

NCP 27 — Contabilidade de Gestão

1 — Objetivo

1 — O objetivo desta Norma é estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas, definindo os requisitos gerais para a sua apresentação, dando orientações para a sua estrutura e desenvolvimento e prevendo requisitos mínimos obrigatórios para o seu conteúdo e divulgação.

2 — Para efeitos desta norma, o tratamento contabilístico do custo corresponde à reclassificação dos gastos por funções, atividades, programas, objetivos ou outra finalidade de interesse para a entidade e utilizadores externos.

3 — Em concreto, com a presente Norma pretende-se alcançar os seguintes objetivos:

(a) Compreender como a contabilidade de gestão pode ser usada para apoiar os processos internos da gestão pública (vertente interna) e contribuir para os propósitos de responsabilização pela prestação de contas (vertente externa);

(b) Facilitar a implementação da contabilidade de gestão por todas as entidades públicas;

(c) Explicitar os vários conceitos de custos que podem ser aplicados para satisfazer as necessidades de informação das diversas partes interessadas e os processos de contabilidade de gestão relacionados;

(d) Estabelecer as linhas orientadoras para o desenvolvimento do sistema de contabilidade de gestão e da informação a divulgar;

(e) Permitir uma melhor avaliação da economia, eficiência e eficácia das políticas públicas.

2 — Âmbito

4 — A contabilidade de gestão destina-se a produzir informação relevante e analítica sobre custos, e sempre que se justifique, sobre rendimentos e resultados, para satisfazer uma variedade de necessidades de informação dos gestores e dirigentes públicos na tomada de decisões, designadamente nos seguintes domínios:

(a) No processo de elaboração de orçamentos (por exemplo, orçamentos por atividades, produtos ou serviços), nomeadamente quando se utiliza o orçamento base zero, por programas ou por objetivos;

(b) Nas funções de planeamento e controlo, e na justificação para um plano de redução de custos;

(c) Na determinação de preços, tarifas e taxas, como é o caso das entidades do setor local, cujos preços e taxas devem estar justificados pelo seu custo;

(d) No apuramento do custo de produção de ativos fixos ou de bens e serviços;

(e) Na mensuração e avaliação de desempenho (economia, eficiência, eficácia, e qualidade) de programas;

(f) Na fundamentação económica de decisões de gestão como, por exemplo, para justificar a entrega de determinados serviços a entidades externas ou para fundamentar o valor de participação do Estado em serviços praticados a preços inferiores ao custo ou preço de mercado.

5 — A informação produzida sobre os custos, economia, eficiência e eficácia das atividades desenvolvidas, bem como sobre a quantia e os recursos necessários para suportar atividades futuras, vem satisfazer também as

necessidades dos utilizadores externos promovendo assim a responsabilização pela prestação de contas e os propósitos do relato orçamental, financeiro e de gestão de finalidade geral.

6 — A contabilidade de gestão envolve ainda o desenho dos sistemas de informação necessários para a produção de relatórios e mapas adequados à divulgação interna e externa dos custos, rendimentos e resultados em diferentes vertentes.

7 — A contabilidade de gestão deve ainda proporcionar informação dos custos ambientais nomeadamente:

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

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

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

(d) Ativos ambientais relacionados com créditos gerados com a redução de gases de efeitos de estufa.

3 — Definições

8 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados indicados:

3.1 — Tipo de custos

Custo: representa o valor monetário dos recursos utilizados ou consumidos por cada objeto de custo (atividade, serviço, bem, divisão, etc.), que tem origem num somatório de gastos repartidos com base em critérios de imputação definidos pela entidade.

Gastos diretos e gastos indiretos ou comuns: O gasto direto é especificamente identificado com um único objeto de custo, ou seja, é possível estabelecer uma relação de causa-efeito entre ambos, como por exemplo os gastos com materiais e mão-de-obra diretamente imputada a um objeto de custo. Um gasto indireto ou comum é aquele que não pode ser identificado especificamente com um dado objeto de custo, sendo necessário reparti-lo por diversas atividades, funções, bens ou serviços, através de critérios de imputação adequados. É o caso, por exemplo, dos gastos com manutenção, funcionamento dos edifícios, depreciações, amortizações, publicidade, comunicações, segurança e vigilância, limpeza e higiene, custos administrativos ou de gestão.

Gastos incorporáveis e gastos não incorporáveis: gastos incorporáveis são os gastos que o órgão de gestão decide imputar às atividades, funções, bens e serviços. Por outro lado, os gastos não incorporáveis são os que o órgão de gestão decide não imputar às atividades, bens e serviços, levando-os diretamente aos resultados do exercício (como, por exemplo, os gastos não recorrentes). Com exceção dos gastos ou perdas não recorrentes, a generalidade dos gastos é imputada na medida em que decorrem de um objeto de custo desenvolvido pela entidade. No caso de o órgão de gestão decidir não imputar algum gasto, deve incluir nas divulgações e fundamentar a razão da sua não imputação.

Gastos variáveis e gastos fixos: Um gasto variável é aquele que varia de acordo com as mudanças no nível de

atividade, quando outros fatores são mantidos constantes. Por exemplo, o gasto de combustíveis varia de acordo com os Kms percorridos. Um gasto fixo é aquele que não varia até um determinado patamar. Por exemplo, a depreciação de edifícios e equipamentos é um gasto fixo, a não ser que o aumento de atividade exija a aquisição de novos edifícios ou equipamentos, situação que origina novos gastos fixos.

Gastos de subatividade: representa os excessos de gastos de uma atividade que está abaixo da atividade normal. Por exemplo, no ensino, se uma turma podia ter 40 estudantes e apenas tem 30, existe um gasto de subatividade de 10/40, ou seja 25 % dos gastos devem ser considerados gastos de subatividade ou de ineficiência.

Gastos administrativos: Gastos suportados em atividades de apoio à gestão, produtos ou outras atividades operacionais. Incluem os gastos de funções, tais como a administração, sistemas de informação, finanças e contabilidade, gestão de recursos humanos.

Custos totais: Correspondem à soma de todos os gastos necessários por cada objeto de custos, incluindo os gastos de atividades realizadas por outras entidades. Os custos totais podem ser globais ou individuais. Por exemplo, podemos ter o custo total de uma atividade hospitalar, o custo total por doente, por internamento ou por consulta externa. Uma vez utilizado o sistema de custeio total, os custos totais correspondem ao somatório dos gastos diretos e gastos indiretos incorporáveis.

3.2 — Sistemas de custeio

Sistema de custeio total: Sistema que imputa aos produtos ou atividades finais todos os gastos diretos e indiretos, com exceção dos gastos não recorrentes.

Sistema de custeio variável: Sistema que imputa aos produtos ou atividades finais apenas os gastos variáveis, ou seja, não são incorporados nos produtos, serviços ou atividades os gastos fixos e os gastos não recorrentes.

Sistema de custeio direto: Sistema que imputa aos produtos ou atividades finais apenas os gastos diretos, ou seja não incorpora nos produtos, serviços ou atividades os gastos indiretos.

Sistema de custeio racional: Sistema que imputa aos produtos ou atividades finais os gastos totais deduzidos dos gastos de subatividade.

Custo padrão: Um método de custeio que atribui os gastos a objetos de custo com base em estimativas razoáveis ou estudos de custo e por meio de valores orçamentados em vez de se basear nos gastos reais suportados. Além disso, corresponde ainda ao custo previsto de prestar um serviço ou produzir uma unidade de saída, ou um custo predeterminado para ser atribuído aos serviços prestados ou aos produtos produzidos.

4 — Características qualitativas da informação

9 — As características qualitativas da informação produzida pela contabilidade de gestão baseiam-se nas características qualitativas gerais e nos constrangimentos da informação financeira definidos na Estrutura Concetual. Uma entidade que aplique a presente Norma, deve ter em conta essas características, em particular:

Fiabilidade

A característica da fiabilidade visa garantir que a informação produzida é isenta de erros e imprecisões, sendo

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

Oportunidade

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

Comparabilidade

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

Custo/benefício

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

5 — Critérios de afetação e imputação dos custos indiretos

10 — Os critérios de afetação visam repartir os gastos indiretos que são comuns a dois ou mais objetos de custo. São exemplos habituais de gastos indiretos, as depreciações ou amortizações, os gastos de manutenção, seguros, rendas, comunicação, gastos com segurança, vigilância e limpeza.

11 — No desenvolvimento do sistema da contabilidade de gestão deve haver a preocupação em definir as bases de imputação mais adequadas para relacionar os gastos indiretos com os objetos de custo em prol do aumento da fiabilidade da informação. Esta preocupação conduz à utilização de critérios de afetação, baseados numa base de imputação única (apenas uma base de imputação para repartir todos os gastos indiretos) ou múltipla (bases de imputação distintas que traduzem uma relação de causa-efeito com os fatores que provocaram o custo).

12 — A relação de causa-efeito entre o gasto e o objeto de custo determina se o gasto é direto ou indireto a um determinado objeto. Por exemplo, os gastos com a segurança e limpeza do edifício constituem um gasto direto do edifício X, mas constitui um gasto indireto aos vários departamentos ou unidades que operam nesse edifício. Pode também ser direto a uma unidade orgânica, mas

comum a várias atividades desenvolvidas por esse serviço ou departamento.

13 — Para a imputação dos gastos indiretos ao objeto de custo (atividade, programa, bem, serviço) é necessário definir os critérios de afetação adequados que têm quase sempre subjacente algum nível de subjetividade. Quanto maior o nível de detalhe da informação desejada maior será a quantia de gastos indiretos a imputar ao objeto de custo final e, conseqüentemente, maior a probabilidade de erro no cálculo dos custos por atividade, bem ou serviço.

14 — Para o relato financeiro de finalidade geral das entidades públicas, e em prol de uma maior fiabilidade e rigor na informação produzida, devem ser utilizadas bases de imputação múltiplas, nomeadamente quando os gastos indiretos têm um valor significativo em relação aos gastos totais.

15 — Numa primeira fase (repartição primária) pode haver uma afetação dos gastos indiretos de acordo com a estrutura organizacional (departamentos, unidades, divisões) ou com as atividades desenvolvidas pela entidade (sistema baseado nas atividades — ABC), o que resulta na afetação dos gastos indiretos por centros de custos principais (prestam serviços e produzem bens finais) e auxiliares (servem de suporte aos centros principais).

16 — Numa segunda fase (repartição secundária), o gasto indireto é repartido pelos objetos de custos finais (bens, serviços, etc.) através das bases de imputação adequadas.

17 — A imputação dos gastos indiretos deve ter em conta os bens e serviços finais que efetivamente comportam gastos para a entidade. Quando há rendimentos gerados pela atividade devem ser imputados aos bens e serviços respetivos. Por exemplo, nas instituições de ensino superior, os rendimentos originados pelas propinas e pelas transferências do Orçamento de Estado devem ser balanceados com o custo por aluno.

18 — Exemplos de bases de imputação de gastos indiretos mais comuns nos serviços públicos:

(a) Percentagem do total dos gastos diretos de uma determinada função, bem ou serviço no total geral dos gastos diretos apurados em todas as funções, bens ou serviços. Esta base de imputação revela-se adequada nos casos em que o peso dos gastos diretos é significativamente superior aos gastos indiretos, ou seja, em que os gastos diretos correspondem a mais de 2/3 dos custos totais incorporados;

(b) Proporção do número de horas de trabalho, ou do valor dos gastos com pessoal quando este fator pesar significativamente no valor dos gastos diretos, como é o caso do gasto com o ensino (por curso ou por aluno) e com a investigação no ensino superior (por projeto ou por unidade de I&D) e que correspondem a mais de 2/3 dos gastos totais incorporados;

(c) Proporção da área ocupada pelo serviço, departamento ou unidade, como é o caso da imputação dos gastos com limpeza, aquecimento, comunicação e eletricidade;

(d) Proporção do número de utilizadores ou clientes do serviço quando existe uma relação direta entre este fator e os gastos diretos. É o caso, por exemplo, do custo por cirurgia, por internamento ou por consulta numa unidade de saúde em que o gasto direto aumenta à medida que aumenta também o número de utilizadores do serviço;

(e) Proporção do número de refeições servidas, número de camas ocupadas, número de estudantes transportados, quando estes fatores estão fortemente associados ao gasto direto destas atividades. É o caso, por exemplo, das atividades de apoio aos utentes no setor da educação (custos com alimentação, alojamento e transporte);

(f) Outras bases desde que se verifique uma forte relação com os gastos diretos associados às atividades.

5.1 — Sistema ABC (*activity-based costing*)

19 — O sistema de custeio ABC (custeio baseado nas atividades) caracteriza-se pela imputação dos custos indiretos às atividades desenvolvidas para satisfazer as necessidades dos cidadãos/clientes. Ou seja, o pressuposto básico é que são as atividades que consomem os recursos e não os produtos (como acontece nos sistemas tradicionais).

20 — A implementação do sistema ABC requer as seguintes etapas principais:

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

(b) Atribuir os custos às atividades;

(c) Identificar os indutores de custo mais indicados para cada atividade que devem ser utilizados para imputar os gastos das atividades ao objeto de custo final (bens e serviços). Estes indutores de custo devem ser selecionados com base em relações causais ou em critérios de razoabilidade (são exemplos, o número de cirurgias na atividade “cirurgias” ou o número de consultas na atividade “consultas externas” numa unidade de saúde);

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

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

21 — O crescente aumento dos gastos indiretos nos serviços, especialmente pelo aumento de complexidade das atividades ou serviços envolvidos, conduziram à necessidade de aperfeiçoar a forma de imputação desses gastos, revelando-se o sistema ABC mais adequado para a realidade das entidades públicas cujos serviços estão focados nos cidadãos/utentes e nas suas necessidades.

22 — Outra vantagem do sistema ABC é que ele minimiza distorções no cálculo do custo por objeto de custo resultante de afetações arbitrárias dos gastos indiretos. Ao obter o custo por atividades é possível apurar os custos por bens e serviços de forma mais rigorosa.

23 — Este sistema ajuda também a avaliar a eficiência e a relação custo-eficácia das atividades, especialmente quando as atividades são classificadas de acordo com o valor que acrescentam à entidade ou de acordo com os seus resultados.

24 — Por exemplo, quando é necessário obter informações altamente detalhadas e muito precisas acerca dos gastos em conexão com os esforços de melhoria de processos, para determinar os gastos das atividades que não apresentam valor acrescentado, o sistema ABC pode ser o mais recomendado.

25 — Para o relato financeiro de finalidade geral das entidades públicas, e em prol de uma maior fiabilidade e rigor na informação produzida, recomenda-se a utilização do sistema de custeio baseado nas atividades (ABC).

26 — As razões para escolher o sistema ABC incluem as seguintes:

(a) Orienta a atenção dos dirigentes e gestores públicos para a gestão das atividades, principalmente para aquelas que acrescentam valor ao cidadão/utente, facilitando a realização de objetivos e a melhoria da sua produtividade;

(b) Contribui para a melhoria continuada do desempenho da entidade pois facilita a fixação de objetivos no sentido de:

(i) Eliminar desperdícios, através da eliminação das atividades que não acrescentam valor;

(ii) Melhorar a tomada de decisão, identificando as causas do consumo de recursos;

(iii) Melhorar a análise das despesas de estrutura;

(iv) Orientar a atenção da gestão para as atividades que geram custos;

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

27 — O sistema ABC pode ainda ser usado em conjunto com o sistema de custo por processo ou o sistema de custos por ordens de trabalho para aumentar a fiabilidade dos métodos de custeio.

Um *sistema de custo por processo* acumula os custos de processamento por cada unidade/serviço e, finalmente, por cada resultado. O *output* de uma unidade/serviço torna-se um *input* da próxima unidade/serviço ou uma parte do produto final. Normalmente, cada unidade/serviço reporta os seus custos, as quantidades produzidas e o volume de trabalho em processo para cada período de relato. Quando as quantidades produzidas numa determinada unidade/serviço são transferidas para outra unidade/serviço, os custos destas quantidades são também transferidos e são, eventualmente, incorporadas no custo do produto final da entidade.

Nas entidades públicas o sistema de custo por processo seria normalmente utilizado por programas que envolvem processos repetitivos na produção dos bens e serviços. Um exemplo é a realização de pagamentos de benefícios de direito para os cidadãos. Trata-se de uma série de processos consecutivos e repetitivos de análise dos pedidos para estabelecer a elegibilidade, o cálculo dos montantes das prestações, e emissão de cheques. Ou seja, no mesmo processo podemos encontrar várias atividades que estão interligadas entre si e contribuem para a obtenção do resultado final.

Um *sistema de custos por ordem de trabalho* acumula e atribui custos aos projetos ou trabalhos distintos (através da designada folha de obra). Os recursos consumidos são identificados através de uma ordem de produção e não de um processo. Este método é apropriado para as operações que produzem produtos específicos ou efetuam projetos e trabalhos que diferem ao nível da duração, complexidade ou *inputs* necessários. Nas entidades públicas este sistema de custos revela-se adequado, por exemplo, para apurar o custo com a produção de um equipamento desportivo (projeto isolado), o custo com processos judiciais, o custo com projetos de investigação ou trabalhos de reparação.

Todos eles são projetos específicos com duração determinada e *inputs* especificados.

Em geral, as entidades públicas precisam de recorrer a um sistema híbrido que incorpora tanto a ordem de trabalho como o sistema de custo por processo dada a diversidade e heterogeneidade dos bens e dos serviços produzidos.

28 — O processo de imputação dos gastos inicia-se com a atribuição dos gastos diretos a cada atividade ou subatividade, à medida que os recursos vão sendo consumidos/utilizados (matérias-primas e outros materiais diretos, fornecimentos e serviços externos, mão de obra, outros gastos de funcionamento). Devem ser seguidos os seguintes procedimentos:

(a) Na primeira fase o gasto com o pessoal afeto a mais do que uma atividade (como o pessoal que exerce funções de direção de serviço, formação, ensino e investigação) deve, por regra, ser imputado às atividades em função das horas desenvolvidas para cada atividade.

(b) Caso existam relações recíprocas entre as atividades auxiliares e ou entre as atividades auxiliares e administrativas, deve ser aplicado o método de distribuição recíproca para apuramento do custo total destas atividades.

(c) Na segunda fase é necessário proceder à distribuição dos custos das atividades auxiliares e administrativas pelas diversas atividades e subatividades principais utilizadoras desses recursos.

(d) Para a imputação dos custos das atividades administrativas às restantes atividades deve adotar-se, como regra, o critério da percentagem dos custos diretos. Ou seja, as atividades principais com maior percentagem de custos diretos terão também uma maior percentagem de custos indiretos.

(e) Na terceira fase deve ser associado um indutor de custo a cada atividade principal que mede a relação de causa e efeito entre a atividade e o output final produzido.

(f) Finalmente, os custos das atividades principais são imputados ao output final em função do número de indutores consumidos/utilizados (por exemplo, o número de utilizadores, o número de horas de atividade, número de consultas, número de

6 — Divulgações

29 — Um sistema de contabilidade de custos ou de gestão proporciona informação útil aos responsáveis das entidades públicas para efeitos de acompanhamento das operações e de tomada de decisões sobre o futuro.

30 — Os documentos de prestação de contas (relato financeiro de finalidades gerais) devem divulgar informação sobre avaliação de desempenho e avaliação por programas, sobre os custos tendo por base a informação disponibilizada pelo sistema de contabilidade e custos e de gestão.

31 — A informação da Contabilidade de gestão a incluir no relato financeiro anual, deve corresponder ao exercício económico da informação obtida do sistema de contabilidade orçamental e do sistema de contabilidade financeira, por regra coincidente com o ano civil. No entanto, a informação interna em outros momentos e para efeitos de tomada de decisão pode ser mais útil referindo-se a períodos diferentes ou mais curtos. Por exemplo, no caso do Ensino pode ser útil para a gestão obter informação dos custos por ano letivo.

32 — Apesar de alguma informação obtida fazer parte do relato financeiro de periodicidade anual, a contabilidade de custos é essencialmente uma ferramenta de apoio à gestão, pelo que deve dar informação constante sobre os custos das principais atividades e desvios em relação ao previsto.

33 — Em particular, os relatórios periódicos de relato à gestão devem contemplar os seguintes aspetos:

(a) Ser compreensíveis para o nível superior de gestão e para a gestão operacional;

(b) Fornecer custos por outputs;

(c) Identificar os custos controláveis por cada unidade envolvida na produção de outputs;

(d) Comparar os custos reais com os planos e orçamentos, com os custos padrão ou de referência, ou com uma combinação destes, e comparar os custos reais com períodos anteriores;

(e) Ser consistentes com a base contabilística utilizada para preparar relatórios de contabilidade financeira;

(f) Ser relevantes para o planeamento e execução do orçamento.

34 — O Relatório de gestão deve divulgar, por cada bem, serviço ou atividade final, a seguinte informação:

(a) Custos diretos e indiretos de cada bem, serviço e atividade;

(b) Rendimentos diretamente associados aos bens, serviços e atividades (se existirem);

(c) Custos totais do exercício económico e custo total acumulado de atividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico.

(d) Objetos de custos finais para os quais se determinou o custo total, os critérios de imputação dos custos indiretos utilizados e os custos não incorporados”

35 — No caso do subsetor da educação, devem ser fornecidos mapas pelo sistema de contabilidade de custos:

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

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

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

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

36 — No caso do subsetor da saúde, devem ser obtidos mapas de informação, indicando o custo direto e indireto e o respetivo rendimento associado (se existir), por cada:

(a) Unidade/estabelecimento de saúde;

(b) Dia de internamento;

(c) Consulta;

(d) Sessão;

(e) Doente intervencionado;

(f) Exame/análise;

(g) Outros

37 — No caso das autarquias locais, devem ser obtidos mapas de informação indicando o custo direto e indireto e o respetivo rendimento associado (se existir), por cada:

- (a) Bem produzido ou serviço prestado;
- (b) Função, unidade, departamento ou atividade;
- (c) Bem ou serviço pelo qual é praticado um preço ou cobrada uma taxa, indicando os respetivos rendimentos obtidos e resultados económicos;

38 — A informação sobre a gestão ambiental deve permitir que se identifique se existe uma política de redução de custos ambientais efetivos para melhorar o desempenho ambiental, procurando-se com esta informação melhorar a imagem da entidade pública que relata, face aos *stakeholders*, tais como clientes, utentes, comunidades locais, empregados, Governo e fornecedores.