995). O contexto de globalização e a era das tecnologias conduzem a mudanças importantes no sistema de informação contabilística tradicional, devendo o atual sistema satisfazer novas necessidades de informação por parte dos utilizadores (BURNS; SCAPENS, 2000; BURNS; VAIVIO, 2001; BEHN, 2003; DOOREN, 2005).

Em consequência deste paradigma, várias reformas têm sido levadas a cabo na Administração Pública, nomeadamente no sistema de contabilidade vigente, uma vez que este deve proporcionar informação estratégica e útil ao processo de tomada de decisão das organizações. Como refere Jones e Pendlebury (2010), a introdução do planeamento estratégico e do controlo de gestão no sector público pretende dar resposta às necessidades de informação das organizações modernas. A informação contabilística e os seus desenvolvimentos, após a NPM, surgiram em prol de uma maior visibilidade da *accountability* (GUTHRIE ET AL., 1999) e de uma maior clareza e transparência das contas públicas. É a insuficiência do modelo contabilístico tradicional que leva ao surgimento da contabilidade de gestão (JOHNSON; KAPLAN, 1987), cujo principal papel é fornecer

informação relevante para a tomada de decisão (KAPLAN; NORTON, 1992; BURNS; SCAPENS, 2000; KAPLAN, 2001).

O *Institute of Management Accountants* define a contabilidade de gestão como ‘o processo de melhoria contínua do planeamento, do desenho, da medida e da operacionalização dos sistemas de informação financeira e não financeira, que orienta a ação da gestão, motiva comportamentos, suporta e cria os valores necessários para alcançar os objectivos estratégicos, táticos e operacionais da organização’ (IMA, 1997:1). Se atendermos à definição de contabilidade de gestão facilmente se percebe o contributo que esta pode dar na promoção da *accountability* do sector público, nomeadamente através da implementação de instrumentos como o Balanced Scorecard, o sistema de custeio baseado nas atividades (ABC), o benchmarking, a gestão da qualidade total, os indicadores de desempenho, entre outros.

Vários académicos consideram que a introdução da contabilidade de gestão, do controlo e da medida e avaliação de desempenho constituem as alterações mais significativas introduzidas no sistema de contabilidade pública nos últimos anos (ver por exemplo, JACKSON; LAPSLEY, 2003; CAVALUZZO; ITTNER, 2004; LAPSLEY; WRIGHT, 2004; TER BOGT, 2008 E REGINATO, 2008). A necessidade de reduzir a despesa pública e aumentar as fontes de financiamento, bem como a escassez de recursos e a necessidade de aumentar a eficiência constituem importantes impulsionadores da introdução, no sector público, de instrumentos de gestão privada (VAN HELDEN, 2000; COLLIER, 2001; RECK, 2001; SMITH, 2004; JOHANNSSON; SIVERBO, 2009). De acordo com van Helden e Tillema (2005) são os municípios com maiores dificuldades financeiras que deverão estar mais preocupados com a adoção das novas técnicas de contabilidade gestão de forma a melhorarem o seu desempenho. Contudo, Reck (2001) e Smith (2004) concluíram que a adoção de novas práticas de contabilidade e de gestão enfrenta mais limitações num contexto de maiores dificuldades financeiras e de escassez de recursos.

Lapsley e Pallot (2000) concluíram que a introdução das práticas de contabilidade de custos influencia o processo de mudança organizacional. As iniciativas da NPM representaram o principal impulsionador destas mudanças, principalmente na Nova Zelândia (comparativamente à Escócia onde o ambiente institucional foi mais determinante). Por outro lado, Jackson e Lapsley (2003) estudaram a utilização das técnicas da contabilidade de gestão no sector público, tendo verificado, relativamente às técnicas de apuramentos de custos, que o método ABC (*Activity-Based-Costing*) é o mais utilizado, essencialmente na área da saúde. Todavia, os autores verificaram que, nos últimos anos, tem havido uma grande preocupação com a medida de desempenho e com o desenvolvimento de indicadores de gestão.

Em síntese, vários estudos empíricos mostram que o desenvolvimento de uma Administração Pública moderna implica a introdução de instrumentos de controlo e de contabilidade de gestão (BRIGNALL; MODELL, 2000; KLOOT; MARTIN, 2000; CAVALUZZO; ITTNER, 2004), conduzindo à introdução, na gestão pública, da contabilidade de custos, como um importante sistema de apoio de decisão interna dos vários serviços públicos.

## **2.2 A contabilidade de custos no sector público**

A implementação da contabilidade de custos tem aumentado de forma significativa no contexto da Administração Pública em consequência das pressões para aumentar o *value for money* e promover a *accountability*. Segundo o estudo da IFAC (2000) podemos identificar seis funções essenciais da contabilidade de custos para o sector público: (1) apoiar o processo de elaboração do orçamento; (2) introduzir o controlo de custos; (3) determinar os preços e taxas praticadas pelos bens e serviços prestados; (4) medir o desempenho; (5) avaliar a eficiência e eficácia dos programas e (6) apoiar um conjunto de decisões económicas.

Apesar do crescente interesse sobre a implementação da contabilidade de custos nos serviços públicos, pouca investigação foi ainda desenvolvida nesta área. Nos EUA, o interesse pela contabilidade de custos no governo cresceu essencialmente após a ênfase colocada na adoção e implementação de sistemas de medida de desempenho (JULNES; HOLZER, 2001; RIVENBARK, 2005). Contudo, na opinião de Rivenbark (2005), apesar da utilidade da contabilidade de custos ser reconhecida, a sua implementação não tem acontecido de forma sistemática. Os estudos de Gomes *et al.* (2009 e 2011) e de Carvalho *et al.* (2012) chegam a conclusões similares sobre os esforços significativos que têm sido desenvolvidos em Portugal com o objetivo de aumentar o sucesso na implementação deste sistema de contabilidade. Contudo, apesar da obrigatoriedade legal para a implementação da contabilidade de custos em Portugal, este sistema de informação tem essencialmente propósitos internos de apoio à gestão e à tomada de decisão, não existindo um modelo *standard* sobre a estrutura da informação a produzir e a divulgar, nem penalizações para quem não produz esta informação (Carvalho *et al.*, 2012). Assim, apesar do contexto legal e das pressões externas para a implementação deste sistema de informação, e da elevada utilidade atribuída à informação produzida (Gomes *et al.*, 2009 e 2011), a implementação do sistema de contabilidade de custos no contexto do sector público Português é ainda reduzida e depende do contexto e da estrutura de cada entidade (Carvalho *et al.*, 2012).

O foco na *accountability* financeira e na preparação do orçamento, por um lado, e a falta de capacidade para gerir um sistema de contabilidade de custos e integrá-lo com o sistema de gestão em geral, por outro, constituem alguns fatores que podem justificar o reduzido desenvolvimento deste sistema de informação. O estudo realizado por Geiger e Ittner (1996), sobre os determinantes do uso da contabilidade de custos em agências públicas, mostra que há uma elevada influência dos requisitos externos (nomeadamente requisitos legais) na implementação de sistemas de custos mais elaborados. Contudo, esta influência não garante que as agências usem a informação produzida para propósitos internos (nomeadamente no controlo interno). Por outro lado, as agências que dependem mais de recursos próprios para cobrir os custos totais tendem a usar a informação de custos como forma de controlo interno com maior extensão (GEIGER; ITTNER, 1996). De uma forma geral os autores confirmaram as perspectivas institucionais. Ou seja, as organizações quando visam obter suporte externo tendem a adoptar as inovações contabilísticas, mas não usam a informação produzida para propósitos internos.

Estes resultados são também coerentes com as conclusões a que chegaram Carvalho *et al.* (2012) acerca do desenvolvimento do sistema de contabilidade de custos nos municípios Portugueses. Os autores concluíram, através de um inquérito aplicado a todos os municípios Portugueses, que a implementação da contabilidade de custos é ainda uma realidade pouco desenvolvida, apesar da obrigatoriedade legal da sua aplicação desde 1999. Por outro lado, o estudo revela que o suporte e a estrutura interna são determinantes no uso da informação para fins internos; em oposição, o relato externo da informação de custos é determinado especialmente por fatores externos e institucionais como os preceitos legais que obrigam à implementação da contabilidade de custos. Estes resultados empíricos são consistentes com o que refere Johnsen (2005) em relação à maior eficácia dos sistemas de informação quando estes são introduzidos por vontade própria dos gestores e não impostos por autoridades superiores ou preceitos legais.

Apesar destes constrangimentos, um estudo efectuado por Palmer (1993), em serviços locais do Reino Unido, revela resultados positivos. Com base num inquérito aplicado aos responsáveis de vários serviços do governo local, Palmer verificou que os indicadores de custos são utilizados pela maioria dos serviços (98,1%), sendo que destes cerca de 63,5% definem *targets* (metas) associados a cada indicador. Por outro lado, os gestores de topo e de nível intermédio atribuem maior relevância/utilidade a este tipo de indicadores (93% e 90%,

respetivamente), seguindo-se os indicadores da qualidade do serviço e do alcance dos objetivos. Segundo o autor este é um resultado esperado uma vez que os indicadores de custos são mais objetivos e relativamente mais fáceis de quantificar (comparativamente a outros como a qualidade do serviço e a satisfação do cliente) e, por isso, são utilizados com maior frequência no processo de tomada de decisões. A ênfase nos indicadores de custos reflete a elevada pressão que as autoridades locais sentem para reduzir as suas despesas (Palmer, 1993: 32).

Apesar da importância da informação de custos no processo de tomada de decisões, pouco se sabe ainda sobre a forma como esta técnica tem sido desenvolvida no sector público, nomeadamente no governo local. A investigação empírica existente evidencia um uso reduzido da informação da contabilidade de custos no controlo e na gestão interna devido à preocupação de políticos e gestores em obter legitimidade externa junto das autoridades superiores (GEIGER; ITTNER, 1996; CAVALUZZO; ITTNER, 2005; CARVALHO *ET AL.*, 2012). Por outro lado, a IFAC (2000) refere ainda o facto de os gestores terem pouco conhecimento sobre a forma como usar este sistema de informação.

A falta de uma estrutura *standard* para a produção e *reporting* da informação de custos poderá estar na origem da reduzida implementação deste sistema de informação comparativamente à informação financeira e orçamental. Assim, na secção seguinte apresentam-se as evoluções recentes da contabilidade de custos no sector público Português e o modelo que se pretende aprovar no âmbito do novo Sistema de Normalização Contabilística Público, de forma a contribuir para o impulso da implementação deste sistema nas entidades públicas.

### **3 Evoluções da Contabilidade de Custos: estudo do caso Português**

#### **3.1 Da reforma de 1997 até à atualidade**

Inserido numa economia global, Portugal teve de acompanhar o processo de reforma e de modernização administrativa que se tem vivido nos países mais desenvolvidos, dotando a Administração Pública de uma gestão mais racional, capaz de melhorar os índices de eficiência, eficácia e economia. Decorrente da agenda da NPM, e da adesão do nosso país à União Europeia, o governo português iniciou o processo de reforma da contabilidade pública nos anos 90, tendo por base a aprovação da lei de bases da contabilidade pública (Lei n.º 8/1990). Esta reforma representa uma maior preocupação e sensibilidade dos governos pela modernização da Administração Pública.

A reforma consubstanciou-se na aprovação de um conjunto de diplomas legais (impulso coercivo), sendo o marco da reforma a publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) em 1997, de aplicação obrigatória a todo o sector público. O POCP foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/1997 de 3 de Setembro que refere, no seu preâmbulo, que este plano pretende criar as condições necessárias para a integração dos diferentes sistemas contabilísticos — orçamental, patrimonial e analítica — numa contabilidade pública moderna que sirva como instrumento de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação. A informação patrimonial, a medida da eficiência, da eficácia e da economia dos gastos públicos e ainda a informação de apoio à tomada de decisão da gestão são objetivos contemplados neste plano como consequência da necessidade de um novo modelo de gestão pública.

Após a aprovação do POCP foram aprovados quatro planos setoriais de aplicação a subsectores específicos da Administração Pública, nomeadamente a administração local (POCAL), o sector da educação (POC-Educação), o sector da saúde (POCMS) e a segurança social (POCISSS). A introdução da contabilidade em regime de acréscimo, a normalização contabilística, a integração orçamental, a implementação da contabilidade de custos e de

gestão e a obtenção de informação fiável para a elaboração das contas nacionais, representam os principais objetivos do sistema de contabilidade pública que saiu da reforma de 97.

Em relação à informação sobre a contabilidade de custos e de gestão ela está bem presente nos planos setoriais já que estes tornaram obrigatória a implementação de um sistema de contabilidade de custos ou de gestão com vista à produção de informação de custos, proveitos e resultados por atividades, bens e serviços. Apesar do sistema de contabilidade de custos ter de ser adaptado à realidade de cada entidade, os planos setoriais apresentam uma estrutura base onde são definidas algumas características deste sistema e que podem ser adaptadas pelas entidades públicas.

Como se pode verificar na Tabela 1, apesar do POCP ter estabelecido a obrigatoriedade de implementar a contabilidade de custos na Administração Pública, este plano é omissivo na definição de uma estrutura *standard* a utilizar. Os planos que se seguiram apresentaram evoluções nesta matéria, sendo na área da educação e da saúde que encontramos uma descrição mais completa do sistema a implementar. O modelo de apuramento de custos por atividades, bens e serviços é referido nos vários planos setoriais de contabilidade pública, sendo nos hospitais que é desenvolvido um modelo mais detalhado dos centros de custos a criar. Este nível de detalhe justifica-se pela importância que estes custos têm na determinação das taxas e preços a praticar pelos hospitais. Neste contexto, o sistema de custeio baseado nas atividades (ABC) revela-se adequado para a concretização dos objetivos presentes nestes normativos contabilísticos, em concreto para os hospitais, os municípios e as instituições de ensino.

Por outro lado, a adoção do sistema de custeio total é obrigatório em todos os planos setoriais o que significa que devem ser incorporados todos os custos diretos e indiretos às atividades, bens e serviços. Quanto aos critérios de imputação dos custos indiretos estes variam em função de cada plano, sendo no POC-Educação e no PCAH que são definidas bases múltiplas de imputação. Ou seja, recomenda-se a definição de bases de imputação que melhor relacionem o custo com o objeto de custo. O POCAL tem uma perspetiva mais simplista ao recomendar uma base de imputação única que tem por base a percentagem de custos diretos de cada função, bem ou serviço.

Todos os planos setoriais apresentam um conjunto de mapas e documentos que facilitam a obtenção de informação de forma *standardizada*, tendo em conta o objetivo final do sistema de contabilidade de custos. De notar ainda que o POCAL é omissivo quanto ao tratamento e apuramento dos proveitos e à definição de uma classe para a criação de um plano de contas, contrariamente ao POC-Educação e PCAH onde esta informação é apresentada com algum detalhe. Assim, é evidente que houve uma evolução do POCP para o POCAL e deste para o POC-Educação e o PCAH.

Estas são evoluções recentes com impacto significativo no sistema de contabilidade de custos das entidades públicas Portuguesas. Contudo, todas estas mudanças tornaram-se obrigatórias por lei o que, segundo a teoria institucional, pode colocar em causa a concretização dos resultados pretendidos e o uso efetivo da informação na gestão e na tomada de decisão (GEIGER; ITTNER, 1996; LAPSLEY *ET AL.*, 2009; ARGENTO; VAN HELDEN, 2010).

Tabela 1 - Características do sistema de contabilidade de custos

Características	POCP	POCAL	POC-EDUCAÇÃO	POCMS (remete para o PCAH*)
<b>Centro de custos</b>	Omisso	Por funções, bens e serviços (classificação funcional)	Por atividades (finais e intermédias)	Por secções/atividades homogéneas*
<b>Apuramento de custos</b>	Omisso	Custos diretos e indiretos	Custos diretos e indiretos	Custos diretos e indiretos
<b>Apuramento de proveitos</b>	Omisso	Omisso	Pelas atividades com fins lucrativos	Pelas secções principais e auxiliares
<b>Crítérios de imputação de custos indiretos</b>	Omisso	% Custo direto (base única)	Unidades de medida associadas com as atividades (horas de trabalho)	Unidades de medida; prestações recíprocas (base múltipla)
<b>Documentos</b>	Omisso	Mapas de custos	DR por atividades ou centros de custos	Mapa realização das secções homogéneas
<b>Objectivo final</b>	Omisso	Custo unitário por funções, bens e serviços	Custo unitário por atividade, curso, aluno, projeto de investigação, etc...	Custo unitário por atividade
<b>Código de contas</b>	Omisso	Omisso	Classe 9	Classe 9

\* Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais.

Fonte: elaborado pelos autores

### 3.2 O novo Sistema de Normalização Contabilística Público

Apesar do processo de reforma estar em desenvolvimento no contexto português, desde a década de 90, a verdade é que, nos últimos anos assistimos a várias pressões institucionais no sentido da harmonização internacional da contabilidade pública. Segundo Gomes *et al.* (2015) a dependência de financiamento externo e a presença da TROIKA em Portugal nos últimos quatro anos, constituíram as principais forças externas que determinaram a mudança do sistema de contabilidade pública em Portugal desde 2012. Internamente, as pressões políticas e dos membros do governo para se adaptar as Normas Internacionais de Contabilidade Pública (designadas IPSAS) ao contexto Português, bem como a influencia das organizações profissionais para se adaptar o sistema de contabilidade pública às IPSAS de forma a facilitar o processo de consolidação de contas e aumentar a transparência das contas públicas, constituem os fatores impulsionadores desta reforma.

Neste contexto de mudança foi criado pelo Governo Português, sob a tutela do Ministério das Finanças, o Comité de Normalização Contabilística Público (CNCP) que tem como missão emitir normas contabilísticas e normas interpretativas destinadas ao sector público e ao sector não lucrativo. O objetivo deste grupo de trabalho é desenvolver e acompanhar a implementação do Sistema de Normalização Contabilística da Administração Pública Portuguesa (SNC-AP), tendo como referência as IPSAS, bem como contribuir para a sua melhoria contínua.

Como se pode ler no documento que define as linhas orientadoras para o SNC-AP (disponível em <http://www.portugal.gov.pt/pt/os-ministerios/ministerio-das-financas/documentos-oficiais/20140430-mf-deo.aspx>), esta mudança é indispensável para melhorar os procedimentos contabilísticos, designadamente em sede de consolidação de contas e consistência na normalização contabilística. É objetivo deste Comité aproveitar, sempre que possível, o que se considerar mais relevante nos normativos atualmente

existentes. Por exemplo, como acontece no subsistema da contabilidade de custos onde se verificaram importantes evoluções após a reforma de 97. Os parágrafos 43 e 44 deste documento referem a importância de se manter a obrigatoriedade da implementação de um sistema de contabilidade de custos, mantendo a especificidade de cada subsetor da Administração Pública.

Este comitê criou 27 normas de contabilidade sendo uma com o título “Contabilidade de custos” o que revela uma clara aposta na melhoria da *accountability* e da produção de informação com vista à melhoria das decisões de gestão. Esta norma constitui uma inovação face ao pacote atual das IPSAS e é apresentada na secção seguinte.

### 3.3 Norma para a Contabilidade de Custos

A norma da contabilidade pública para a contabilidade de custos (NCP 27) constitui um dos elementos diferenciadores do SNC-AP em comparação com o pacote de normas emitidas pelo IPSASB (*International Public Sector Accounting Standards Board*). Assim, a elaboração desta norma teve como referência vários estudos realizados nesta área, especialmente o Estudo nº 12 da IFAC (*International Federation of Accountants*) com o título “*Perspectives on Cost Accounting for Governments*”, e os capítulos dedicados à contabilidade de custos ou analítica dos planos sectoriais da contabilidade pública que serão entretanto revogados, nomeadamente o POCAL, o POC-Educação e o POCMS.

O objetivo central desta Norma é estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de Contabilidade de Custos no Setor Público, definindo os requisitos gerais para a sua apresentação e estrutura e as orientações para o seu desenvolvimento. Em concreto, com a NCP-CC pretende-se alcançar os seguintes objetivos:

- a. Compreender como a Contabilidade de Custos pode ser usada para apoiar os processos de decisão interna (vertente interna) e contribuir para os propósitos da *accountability* e transparência (vertente externa);
- b. Compreender como a Contabilidade de Custos deve ser adotada de forma progressiva e gradual por todas as entidades públicas que obrigatoriamente aplicam o SNC-AP;
- c. Compreender os vários conceitos de custos que podem ser aplicados para satisfazer as necessidades de informação das diversas partes interessadas, incluindo o Governo, e os processos de contabilidade de custos relacionados;
- d. Compreender a importância do regime do acréscimo e como este afeta o valor determinado pela Contabilidade de Custos;
- e. Fornecer as linhas orientadoras para o desenvolvimento do sistema de Contabilidade de Custos e dos relatórios e mapas a produzir/divulgar;
- f. Encorajar o envolvimento dos gestores públicos de topo no processo de definição da Contabilidade de Custos e dos seus objetivos.

O desenvolvimento do sistema de contabilidade de custos deve ter em conta a variedade de necessidades de informação dos diversos utilizadores, sejam os utilizadores internos (gestores públicos, colaboradores, membros do Governo, etc.) ou externos (entidades financiadoras, políticos, imprensa, público, etc.). Assim, a NCP-CC define os seguintes objetivos específicos do sistema de contabilidade de custos:

- a. Apurar os custos das funções, dos bens e dos serviços prestados, reclassificados/repartidos em custos diretos e indiretos;
- b. Obter informação do valor dos custos dos bens e serviços públicos que têm como contraprestação um preço ou uma taxa, de forma a fundamentar o valor exigido ao utilizador por esses bens e serviços públicos;
- c. Apoiar a tomada de decisões sobre a entrega a unidades externas da produção de determinados bens ou prestação de serviços;

- d. Justificar a aplicação de subsídios ou transferências provenientes de entidades externas e destinadas a uma atividade específica;
- e. Valorizar os inventários de produtos acabados ou em produção destinados à venda e os ativos fixos produzidos pela entidade, para efeitos do registo na contabilidade financeira ao preço de custo;
- f. Analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos, bem como obter informação sobre os desvios entre os custos previsionais e os custos reais, e desvios entre custos reais e custos padrão ou de referência;
- g. Proporcionar ao gestor público informação adequada que permita elaborar indicadores de eficiência, eficácia e economia, a incluir no relatório de gestão a divulgar para o exterior;
- h. Proporcionar informação adequada que permita a elaboração do mapa de custos por funções, serviços e atividades, e outros mapas que se entenda pertinentes para uma gestão mais eficiente.

Representa ainda um objetivo desta norma impulsionar a produção de informação sobre custos ambientais, nomeadamente (1) os custos associados a investimentos adicionais com equipamentos e formação com vista à redução da poluição, proteção do ambiente ou cumprimento de obrigações legais; (2) os custos adicionais com a aquisição de matérias primas e mão de obra para a redução do impacto ambiental das ações da entidade e (3) a informação do fluxo da energia, incluindo energias renováveis, custos por tipo de combustíveis, custos na gestão de resíduos, custos de responsabilidade ambiental.

A Tabela 2 apresenta uma análise sintética das principais características do sistema de contabilidade de custos previsto na NCP-CC. Comparativamente ao normativo atualmente em vigor verifica-se que a NCP-CC é mais completa e abrangente, nomeadamente na definição dos conceitos utilizados e das características qualitativas da informação, no reconhecimento e na mensuração de custos (gastos) e proveitos (rendimentos), nos critérios de imputação dos custos indiretos pelas atividades, bens e serviços, na definição dos centros de custos por cada subsetor da Administração Pública (AP), na estrutura do plano de contas, na definição da informação a divulgar e dos mapas a produzir e na estrutura da informação ambiental a produzir e divulgar. Para além de ser mais completa na definição dos elementos integradores do sistema de contabilidade de custos, esta norma tem a vantagem de integrar, num único documento, os requisitos e as orientações da contabilidade de custos para as entidades públicas, incluindo as especificidades de alguns setores como a educação, a saúde e as autarquias locais.

De acordo com a norma, o sistema de custeio recomendado é o sistema baseado nas atividades (sistema ABC) que se baseia no pressuposto de que são as atividades que consomem os recursos e não os produtos ou serviços. Com a recomendação deste sistema de custeio pretende-se:

- (1) Orientar a atenção dos gestores públicos para a gestão das atividades, principalmente para aquelas que acrescentam valor ao cidadão/cliente, facilitando a realização de objetivos e a melhoria da sua produtividade;
- (2) Contribuir para a melhoria contínua do desempenho da entidade pois facilita a fixação de objetivos no sentido de:
  - Eliminar desperdícios, através da eliminação das atividades que não acrescentam valor;
  - Melhorar a tomada de decisão, identificando as causas do consumo de recursos;
  - Melhorar a análise das despesas de estrutura;
  - Orientar a atenção da gestão para as atividades que geram custos;

- Realizar *benchmarking* com outras entidades do mesmo sector de atividade, comparando os custos unitários dos indutores de custo, permitindo uma análise comparativa com as melhores práticas.

Tabela 2 - Características do sistema de contabilidade de custos

Características	NCP - CC	Observações
<b>Estrutura da norma</b>	Objetivo Âmbito Definições Características qualitativas da informação Reconhecimento e mensuração Critérios de afetação e imputação dos custos indiretos Sistema ABC ( <i>activity-based costing</i> ) Plano de contas Divulgações	A estrutura é adaptada das IPSAS e das restantes normas que integram o SNC-AP.
<b>Reclassificação dos custos</b>	Custos diretos Custos indiretos Custos não incorporáveis	Recomenda-se ainda à reclassificação nos seguintes tipos de custo: (1) pessoal, (2) matérias consumidas pela atividade, serviço ou produto, (3) gastos gerais de funcionamento, (4) custos administrativos, (5) custos ambientais, (6) custos extraordinários, (7) custos financeiros, (8) custos de subatividade e (9) outros custos.
<b>Características qualitativas</b>	Objetividade Oportunidade Custo/benefício Comparabilidade	A análise custo/benefício é uma das características mais enfatizadas no estudo da IFAC (2000).
<b>Centros de custos</b>	Por funções, atividades, bens e serviços	Inclui especificidades para os subsectores da AP, nomeadamente autarquias locais, educação e saúde.
<b>Reconhecimento de custos e proveitos</b>	Regime do acréscimo (competência)	Pressupõe-se que todas as entidades aplicam o regime do acréscimo (competência).
<b>Mensuração do custo</b>	Custo total	O custo total resulta do somatório do custo direto suportado em cada <i>output</i> final e do respetivo custo indireto.
<b>Critérios de imputação de custos indiretos</b>	Bases múltiplas tendo em conta a relação de causa-efeito entre o custo e o objeto de custo	Exemplos: % de custos diretos (quando estes representam mais de 2/3 dos custos totais); horas de trabalho; custos de mão de obra (quando este representa mais de 2/3 do custo total); área ocupada (para imputar gastos com limpeza, aquecimento, comunicação, eletricidade, etc.); nº de utilizadores do serviço, etc.
<b>Sistema de custeio</b>	Sistema ABC Sistema de custo por processo Sistema de custos por ordens de trabalho Misto	O sistema ABC revela-se mais adequado para a realidade das entidades públicas cujos serviços estão focados nos cidadãos/clientes e nas suas necessidades e onde os custos indiretos assumem valores significativos. A organização dos serviços em atividades facilita a implementação deste sistema.
<b>Plano de contas</b>	Classe 9	Recomenda-se a utilização da classe 9 que pode organizar-se em: contas refletidas, reclassificação de custos, custos por orgânica, custos por atividades, custos por <i>output</i> final, custos e rendimentos padrão, rendimentos, desvios, resultados.

<b>Divulgações</b>	Mapa de custos reclassificados Mapa de custos por orgânica Mapa de custos por atividades Mapa de custos por output final (bens e serviços) Mapa de rendimentos por output final (bens e serviços) Mapa dos resultados por bem ou serviço final Mapa de custos ambientais	São definidas divulgações específicas para os subsectores da AP e para o relato ambiental.
--------------------	--	--

Fonte: elaborado pelos autores

À semelhança do normativo em vigor, a NCP-CC reclassifica os custos em custos diretos e indiretos às atividades, bens e serviços, podendo ainda haver custos não incorporados, nomeadamente os custos extraordinários. Os custos indiretos são imputados às atividades, bens e serviços tendo por base indutores de custos que relacionam o custo com o objeto de custo (por exemplo, as horas de trabalho pode representar um indutor de custo adequado para repartir os custos indiretos com a atividade de ensino ou de investigação numa instituição de ensino superior). A entidade pode ainda optar por recorrer a custos padrão ou de referência para aumentar a oportunidade da informação, havendo lugar, no final do exercício de apuramento de custos, à determinação dos desvios entre os custos reais e os custos imputados.

Ao nível das divulgações são também apresentados na norma um conjunto de mapas a incluir na prestação de contas com vista à produção de informação dos custos, proveitos e rendimentos por atividades, bens e serviços. Estes mapas visam aumentar o grau de comparabilidade da informação produzida pelas diversas entidades. Todavia, recomenda-se à explicação, em anexo, dos critérios utilizados no sistema de contabilidade de custos para uma melhor compreensão dos valores obtidos. Na definição de todos estes elementos é necessário ponderar a análise custo/benefício das mudanças introduzidas de forma a que o benefício obtido com a informação produzida é superior ao custo da sua produção. Este benefício só será possível se houver uso efetivo da informação na tomada de decisão e na divulgação de informação, cumprindo-se assim os propósitos para o desenvolvimento deste sistema.

De realçar ainda que a Contabilidade de Custos deve ser desenvolvida numa perspetiva de integração e interligação com o processo de gestão financeira no seu todo (contabilidade orçamental e contabilidade financeira), dando assim resposta às necessidades de um relato financeiro mais alargado, tal como prevê a estrutura conceptual das IPSAS. Assim, deve haver uma forte articulação entre a NCP-CC e a norma específica para o Relatório de Gestão. Só assim se pode garantir uma forte interligação entre a produção de informação de custos e a sua divulgação para os diversos *stakeholders*.

#### 4 Conclusões

A reforma da contabilidade pública em Portugal tem já mais de duas décadas sendo notáveis as evoluções ao nível da contabilidade de custos. A obrigatoriedade de obter informação de custos por funções, atividades, bens e serviços foi introduzida pelo normativo ainda em vigor, tendo conduzido aos primeiros avanços em Portugal. Contudo, os efeitos da reforma iniciada na década de 90 estavam ainda longe do desejado estando atualmente a ser desenhado o novo SNC-AP que se espera entrar em funcionamento a médio prazo. No âmbito do SNC-AP estão também previstas evoluções ao nível da produção de informação de custos e resultados económicos com vista à melhoria do processo de tomada de decisão interna e à promoção da *accountability* e da transparência da atividade pública.

Entre as evoluções refletidas na norma destacam-se (1) a clarificação dos conceitos mais importantes nesta área e das características qualitativas da informação, (2) a recomendação para utilizar o sistema de custeio ABC e recorrer aos indutores de custo para a imputação dos custos indiretos, (3) a apresentação de um plano de contas da classe 9 que pode ser adaptado à realidade de cada entidade e (4) a apresentação de um conjunto de mapas com vista à divulgação da informação de custos, proveitos e resultados.

A NCP-CC representa um avanço importante da contabilidade de custos para as entidades públicas portuguesas dando cumprimento às necessidade de relato financeiro mais alargado, tal como defende o IPSASB (e que designa de demonstrações financeiras de finalidades gerais). Ou seja, é necessário que o relato financeiro inclua informação sobre a administração dos recursos, bem como informação útil à avaliação da sustentabilidade das atividades da entidade e da continuidade da prestação de serviços a longo prazo.

Pela análise efetuada neste artigo compreende-se que a perspetiva normativa determina o desenvolvimento da contabilidade de custos em Portugal. Ou seja, é o conjunto de diplomas legais e as reformas sucessivas impostas pelo governo que determinam o desenvolvimento da contabilidade de custos e não a vontade própria dos gestores e políticos. O interesse particular deste artigo em estudar o caso Português consiste na análise de um país da Europa-continental (que se encontra num período de "transição" na introdução da agenda da NPM) que tem vindo a operar num contexto de grande crise financeira e que tem já mais de 10 anos de experiência na adoção de normas de contabilidade baseadas no regime de contabilidade do sector privado (nomeadamente o regime do acréscimo).

Naturalmente que, ao basear-se numa perspetiva normativa onde se analisa o estabelecido nos normativos sobre a implementação da contabilidade de custos, não se pode concluir sobre a eficácia destes sistemas contabilísticos. Esta limitação leva-nos a sugerir para pistas de investigação futura a realização de estudos que permitam mostrar o uso efetivo da informação por parte de gestores e políticos (dupla perspetiva) com vista à melhoria da tomada de decisão e também do modelo de *reporting* para os diversos interessados.

### Referências

ARGENTO, D.; VAN HELDEN, J. Water sector reform in Italy and in the Netherlands: ambitious change with an uncertain outcome versus consensus-seeking moderate change. **International Review of Administrative Sciences**, 2010, 76 (4). p. 790–809.

BEHN, R. Why measure performance? Different Purposes require different measures. **Public Administration Review**, 2003, 63 (5). p. 588-606.

BRIGNALL, S.; MODELL, S. An institutional perspective on performance measurement and management in the 'new public sector. **Management Accounting Research**, 2000, 11. p. 281–306.

BURNS, J.; SCAPENS, R. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, 2000, 11 (1). p. 3-25.

BURNS, J.; VAIVIO, J. (2001) Management accounting change. **Management Accounting Research**, 2001, 12. p. 389-402.

CARVALHO, J.; FERNANDES, M. J.; LAMBERT, V.; LAPSLEY, I. Measuring fire service performance: a comparative study. **International Journal of Public Sector Management**, 2006, 19 (2). p. 165-179.

CARVALHO, J.; GOMES, P.; FERNANDES, M. The main determinants in the use of the Cost Accounting System in Portuguese local governments. **Financial Accountability and Management**, 2012, 28 (4). p.60-88.

CAVALLUZZO, K.; ITTNER, C. Implementing performance measurement innovations: evidence from government. **Accounting, Organization and Society**, 2004, 29 (3/4). p. 243-67.

COLLIER, P. The power of accounting: a field study of local financial management in a police force. **Management Accounting Research**, 2001, 12. p. 465-86.

DOOREN, W. What Makes Organisations Measure? Hypotheses on the Causes and Conditions for Performance Measurement. **Financial Accountability and Management**, 2005, 21 (3). p. 363 – 383.

DUNLEAVY, P.; HOOD, C. From old Public Administrative to new public management. **Public Money & Management**, 1994, 14 (3). p. 9-16.

FERNANDES, M. J. E GOMES, P. O Sistema de Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses: o impulso do enquadramento legal. **Revista Contabilidade & Empresas**, 2010, 2 (4), Julho/Agosto. p. 9-13.

GOMES, P.; CARVALHO, J.; FERNANDES, M. J. Determinantes da adoção e desenvolvimento do Sistema de Contabilidade de Custos nos municípios Portugueses. **Portuguese Journal of Accounting and Management**, 2009, 8. p.11-42.

GOMES, P.; FERNANDES, M. J.; CARVALHO, J. Uso e utilidade da contabilidade de custos para a gestão autárquica. **Revista del Instituto Internacional de Costos**, 2011, 8, Enero/Junio. p. 73-92.

GOMES, P.; FERNANDES, M. J.; CARVALHO, J. The international harmonization process of public accounting in Portugal: the perspective of different stakeholders. **International Journal of Public Administration**, 2015, 38. p. 1-14.

GUTHRIE, J.; OLSON, O.; HUMPHREY, C. Debating Developments in new public financial management: the limits of global theorising and some new ways forward. **Financial Accountability & Management**, 1999, 15 (3/4). p. 209-28.

HOOD, C. The ‘new public management’ in the 1980s: variations on a theme. **Accounting, Organizations and Society**, 1995, 20 (2/3). p. 93–109.

IFAC. **Perspectives on Cost Accounting for Government**. International Federation of Accountants, Public Sector Committee, 2000. Disponível em <<http://www.ifac.org>>. Acesso em 25 de Junho de 2005).

IMA. **Statements of Management Accounting. Definitions and Objectives of Management Accounting**. Monvale NJ: Institute of Management Accountants, 1997.

JACKSON, A.; LAPSLEY, I. The diffusion of accounting practices in the new “managerial” public sector. **Journal of Public Sector Management**, 2003, 16 (5). p. 359-72.

JOHANSSON, T.; SIVERBO, S. Explaining the utilization of Relative Performance Evaluation in local government: a multi-theoretical study using data from Sweden. **Financial Accountability & Management**, 2009, 25 (2). p. 197-224.

JOHNSEN, Á. What does 25 years of Experience tell Us About the State of Performance Measurement in Public Policy and Management? **Public Money & Management**, 2005, 25 (1). p. 9-17.

JOHNSON, T.; KAPLAN, R. **Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting**. Boston: Harvard Business School Press, 1987.

JONES, R.; PENDLEBURY, M. **Public Sector Accounting**. 6<sup>th</sup> ed. Financial Times Press, 2010.

JULNES, P.; HOLZER, M. Promoting the utilization of performance measures in public organizations: an empirical study of factors affecting adoption and implementation. **Public Administration Review**, 2001, 61 (6). p. 693-708.

KAPLAN, R. Strategic performance measurement and management in non-profit organizations. **Non-profit Management and Leadership**, 2001, 11 (3). p. 353-70.

KAPLAN, R.; NORTON, D. The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance. **Harvard Business Review**, 1992, Jan–Feb. p. 71-9.

KLOOT, L.; MARTIN, J. Strategic performance management: A balanced approach to performance management issues in local government. **Management Accounting Research**, 2000, 11. p. 231–251.

LAPSLEY, I.; PALLOT, J. Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government. **Management Accounting Research**, 2000, 11. p. 213–29.

LAPSLEY, I.; WRIGHT, E. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. **Management Accounting Research**, 2004, 15. p. 355–374.

LAPSLEY, I.; MUSSARI, R.; PAULSSON, G. On the adoption of accrual accounting in the public sector: a self-evident and problematic reform. **European Accounting Review**, 2009, 18 (4). p. 719-723.

OSBORNE, D.; GAEBLER, T. **Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector**. EUA: Plume. 1993.

PALMER, A. Performance Measurement in Local Government. **Public Money and Management**, 1993, 13 (4). p. 31-36.

RECK, J. The Usefulness of Financial and Nonfinancial Performance Information in Resource Allocation Decisions. **Journal of Accounting and Public Policy**, 2001, 20 (1). p. 45-71.

REGINATO, E. **Local Government Accountability in European Continental and Anglo-Saxon Counties: an international comparison.** In Susana Jorge (ed). *Implementing Reforms in Public Sector Accounting*, pp. 19-52. Coimbra: Coimbra University Press, 2008.

RIVENBARK, W. A Historical Overview of Cost Accounting in Local Government. **State and Local Government Review**, 2005, 37 (3). p. 217-227.

SMITH, K. Voluntary Reporting Performance Measures to the Public a Test of Accounting Reports of US cities. **International Public Management Journal**, 2004, 7 (1). p. 19-48.

TER BOGT, H. Management Accounting Change and new public management in local government: a reassessment of ambitions and results - an institutionalist approach to accounting change in the Dutch public sector. **Financial Accountability & Management**, 2008, 24 (3). p. 209-241.

VAN HELDEN, J. Is Financial Stress an Incentive for the Adoption of BusinessLike Planning and Control in Local Government? A comparative study of eight Dutch municipalities. **Financial Accountability & Management**, 2000, 16 (1). p. 83-100.

VAN HELDEN, J.; TILLEMA, S. In search of a benchmarking theory for the public sector. **Financial Accountability & Management** , 2005, 21 (3). p 337-61.

Congresso Brasileiro de Custos