

IPV - ESTV |

A CONTABILIDADE DE GESTÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E O MODELO
ABC - FERRAMENTA DE GESTÃO APLICADA A UMA ESCOLA SECUNDÁRIA

Maria Oliveira



Instituto Politécnico de Viseu
Escola Superior de Tecnologia de Viseu

Maria Isabel da Luz Pereira Oliveira

**A CONTABILIDADE DE GESTÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E O MODELO
ABC - FERRAMENTA DE GESTÃO APLICADA A UMA ESCOLA SECUNDÁRIA**

Mestrado em Finanças Empresariais

Novembro de 2012

INSTITUTO POLITÉCNICO DE VISEU
Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Viseu



Mestrado em Finanças Empresariais

**A CONTABILIDADE DE GESTÃO NA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA E O MODELO ABC – FERRAMENTA DE GESTÃO
APLICADA A UMA ESCOLA SECUNDÁRIA**

Maria Isabel da Luz Pereira Oliveira

WISEU/2012

INSTITUTO POLITÉCNICO DE VISEU
Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Viseu



Departamento de Gestão

Mestrado em Finanças Empresariais

**A CONTABILIDADE DE GESTÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
E O MODELO ABC – FERRAMENTA DE GESTÃO APLICADA A
UMA ESCOLA SECUNDÁRIA**

Mestranda: Maria Isabel da Luz Pereira Oliveira

Orientadora: Mestre Isabel Martins

WISEU/2012

AGRADECIMENTOS

No final de mais uma caminhada na minha vida, em que o meu esforço pessoal foi determinante, contou também com o apoio e contributo de diversas pessoas que de uma forma ou de outra me ajudaram a ultrapassar os obstáculos encontrados.

Agradeço por isso:

- ❖ À minha orientadora Mestre Isabel Martins, pelas orientações, disponibilidade manifestada em termos de tempo e saberes transmitidos – Bem-haja.
- ❖ A todos os professores pelos saberes e competências que em mim desenvolveram.
- ❖ Aos meus colegas, caminhantes como eu, pela amizade partilhada.
- ❖ À minha família, marido, filha, mãe, irmãs, cunhados e sobrinhos, pilares da minha vida, pelo carinho e compreensão sempre demonstrados.

Dedico este trabalho:

❖ **Ao Zé e à minha filha Ana Isabel**

**Muito obrigado pelo vosso amor e
compreensão.**

GLOSSÁRIO DE SIGLAS E ABREVIATURAS:

ABC.....	<i>Activity Based Costing</i>
ASE.....	Ação Social Escolar
CBA.....	Custeio Baseado nas Atividades
CDI.....	Centro de Documentação e Informação
CNO.....	Centro de Novas Oportunidades
EFA.....	Educação e Formação de Adultos
ESEN.....	Escola Secundária de Emídio Navarro
FSE/POPH.	Fundo Social Europeu/Programa Operacional do Potencial Humano
GAA.....	Gabinete de Apoio ao Aluno
LBSE.....	Lei de Bases do Sistema Educativo
ODCR.....	Orçamento de Despesas com Compensação em Receitas
OE.....	Orçamento do Estado
PES.....	Projeto de Educação Sexual
POC.....	Plano Oficial de Contabilidade
POCP.....	Plano Oficial de Contabilidade Pública
PTE.....	Projeto Tecnológico Escolar
RVCC.....	Reconhecimento, Validação e Certificação de Competências
RAFE.....	Reforma da Administração Financeira do Estado
SASE.....	Serviços de Ação Social Escolar
SPO.....	Serviços de Psicologia e Orientação

SUMÁRIO

A gestão dos organismos públicos tem evoluído nos últimos tempos através de um processo de reforma, a reforma da administração financeira do estado (RAFE). Passou-se de um modelo de gestão tradicional, de administração burocrática, controlado pelo poder político, hierarquizado, onde os funcionários eram neutrais, apenas implementavam as políticas definidas pelo poder central, para um modelo baseado nos princípios da Nova Gestão Pública (New Public Management), aproximando-se dos modelos de gestão do setor privado. Neste sentido, produziu-se e publicou-se legislação onde se reconhece a necessidade de eficiência, eficácia e economia na gestão dos recursos públicos, levando a um aumento gradual dos níveis de exigência do ponto de vista da eficiência pública e da racionalidade da gestão dos recursos nos organismos públicos.

Estes aspetos conseguem-se através da introdução de técnicas de gestão, consagradas em alguns documentos emanados do processo de reforma em curso. Destaca-se o plano oficial de contabilidade para o setor da educação (POC – educação) em cujo âmbito está a obrigatoriedade de utilização da contabilidade de gestão, com a possibilidade de aplicação do sistema de custeio baseado nas atividades (ABC).

O presente trabalho tem como objetivo o desenvolvimento de um processo de custeio, através do modelo ABC, para a escola secundária Emídio de Navarro. O estudo de caso apresentado, consiste em elaborar um modelo ABC para a referida escola. Este objetivo consegue-se, utilizando uma premissa importante deste modelo que consiste em considerar o facto dos produtos/serviços consumirem atividades e as atividades consumirem recursos e que estes, quando indiretos, são imputados através de diversos *cost drivers* devidamente definidos.

Palavras-chave: Administração Pública; Setor da Educação; POC – educação; Modelo ABC.

Abstract

The management of public agencies has evolved over time through a process of reform, the Reform of State Financial Administration (RAFE). A model of traditional management, of bureaucratic administration, controlled by political, hierarchical power, where employees were neutral, only implementing the policies set by central government, has been replaced by a model based on the principles of New Public Management (New Public Management), the latter of which is close to the models of management in use in the private sector. In this sense, legislation was produced and published, acknowledging the need for efficiency, effectiveness and capacity to save, inasmuch as the management of public resources is concerned, which has led to a gradual increase of the levels of demand in terms of public efficiency and of a rational managing of resources within public organizations.

These aspects are achieved through the introduction of management techniques, dealt with in some documents, stemming from the ongoing reform process. Noteworthy is the Official Accountancy Plan for the education sector (POC - Education) that enables public schools to equip themselves with these mechanisms, allowing for a proper management, suitable to the new demands. In this context, it is compulsory to use management accountancy, with the possibility of implementing the System of Activity Based Costing (ABC).

The study aims to develop a costing process for a secondary school, by means of the ABC model. The case study presented consists in developing an ABC model for that school. This goal is achieved by relying on an important premise of this model which implies that one takes it for a fact that the products / services consume activities and activities consume resources and that these, when indirect, are assigned through various cost drivers properly defined.

Key Words: Public Administration; Education Sector POC – Education; ABC Model

Índice de Figuras:

FIGURA 1 - OS TRÊS PRINCIPAIS COMPONENTES DE UM MODELO ABC.....	26
FIGURA 2 - MAPAS PARA APURAMENTO DE CUSTOS E PROVEITOS	30
FIGURA 3 - PROCESSO DE IMPUTAÇÃO DOS CUSTOS PELAS ATIVIDADES E PRODUTOS	59

Índice de quadros:

QUADRO 1 - ATIVIDADES INTERMÉDIAS, PRINCIPAIS E PRODUTOS FINAIS	33
QUADRO 2 - DEPARTAMENTOS CURRICULARES, ÁREAS DISCIPLINARES E DISCIPLINAS.....	40
QUADRO 3 - Nº DE ALUNOS DA ESEN (POPULAÇÃO ESCOLAR	41
QUADRO 4 - AFETAÇÃO DO PESSOAL POR RELAÇÃO JURÍDICA DE EMPREGO E GRUPO PROFISSIONAL EM 31/12/2009	42
QUADRO 5 - APLICAÇÕES INFORMÁTICAS	43
QUADRO 6 - <i>COST DRIVERS</i> DAS ATIVIDADES INTERMÉDIAS E PRINCIPAIS	48
QUADRO 7 - RECURSOS DIRETOS/INDIRETOS	51
QUADRO 8 - <i>COST DRIVERS</i> DOS RECURSOS INDIRETOS.....	55
QUADRO 9 - ATIVIDADES PRINCIPAIS E RESPECTIVOS OBJETOS DE CUSTEIO	58
QUADRO 10 - CUSTOS TOTAIS DAS ATIVIDADES INTERMÉDIAS E PRINCIPAIS.....	65
QUADRO 11 - ENSINO SECUNDÁRIO	84
QUADRO 12 - ENSINO PROFISSIONAL	84
QUADRO 13 - EDUCAÇÃO E FORMAÇÃO DE ADULTOS (EFA) – BÁSICO E SECUNDÁRIO (NOTURNO)	84
QUADRO 14 - OUTRAS OFERTAS	85
QUADRO 15 - ENSINO BÁSICO.....	87
QUADRO 16 - ENSINO SECUNDÁRIO: CIÊNCIAS E TECNOLOGIAS.....	87
QUADRO 17 - ENSINO SECUNDÁRIO: CIÊNCIAS SOCIOECONÓMICAS.....	88
QUADRO 18 - ENSINO SECUNDÁRIO: HUMANIDADES	88
QUADRO 19 - ENSINO SECUNDÁRIO: 12º ANO - TECNOLÓGICOS.....	88
QUADRO 20 - ENSINO SECUNDÁRIO PROFISSIONAL.....	89
QUADRO 21 - ATIVIDADE DA ESCOLA.....	93

Índice de matrizes:

MATRIZ 1 - RECURSO DIRETO – ATIVIDADES INTERMÉDIAS	52
MATRIZ 2 - RECURSO DIRETO – ATIVIDADES PRINCIPAIS.....	53
MATRIZ 3 - RECURSO INDIRETO - ATIVIDADES INTERMÉDIAS	56
MATRIZ 4 - RECURSO INDIRETO – ATIVIDADES FINAIS.....	56
MATRIZ 5 - ATIVIDADES INTERMÉDIAS – ATIVIDADES PRINCIPAIS	57
MATRIZ 6 - RECURSO DIRETO – ATIVIDADES INTERMÉDIAS	61
MATRIZ 7 - RECURSO DIRETO – ATIVIDADES PRINCIPAIS.....	62
MATRIZ 8 - RECURSO INDIRETO – ATIVIDADES INTERMÉDIAS.....	63
MATRIZ 9 - RECURSO INDIRETO – ATIVIDADES PRINCIPAIS	64
MATRIZ 10 - ATIVIDADES INTERMÉDIAS – ATIVIDADES PRINCIPAIS	64
MATRIZ 11 - ATIVIDADE PRINCIPAL - ENSINO – OBJETOS DE CUSTEIO	91

Índice

SUMÁRIO.....	iv
Abstract	v
Índice de Figuras:	vi
SUMÁRIO EXECUTIVO	10
1 – CONTEXTUALIZAÇÃO E DEFINIÇÃO DO PROBLEMA	13
2 – REVISÃO DA LITERATURA	16
2.1 – Evolução, Modernização da Administração Pública	16
2.1.1 - Modelos de Gestão	16
2.2 - A Contabilidade Pública	19
2.2.1 - O POC – Educação e a Contabilidade de Gestão.....	22
2.3 - O Modelo ABC.....	23
2.3.1 - Caracterização do Modelo ABC	24
2.4 – O Modelo (ABC) no POC - Educação.....	29
2.4.1- Pressupostos para a implementação do modelo ABC	32
3 - Metodologia.....	36
4 – Modelo ABC simplificado a aplicar numa Escola Secundária Pública	38
4.1 - Caracterização da Entidade. História, missão e objetivos	38
4.1.2 – Estrutura orgânica	39
4.1.3 Sistemas de informação contabilística.....	43
4.2 – Conceção do modelo (ABC).....	44
4.2.1 - Reconhecimento das atividades	45
4.2.2 – Definição dos Cost Drivers.....	47
4.2.3 – Recursos e respetivos custos.....	49
4.2.3.1 - Custos diretos.....	51
4.2.3.2 - Custos Indiretos	54
4.2.3.3 – Imputação dos custos totais aos objetos de custeio.....	58
4.2.4 – Resumo do processo	58
4.3 – Demonstração da aplicação do modelo.....	59
4.3.1 – Imputação dos recursos diretos às atividades intermédias	60
5 - CONCLUSÃO	66
Bibliografia	70
ANEXOS	75

SUMÁRIO EXECUTIVO

O setor público em qualquer parte do mundo é entendido como aquele que produz bens e serviços públicos a partir de decisões políticas e que são postos à disposição dos cidadãos. É o setor que tem de dar resposta a uma série de necessidades sociais em contínua expansão, exigindo-se-lhe por isso, uma gestão rigorosa dos recursos utilizados, os recursos públicos.

Nas últimas décadas, o aumento das funções assumidas pelo Estado de forma a proporcionar bem-estar à maioria dos seus cidadãos, levou ao crescimento e à complexidade dos organismos que constituem o setor público (Lima, 2001). Esta situação obrigou a que a partir de determinado momento se iniciasse um processo de reforma, baseado na aproximação aos modelos de gestão do setor privado, imprimindo-lhes uma dinâmica orientada para a eficiência, eficácia e economia, utilizando determinadas ferramentas de gestão, passando a Administração Pública a reger-se pelos princípios da Nova Gestão Pública. Esta necessidade da eficiência, eficácia e economia na gestão dos recursos públicos aplica-se a todos os organismos públicos. As instituições de ensino público estão, por isso, obrigadas à utilização dessas ferramentas de gestão, imprescindíveis para se atingirem os objetivos propostos nesta reforma e bem patentes nos normativos existentes.

Neste contexto, a reforma da contabilidade pública merece, neste trabalho, um especial destaque pela importância que assume na dinamização de uma gestão baseada em informação adequada para a tomada de decisões fundamentadas. O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e os planos setoriais contemplam a contabilidade de gestão como ferramenta fundamental para a obtenção de informação relativa aos custos. A contabilidade de gestão, conjuntamente com alguns indicadores, proporciona uma informação mais detalhada e adaptada às características de cada organismo.

No setor da educação, a imposição da racionalização dos recursos e a necessidade de se tomarem decisões fundamentadas, faz com que a contabilidade de gestão tenha um papel importantíssimo. O POC – educação refere como objetivos da contabilidade de

gestão a obtenção e justificação do custo por atividades intermédias, atividades finais, turmas, alunos e o custo de outras atividades internas, bem como da prestação de serviços à comunidade externa, pressupondo a utilização do método de custeio baseado nas atividades (ABC).

O estudo realizado teve como objetivos o desenvolvimento e a aplicação de um processo de custeio, através do modelo ABC, adaptado às características de uma escola secundária. O desenvolvimento deste trabalho de projeto assenta, numa primeira fase, na revisão da literatura relacionada com o setor público e modelos de gestão, reforma da contabilidade pública, com especial destaque para a contabilidade do setor da educação. No seguimento da revisão da literatura, analisa-se o sistema de custeio baseado nas atividades (ABC) pela importância que assume na aplicação da contabilidade de gestão nas instituições de ensino. Assim, os primeiros pontos fazem referência à evolução e modernização da administração pública, modelos de gestão e novos desafios de gestão, seguindo-se uma análise à contabilidade de gestão no contexto da contabilidade pública e em particular no POC – educação. Os pontos que se seguem analisam o sistema de custeio baseado nas atividades, respetivas características e a sua implementação de acordo com o POC – educação.

A fase seguinte do trabalho é constituída pela apresentação e caracterização da entidade objeto de estudo, a Escola Secundária de Emídio Navarro (ESEN), por uma análise ao sistema de informação contabilística existente, pela apresentação de um modelo de custeio baseado nas atividades, específico para esta entidade, baseado no modelo proposto pelo POC – educação e pela sua aplicação. Este modelo tem as características do modelo ABC ao identificarem-se os produtos/serviços (cursos, turmas, alunos) e estes consumirem atividades e as atividades consumirem recursos e, estes, quando indiretos, são imputados através de diversos *cost drivers* devidamente definidos.

O último ponto faz referência às conclusões, às limitações encontradas e a algumas recomendações, consideradas importantes para uma possível implementação futura deste modelo.

O objetivo do projeto foi conseguido através da apresentação e aplicação do modelo definido para a realidade da ESEN. É um modelo simplificado baseado nas recomendações do POC – educação, mas com as particularidades que se consideraram necessárias para a obtenção de uma informação mais detalhada e mais adequada à entidade em estudo.

1 – CONTEXTUALIZAÇÃO E DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

Nos últimos anos, muito se fala na crise em que se encontra o Estado social do nosso país e de outros países a nível mundial, levando-nos a uma reflexão mais cuidada sobre a gestão da administração pública.

A crise atual do Estado social não é mais que o agravamento de algo que começou há já uns anos, o que impulsionou, desde então, a uma alteração na forma de gestão dos organismos públicos.

A crise do Estado social levou à implementação de reformas, mais ou menos profundas, na administração pública dos vários países onde este tipo de Estado vigorava. Em Portugal, o processo começou com a designada Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE), dando origem a vários normativos legais que provocaram profundas alterações na gestão e prestação de contas dos organismos públicos, tais como a lei nº 8/90, de 20 de fevereiro, que aprova as bases da contabilidade pública, o decreto-lei nº 232/97, de 3 de setembro, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e outros que serão abordados ao longo deste trabalho.

Estes normativos reconhecessem a necessidade da eficiência, eficácia e economia na gestão dos recursos públicos, prevendo para isso a utilização da contabilidade de gestão com a finalidade de responder às necessidades de informação para melhorar a gestão dos organismos públicos onde se inserem os estabelecimentos de ensino superiores e não superiores.

A reforma da contabilidade pública foi operacionalizada pelo decreto-lei nº 144/92, de 26 de julho, e o POCP, pelo decreto-lei nº 232/97, de 3 de setembro. Devido à especificidade de alguns setores foram desenvolvidos e publicados vários planos setoriais, entre os quais o plano para a educação, designada por POC – educação, onde foram criadas condições para a aplicação dos sistemas de contabilidade orçamental,

patrimonial e analítica, como instrumentos fundamentais de apoio à gestão dos organismos públicos¹.

Passados mais de treze anos da entrada em vigor do POCP, muitos organismos públicos continuam sem aplicar a Contabilidade Pública como se pode constatar pelas notícias que vão surgindo². Ao mesmo tempo, constata-se uma outra realidade que é a aplicação do POCP e planos setoriais, mas sem a vertente da contabilidade de gestão. Os momentos que vivemos, a constatação destes factos devem constituir um desafio a sua aplicação em todos os organismos.

Na análise de alguns trabalhos de pesquisa encontraram-se alguns estudos³ sobre a aplicação do POC – educação, implementação da contabilidade analítica e utilização do modelo (ABC) em escolas do ensino superior, verificando-se que começa a ser uma realidade nestas organizações. É também realçada a importância do modelo ABC para os gestores do ensino superior público ao ajudar a compreender quais os fatores que influenciam os custos de ensinar, de pesquisar, bem como o custo de um curso ou de um aluno, contribuindo, desta forma para uma melhoria ao nível da tomada de decisões.

Relativamente às escolas do ensino secundário, não se encontraram estudos sobre a aplicabilidade do POC - educação, e, no “terreno”, o que se verifica é a sua aplicação apenas na vertente orçamental e patrimonial.

Esta realidade, a realidade atual, que obriga a uma preocupação crescente com a gestão dos dinheiros públicos, o papel preponderante da contabilidade analítica como medida de análise e controlo de custos nas instituições públicas, constituem um desafio e motivação para a abordagem desta temática.

¹ Preâmbulo do decreto-lei nº 232/97: “O principal objetivo do POCP, ..., a integração dos diferentes aspetos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação”.

² No jornal o “Público”, edição de 20 de abril, de 2010, pode ler-se um artigo com o seguinte título: **Plano de contabilidade pública é pouco usado após criação há 13 anos** (afirmações do Presidente do Tribunal de Contas, Guilherme d’Oliveira Martins).

³ Referidos na bibliografia apresentada.

Para a seleção deste tema contribuiu ainda o facto de a autora desta dissertação ser professora na instituição objeto de estudo.

Pretende-se neste trabalho dar resposta às seguintes questões:

- Como construir um modelo ABC, para a contabilidade de gestão de uma escola secundária do setor público?
- Será relevante a sua aplicação?

2 – REVISÃO DA LITERATURA

2.1 – Evolução, Modernização da Administração Pública

As sociedades modernas evoluem de forma rápida, provocando grandes mudanças e, conseqüentemente, trazendo novos problemas aos quais os Estados tentam dar as respostas o mais adequadas possível. Estas transformações na sociedade e o tipo de resposta que se dá às novas situações dão origem a diferentes modelos de Estado aos quais se associam diferentes modelos de administração pública e conseqüentemente diferentes tipos de gestão pública.

Desde o início do século XX é visível a mudança ao nível da administração pública. De uma administração pública neutral, com um mínimo de intervenção na vida económica e social dos Estados, passando por uma administração pública profissional e intervencionista na vida económica e social, passou-se para uma administração pública gestonária orientada para a eficiência, eficácia e economia.

2.1.1 - Modelos de Gestão

Ao longo dos tempos, numa perspetiva de modernização, os vários modelos de Estado fizeram-se corresponder a diferentes modelos de gestão da administração pública. Não sendo objetivo entrar nas grandes linhas teóricas dos modelos de administração pública, é no entanto importante perceber, em traços gerais, a sua evolução e modernização.

(Silvestre, 2010), refere quatro modelos de gestão adotados na administração pública e ligados aos diferentes tipos de Estado:

- Modelo Clássico – Estado liberal - finais do século XIX princípio do século XX – caracterizado pela não intervenção do Estado na economia;
- Modelo profissional, burocrático – Estado bem-estar - 1ª guerra Mundial até finais do século XX – caracterizado pela intervenção do Estado na economia como garante da proteção social, pela existência de uma hierarquia rígida e por uma formalização das funções e dos processo de trabalho;

- Modelo gestor (ligado ao movimento da nova gestão pública) – Estado neoliberal - a partir da década de oitenta – caracterizado por uma reforma das organizações públicas, através da utilização das técnicas e ferramentas utilizadas no setor privado com vista à economia, eficácia e eficiência;
- Modelo de governação – Estado parceiro – finais do século XX, início do século XXI – caracterizado por um maior envolvimento dos cidadãos, maior responsabilização dos políticos, promoção de parcerias e redes para a gestão dos serviços públicos, não abandonando a economia, eficácia, eficiência e qualidade.

No modelo clássico, o papel do Estado era pouco relevante, existindo pouca intervenção deste nos vários setores que o compunham. Na opinião dos liberais económicos da época (Martinez, 1973: 179), citado por (Silvestre, 2010), diz que “*Os governantes se deviam abster de intervir em matéria económica*”. Com o aumento das funções assumidas pelo Estado, numa perspetiva de proporcionar e assegurar a todos os cidadãos certas condições de vida, verificou-se em paralelo o crescimento deste setor, quer em termos de tamanho quer de complexidade, levando ao surgimento de um Estado mais «intervencionista». Segundo (Silvestre, 2010), “*cabia ao Estado, pelos seus propósitos e socorrendo-se do seu corpo executivo, promover a produção de bens e a prestação de serviços públicos*”. Era o Estado-providência, o Estado de bem-estar. Ao nível da gestão pública passou a ser utilizado o modelo profissional ou burocrático de administração pública que se caracterizava por uma administração sob o controlo do poder político, sustentado por uma hierarquia rígida, com funcionários neutrais nas suas decisões que apenas implementavam as políticas delineadas pelo poder central.

As crises económicas que desaceleraram as economias, levaram a um aumento do desemprego, do défice público, da população idosa, provocando elevados gastos públicos com impacto nas finanças públicas, levando à “falência” do modelo profissional ou burocrático e ao surgimento de novas formas de prestação do serviço público e de controlo das atividades públicas. Para dar resposta aos novos problemas surgiu o modelo gestor, ligado ao movimento da nova gestão pública a “*New Public Management*”, que conduziu às recentes reformas da administração pública.

Nesta sequência, começa um novo ciclo para a gestão da administração pública na maioria dos países ocidentais. Implementaram-se reformas, onde metodologias e técnicas de gestão do setor privado são aplicadas ao setor público, verificou-se uma grande preocupação com a redução dos custos, quer pela desburocratização quer pela desintervenção do Estado (Araújo J. F., 2005). É a nova gestão pública através do modelo gestor.

Com o decorrer dos tempos, as sociedades continuam a mudar. Surgem novos desafios, novos movimentos, novas políticas. A evolução da administração pública para novos caminhos é inevitável.

A evolução dos padrões educacionais dos cidadãos leva-os a exigirem o direito à informação, à transparência, à responsabilização pelas políticas praticadas. A preocupação com a qualidade dos serviços públicos, com as relações entre a administração e os cidadãos, a tendência para o envolvimento da sociedade na implementação das políticas públicas, o surgimento de alguns escândalos empresariais que remetem para questões como ética, transparência, governança corporativa, levou a que surgissem vários autores a realçarem a necessidade de um novo modelo de gestão, o modelo de governação, baseado numa maior ligação aos cidadãos, com um maior envolvimento e participação destes no processo de governação (Araújo J. F., 2007).

Na ótica do modelo de governação é necessário criar um conjunto de regras formais e informais, estruturas e processos, para que o Estado, o setor privado lucrativo e sem fins lucrativos e os cidadãos em geral possam, em conjunto, impulsionar o desenvolvimento das sociedades. Segundo a União Europeia, no seu livro branco sobre governação, os princípios para a boa governação são:

- abertura;
- participação;
- responsabilidade;
- eficácia;

Este documento refere que, *“o modelo linear em que as políticas são da exclusiva responsabilidade dos dirigentes deverá ser substituído por um círculo virtuoso, baseado nas reações dos interessados, nas redes e na participação a todos os níveis, desde a elaboração das políticas até à sua aplicação.”* Acrescenta ainda que os princípios da boa governação: abertura, participação, responsabilização, eficácia e coerência se *“aplicam a todos os níveis de governo – global, europeu, nacional, regional e local”*. Nesta perspetiva, também as diferentes organizações públicas se devem reger pelos princípios enunciados.

Neste modelo, a racionalidade gestionária continuará a existir conjuntamente com a utilização dos princípios da boa governação. Segundo (Araújo J. F., 2007), *“aquilo que distingue a nova gestão pública da governação é que a primeira dá grande atenção à avaliação dos resultados (individuais e organizacionais) em termos de output, enquanto a governação dá grande atenção como as diferentes organizações e atores interagem de forma a alcançar um elevado nível de um resultado desejado.”*

2.2 - A Contabilidade Pública

O contexto de mudança verificado nas últimas décadas levou a que a administração pública tradicional, rígida, burocrática, pouco aberta à mudança e demasiado legalista fosse posta em causa. A necessidade de rigor na gestão dos organismos da administração pública levou a uma progressiva necessidade de informação fiável e relevante que permitisse dar resposta às novas exigências.

Em Portugal, antes da implementação da RAFE, a informação contabilística utilizada nos organismos públicos sem fins lucrativos era escassa e de carácter orçamental, servindo apenas para controlar os gastos públicos⁴. A contabilidade dos organismos do Estado era efetuada na base de caixa, onde os fluxos financeiros assumiam grande relevância, não prestando a informação necessária para apoiar uma gestão eficiente,

⁴ O decreto – lei nº 232/97, de 3 de setembro, que aprova o POCP refere na introdução que *“o principal e quase único objetivo da informação prestada pela contabilidade orçamental tem sido a demonstração de que os diversos organismos públicos aplicaram os meios financeiros de acordo com o aprovado pelas entidades competentes”*

sendo manifestamente insuficiente face às novas exigências colocadas ao setor público.

A RAFE, iniciada com a publicação em 1990 da lei de bases da contabilidade pública, provoca uma mudança no sistema contabilístico dos organismos públicos. A contabilidade pública passa a ser organizada não só na base de caixa, recebimentos e pagamentos, mas também na base patrimonial, atendendo aos princípios contabilísticos geralmente aceites, permitindo desta forma obter informação relevante para a tomada de decisões e conhecimento da situação financeira e patrimonial das entidades públicas (Almeida & Marques, 2003). Os organismos públicos ficaram dotados de um sistema de informação mais abrangente, permitindo aos seus utilizadores tomar as decisões e fazer as suas análises de uma forma mais racional e objetiva. É a reforma da contabilidade pública.

Esta reforma levou à criação e publicação de um conjunto de normativos, dos quais se destacam, entre outros:

- lei de bases da contabilidade pública⁵;
- plano oficial de contabilidade pública⁶;
- cadastro e inventário dos bens do estado⁷;
- planos setoriais (autarquias locais⁸, educação⁹, saúde¹⁰, segurança social¹¹).

A utilização destes normativos leva a que a atividade financeira dos organismos do Estado comece a ser mais rigorosa e a reger-se por princípios até aí não usados, quer contabilísticos quer de outra natureza. Para (Pinto, 2005), a atividade financeira do setor público rege-se por vários princípios dos quais destaca:

- a disciplina financeira que imprime um cunho de rigor na gestão pública através de regras, tais como: programação financeira plurianual;

⁵ lei 8/90, de 20 de fevereiro

⁶ decreto-lei 232/97, de 3 de setembro

⁷ aprovado pela portaria 671/2000, de 17 de abril

⁸ aprovado pela decreto-lei 54-A/99, de 22 de fevereiro

⁹ aprovado pelo portaria 794/2000, de 20 de setembro

¹⁰ aprovado pela portaria 898/2000, de 28 de setembro

¹¹ aprovado pelo decreto-lei 12/2002, de 25 de janeiro

orçamentos por programas; cabimento orçamental, duodécimos; limitação dos défices e endividamento; etc.);

- a economia, eficiência e eficácia;
- a *accountability*¹², isto é, com responsabilidade, responsabilização, no sentido de “obrigação de responder pelas ações e pelos resultados das ações” (Pinto, 2005)

Na atualidade, a informação contabilística é um dos recursos mais importantes para qualquer tipo de organização, seja privada ou pública. A contabilidade evoluiu e alargou o seu âmbito para além do registo e controlo das atividades das organizações passando a ter um papel indispensável na tomada de decisões ao nível do planeamento e controlo. É neste contexto que a contabilidade analítica, de gestão, assume um papel preponderante tornando-se numa ferramenta aplicável a todas as organizações, como se pode constatar no preâmbulo do decreto-lei nº 232/97, onde é referido que *“O principal objetivo do POCP, aprovado pelo presente diploma, é, assim, a criação de condições para a integração dos diferentes aspetos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação”*.

O POCP ao englobar a vertente patrimonial e analítica fica muito próximo da contabilidade empresarial, pois, para além de dar respostas ao cumprimento da legalidade, transparência, tem também preocupações de eficiência, eficácia e economia.

Também os planos setoriais, a par da contabilidade orçamental e patrimonial, consagram a contabilidade de gestão como ferramenta fundamental nos diversos organismos públicos para que seja possível disponibilizar informação relativa aos custos que, conjuntamente com alguns indicadores de gestão, proporcionem uma informação mais detalhada e adaptada às características de cada organismo, facilitando a tomada de decisões numa ótica de gestão moderna e eficiente.

¹² Não existe uma definição comum para esta palavra, mas sim, diferentes pontos de vista, onde se podem incluir: fornecimento de explicações e justificações pela execução ou cumprimento de uma responsabilidade; relato dos resultados dessa execução ou cumprimento; assunção das consequências dos resultados da execução ou cumprimento (Pinto, 2005).

2.2.1 - O POC – Educação e a Contabilidade de Gestão

O POC – educação, foi aprovado pela portaria nº 794/2000, de 20 de setembro, justificando-se o seu surgimento pela especificidade deste setor, sendo obrigatória a sua aplicação a todos os serviços e organismos do Ministério da Educação (...), tal como é referido no âmbito deste diploma.

Segundo este normativo, os estabelecimentos de ensino devem fazer a apresentação das suas contas de acordo com os tipos de contabilidade por ele preconizados: contabilidade orçamental, contabilidade patrimonial e contabilidade analítica ou de gestão (ponto 1.2, Introdução do POC).

Tal como referido anteriormente, a contabilidade analítica, ao passar a ser obrigatória, torna-se um importante instrumento de gestão para a análise dos custos e dos proveitos destas instituições, auxiliando nas decisões. Atualmente, a direção das escolas é confrontada com novas exigências que passam por uma maior responsabilização, à imposição da racionalização dos recursos, sendo necessário dispor de informação fiável e relevante sobre os serviços que gere para apoiar as suas decisões (Barbosa M. I., 2005).

A contabilidade de gestão tem, neste contexto e no próprio POC – educação, um papel importantíssimo, como se pode constatar na alínea a) do ponto 2.8.1, onde se definem explicitamente os objetivos da contabilidade analítica e o cálculo dos custos por atividades intermédias e finais, *“um dos objetivos da contabilidade analítica é a obtenção e justificação do custo por atividades intermédias (...) e atividades finais (...). Pretendendo-se obter nas escolas de ensino não superior, o custo de cada turma, o custo por aluno e o custo de outras atividades internas, bem como da prestação de serviços à comunidade externa”*.

O POC – educação define claramente a obrigatoriedade da utilização da contabilidade de gestão bem como as normas para a sua implementação, ao prever o preenchimento da demonstração de resultados por funções e de quadros para cálculo

dos custos por atividades, como forma de complementar a informação dada pela contabilidade orçamental e patrimonial.

Ainda de acordo com o POC – educação, o custo final de cada objeto de custeio é a soma dos custos diretos e indiretos, incluindo os custos administrativos e da própria atividade. Os custos indiretos devem ser imputados através de diferentes bases de imputação, considerando o período de 1 de outubro a 30 de setembro.

Este horizonte temporal encontra-se bem claro no normativo, ao referir que “*o exercício económico na contabilidade analítica é o ano escolar, devendo, contudo, permitir informação dos custos e proveitos de atividades, produtos ou serviços com duração não coincidente com o exercício económico*” (ponto 2.8.5). Isto justifica-se pelo facto da maioria das atividades nas instituições de ensino se relacionarem com o ano escolar e não com o ano civil.

O POC – educação, ao prever a obtenção e justificação do custo por atividades intermédias e atividades finais, sugere a obtenção da informação através da aplicação do método de custeio baseado nas atividades (CBA) ou modelo ABC (*Activity Based Costing*).

2.3 - O Modelo ABC

Nas empresas dos finais do século XIX e princípios do século XX, os custos com as matérias-primas e mão-de-obra direta constituíam a maior parcela de gastos, comparativamente com os gastos gerais de fabrico que eram reduzidos no conjunto dos custos de produção. Assim, tradicionalmente, os critérios utilizados para a repartição dos gastos gerais de fabrico tinham como base a mão-de-obra direta ou a hora máquina (Martins & Rodrigues, 2004).

A evolução e alterações verificadas nas empresas, no meio envolvente, nos sistemas de produção, a crescente automação das unidades industriais com elevados investimentos em equipamentos e respetiva diminuição do peso da mão-de-obra direta levaram a que os gastos gerais de fabrico, onde se incluem as depreciações dos

equipamentos, passassem a ter uma grande importância na totalidade dos gastos pelo peso que tinham nos custos totais de produção.

O reconhecimento da importância de atividades que não estão diretamente relacionadas com a produção, mas que consomem recursos, fez com que os sistemas tradicionais de custeio, em que os custos indiretos eram imputados com base na mão-de-obra direta ou na hora máquina comessem a perder significado e a apresentar distorções, sendo estas mais significativas em organizações que produzem diversos produtos (Cooper & Kaplan, 1991).

As distorções, as limitações dos modelos tradicionais de custeio foram-se tornando mais evidentes ao longo dos tempos. Durante a década de oitenta, nos Estados Unidos da América, desenvolvem-se trabalhos em empresas com o objetivo de obter informação mais precisa sobre os custos dos processos e dos produtos. Estes trabalhos fizeram surgir um novo sistema de custeio designado ABC (*Activity Based Costing*), diferindo dos sistemas tradicionais, essencialmente, na forma como são tratados os custos gerais não relacionados com o valor de produção.

2.3.1 - Caracterização do Modelo ABC

Pelas razões expostas anteriormente, o modelo ABC aparece como uma solução para os problemas que os sistemas de custeio tradicional apresentavam, permitindo uma maior visibilidade dos custos indiretos e uma melhor distribuição dos mesmos pelos objetos de custeio. Este sistema foi desenvolvido inicialmente com o intuito de melhorar a imputação dos custos indiretos, mas, analisando as atividades, ele proporciona outras informações que auxiliam e direcionam as empresas na formulação de planos estratégicos e nas decisões operacionais, identificando oportunidades de racionalização de recursos (Barbosa M. I., 2005).

Atendendo às várias definições, pode constatar-se que este novo modelo se baseia no facto dos produtos consumirem atividades e as atividades consumirem recursos.

Segundo (Caiado), o método de custeio baseado nas atividades¹³ *“é um processo de repartir os gastos gerais de fabrico pelas quantidades produzidas com base nos benefícios que resultam de uma determinada atividade indireta. O referido método procura, não apenas repartir os gastos gerais de fabrico pelos custos dos produtos numa base mais realista que o simples volume de produção, mas também fazer ressaltar a relação existente entre aqueles gastos e as atividades que as originam”*.

Para Grance e al. (2001, p. 28), citado por (Martins & Rodrigues, 2004), o ABC *“é um método de custo que aloca os custos aos objetos de custo (isto é, produtos ou serviços) baseado no custo das atividades consumidas pelos objetos de custo”*. Isto é, permite determinar de forma mais correta o custo dos produtos, considerando que estes consomem atividades que, por sua vez, consomem recursos originando custos. É necessário estimar a quantidade de recursos usados pelas várias atividades e depois distribuir estas quantidades pelas atividades.

Citando outros autores, (Martins & Rodrigues, 2004) apresentam nas definições do sistema ABC, outros conceitos importantes. Assim, de acordo com Themido *et al.* (2000, p. 1149), *American Institute of Management Accountants* o sistema ABC é *“uma metodologia que mede o desempenho das atividades, dos recursos e dos objetos de custo, alocando os recursos às atividades e as atividades aos objetos de custo baseado no seu uso, e reconhecendo a existência de uma relação causal entre os indutores de custo e as atividades”*. Reconhece-se aqui a necessidade de se utilizarem bases de custeio que se relacionem com as atividades e com os respetivos objetos de custeio

Para (Caiado, 2008), *“o objetivo deste sistema não é apenas repartir os gastos comuns entre os produtos, mas definir e medir o custo dos recursos utilizados pelas atividades que apoiam a produção e a entrega de produtos e serviços aos clientes”*. Os recursos gerais necessários na produção de um determinado volume de um só produto, não são os mesmos para a produção do mesmo volume, mas de produtos diferentes. Isto porque para além dos recursos diretamente atribuíveis aos produtos, os custos gerais

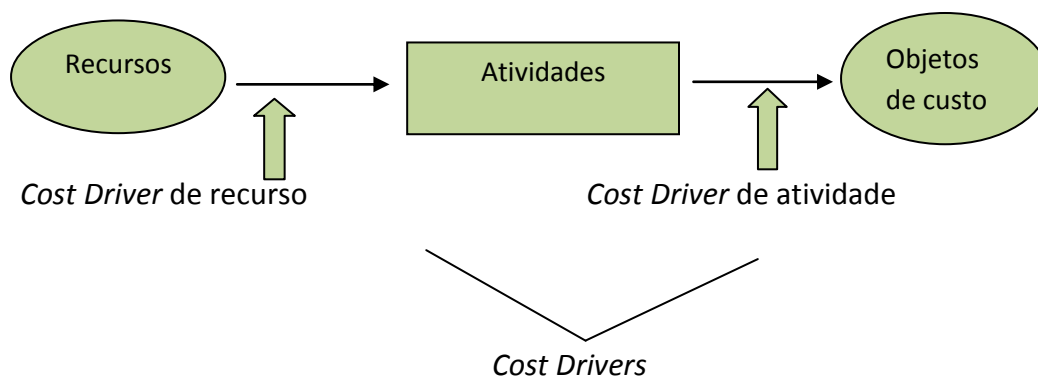
¹³ “Conjunto de tarefas executadas ou a executar para atingir um certo nível de resultados, mediante o consumo de recursos” (Caiado, 2008)

são o resultado de atividades específicas, fazendo com que o volume de atividades utilizadas seja diferente independentemente do mesmo volume de produção, de um só produto ou de vários produtos. Atendendo a todas estas características do sistema ABC, pode dizer-se que não é só um modelo de custeio, é, na realidade, um modelo de organização do consumo dos recursos (Cooper & Kaplan, 1991).

Neste sistema de custeio, para além dos produtos consumirem atividades e estas consumirem recursos, surge o conceito de indutores de custo ou *cost drivers*¹⁴. Estes podem ser *cost drivers* de recursos e *cost drivers* de atividades. Os primeiros, estão relacionados com os recursos e servem para imputar a quantidade de recursos consumidos pelas atividades, isto é, distribuem os custos dos recursos pelas atividades. Os segundos, distribuem o custo das atividades pelos objetos de custeio (Martins & Rodrigues, 2004).

Em termos gerais, o sistema de custeio baseado nas atividades, inicia-se com a distribuição dos custos às atividades através dos *cost drivers* de recursos; seguidamente, distribuem-se os custos das atividades aos objetos de custeio através dos *cost drivers* de atividades. Estas são as principais componentes que descrevem o modelo ABC, representadas na seguinte figura:

Figura 1 - Os Três Principais Componentes de um Modelo ABC



Fonte: Adaptado de (Martins & Rodrigues, 2004)

Como se pode verificar da análise da figura 1, o modelo ABC assenta sobre duas premissas:

¹⁴ Coeficiente para cada atividade

- os recursos são consumidos pelo desempenho das atividades;
- as atividades são realizadas para produzir os outputs.

Recurso é tudo aquilo em que a organização gasta dinheiro. As atividades são as ações desenvolvidas na organização. Os objetos do custo são os produtos ou serviços que a organização oferece.

O modelo ABC desenvolve-se em duas etapas. Numa primeira etapa, atribuem-se os custos gerais a centros de atividade e, numa segunda etapa, através dos *cost driver* atribuem-se os custos indiretos aos produtos/serviços. Por isso, em primeiro lugar, é necessário identificar as atividades de apoio e os custos dos respetivos recursos utilizados. Seguidamente, os custos das atividades são repartidos pelos produtos/serviços através dos *cost drivers*. Estes podem ser em grande número, comparativamente com os utilizados pelos sistemas de custeio tradicionais, que usavam normalmente como base de imputação as horas de mão-de-obra direta, horas máquina e valor dos materiais consumidos.

O desenvolvimento e operacionalidade deste sistema de custeio, de acordo com (Innes & Mitchell, 1998), depende de três fatores:

- escolha das atividades (centros de custos baseados em atividades);
- seleção do meio de distribuição dos custos gerais às atividades;
- escolha do gerador de custos para cada centro (ou atividade).

(Drury, 2008) ao comparar os sistemas de custeio tradicionais e o sistema de custeio ABC, refere que este último elege para o segundo momento de imputação dos custos um grande e variado número de *cost drivers*, incluindo o volume de atividade e outros, que não o volume de atividade enquanto os sistemas tradicionais elegem apenas o volume de atividade. Os sistemas tradicionais usavam os centros de custos associados aos departamentos existentes nas empresas, enquanto o sistema ABC tem um grande número de centros de custos associados às atividades.

Relativamente à informação obtida através da utilização deste modelo, existem indicações, quer teóricas quer baseadas em casos reais, que este modelo providencia uma nova informação, mais relevante, capaz de ajudar os gestores a tomar melhores

decisões ao nível do planeamento e do controlo. Neste âmbito, (Innes & Mitchell, 1998), referem que a *“primeira finalidade deste modelo é produzir informação sobre o custo dos produtos, não sendo este, um fim em si mesmo. A visualização dos custos através da análise das atividades executadas vai permitir que estas sejam aperfeiçoadas, ou eliminadas caso se verifique pouca relevância”*. As atividades permitem saber porque é que se realizaram os custos e não apenas onde se realizaram (ótica dos centros de custos).

Já (Cooper & Kaplan, 1991), ligam o modelo ABC às seguintes áreas-chave na tomada de decisões estratégicas:

- definição de preços dos produtos;
- alteração da gama e do mix de produtos através de promoções ou abandono de produtos existentes;
- desenvolvimento e conceção de novos produtos.

Ao nível do planeamento (Innes & Mitchell, 1998), referem que a grande importância dada à informação fornecida por este sistema de custeio se deve a vários fatores, tais como:

- maior exatidão no custeio dos produtos, consequentemente, o reforço e confiança nessa informação;
- indicação dos custos variáveis a longo prazo, informação relevante para decisões a longo prazo;
- ajuda na construção de modelos e análises que suportam a tomada de decisões estratégicas. Ao nível de controlo de gestão, a informação ajuda a gerir as atividades e não o custo, em si mesmo.

Este modelo é também aplicado nas organizações públicas, como referido anteriormente no ponto 2.4.1. A sua aplicação pode vir a traduzir-se em grandes melhorias na gestão das mesmas, na medida em que, através da sua utilização, se pode obter um melhor uso dos dinheiros públicos, permitindo um maior controlo dos custos e das atividades. O método ABC reduz as distorções provocadas por uma imputação muitas vezes arbitrária e subjetiva dos custos indiretos, utilizados pelos

sistemas tradicionais. No caso de instituições de ensino, a utilização do sistema ABC ajuda a obter informação mais precisa sobre os custos dos vários cursos ministrados ou sobre as turmas dos diferentes cursos.

2.4 – O Modelo (ABC) no POC - Educação

O sistema de Educação Pública em Portugal estrutura-se, de acordo com a Lei de Bases do Sistema Educativo (LBSE),¹⁵ em educação pré-escolar, educação escolar, que por sua vez se divide em ensino básico, ensino secundário e ensino superior, estabelecendo um conjunto de princípios gerais, reconhecendo o direito à educação para todos com igualdade de oportunidades e visando o sucesso e a realização pessoal.

É neste contexto que se inserem as escolas do ensino não superior e do ensino superior referidas ao longo do trabalho.

O modelo ABC começou por ser implementado nas empresas industriais, posteriormente estendeu-se a outro tipo de organizações empresariais e também às organizações públicas como é o caso das instituições do ensino superior¹⁶.

Os constrangimentos orçamentais, a imposição de mais rigor na administração dos fundos públicos que afetam os vários tipos de instituições de ensino, alguma competitividade entre as instituições e os normativos em vigor, tornaram urgente a alteração dos modelos de contabilidade utilizados nestas entidades. No ponto 2.4.1, deste trabalho, refere-se que um dos objetivos da contabilidade analítica, é a obtenção e justificação do custo por atividades intermédias e principais, pressupondo a aplicação da metodologia do custeio baseado nas atividades (ABC).

No caso português, ao nível dos estabelecimentos de ensino, são as instituições de ensino superior que pelas razões apresentadas anteriormente, começaram por aplicar a contabilidade analítica utilizando algumas delas o modelo ABC. Estas instituições, ao apresentarem serviços diversificados com forte componente de custos indiretos, são organismos onde este método de custeio pode ser implementado com mais sucesso. O

¹⁵ lei nº 46/86, de 14 de outubro com algumas alterações através da lei nº 49/2005, de 30 de agosto.

¹⁶ Vêm referidos na bibliografia.

modelo ABC permite-lhes uma análise mais fiável dos seus custos, uma informação mais precisa sobre os custos dos serviços oferecidos permitindo-lhes uma melhor distribuição dos recursos pelas atividades, apoiando desta forma a tomada de decisão dos órgãos de gestão.

Não é difícil perceber que atualmente e pelas mais variadas razões (económicas, estratégicas, curiosidade, etc.) quer nas instituições de ensino superior quer nas de ensino não superior, existe uma necessidade de conhecer o custo por aluno/turma/curso, o custo de determinados projetos em que por vezes as escolas se envolvem, assim como, os custos da investigação no caso das instituições de ensino superior. Cada escola é uma realidade específica, alunos específicos, necessidades específicas, projetos educativos específicos o que levará a custos diferentes por aluno, por curso ou por turma.

O POC – educação propõe um conjunto de mapas que permitem apurar os custos das várias atividades. Para o apuramento dos custos das atividades intermédias, sugere o preenchimento dos modelos A1. Estes modelos podem ser elaborados a partir do Excel, são constituídos pelo mapa A11¹⁷, mapa A12¹⁸ e mapa A21 – Ensino¹⁹ (anexos nº 1,2,3). Podem também elaborar-se mapas por curso.

Na figura que se segue, pode visualizar-se o percurso para o apuramento dos custos e proveitos de acordo com o preconizado no POC - educação:

Figura 2 - Mapas para apuramento de custos e proveitos

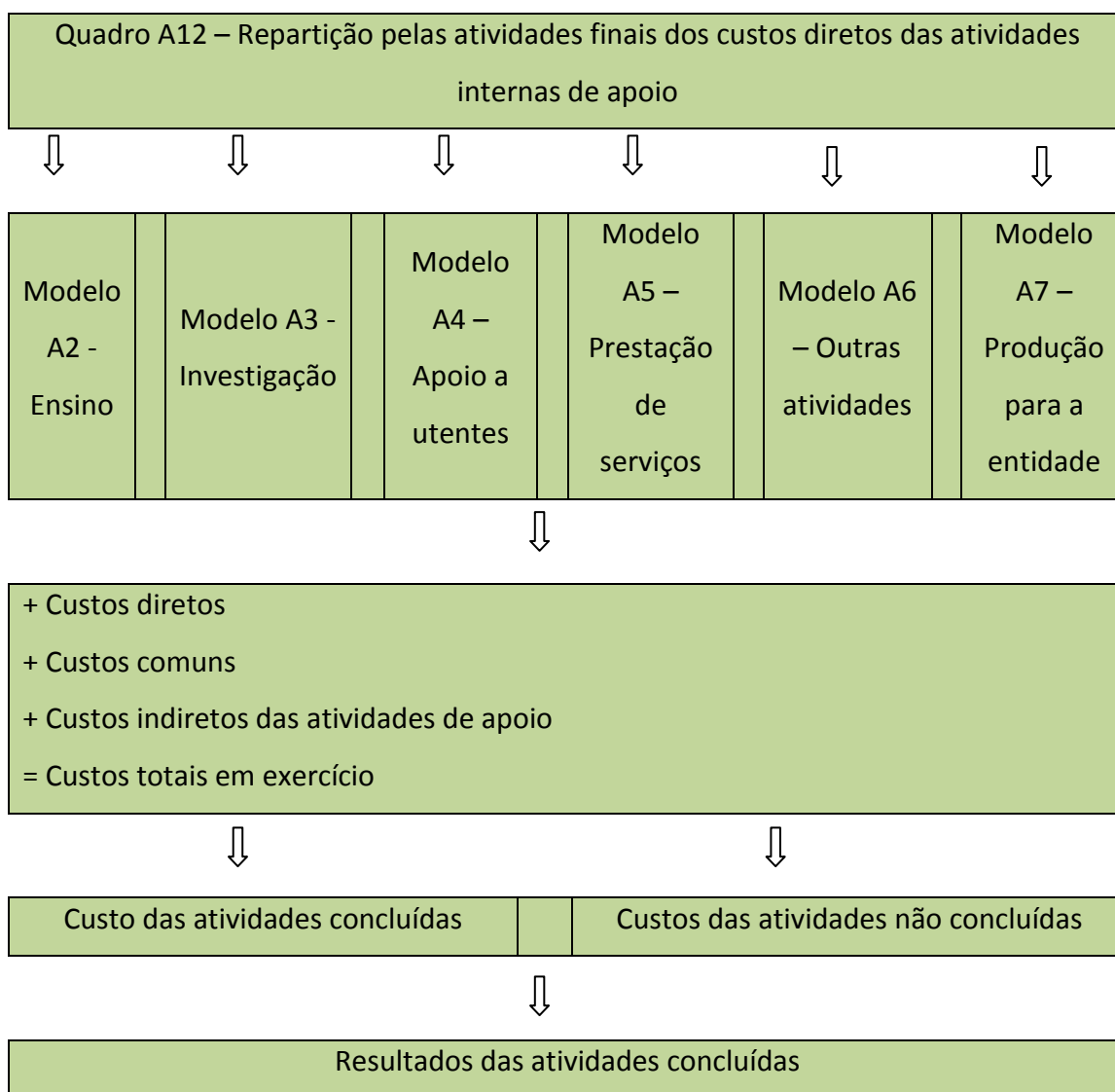
Quadro A11 – Atividades ou serviços de apoio (custos diretos)



¹⁷ Mapa onde se registam todas as atividades intermédias ou de apoio e respetivos custos diretos, permitindo ter uma noção do consumo direto das atividades intermédias.

¹⁸ Mapa, onde os custos diretos das atividades intermédias se repartem pelas atividades finais.

¹⁹ Mapa onde se registam todos os custos da(s) atividade(s) principal(is), custos diretos e custos indiretos



Fonte: Revista Nº 95 da Câmara dos Técnicos Oficiais de contas pág.43

Nota: Os modelos A1, A2 ... são modelos de quadros apresentados no POC – educação.

Relativamente à atividade principal, ensino, podem ser apurados os custos por curso lecionado, por turma, por disciplina e por aluno. Na atividade prestação de serviços, serão calculados os custos de cada prestação de serviço, destacando-se o aluguer de espaços como ginásios, apoio informático prestado a outras instituições, etc. Nas outras atividades, serão calculados os custos por cada atividade, como por exemplo os projetos a realizar.

O processo final da contabilidade analítica, de acordo com o referido no POC – educação, termina com o cálculo dos custos das atividades finais, que para o ensino

não superior, poderão ser, entre outros, o custo por disciplina, aluno ou turma; custo por refeição; custo por cada serviço externo; custo por cada serviço interno.

2.4.1- Pressupostos para a implementação do modelo ABC

Como já referido anteriormente, o modelo ABC parte do princípio de que as atividades desenvolvidas por uma qualquer instituição consomem recursos, geram custos, e que os serviços/produtos consomem essas atividades. Desta forma, os custos indiretos são acumulados nas diversas atividades, sendo de seguida distribuídos através de *cost-drivers* adequados aos produtos/serviços, implicando uma análise aprofundada das relações que existem entre as várias atividades e os produtos finais.

Num estudo sobre a implementação de um sistema de contabilidade analítica numa instituição do ensino superior (Santos, 2006), ao citar Crooper e Cook (2000), Mitchel (1996) e Goddard (1998), apresenta uma estrutura tipo para a implementação do modelo de custeio ABC, possível de aplicar a uma instituição de ensino, que consiste:

- *“identificação dos recursos utilizados;*
- *identificação dos produtos (cursos, projetos, investigação, etc.);*
- *identificação das atividades (ensino, investigação, etc.);*
- *imputação dos recursos às respetivas atividades;*
- *associar as atividades que contribuem para o produto ou prestação de serviços através de indutores de atividade (aluno, m², etc.);*
- *analisar e reportar os resultados.”*

A estrutura de implementação pode ser esta, contudo, para a obtenção de uma informação eficaz que permita uma implementação com sucesso, é necessário:

- conhecer a estrutura organizacional e funcional da entidade;
- conhecer o processo de formação dos custos das atividades e/ou serviços;
- conhecer as necessidades de informação dos responsáveis pela gestão.

Só depois deste estudo prévio é que se deve partir para a estruturação do modelo de imputação dos custos, de acordo com a orgânica de cada entidade, não esquecendo os aspetos económicos e funcionais da própria implementação do modelo. Um outro aspeto fundamental a não esquecer, é o envolvimento dos órgãos da direção, do pessoal da contabilidade e a disponibilidade temporal, pois são eles os que mais podem contribuir para o sucesso do modelo.

Em primeiro lugar, é necessário identificar as atividades e os recursos necessários para a realização das mesmas. De entre as atividades identificadas, separam-se as atividades principais das atividades intermédias (auxiliares ou de apoio). Seguidamente deve proceder-se à recolha e reclassificação da informação contida na contabilidade patrimonial de forma a apurarem-se os custos dos diferentes recursos. A escolha dos *cost drivers* para imputação dos custos é o próximo passo. O POC – educação recomenda, como regra, que a repartição pelas atividades finais seja em função do total das horas de trabalho dessas atividades (Nº de horas de cada atividade/total de horas de trabalho do exercício económico – ano letivo). Contudo, devem ser utilizados outros *cost drivers* tais como:

- número de alunos;
- área;
- valor das requisições de materiais;
- número de fotocópias;
- número de refeições;
- etc.

O quadro que se segue apresenta as atividades intermédias, principais e produtos finais que o POC – educação aconselha:

Quadro 1 - Atividades intermédias, principais e produtos finais

Atividades intermédias	Atividades principais	Produtos finais
Centros auxiliares Serviços administrativos e financeiros Órgãos de gestão Etc.	Ensino; Investigação; Apoio a utentes; Prestação de serviços; Outras atividades; Produção para a entidade.	Cursos, turmas, aluno; Publicações; Projetos; Etc.

Fonte: elaboração própria

Os recursos mais utilizados nas escolas são o pessoal docente; pessoal não docente; investigadores; técnicos; equipamentos; materiais; etc.

Estes recursos podem ser diretos ou indiretos. Em traços muito gerais, os custos diretos são imputados diretamente às atividades e os indiretos imputados de acordo com a utilização que as atividades fazem dos departamentos, gabinetes da escola, sendo necessário definir um ou vários *cost-drivers*, para se encontrar o custo dos produtos finais (curso, disciplina, aluno).

Os custos por natureza terão que ser reclassificados de forma a poderem ser distribuídos pelas atividades intermédias e finais. O POC – educação refere-se aos seguintes custos:

- pessoal docente;
- pessoal não docente;
- funcionamento;
- amortizações e provisões;
- outros custos.

Os custos de funcionamento são vários que depois poderão ser desdobrados de acordo com a sua natureza.

De uma forma resumida, o processo de implementação pode passar pelas seguintes etapas:

- identificar a parte dos custos considerados diretos a cada uma das atividades, auxiliares ou principais;
- atribuir os custos diretos às atividades;
- identificar os custos indiretos;
- atribuir os custos Indiretos às atividades
- atribuir os custos das atividades auxiliares às atividades finais de acordo com os *cost drivers*

3 – Metodologia

Este projeto tem por objetivo o desenvolvimento de um modelo de custeio, modelo ABC, adaptado a uma instituição do ensino secundário. O modelo a desenvolver pode contribuir para que o diretor da escola passe a ter informações úteis, necessárias para levar a cabo as políticas educativas exigidas pelo governo e pela sociedade atual. Ou seja, um instrumento de apoio para a tomada de decisões e para um melhor conhecimento da instituição.

Para se atingirem os objetivos pretendidos, utilizou-se para a técnica de estudo de caso, descritivo. Este modelo de investigação muito utilizado nas ciências sociais, adapta-se a este trabalho, visto ser uma investigação que estuda uma situação dentro de um contexto real, com diversas fontes de evidência, precisando de um desenvolvimento teórico prévio para orientar a recolha e análise dos dados que se prendem com a questão principal (Barañano, 2008).

A questão colocada neste trabalho consiste em saber como construir um modelo de custeio baseado nas atividades, para a contabilidade de gestão de uma escola secundária do sector público, e se será relevante a sua aplicação?

A metodologia adotada consistiu, numa primeira fase, em rever as fontes de informação sobre conteúdos relacionados com o tema proposto, na perspetiva de se obterem informações para a melhor compreensão dos aspetos mais importantes relacionados com o tema.

Para a recolha de dados, (Barañano, 2008) refere como fontes de evidência:

- documentação e arquivo;
- entrevistas;
- observação directa;
- observação participativa.

Assim, numa segunda fase, procedeu-se à recolha de dados, tendo-se utilizado como fontes de evidência a documentação disponibilizada pela escola, questões que foram

colocadas ao responsável e funcionários que trabalham nos serviços de contabilidade e observação direta.

Na revisão da literatura deu-se destaque a determinados temas tais como:

- administração pública, evolução, modernização, de gestão, novos desafios;
- a contabilidade pública e a contabilidade de gestão em particular no setor da educação;
- método de custeio baseado nas atividades (ABC), caracterização, pressupostos e implementação.

Para este enquadramento teórico, recorreu-se a informação contida em livros, legislação, documentos publicados, teses de mestrado, artigos de revistas e jornais.

Numa segunda fase, procedeu-se à recolha de informação da entidade em estudo através de interação pessoal com funcionários dos serviços de contabilidade, membros de conselhos executivos anteriores, diretor, documentos contabilísticos, projeto educativo da escola, relatório da auditoria ao sistema de controlo interno, outros relatórios, normativos em vigor.

Numa terceira fase, analisou-se a documentação cedida pela instituição que consiste principalmente em documentos contabilísticos (balanço, demonstração de resultados por naturezas, balancetes, conta de gerência e outra documentação), projeto educativo da escola, relatório da auditoria ao sistema de controlo Interno, listagens de turmas, horários de professores observação direta e informação obtida através das conversas mantidas com os funcionários.

A análise de toda esta informação serviu de base para o desenvolvimento de um processo a ser usado na implementação da contabilidade de gestão, mais concretamente para a implementação do modelo ABC que se encontra desenvolvido na última parte do trabalho, onde se apresentam um conjunto de matrizes que compõem todo o processo para a especificidade da ESEN.

4 – Modelo ABC simplificado a aplicar numa Escola Secundária Pública

Numa época de crise, de imposição de racionalização de recursos, é premente a implementação de um método de controlo, como por exemplo o modelo ABC nas instituições de ensino público de forma a conseguir-se uma gestão mais eficiente e eficaz. Ao pretender-se esboçar um modelo deste tipo, tem-se como objetivo relacionar os custos suportados pelas atividades com os objetos de custeio, que neste caso podem ser os cursos, as turmas ou os alunos de cada ano, de cada curso.

Já referido no ponto 2.4.1, para uma correta implementação do modelo ABC, é necessário não esquecer que o processo deverá passar por determinadas etapas que segundo (Drury, 2008), são:

- *“identificação das atividades;*
- *atribuição dos custos aos centros de atividades;*
- *seleção dos “cost drivers” adequados;*
- *atribuição dos custos das atividades aos objetos de estudo”.*

A tipologia de atividades será a preconizado pelo POC – educação. O período a considerar será o correspondente ao ano letivo (1 de outubro a 30 de setembro). A recolha de informação incidirá sobre o ano letivo 2009/2010.

4.1 - Caracterização da Entidade. História, missão e objetivos

A Escola Secundária de Emídio Navarro (ESEN) situa-se em Viseu e foi fundada em 9 de dezembro de 1898 com a designação de Escola de Desenho Industrial de Viseu. Ao longo dos tempos, teve várias designações. Foi Escola Industrial, depois Escola Industrial e Comercial, e, em 1979 transformou-se na atual Escola Secundária de Emídio de Navarro. É uma instituição do Ministério da Educação dotada de autonomia administrativa que prossegue os objetivos referentes ao ensino secundário e 3º ciclo

do ensino básico, descritos na lei de bases do sistema educativo²⁰, com as alterações introduzidas pela lei nº 115/97, de 19 de setembro e lei nº 49/2005, de 30 de agosto.

Enquanto escola pública, e de acordo com o decreto-lei nº 75/2008²¹, assume como missão de serviço público *“dotar todos e cada um dos cidadãos das competências e conhecimentos que lhes permitam explorar plenamente as suas capacidades, integrar-se ativamente na sociedade e dar um contributo para a vida económica, social e cultural do país”*.

4.1.2 – Estrutura orgânica

A estrutura orgânica desta instituição, tal como prevê o decreto – lei nº 75/2008, de 22 de abril, que define o regime de autonomia, administração e gestão dos estabelecimentos públicos da educação pré-escolar e dos ensinos básico e secundário, é constituída pelo conselho geral, diretor, conselho pedagógico e conselho administrativo.

Para além destes órgãos, existem quatro departamentos curriculares constituídos por diversas áreas disciplinares que por sua vez integram diversas disciplinas, conforme se apresenta no seguinte quadro:

²⁰ aprovada pela lei nº 46/86, de 14 de outubro.

²¹ aprova o regime de autonomia administrativa e gestão dos estabelecimentos públicos da educação pré-escolar e dos ensinos básico e secundário.

Quadro 2 - Departamentos curriculares, áreas disciplinares e disciplinas

Departamentos curriculares	Áreas disciplinares
Matemática e Ciências Experimentais	(500) Matemática (510) Física e Química (520) Biologia e Geologia (530) Educação Tecnológica (540) Eletrotecnia (550) Informática (560) Ciências Agropecuária
Línguas	(300) Português (310) Latim e Grego (320) Francês (330) Inglês (340) Alemão (350) Espanhol (210) Português Francês
Ciências Sociais e Humanas	(290) ERM (400) História (410) Filosofia (420) Geografia (430) Economia e Contabilidade (530) Secretariado
Expressões	(240) Educação Visual e Tecnológica (530) Educação Tecnológica; (600) Artes Visuais; (620) Educação Física; (910), (920), (930) Educação Especial.

Fonte: Elaboração própria

A ESEN disponibiliza diversos serviços à comunidade educativa, designadamente, oferta educativa e formativa, serviços de administração escolar (secretaria), CDI (biblioteca), reprografia, ASE (papeleria, refeitório, bar dos alunos, ação social, seguro

escolar, transportes escolares), centro de novas oportunidades (CNO), serviços de educação especial e serviços de psicologia e orientação (SPO).

No que respeita à oferta educativa, ela é bastante diversificada, desde cursos para prosseguimento de estudos (secundário), tecnológicos (secundário), profissionais (secundário), educação e formação de adultos (EFA, 3º ciclo e secundário), reconhecimento, validação e certificação de competências (RVCC 3º ciclo e secundário) e 3º ciclo, regime diurno (anexo nº 4).

A população escolar, permanente, no ano letivo 2009/2010 era de 1200 alunos, está repartida pelas várias turmas e respetivos cursos, da seguinte forma:

Quadro 3 - Nº de alunos da ESEN (população escolar)

Ano Letivo	2008/2009	2009/2010
Básio	95	120
Secundário:		
Científico - Humanísticos	494	529
Tecnológicos	143	68
Profissionais	184	267
Recorrente	73	30
EFA Básico	29	11
EFA Secundário	171	175
Total	1189	1200

Fonte: Projeto Educativo da Escola

Para além desta população escolar permanente, a escola teve formandos inscritos no CNO, modalidade RVCC. Esta população é um pouco flutuante devido às características específicas deste tipo de formação.

A população escolar está repartida pelos vários cursos, anos de escolaridade e turmas, conforme o apresentado nos quadros em anexo (anexo nº 5)

Relativamente aos recursos humanos, a sua distribuição por natureza do vínculo e por grupo profissional, é a que consta no quadro seguinte:

Quadro 4 - Afetação do pessoal por relação jurídica de emprego e grupo profissional em 31/12/2009

	Dirigente	Técnico Superior	Docentes	Assistente Técnicos	Informática	Administrativo	Assistentes Operacionais	Operários	Técnico Profissional	Total
Nomeação Definitiva			148							148
Contratados			28							28
Contrato de trabalho a termo certo		4					3			7
Contrato individual de trabalho										0
Requisição/destacamento										0
Regime Contrato de Trabalho Funções Públicas por tempo indeterminado		2		11			27			40
Outras situações										0
Total	0	6	176	11	0	0	30	0	0	223

Fonte: Projeto educativo da escola

A estrutura financeira da escola assenta nos seguintes orçamentos:

- orçamento inicial de funcionamento atribuído pelo orçamento do estado (OE – FF 111);
- orçamentos de despesas com compensação em receitas (ODCR – FF 123);
- orçamento para projectos comunitários co-financiados pelo FSE/POPH (FF 230/242);

Estes orçamentos destinam-se a despesas correntes e capital. Ao longo dos últimos três anos, a variação dos orçamentos foi pouco significativa, com exceção para projetos comunitários cofinanciados pelo FSE/POPH (FF 230/242), que têm crescido.

4.1.3 Sistemas de informação contabilística

Ao nível dos sistemas de informação, a ESEN, no momento a que se reporta este estudo (ano letivo 2009/2010) possuía as seguintes aplicações informáticas:

Quadro 5 - Aplicações informáticas

Áreas	Designação	Funcionalidades
Contabilidade	CONTAB	Livros Caixa
		Folhas de Cofre
		Balancetes da "Conta da ESEN"
ASE	SASE	Livro Caixa da ASE
		Folha de Cofre da ASE
Vencimentos	GPV	Remunerações
Existências	CIBE	Inventário
Alunos	PRODESIS	Alunos
Cartões Magnéticos	SIGE	Cartões

Fonte: SAE

A ESEN iniciou a implementação do POC – educação sem necessitar de contratar novos funcionários. A escola tem apenas implementadas a contabilidade orçamental e patrimonial, apesar de o programa contemplar a contabilidade analítica. As aplicações informáticas são utilizadas para o registo no livro de caixa, folha de cofre e diário de compromissos. São também extraídos os balancetes de execução orçamental das receitas e das despesas.

A par da utilização das aplicações informáticas efetuava-se, no período da recolha de dados, a escrituração manual da contabilidade no livro de conta-correntes, livro de caixa, folha de cofre e registo diário de faturas. Esta duplicação de tarefas, escrituração manual e informática da contabilidade, retirava tempo às funcionárias para a realização de outras tarefas, como por exemplo, trabalhar com a aplicação da contabilidade analítica.

A inventariação do património da ESEN ainda não está totalmente implementada nos termos da portaria nº 671/2000,²² de 17 de abril, não sendo possível conhecer a realidade patrimonial da ESEN, apesar da existência da aplicação CIBE.

A importância dada à informação contida nos documentos contabilísticos, para apoio à gestão, é relativa. Resume-se apenas à utilização da informação contida no orçamento, aos mapas de execução orçamental da despesa e da receita, balancete da contabilidade orçamental, balanço e demonstração dos resultados.

A contabilidade analítica não está minimamente implementada, nem se verifica qualquer tipo de organização interna com esse objetivo. Apenas os projetos comunitários cofinanciados pelo FSE/POPH, tendo uma aplicação informática distinta, fazem alguma separação de custos.

Relativamente à formação contínua não existia nem existe um plano de formação do pessoal não docente, que possibilite uma adequação das funções à complexidade das tarefas a desenvolver na implementação da contabilidade analítica

Pode dizer-se que a implementação do POC – educação ainda estava numa fase muito “rudimentar” vindo a melhorar aos poucos.

Após esta caracterização da entidade em estudo, vai delinear-se um modelo ABC, adaptado às necessidades da instituição. Como a escola não possui uma contabilidade analítica e a contabilidade patrimonial não está totalmente desenvolvida, optou-se pela elaboração de mapas, alguns adaptados do POC – educação.

4.2 – Conceção do modelo (ABC)

É objetivo deste capítulo, a conceção de um modelo (ABC), para a especificidade da ESEN, o que obriga, em primeiro lugar, a definir as atividades realizadas na escola atendendo à sua estrutura e ao preconizado no POC – educação. Após a definição das

²² Aprova as instruções regulamentares do cadastro e inventário dos bens do Estado (CIBE) e respetivo classificador geral.

atividades, proceder-se-á à identificação dos *cost drivers* a utilizar, dos recursos e à imputação dos custos às atividades ou aos produtos finais.

A conceção do modelo assenta numa adaptação do sugerido no POC – educação adequado às características da escola em estudo. Assim, após a obtenção da informação necessária, vai delinear-se um modelo ABC, começando por:

- reconhecer as atividades necessárias (intermédias e principais);
- definir os *cost drivers*;
- fazer o levantamento dos recursos necessários para o desenvolvimento das atividades;
- recolher, tratar e adaptar às diversas atividades a informação da contabilidade patrimonial;
- identificar os objetos de custeio (cursos/turmas/alunos)

4.2.1 - Reconhecimento das atividades

Para este modelo, as atividades foram divididas em intermédias ou auxiliares e finais ou principais. As intermédias ou auxiliares são aquelas que auxiliam, apoiam as atividades principais a atingirem os seus objetivos. As atividades principais são aquelas para as quais a instituição está vocacionada.

Atendendo à estrutura da instituição e ao sugerido no POC - educação, foram consideradas as seguintes atividades:

- atividades intermédias ou auxiliares:
 - ✓ órgão de direção: compreende as tarefas executadas pelo diretor, subdiretor, adjuntos e assessores;
 - ✓ serviços administrativos e financeiros: compreende tarefas de contabilidade; tesouraria; administrativas (alunos e pessoal); administrativo/financeiro do POPH (programa operacional potencial humano).

- ✓ SASE: compreende as tarefas relacionadas com os serviços de ação social escolar:
 - ✚ auxílios económicos (livros e material escolar, ações de complemento curricular, bolsas de mérito, outras);
 - ✚ refeitório;
 - ✚ bufete dos alunos;
 - ✚ papelaria;
 - ✚ transportes escolares;
 - ✚ seguro escolar.
- ✓ CDI (biblioteca);
- ✓ reprografia;
- ✓ SPO;
- ✓ educação especial;
- ✓ vigilância;
- ✓ receção;
- ✓ atividades de apoio ao ensino (PTE - projeto tecnológico escolar; GAA - gabinete de apoio ao aluno; PES – projeto de educação sexual; projeto *Comenius*; apoios personalizados acrescidos aos alunos com necessidades educativas especiais; apoio à turma; direção de turma; atendimento aos encarregados de educação; aulas de substituição; desporto escolar).
- atividades finais ou principais e objetos de custeio:
 - ✓ ensino: compreende todos os cursos ministrados na escola;
 - ✓ atividades complementares do ensino (compreende as restantes tarefas executadas pelos professores fora do tempo letivo dos alunos (época de exames internos e externos, matrículas, horários, elaboração das turmas, reapreciação de recursos de exames, etc.);
 - ✓ CNO
 - ✓ apoio ao utente: compreende bar dos professores;

- ✓ prestação de serviços: compreende o aluguer de espaços (ginásio)²³, serviços externos (certidões)²⁴;
- ✓ outras atividades: compreende publicação do jornal da escola²⁵.

Relativamente à atividade final, prestação de serviços, era política da escola arrendar o ginásio a entidades do exterior para prática de alguns desportos e aluguer de salas de aula para formação. Por motivo de obras na escola durante o ano letivo 2009/2010, esta atividade não se verificou, por isso, não vai ser considerada neste modelo. Também os outros serviços externos, devido à sua pouca relevância no contexto de todas as atividades, serão considerados a valor zero.

A publicação do jornal da escola devido à sua pouca expressividade (saiu duas vezes no ano) e pelo fato de apenas um professor ter horas destacadas para o efeito irá ser considerada nas atividades de apoio ao ensino.

4.2.2 – Definição dos Cost Drivers

Os *cost drivers* podem ser *cost drivers* de recursos e *cost drivers* de atividades. Os primeiros, estão relacionados com os recursos e servem para imputar a quantidade de recursos consumidos pelas atividades, isto é, distribuem os custos dos recursos pelas atividades. Os segundos, distribuem o custo das atividades pelos objetos de custeio (Martins & Rodrigues, 2004).

Em termos gerais, o sistema de custeio baseado nas atividades, inicia-se com a distribuição dos custos diretos às atividades intermédias e principais seguindo-se a distribuição dos recursos indiretos através dos *cost drivers* de recursos, seguidamente, distribuem-se os custos das atividades intermédias aos objetos de custeio, através dos *cost drivers* de atividades.

No modelo ABC, um dos aspetos que requer uma análise cuidadosa é a escolha dos *cost drivers* a utilizar na repartição de alguns custos pelas diferentes atividades, sendo

²³ Atividade não considerada no ano letivo 2009/2010

²⁴ Atividade de pouca relevância

²⁵ Atividade a incluir nas atividades de apoio ao ensino

aconselhável a utilização de diversos *cost drivers*, atendendo ao grau de relação direta entre o consumo do recurso e as atividades.

A definição dos *cost drivers* deve ser a mais correta possível para não serem imputados custos indevidamente que dariam uma ideia errada dos custos dos produtos/objetos de custeio. Perante as atividades definidas anteriormente, optou-se pelos *cost drivers* de atividades apresentados no quadro que se segue:

Quadro 6 - *Cost drivers* das atividades intermédias e principais

Atividades intermédias	<i>Cost drivers</i> de atividades
Direção	Horas de atividade do ensino, atividades complementares do ensino e CNO
Serviços Administrativos e Financeiros	Horas de atividade
Biblioteca	Cursos ou total de alunos
SASE	Número de alunos
Reprografia	Número de alunos e professores
SPO	Cursos ou total dos alunos
Educação Especial	Número de alunos
Serviço de vigilância	Horas de atividade
Receção	Horas de atividade
Atividades de apoio ao ensino	Horas de atividade
Atividades principais	<i>Cost drivers</i> de atividades
Ensino:	
Cursos; Turmas; aluno	Nº de alunos
Atividades complementares do ensino	Horas de atividade
CNO²⁶	Nº de alunos
Apoio ao utente:	
Bar dos professores	Horas de atividade

Fonte: Elaboração própria

²⁶ No centro de novas oportunidades exercem funções, alguns docentes.

Os *cost drivers* acabados de definir são utilizados para imputar os custos acumulados nas atividades intermédias a cada uma das atividades principais e aos produtos finais (cursos, turmas, aluno). Os *cost drivers* são calculados dividindo o custo pelo nº de indutores de cada *cost driver*.

4.2.3 – Recursos e respetivos custos

Após a identificação das atividades intermédias e principais e dos *cost drivers*, é necessário conhecer os recursos utilizados pela instituição e respetivos custos. Feito o levantamento, verificou-se que os recursos consumidos pela escola são os seguintes:

- pessoal docente;
- pessoal não docente;
 - ✓ administrativos;
 - ✓ técnicos superiores;
 - ✓ assistentes técnicos;
 - ✓ assistentes operacionais (auxiliares da ação educativa);
 - ✓ vigilantes.
- funcionamento:
 - ✓ ajudas de custos despesas (engloba encargos com formação em serviço do pessoal não docente dos serviços administrativos e SASE e pessoal docente em deslocações oficiais);
 - ✓ transportes – outras despesas (engloba as verbas destinadas ao transporte nas situações referidas anteriormente);
 - ✓ transportes - visitas de estudo (engloba verbas destinadas a compartilhar uma parte das despesas com visitas de estudo dos alunos do 3º ciclo);
 - ✓ livros e documentação técnica (jornais; revistas, etc.);
 - ✓ material de educação cultural (engloba encargos com materiais escolares afetos à atividade ensino, tais como: mapas, utensílios e aparelhos de laboratórios, equipamentos e aparelhos para educação

física e desporto, instrumentos musicais e fundos documentais para a biblioteca);

- ✓ combustíveis e lubrificantes;
- ✓ encargos das instalações (engloba encargos com água, eletricidade);
- ✓ comunicação;
- ✓ limpeza e higiene (engloba encargos com produtos e empresa de limpeza);
- ✓ material de escritório;
- ✓ conservação de bens (engloba encargos com pequenas reparações);
- ✓ assistência técnica (engloba encargos com contratos de assistência técnica);
- ✓ seguros
- ✓ aluguer de instalações (engloba encargos com contratos de aluguer de elevador);
- ✓ vestuário e artigos pessoais (engloba encargos com batas e toucas do pessoal da cantina e bufetes);
- amortizações/depreciações e provisões²⁷;
- outros custos.
 - ✓ outros bens.

Os recursos apresentados são os que a escola utiliza nas suas atividades primárias e intermédias.

A forma, como os recursos apresentados são consumidos pelas atividades, apresentam-se no quadro que se segue:

²⁷ Não são considerados os custos com amortizações/depreciações e provisões porque a escola não tem atualizado o inventário do Imobilizado e não faz provisões.

Quadro 7 - Recursos diretos/indiretos

Recursos	Direto/indireto
<ul style="list-style-type: none"> • Pessoal docente • Pessoal não docente: <ul style="list-style-type: none"> Administrativos Técnicos superiores Auxiliares da ação educativa Vigilantes • Funcionamento: <ul style="list-style-type: none"> Ajudas de custo Transportes - outras despesas Transportes - visitas de estudo Livros e documentação técnica Material de educação cultural Combustíveis e lubrificantes Encargos das instalações Comunicação Vestuário e artigos pessoais Limpeza e higiene Material de escritório Conservação de bens Assistência técnica Seguros Aluguer de instalações • Amortizações e provisões • Outros custos. • Outros bens. 	Direto ²⁸ /indireto Direto aos SAF. Direto SPO e ao CNO Direto ²⁹ /indireto Direto à vigilância Direto à atividade auxiliar a que pertencem Direto à atividade auxiliar a que pertencem Direto às turmas envolvidas Direto CDI Direto ao curso Indireto Indireto Direto/indireto Direto ao SASE e apoio ao utente Indireto Direto – requisições Indireto Indireto Indireto Indireto Indireto Indireto

Fonte: Elaboração própria

4.2.3.1 - Custos diretos

Para algumas atividades intermédias ou finais, é fácil identificar os custos diretos e imputá-los diretamente, como por exemplo: aquisição de revistas, jornais para a

²⁸ Direto, relativamente ao órgão de gestão ou a outras atividades para as quais o decente esteja a tempo integral.

²⁹ Pessoal não docente afeto ao bar dos alunos, bufete, papelaria, reprografia, receção, CDI

biblioteca; material específico para os serviços administrativos; contratação de técnicos para as novas oportunidades; pessoal não docente dos serviços administrativo; etc.

A identificação de outros recursos diretos é possível quando existam documentos internos de requisição de materiais que permitam a identificação da atividade consumidora do recurso em causa. Identificados os recursos diretos e utilizando o Excel, ou, através de uma aplicação que permita a registo da informação de uma forma detalhada, elaboram-se matrizes, que podem ser mensais ou não, e que auxiliam na implementação do modelo. A matriz que se segue, baseada nas matrizes apresentadas no POC – educação, relaciona as atividades intermédias e os recursos por elas utilizados em termos de custo, conseguindo-se o custo total direto de cada atividade intermédia.

Matriz 1 - Recurso direto – atividades intermédias

Atividades intermédias	Recursos diretos									Totais
	Pessoal docente	Pessoal não docente	Ajudas de custo	Transport outras despesas	Livros doc. Técnica	Comunic.	Material de escritório	Limpeza e higiene	Vestuário e art. pessoais	
Órgão de direção	X		X	X		X	X			X
Serv. admin/ finan.		X		X	X	X	X			X
SASE		X		X		X	X	X ³⁰	X	X
CDI (biblioteca)	X	X			X	X	X			X
Reprografia		X		X			X			X
SPO		X			X	X	X			X
Educação especial	X				X	X	X			X
Vigilância		X								X
Receção		X		X						X
At. apoio ensino	X						X			X
Totais	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Tot. desp. funcionamento diretas	X									

Fonte: Adaptado do POC - educação

Não se considerou a atividade intermédia de serviços de limpeza, porque são serviços prestados por uma empresa privada especializada. O custo com esta atividade será imputado como custo indireto através de um *cost driver*.

³⁰ Imputar diretamente os produtos de limpeza específicos do bar dos alunos.

Tal como acontece com as atividades auxiliares, existem custos diretos que facilmente se identificam com as atividades finais. Por isso, elabora-se o mesmo tipo de matriz com os recursos diretos consumidos por estas atividades.

Matriz 2 - Recurso direto – atividades principais

Atividades finais:	Recursos diretos								Totais
	Pessoal docente	Pessoal n/docente	Transportes visitas de estudo	Mat. Educ. Cult. Recreio	Mat.erial escritório	Vest. Arti. pessoais	Limpeza e higiene	Comunicação	
Ensino:	X	X	X	X	X				X
Atividades complementares do ensino	X				X			X	X
CNO	X				X			X	
Apoio ao utente: - Bar dos professores		X				X	X		X
Totais	X	X	X	X	X	X			X
Total das despesas de funcionamento diretas			X						

Fonte: Adaptado do POC - educação

Relativamente ao custo com o pessoal docente, a sua imputação como custo direto não é tão linear como os que se apresentaram anteriormente. É necessário ter em atenção a distribuição do serviço docente e o respetivo custo hora docente. A cada atividade intermédia, principal ou objeto de custeio, será aplicado o número de horas que cada docente despense nessa atividade.

Existem diferenças no cálculo do custo hora docente consoante os professores sejam do quadro de escola ou em regime de destacamento e contratados. Assim, para os professores do quadro de escola ou em regime de destacamento, utilizam-se as cinquenta e duas semanas, correspondentes a um ano, retirando-se cinco semanas correspondentes ao período de férias. Para os professores contratados, tem-se em atenção o período do contrato estabelecido. O valor anual do vencimento do docente engloba a remuneração mensal, o subsídio de férias, o décimo terceiro mês e os encargos sociais.

$$\text{Custo semanal} = \frac{\text{valor anual do vencimento do docente}}{\text{n}^{\circ} \text{ de semanas de docência}}$$

O custo direto do recurso pessoal docente, a imputar às atividades auxiliares e finais, corresponde ao número de horas afetas a cada atividade, multiplicado pelo custo médio hora por docente. Para este cálculo, consultam-se os horários dos professores onde constam o número de horas de lecionação, as turmas e as horas despendidas em outras atividades de apoio ao ensino ou outras atividades.

Para o cálculo do custo médio do pessoal não docente aplica-se o mesmo procedimento.

Os vencimentos dos professores são atribuídos diretamente às turmas que lecionam em cada ano de acordo com a respetiva carga horária, recorrendo-se ao custo médio unitário de cada professor.

4.2.3.2 - Custos Indiretos

Após a atribuição dos custos diretos às respetivas atividades intermédias e finais, todos os outros recursos e respetivos custos que não foram identificados diretamente às atividades, são considerados custos indiretos, pois não estão diretamente relacionados com as atividades. Não foram identificados como diretos os seguintes recursos:

- combustíveis e lubrificantes;
- encargos de Instalação;
- limpeza e higiene (empresa especializada e alguns artigos de higiene e limpeza, não identificados com o bar dos alunos e dos professores);
- conservação de bens (encargos com pequenas reparações);
- assistência técnica (contratos de assistência técnica);
- seguros;
- aluguer de instalações (contrato do aluguer do elevador);
- outros bens;

- Comunicação (parte não possível de identificar como direta às atividades).

Para a imputação destes custos indiretos, é também necessário definir *cost drivers* específicos para cada recurso indireto. Assim, no quadro que se segue apresentam-se os recursos e respetivos *cost drivers*:

Quadro 8 - *Cost drivers* dos recursos indiretos

Recursos indiretos	<i>Cost drivers</i> de recursos
Encargos de Instalação	Área
Limpeza e higiene (empresa especializada)	Área ou horas de atividade
Limpeza e higiene (produtos)	População total da escola
Conservação de bens	Área
Assistência técnica	Nº de computadores
Seguros	Área
Aluguer de instalações	Horas de atividade
Comunicação	Horas de atividade
Combustíveis e lubrificantes	Área ou horas de atividade
Outros bens	Horas de atividade

Fonte: Elaboração própria

Os custos diretos totais, das atividades intermédias, consistem em custos indiretos das atividades principais. A sua imputação às atividades principais realiza-se através dos *cost drivers* selecionados no ponto 4.2.2.

Assim, os custos indiretos são repartidos em duas fases sequenciais. A primeira fase, consiste em distribuir os custos indiretos não identificados como diretos pelas atividades intermédias e principais, atendendo aos coeficientes encontrados, designados por *cost drivers* de recursos. Numa segunda fase, proceder-se-á à repartição dos custos de cada atividade intermédia pelas atividades principais, através da aplicação da chave de repartição escolhida e designada por *cost drivers* de atividades.

Tal como para a imputação dos custos diretos em que se recorreu ao apoio de matrizes, também para a imputação dos custos indiretos se utiliza o mesmo tipo de matriz.

Matriz 3 - Recurso indireto - atividades Intermédias

R. de funcionamento - indiretos	Cost drivers	Atividades intermédias:										Total
		Órgão de Direção	Serv. adm/finan.	SASE	CDI (Biblioteca)	Reprografia	SPO	Educação especiais	Vigilância	Receção	Ativ. apoio aluno	
Comb. lubrificantes	Área; H.A.											
Enc. instalações	Área											
Comunicação	H.A.											
Limpeza higiene	Área; H.A.											
Conservaç. de bens	Área											
Assistência técnica	Nº comput.											
Seguros	Área											
Alug. de instalações	H.A.											
Outros bens	H. Ativ.											
Total												

Fonte: Adaptado do POC - educação

Matriz 4 - Recurso indireto – atividades finais

R. de funcionamento indiretos	Cost drivers	Atividades principais						Total
		Ensino			CNO	Ativ. Comp. do ensino	Apoio ao utente: Bar prof.	
		Curso A	Curso B	...				
Comb. lubrificantes	Área; H.A.							
Enc. instalações	Área							
Comunicação	H.A.							
Limpeza higiene	Área; H.A.							
Conservaç. de bens	Área							
Assistência técnica	Nº comp.							
Seguros	Área							
Alug. de instalações	H.A.							
Outros bens	H. Ativ.							
Total								

Fonte: Adaptado do POC - educação

Após esta fase, os custos diretos e indiretos ficam totalmente imputados às atividades intermédias. O procedimento seguinte é a imputação dos custos acumulados nas atividades intermédias às atividades principais. Estes custos funcionam como custos

indiretos das atividades principais, por isso é necessário recorrer aos *cost drivers* definidos para as atividades intermédias.

A imputação dos custos das atividades intermédias às atividades principais pode fazer-se através do mesmo modelo de matriz que se segue:

Matriz 5 Atividades intermédias – atividades principais

Atividades intermédias:	Cost drivers	Atividades principais						Total
		Ensino			CNO	Atividades comp. ensino	Apoio ao utente	
		Cur. A	Cur. B	...			Bar professores	
Órgão de direção	H. A.							
Serv. adm/ finan.	H. A.							
SASE	Nº Al.							
CDI (biblioteca)	Cursos							
Reprografia	Turmas							
SPO	H. A.							
Educação especial	Nº Al.							
Serviço de limpeza	Área							
Vigilância	H.A.							
Recepção	H.A.							
At. apoio ao ensino	H.A.							
Total								

Fonte: Elaboração própria

Após esta distribuição dos custos das atividades intermédias, fica conhecido o custo total das atividades principais definidas para a instituição.

No ponto 4 refere-se a utilização do modelo apresentado no POC – educação, contudo, por uma questão de simplificação do modelo, devido à especificidade da escola, optou-se pela adaptação das matrizes, eliminando algumas e identificando os custos relacionados com o funcionamento.

Numa escola deste tipo, onde a atividade ensino é a mais relevante e com uma grande diversidade de oferta educativa, é importante conhecer-se o custo de cada curso ou aluno. Os cursos diferem uns dos outros, podendo significar diferenças de custo entre eles.

4.2.3.3 – Imputação dos custos totais aos objetos de custeio

Nos pontos anteriores desenvolveram-se as várias fases para a imputação dos custos diretos e indiretos relacionados com este processo de custeio. Demonstrou-se através das matrizes apresentadas no ponto anterior como os recursos são consumidos pelas atividades e de que forma se procede à sua imputação.

Numa última fase, para se conhecer o custo dos produtos finais ou objetos de custeio, é necessário imputar-lhes os custos acumulados nas atividades principais, através do *cost drivers*. A forma de imputação segue o mesmo modelo das repartições de custos já efetuadas adaptando-se a matriz utilizada anteriormente (anexo nº 6).

Seguidamente, apresentam-se os objetos de custeio identificados no ponto 4.2.1 e 4.2.2 para cada atividade principal.

Quadro 9 Atividades principais e respetivos objetos de custeio

Atividades	Objeto de custeio	Objeto de custeio
Apoio aos utentes	Bar dos professores	-----
Ativ Compl. Ensino	_____ ³¹	_____
Ensino	Básico	Ano; Turmas; Aluno
	Secundário: Ciências e Tecnologias	Ano; Turma; Aluno
	Secundário: Ciências Socioeconómicas	Ano; Turma; Aluno
	Secundário: 12º Ano - Tecnológicos	Ano; Turma; Aluno
	Secundário profissional:	Cursos; Ano; Turma; Aluno
	Efas	Básico; Secundário; Aluno
CNO	Modalidade	Alunos

Fonte: Elaboração própria

4.2.4 – Resumo do processo

Delineou-se um processo de implementação do sistema de custeio baseado nas atividades (ABC) para a ESEN, atendendo às características deste tipo de escola e às próprias especificidades.

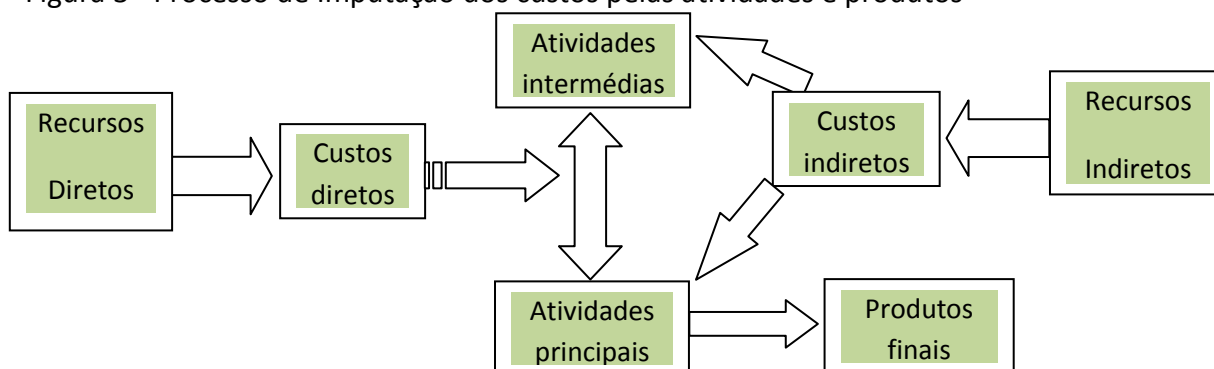
³¹ Não é importante diferenciar as várias atividades.

De uma forma muito resumida, e tal como se pode verificar nos pontos anteriores, o processo passou pela identificação das atividades e recursos, pela identificação dos que são considerados diretos e indiretos e pela sua imputação às atividades intermédias e principais. Os custos diretos identificados não causam problemas, imputam-se diretamente. Os custos indiretos são imputados às atividades intermédias e finais através dos respetivos cost drivers, cuja definição foi previamente realizada para cada recurso e atividade.

Por último, vem a imputação dos custos totais apurados nas atividades intermédias às atividades principais e produtos finais, através dos respetivos *cost drivers* de atividade.

Todo este processo pode ser visualizado no esquema que a seguir se apresenta:

Figura 3 - Processo de Imputação dos custos pelas atividades e produtos



Fonte: Elaboração própria

Este processo de apuramento de custos, modelo ABC, apoiado por programa específico ou tabelas de Excel, é o que se nos apresenta mais simples e eficaz para o tipo de instituição.

4.3 – Demonstração da aplicação do modelo

Após a esquematização de um modelo ABC, específico para a ESEN, é importante a sua aplicação. Esta aplicação apresenta diferenças relativamente ao modelo esquematizado devido a uma série de constrangimentos relacionados com:

- informação contabilística disponível não organizada de forma a responder às exigências do modelo previsto (existência de informação sobre os custos dos

recursos de funcionamento em valores totais, sem possibilidade de separação por atividades);

- não existência de um inventário completo de todo o imobilizado corpóreo da escola, levantando problemas ao nível das amortizações (por imposição legal foi elaborado o cadastro e inventário do imobilizado não se encontrando totalmente atualizado e do qual não se fazem as devidas amortizações. Apenas são utilizados determinados valores que constam da rubrica “outras despesas de capital”, que não obedecem a um critério específico nem são referenciados na demonstração dos resultados por naturezas);

Para se poder aplicar o modelo tal como delineado, era necessário que a escola possuísse um sistema de recolha e suporte da informação que desse resposta às suas necessidades. Isto seria possível, através de uma aplicação informática ou utilizando o Excel.

Atendendo às limitações apresentadas optou-se por aplicar o modelo com alterações no que respeita à imputação dos recursos considerados diretos de forma a colmatar as lacunas existentes.

4.3.1 – Imputação dos recursos diretos às atividades intermédias

Os custos do recurso direto, pessoal docente e não docente, são separados pelos valores totais e imputados diretamente às várias atividades, recorrendo a custos médios. Relativamente aos restantes recursos de funcionamento diretos (ajudas de custo, transporte e outras despesas, livros e documentação técnica, comunicação, material de escritório, vestuário e artigos pessoais), a sua imputação é feita proporcionalmente ao número de atividades que consomem o recurso.

Numa primeira fase procedeu-se à separação no horário letivo do professor, da totalidade de horas utilizadas na atividade letiva propriamente dita, das horas a imputar ao CDI, direção, CNO, atividades de apoio ao ensino e atividade complementares ao ensino. O cálculo do custo hora médio de docência e do custo médio hora do pessoal não docente foi realizado através dos seguintes coeficientes:

$$\text{custo médio semanal de docência} = \frac{\text{valor anual dos vencimentos dos docentes}}{\text{n}^\circ \text{ de semanas de docência}}$$

$$\text{Custo médio semanal por docente} = \frac{\text{Custo médio semanal de docência}}{\text{N}^\circ \text{ de docentes}}$$

$$\text{Custo médio hora por docente} = \frac{\text{Custo semanal por docente}}{\text{Total das horas docentes semanais}}$$

A afetação dos recursos diretos às atividades intermédias e principais apresenta-se nas matrizes seguintes:

Matriz 6 - Recurso direto – atividades intermédias

Atividades intermédias	Recursos diretos									Totais	
	Pes docente	Pessoal não docente	Ajudas de custo	Transporte e outras despesas	Livros doc. Técnica	Comunic.	Material de escritório	Vestuário e artigos pessoais	Ação social escolar		
Órg. direção	134259,87		526,42	3305,48		1541,35	3843,98			143477,10	
Ser. Ad/fin.		121634,94	263,21	1652,74		1541,35	3843,98			128936,22	
SASE		27029,99	263,21	1652,74		1541,35	3843,98	2208,89	192961,54	229501,70	
CDI	43640,88	27029,99			7009,17	1541,35	3843,98			83065,37	
Reprografia		27029,99					3843,98			30873,97	
SPO	71879,09		263,21	1652,74		1541,35	3843,98			79180,37	
Educ. espec.	35939,55					1541,35	3843,98			41324,88	
Vigilância		27029,99								27029,99	
Receção		27029,99								27029,99	
At. Ap. Ens.	1019776,42					1541,35	3843,98			1025161,75	
Totais	1305495,81	256784,89	1316,05	8263,70	7009,17	10789,46	30751,84	2208,89	192961,54	1622619,81	
Total das despesas de func. diretas			253300,65								

Fonte: Elaboração própria

Matriz 7 - Recurso direto – Atividades principais

Atividades Finais:	Recursos diretos								Totais
	Pessoal docente	Pessoal n/docente	Transp. visitas de estudo	Mat.Educ. Cult. Recreio	Ajudas de custo	Transp. Outras despesas	Comunicação	Mat. Escritório	
Ensino	3912873,54	337874,83	16641,24	12963,9033					4280353,513
At. Complement. do ensino	499594,58								499594,58
CNO	457538,29				263,21	1652,74	1541,35167	3843,98	464839,5717
Apoio ao utente:									
- Bar dos professores		13514,99							13514,99
Totais	4870006,41	351389,82	16641,24	12963,9033	263,21	1652,74	1541,35167	3843,98	5258302,655

Fonte: Elaboração própria

Para afetar os recursos indiretos utilizou-se apenas como *cost driver*, pelas razões apresentadas anteriormente, a hora de atividade.

Foram calculadas as horas de atividades das atividades intermédias e principais (anexo nº 7), que serviram de base de imputação dos referidos recursos.

Matriz 8 - Recurso indireto – Atividades intermédias

Recursos indiretos: Recursos de Funcionamento	Cost Drivers	Atividades intermédias										Total
		Órgão dir.	Ser. Ad/Fin.	SASE	CDI (Bibl)	Reprografia	SPO	Ed. Especial	Vigilância	Receção	At, Apoio Ens.	
		Coeficientes										
		0,017721	0,0426921	0,009487	0,015161	0,009487	0,00948713	0,004744	0,009487	0,0094871	0,13459761	
Comb. Lubrificantes	H. Ativ.	274,9472	662,39662	147,1992	235,228	147,1992	147,199249	73,59962	147,1992	147,19925	2088,37257	4070,54
Enc. de instalações	H. Ativ.	828,328	1995,5895	443,4643	708,6668	443,4643	443,464341	221,7322	443,4643	443,46434	6291,59979	12263,2
Limp. e higiene	H. Ativ.	266,7781	642,71585	142,8257	228,239	142,8257	142,825744	71,41287	142,8257	142,82574	2026,32397	3949,6
Conser. de bens	H. Ativ.	1870,647	1870,6466	1870,647	1870,647	1870,647	1870,6466	1870,647	1870,647	1870,6466	1870,6466	18706,5
Assist. técnica	H. Ativ.	42,64966	102,75062	22,83347	36,48844	22,83347	2406,7833	2406,783	2406,783	2406,7833	2406,7833	12261,5
Outros bens	H. Ativ.	410,2608	988,39119	219,6425	350,9937	219,6425	219,642487	109,8212	219,6425	219,64249	3116,15275	6073,83
Outros serviços	H. Ativ.	7086,152	17071,801	3793,734	6062,478	3793,734	3793,73353	1896,867	3793,734	3793,7335	53823,1621	104909
Out. desp. Corr. Divers.	H. Ativ.	11217,26	27024,372	6005,416	9596,801	6005,416	6005,4159	3002,708	6005,416	6005,4159	85201,1535	166069
Out. desp. de capital	H. Ativ.	222,5599	536,18626	119,1525	190,4086	119,1525	119,152503	59,57625	119,1525	119,1525	1690,46255	3294,96
Totais		22219,58	50894,849	12764,91	19279,95	12984,56	15148,8637	9713,147	15148,86	15148,864	160540,981	

Fonte: Elaboração própria

Matriz 9 - Recurso indireto – atividades principais

Recursos indiretos: Recursos de Funcionamento	Cost Drivers	Atividades principais				Total
		Ensino	At. C. Ens.	CNO	Ap. Utente	
		Coeficientes				
		0,62926362	0,06179036	0,04185224	0,00474357	
Comb. Lubrificantes	H. Ativ.	9763,44667	958,718795	649,365671	73,5996088	11445,1307
Enc. de instalações	H. Ativ.	29414,1539	2888,31426	1956,33148	221,732171	34480,5318
Limp. e higiene	H. Ativ.	9473,36243	930,234058	630,072082	71,4128722	11105,0814
Conser. de bens	H. Ativ.	1177,13199	115,588132	78,2908929	8,87355224	1379,88457
Assist. técnica	H. Ativ.	1514,4991	148,715796	100,729134	11,4167204	1775,36075
Outros bens	H. Ativ.	14568,4722	1430,54688	968,947158	109,821244	17077,7875
Outros serviços	H. Ativ.	251631,195	24708,8517	16735,9575	1896,86677	294972,871
Out. desp. Corr. Divers	H. Ativ.	398327,918	39113,6936	26492,7371	3002,70795	466937,056
Out. desp. de capital	H. Ativ.	7903,16092	776,048579	525,638187	59,5762513	9264,42394
Totais		723773,34	71070,7118	48138,0692	5456,00713	848438,128

Fonte: Elaboração própria

O total do custo das atividades intermédias funciona como recurso indireto às atividades principais,

Matriz 10 - Atividades intermédias – atividades principais

Atividades intermédias:	Cost drivers	Atividades principais				Total
		Ensino	A. C. Ensino	Apoio ao utente:	CNO	
Órgão de direção	H. A.	114453,3	14613,3664	1027,2194	13383,201	143477,1
Serv. adm/ finan.	H. A.	102853,9	13132,3551	923,11444	12026,862	128936,22
SASE	100% alunos	229501,7				229501,71
CDI (Biblioteca)	100% alunos	83065,37				83065,37
Reprografia	H.A.	27641,77			3232,195	30873,97
SPO	100% alunos	79180,37				79180,37
Educaç. especial	100% alunos	41324,88				41324,88
Vigilância	H.Act.	21562,13	2753,04664	193,52029	2521,2929	27029,99
Receção	H.Act.	21562,13	2753,04664	193,52029	2521,2929	27029,99
At. Ap. ao ensino	100% alunos	1025620				1025619,8
Total		1746765	33251,8148	2337,3744	30452,649	1816039,4

Fonte: Elaboração própria

Neste momento temos a totalidade do custo de cada uma das atividades como se pode verificar no quadro seguinte.

Quadro 10 - Custos totais das atividades intermédias e principais

Atividades	T.Custos	T.Custos	Totais	Atividades	T.Custos	T. Custos	Totais
Intermédias	diretos	indiretos		Principais	diretos	indiretos	
Direção	143477,1	22219,58	165696,7	Ensino	4280353,51	1746765,4	6027118,9
Serv. Ad/fin.	128936,22	50894,85	179831,1	At. C. Ens.	499594	33251,81	532845,81
SASE	229501,7	12764,91	242266,6	CNO	464839,57	30452,65	495292,22
CDI	83065,37	19279,95	102345,3	Ap. Utente	13514,99	2337,374	15852,364
Reprografia	30873,97	12984,56	43858,53	Totais	5258302,07	1812807,2	7071109,294
SPO	79180,37	15148,86	94329,23				
Educ. espec	41324,88	9713,147	51038,03				
Vigilância	27029,99	15148,86	42178,85				
Receção	27029,99	15148,86	42178,85				
At. Ap. Ens	1025161,8	160541	1185703				
Totais	1815581,3	333844,6	2149426				

Fonte: Elaboração própria

A partir do momento que se conhece o custo total de cada uma das atividades principais é possível, no caso da atividade ensino, proceder ao cálculo do custo de cada objeto de custeio, que nesta situação pode ser, curso, turma ou aluno, dependendo do tipo de informação que se pretenda

Os *cost drivers* a utilizar para a distribuição do custo do ensino podem passar pelo número de turmas por curso ou pelo número de alunos

5 - CONCLUSÃO

Na contextualização e definição do problema subjacente a este projeto, colocaram-se questões às quais se pretendeu dar resposta. No seguimento destas questões, a pesquisa efetuada teve como objetivo desenvolver uma proposta de um sistema de custeio baseado nas atividades (ABC) para uma escola secundária do ensino público, de forma a obter-se informação relevante e útil que, a qualquer momento, permita a tomada de decisões por parte da direção, e ao mesmo tempo que a gestão dos recursos passe a ser mais rigorosa.

A crescente necessidade de rigor e transparência na gestão dos dinheiros públicos, levou a alterações importantes na forma de gerir os organismos públicos. Estas alterações, inseridas no âmbito das reformas a que a administração pública foi sujeita, basearam-se numa primeira fase, nas correntes do modelo gestor ligado ao movimento da Nova Gestão Pública a “*New Public Management*”. Neste âmbito, dá-se a reforma administrativa e financeira do estado, provocando uma mudança no sistema contabilístico através da reforma da contabilidade, que levou à criação e publicação de um conjunto de normativos, entre os quais o POC – educação.

Já referido em pontos anteriores, constata-se que a reforma administrativa e financeira do estado, provoca uma mudança na contabilidade pública e, por conseguinte, na contabilidade do setor da educação.

Assim, o POC – educação, peça importante neste estudo, merece algumas considerações. Este documento veio trazer uma nova visão da contabilidade nas instituições de ensino público. Antes da reforma administrativa e financeira do estado (RAFE), a informação contabilística utilizada nos estabelecimentos de ensino públicos era escassa e de carácter orçamental, não servia para controlar os gastos públicos, era efetuada na base de caixa, escriturava-se o que se recebia e o que se gastava com base nos documentos legais (Almeida & Marques, 2003), liquidava-se e controlava-se o orçamento, o que é insuficiente perante os novos desafios colocadas a este tipo de organismo público.

O POC - educação abrange a contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, tornando-as obrigatórias para todos os serviços e organismos do Ministério da Educação. A inclusão da contabilidade analítica nestes organismos, permite aos responsáveis pela gestão, conhecer os custos, os proveitos e os resultados relacionados com os objetivos que estes organismos prosseguem (Marques & Rodrigues, 2006). Ainda para estas autoras, citando Costa Carvalho e al (1999), *“a contabilidade analítica é um sistema que regista e analisa, em detalhe, componentes do património das instituições para finalidades de gestão. Deve por isso fornecer informação adequada para valorizar os inventários e os trabalhos para a própria instituição e informar sobre o custo dos produtos de atividades com fins lucrativos e o custo dos produtos e serviços sem objetivo de lucro, permitindo comparar com produtos e serviços similares e com custos pré-estabelecidos ou custos de referência”*.

O POC – educação, ao enquadrar a contabilidade analítica, não prevê diretamente o sistema ABC como método para o cálculo dos custos dos produtos finais. Contudo, ao referir-se à obtenção e justificação do custo por atividades intermédias e atividades finais, está implícita a possibilidade de aplicação do modelo ABC.

Nesta perspetiva, considera-se que na realidade o modelo ABC fornece informações importantes para a tomada de decisões e para uma maior transparência da forma como os dinheiros públicos são gastos nos estabelecimentos de ensino.

Com a implementação de um sistema de custeio baseado nas atividades e na informação por ele disponibilizada, é possível praticar uma gestão mais racional dos orçamentos das escolas, bem como proporcionar informação para tomada de decisões estratégicas. Como exemplo, o permitir a identificação de atividades ou processos a não funcionar corretamente, ou terminar com determinada atividade e entregá-la a uma empresa especializada.

Na análise de alguns estudos, foi possível verificar a importância da aplicação do modelo ABC em instituições do ensino superior. Todos apontam aspetos positivos na implementação deste modelo nas instituições de ensino, apesar da existência de problemas ao nível da implementação, desenvolvimento e manutenção dos modelos

aplicados. Ao nível de escolas secundárias públicas, não existem referências sobre a sua aplicação, tendo constituído um desafio o desenvolvimento deste modelo.

Ao desenvolver-se este esboço do modelo ABC, constatou-se a importância de uma boa formação técnica por quem trabalha com as questões da contabilidade. Sem ela, a recolha de informação útil dos vários suportes contabilísticos pode tornar-se numa tarefa mais difícil.

Estas constatações são também referidas nos estudos analisados o que levou alguns autores a considerarem a implementação deste método, num processo complexo e sem uma total fiabilidade nos dados utilizados e conseqüentemente na informação obtida.

A ESEN não possui um sistema de recolha e tratamento de informação contabilística institucionalizado que lhe permita, para já, a implementação de modelo ABC. O tratamento técnico e contabilístico do imobilizado corpóreo e das amortizações não se encontra implementado na escola, logo não existe um balanço inicial fidedigno. A contabilidade patrimonial não está totalmente explorada, funciona apenas em termos informáticos como transposição automática da contabilidade orçamental para a contabilidade patrimonial. Contudo, ao nível de alguns funcionários da contabilidade, verificou-se a existência de uma boa organização de dossiês com dados sobre custos já direcionados a algumas atividades, que podem ser uma boa fonte para se iniciar um processo deste tipo.

Na realização deste estudo de caso verificaram-se algumas limitações que se prenderam com o tempo disponível de ambas as partes neste processo, mestrandas e pessoal da escola, e com a dificuldade em obter algumas informações por motivos de alguma desorganização provocada pelas obras a decorrer.

Não era objetivo deste trabalho testar, em contexto real, a sua exequibilidade e eficiência, devido ao pouco tempo para a sua realização. Contudo, de uma forma puramente académica e com muitos constrangimentos, procedeu-se à sua demonstração, tendo-se constatado em primeiro lugar a necessidade de um sistema de recolha de informação que permita a sua exequibilidade, em segundo lugar, perante as

caraterísticas específicas de uma escola secundária, questionou-se a utilidade e eficiência deste tipo de modelo.

Na realidade, apesar das potencialidades do modelo ABC demonstradas noutros organismos, pela perceção que se teve no desenvolvimento do modelo apresentado, a sua utilização não será a melhor opção, contudo, poderá ser uma boa base de trabalho para se começar a alterar o sistema de informação existente na escola e recolher informações importantes para um melhor conhecimento da forma como os custos dos vários recursos são consumidos.

Outros aspetos a considerar na implementação deste tipo de modelo de custeio ou em outra forma de recolha de informação mas precisa, são: a vontade e envolvimento de quem se encontra à frente da gestão, um maior número de recursos humanos a envolver no processo e a respetiva formação técnica.

Assim, para que na prática seja possível implementar um sistema de custeio há que:

- investir na formação dos recursos humanos afetos à contabilidade;
- implementar em pleno a contabilidade patrimonial;
- inventariar e valorar o seu património, para ser possível o cálculo das amortizações;
- implementar um processo de recolha de dados;
- envolver as pessoas certas no projeto.

Este trabalho contribuiu para uma visão mais clara da forma como os recursos e respetivos custos são consumidos numa escola secundária, consistiu ainda num momento de reflexão, análise e construção de um modelo de custeio, que, apesar das suas limitações é possível de implementar numa escola concreta.

Futuramente, poderá ser motivo de estudo a implementação real, na escola, de um modelo de custeio, isto, no caso de haver alguém com vontade e sensibilidade para as questões de gestão e contabilidade nos organismos públicos.

Aquando da implementação em concreto da proposta de modelo, os obstáculos terão que ser ultrapassados operacionalizando todo um conjunto de medidas adequadas,

como por exemplo, bases de dados de pessoal com a mais variada informação que seja útil ao modelo, separação dos custos por atividades, um mais eficiente registo de requisição de materiais e serviços. Isto é, terão que ser analisadas as alternativas possíveis e a sua adequação para operacionalizar o modelo, pois o êxito deste processo vai ser condicionado pelo *“grau de utilidade real da informação que proporciona e a eficiência com que opera, para a sua consecução”* (Angulo e tal., 2006:5) citado por (Teixeira, 2009).

Bibliografia

- AECA - Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. (2001). *La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas*. Madrid.
- AECA - Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. (2001). *Marco Conceptual para la Información Financiera de las Entidades Públicas*. Madrid.
- AECA - Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. (1998). *El Sistema de Costes basado en las Actividades*. Madrid.
- Almeida, J. J., & Marques, C. (2003). A Contabilidade Pública e o Sector da Educação em Portugal: do pressuposto legal à economia, eficiência e eficácia. *Education Policy Analysis Archives*, 11, nº 42. Rio de Janeiro.
- Almeida, J. R. (20 de Abril de 2010). Plano de Contabilidade Pública é pouco usado após criação há 13 anos. *Público*.
- Araújo, J. (Setembro de 2007). A implementação do POCP e dos planos sectoriais nos serviços autónomos da Administração Central: Estudo e análise. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*.
- Araújo, J. F. (2004). A reforma da Gestão Pública: do mito à realidade. In R. U. Minho (Ed.), *NEAPP - Comunicações em conferências*.
- Araújo, J. F. (14 de Outubro de 2005). A Reforma administrativa em Portugal: em busca de um novo paradigma. Universidade do Minho. Núcleo de Estudos em Administração e Políticas Públicas.
- Araújo, J. F. (2007). Avaliação da gestão pública: a administração burocrática. *Conferência da UNED, A Coruña, Espanha*.
- Barañano, A. M. (2008). *Métodos e Técnicas de Investigação em Gestão*. Lisboa: Edições Silabo; Lda.
- Barbosa, M. I. (2005). Gestão Estratégica de custos nos estabelecimentos de ensino superior. *IX Congresso Internacional de Custos*. Florianópolis.
- Barbosa, M. I. (2005). Gestão Estratégica de Custos nos Estabelecimentos de Ensino Superior. *IX Congresso Internacional de Custos*. Florianópolis - Brasil.
- Caiado, A. C. (2008). *Contabilidade Analítica e de Gestão* (4ª Edição ed.). Lisboa: Áreas Editora.
- Caiado, A. C. (s.d.). A Contabilidade Pública em Portugal e as Normas do IFAC.
- Carapatelo, C., & Fonseca, F. (2006). *Administração Pública - Modernização, Qualidade e Inovação* (2ª Edição ed.). Lisboa: Edições Silabo.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1991). *The Design of Cost Management Systems*. New Jersey: Prentice-Hall, Inc.

- Cravo, D. e. (2002). *Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Drury, C. (2008). *Management and Cost Accounting* (7ª Edição ed.). London: Cengage Learning EMEA.
- Esteves, C. M. (2008). Implementação do "Activity Based Costing" na Academia Militar. *Tese de Mestrado*. ISCTE.
- Fávaro, R. (2005). Proposta de Sistema de Custos fundamentado no Custeio Baseado em Actividades: Um estudo de caso em Escola Particular com Regime de Internato. *Tese de Mestrado*. Florianópolis.
- Ferreira, M. P., & Serra, F. R. (2009). *Casos de Estudo - Usar, escrever e Estudar*. Lisboa: LIDEL - Edições Técnicas.
- Fonseca, J. (Junho de 2007). POCP: Uma morte não anunciada. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*.
- Gomes, P. e. (Novembro de 2009). Determinantes da Adopção e Desenvolvimento do Sistema de Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses. *Contabilidade e Gestão - Revista Científica da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*.
- Innes, J., & Mitchell, F. (1998).
- Kaplan, R., & Atkinson, A. A. (1998). *Advanced Management Accounting* (3ª Edição ed.). New Jersey: Prentice Hall.
- Lima, B. O. (2001). *La Nueva Gestión Pública*. Madrid: Pearson Educación.
- Marques, M. C., & Rodrigues, P. (Outubro de 2006). Optimização da performance universitária: o contributo da Contabilidade Analítica. *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas*.
- Martins, M. A., & Rodrigues, L. L. (2004). *O Custeio Baseado em Actividades (ABC) - Implementação em PNE*. Lisboa: Publisher Team.
- Martins, N. M. (2005). A Contabilidade Analítica nas Instituições de Ensino Superior. *Tese De Mestrado*. U.A.
- Pinto, A. C. (2005). *Gestão Orçamental Pública*. Lisboa: Publisher Team.
- Proctor, R. (2002). *Managerial Accounting for Business Decisions*. Essex: Pearson Education Limited.
- Rocha, J. O. (2006). Administrative Reform in Portugal: prospects and dilemmas. In N. -C. Conferências (Ed.), *European Group of Administration (EGPA) Annual Conference*.
- Rodrigo, H. L. (Março de 2004). Breve Análise sobre o Método ABC. *Revista TOC Nº 48*.
- Santos, L. M. (Dezembro de 2006). Implementação de um Sistema de Contabilidade Analítica numa Instituição do Ensino Superior. *Tese de Mestrado*. ISCTE.

Silvestre, H. C. (2010). *Gestão Pública - Modelos de Prestação no Serviço Público*. Lisboa: Escolar Editora.

Teixeira, A. (2009). A Contabilidade como Sistema de Informação nas Instituições de Ensino Superior Público em Portugal - O Caso da Escola Superior de Ciências Empresariais.U.A.

Williamson, D. (1996). *Cost & Management Accounting*. Hertfordshire: Prentice Hall.

Legislação consultada:

Lei nº 46/86, aprova as bases do Sistema Educativo, 237, I Série, 14 de Outubro.

Lei nº 8/90, aprova as bases da contabilidade pública. Diário da República, 43, I Série, 20 de Fevereiro.

Lei nº 49/2005, faz alterações à Lei nº 46/86. Diário da República, 166, I Série – A, 30 de Agosto.

Decreto-Lei nº 232/97, aprova o POCP. Diário da República, 203, I Série –A, 3 de Setembro.

Decreto – Lei nº 68/98, aprova a orgânica da Comissão DE Normalização Contabilística da Administração Pública. Diário da República, 67, I Série – A, 20 de Março.

Decreto-Lei nº 54-A/99, aprova o POCAL. Diário da República, 44, Suplemento, I Série – A, 22 de Fevereiro.

Portaria nº 671/2000, aprova as instruções regulamentadoras do cadastro e inventário dos bens do Estado (CIBE). Diário da República, 91, II Série, 17 de Abril.

Portaria nº 794/2000, aprova o POC –E. Diário da República, 218, I Série – B, 20 de Setembro.

Portaria nº 898/2000, aprova o POCMS. Diário da República, 225, I Série – B, 28 de Setembro.

Decreto-Lei nº 12/2002, aprova o POCISSSS. Diário da República, I Série, 25 de Janeiro.

www.min-edu.pt

www.igf.min-financas.pt

www.tcontas.pt

<http://eur-lex.europa.eu/en/index.htm>

ANEXOS

Anexo nº 1: Quadro A11 – “Atividades ou serviços de apoio (custos diretos)”

Quadro A11 – Atividades ou serviços de apoio (custos diretos) (unidades monetárias) –

De ___ a ___

Atividades ou centro de custos a)	Pessoal docente b)	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total de custos	Critérios de repartição c)
.....							
Total							

a) Devem ser incluídas todas as atividades e/ou centros de custos de apoio às atividades finais, tais como:

- órgãos de direção
- administração
- serviços académicos
- biblioteca/centro de documentação
- centros auxiliares ou serviços de apoio
- serviço de limpeza
- serviço de vigilância
- receção
- relações públicas/marketing
- ...

b) Os custos com pessoal docente referem-se a parte ou totalidade dos custos com pessoal que se encontra com outras atividades de apoio ou dispensado de serviço docente para o exercício de funções de direção (por exemplo: Reitor, Presidente de Instituto Politécnico, etc.).

c) Deve ser justificado o critério utilizado para a repartição dos custos de cada atividade pelas diferentes atividades finais.

**Anexo nº 2: Quadro A12 – “Repartição pelas atividades finais dos custos
diretos de atividades de apoio”**

Quadro A12 – Repartição pelas atividades finais dos custos diretos de atividades internas de apoio (unidades monetárias). – De ___ a ___

Atividades Final	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total 2
Ensino (quadro A21) Investigação (quadro A31) Comunidade interna (quadro A41) Comunidade externa (quadro A51) Outras atividades (quadro A62) Outras (quadro A71)						
Total 1						

Notas: O total 1 de custos deve coincidir com o total de custos do quadrante anterior.

O quadro A21 será apresentado no Anexo nº 3. Os quadros A31, A41, A51, A62, A71, apresentam-se em seguida.

Como no quadro A12 são referidos os quadros A31, A41, A51, A62 e A71, apresentam-se de seguida os referidos quadros:

Quadro A31 – Investigação – (custos diretos, comuns e indiretos) (unidades monetárias). – De ___ a ___

Atividades	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total
Comuns						
Total						
Custos indiretos de atividades de apoio						

Quadro A41 – Atividades de apoio aos utentes (custos diretos, comuns e indiretos) (unidades monetárias). – De ___ a ___

Atividades Final	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total 2
Comuns						
Total						
Custos indiretos de atividades de apoio						

Quadro A51 – Prestação de serviços (custos diretos, comuns e indiretos) (unidades monetárias). – De ___ a ___

Atividades Final	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total 2
Comuns						
Total						
Custos indiretos de atividades de apoio						

Quadro A62 – Outras atividades (custos totais) (unidades monetárias). – De ___ a ___

Atividades Final	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total 2
Comuns						
Total						
Custos indiretos de atividades de apoio						

Quadro A71 – Produção para a própria entidade (custos diretos, comuns e indiretos) (unidades monetárias). – De ___ a ___

Atividades Final	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total 2
Comuns						
Total						
Custos indiretos de atividades de apoio						

Anexo nº 3: Quadro A21 – “Ensino – (custos diretos, comuns e indiretos)

”

Quadro A21 – Ensino (custos diretos, comuns e indiretos) (unidades monetárias). –

De ___ a ___

Atividades Final	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações e provisões	Outros	Total 2
Comuns						
Total						
Custos indiretos de atividades de apoio						

Anexo nº 4: Oferta educativa da Escola Secundária de Emídio Navarro

Quadro 11 - Ensino secundário

Curso	Modalidade	Tipo/Nível	Certificação profissional
Ciências e Tecnologias	Curso Científico Humanístico	Regular	Prosseguimento de estudos
Ciências Socioeconómicas	Curso Científico Humanístico	Regular	Prosseguimento de estudos
Línguas e Humanidades	Curso Científico Humanístico	Regular	Prosseguimento de estudos
Informática	Curso Tecnológico	Regular	Vida Ativa
Contabilidade	Curso Tecnológico	Regular	Vida Ativa
Eletrotecnia/eletrónica	Curso Tecnológico	Regular	Vida Ativa

Quadro 12 - Ensino profissional

Curso	Nível/Certificação profissional	Saída profissional
Técnico de Contabilidade	Nível 3	Técnico de Contabilidade
Técnico de Informática de Gestão	Nível 3	Técnico de Informática de Gestão
Técnico de Turismo Ambiental e Rural	Nível 3	Técnico de Turismo Ambiental e Rural
Técnico de Secretariado	Nível 3	Técnico de Secretariado
Técnico de eletrotecnia	Nível 3	Técnico de eletrotecnia
Técnico de Gestão de Equipamentos Informáticos	Nível 3	Técnico de Gestão de Equipamentos Informáticos
Técnico de Gestão e Programação de Sistemas Informáticos	Nível 3	Técnico de Gestão e Programação de Sistemas Informáticos
Técnico de Frio e Climatização	Nível 3	Técnico de Frio e Climatização

Quadro 13 - Educação e Formação de Adultos (EFA) – Básico e secundário (noturno)

Curso	Modalidade	Tipo/Nível	Certificação profissional
EFA Escolar	Curso de Educação e Formação de Adultos	Básico e Secundário	Certificação Escolar
EFA – Certificação Escolar e Profissional	Curso de Educação e Formação de Adultos	Secundário	Áreas: - Informática - Eletrotecnia - Secretariado - Contabilidade

Quadro 14 - Outras ofertas

Ensino	Tipo/Nível
Básico/3º Ciclo	Regular – 7º; 8º; 9º ano de escolaridade
Processo de Reconhecimento, Validação e Certificação de Competências (RVCC)	Básico e Secundário

Fonte: Adaptado do Projeto Educativo da Escola

**Anexo nº 5: Repartição da população escolar da Escola Secundária de
Emídio Navarro por anos de escolaridade e turmas**

Quadro 15 - Ensino Básico

Ano de escolaridade	Turmas	Nº de alunos	Total de alunos
7º	A	9	34
	B	27	
8ª	A	21	44
	B	23	
9º	A	24	42
	B	18	
Total			120

Quadro 16 - Ensino Secundário: Ciências e Tecnologias

Ano de escolaridade	Turmas	Nº de alunos	Total de alunos
10º	A	29	143
	B	30	
	C	27	
	D	27	
	E	30	
11º	A	23	74
	B	23	
	C	28	
12º	A	28	73
	B	22	
	C	23	
Total de alunos			290

Quadro 17 - Ensino Secundário: Ciências Socioeconómicas

Ano de escolaridade	Turmas	Nº de alunos	Total de alunos
10º	F	28	55
	G	27	
11º	D	23	43
	E	20	
12º	D	24	24
Total de alunos			122

Quadro 18 - Ensino Secundário: Humanidades

Ano de escolaridade	Turmas	Nº de alunos	Total de alunos
10º	H	30	60
	I	30	
11º	D	23	43
	E	20	
12º	D	24	24
Total de alunos			127

Quadro 19 - Ensino Secundário: 12º Ano - Tecnológicos

Cursos	Turmas	Nº de alunos	Total de alunos
Administração	J	14	33
	K	12	
	W (ensino noturno)	7	
Eletrotecnia/Eletrónica	I	17	30
	Z (ensino noturno)	13	
Informática	G	11	31
	H	13	
	X (ensino noturno)	7	
Total de alunos			94

Quadro 20 - Ensino Secundário profissional

Cursos	Anos	Turmas	Nº de alunos	Total de alunos
Técnico de Secretariado	1º	J	14	26
	2º	I	12	
Técnico de Contabilidade	1º	K	17	29
	2º	N	12	
Técnico de Eletrotecnia	1º	G	11	24
	2º	H	13	
Técnico de Informática e Gestão	1º	N	24	57
	2º	M	17	
	3º	L	16	
Técnico de Gestão e Programação de Sistemas Informáticos	1º	M	25	36
	2º	L	11	
Técnico de Turismo Ambiental e Rural	1º	O	14	28
	2º	H	14	
Técnico de Climatização e Frio	3º	M	12	12
Técnico de Gestão e Equipamentos Informáticos	2º	K	13	13
Total de alunos				225

Fonte: Listagem dos alunos por turma

Os dados apresentados não coincidem com o quadro da página 34, pelo facto das fontes serem diferentes e pela existência de alunos que abandonaram o ensino ou foram transferidos para outras escolas.

As novas oportunidades – RVCC têm formandos a frequentar o básico, o 11º ano e o 12º ano.

Os cursos EFA apresentam 186 alunos a frequentar o ensino básico, ensino secundário (10º ano, 11º ano e 12º ano, Cf. Quadro nº 7).

**Anexo nº 6: Matriz de imputação do custo acumulado das atividades
principais aos objetos de custeio da atividade ensino**

Matriz 11- Atividade principal - Ensino – Objetos de custeio

Objetos de custeio	Cost drivers	Atividade final:	Totais
		Ensino	
	Nº alunos	Valor	
C. Tecnologias	290		
C. Sócio Económicas	122		
Humanidades	127		
Administração	33		
Elet./Eletrónica	30		
Informática	31		
Secretariado	26		
Contabilidade	29		
Eletrotecnia	24		
Inf. Gestão	57		
GPSI	36		
T. Ambiental e Rural	28		
Climatização e Frio	12		
Gest de.Eq. Informáticos	13		
EFA	186		
Total	1044		

Fonte: Elaboração própria

Anexo nº 7: Atividade da Escola

Quadro 21 - Atividade da Escola

Atividades:	Horas	CMH	Valor
Atividade letiva	183286,75	21,34837101	3912873,539
Atividades de apoio ao ensino	46676,5	21,34837101	996467,2393
Atividades complementares ao ensino	23402	21,34837101	499594,5783
CNO	21432	21,34837101	457538,2874
CDI -professore	1997,5	21,34837101	42643,37108
CDI -auxiliares	3290	8,21580132	27029,98634
Educação Especial	1645	21,34837101	35118,0703
Direção	6145,25	21,34837101	131191,0769
SPO	3290	21,34837101	70236,14061
SASE	3290	8,21580132	27029,98634
Adm/Fin	14805	8,21580132	121634,9385
Reprografia	3290	8,21580132	27029,98634
Vigilância	3290	8,21580132	27029,98634
Receção	3290	8,21580132	27029,98634
Bar	1645	8,21580132	13514,99317
Contínuos	34545	8,21580132	283814,8566
Total das horas de atividade da escola	355320	Total	6699777,023

Fonte: Elaboração própria