



ESCOLA DE CIÊNCIAS SOCIAIS

Mestrado em Gestão

Especialização em Setor Público e Administrativo

Trabalho de Projeto

**Análise da implementação da contabilidade de custos na autarquia de
Portalegre: dificuldades e resultados**

Elaborado por:

Bil Raimundo Malanho

Orientador:

Prof. Doutor Jorge Luís Pedreira Murteira Marques Casas Novas

Agosto 2012



ESCOLA DE CIÊNCIAS SOCIAIS

Mestrado em Gestão

Especialização em Setor Público e Administrativo

Trabalho de Projeto

**Análise da implementação da contabilidade de custos na autarquia de
Portalegre: dificuldades e resultados**

Elaborado por:

Bil Raimundo Malanho

Orientador:

Prof. Doutor Jorge Luís Pedreira Murteira Marques Casas Novas

Agosto 2012

"O pessimista queixa-se do vento.

O optimista espera que ele mude.

O realista ajusta as velas".

Willian George Ward (1812-1992) - Teólogo inglês

"Dá-se muita atenção ao custo de se realizar algo,

e nenhuma ao custo de não realizá-lo".

Philip Kotler – Consultor Americano

RESUMO

A aprovação de um plano de contas específico para as autarquias Locais, veio trazer harmonização e maior clarificação na questão das contas daqueles que com maior proximidade ao povo, representam o Estado. Veio também, e em resposta à forte pressão para os municípios aumentarem os índices de eficiência e eficácia, estabelecer a obrigatoriedade da contabilidade de custos no apuramento dos custos de funcionamento das autarquias locais. A adoção do sistema de contabilidade de custos (SCC) constitui mesmo uma das principais iniciativas introduzidas nos últimos anos, por força do enquadramento legal em vigor.

No Município de Portalegre, foi no exercício de 2010 que foi dado o primeiro passo de implementação e nesse processo encontradas muitas dificuldades externas e internas. Assim este trabalho de projeto visa apresentar os resultados dessa implementação, nomeadamente no apuramento dos custos dos bens e serviços de acordo com o pretendido pelo POCAL, apresentar a estrutura adotada de classificação dos bens e serviços prestados pelo Município de Portalegre, identificar os obstáculos encontrados e de que forma foram ultrapassados, e finalmente, evidenciar as lacunas e erros detetados, apresentando soluções para os mesmos.

Palavras-chave: Autarquias Locais, contabilidade de custos, POCAL.

Implementing a Cost Accounting System in the Municipality of Portalegre: Difficulties and Results

ABSTRACT

The approval of a specific accounting plan for municipalities (POCAL) has brought greater harmonization and clarification on the issue of accounts with those closest to the people, represent the state.

In response to strong pressure to Municipalities to improve efficiency and effectiveness, the POCAL also requires the implementation of cost accounting in establishing the operating costs of local authorities.

Adoption of Cost Accounting System (SCC) is one of the major initiatives introduced in recent years under the prevailing legal framework.

In 2010 the Municipality of Portalegre took the first step in implementing the cost accounting system. During the implementation process were found many internal and external difficulties. So, this project work aimed at presenting the results of this implementation, particularly in the computation of costs of products and services according to the requirements of the POCAL, the presentation of the structure adopted for the classification of products and services provided by the municipality, the identification of the obstacles encountered and how they were addressed, and finally, highlighting the gaps and errors detected, and presenting solutions to them.

Keywords: Municipalities, Cost accounting, Accounting plan for municipalities (POCAL).

AGRADECIMENTOS

É nesta fase que muito fica por dizer, muito do que se passou, e na altura era entendido como referenciável nesta parte do trabalho, perdeu-se num conjunto de ocorrências que agora simplesmente são mais supérfluas do que se julgava então.

Acrescente-se a isso, o facto de não serem os dotes de escrita, as principais virtudes do autor do trabalho, e temos um caso sério de resolução complexa.

Muito haveria para referir, muitos quantos agradecer, e de certa forma muito por onde acoosar inclusive a sorte ou poder divino, de influencia neste trabalho.

Acredito que o reconhecimento privado é ainda mais importante que o reconhecimento público, pois não pode ser impresso nem interpretado ao sabor da percepção de quem o lê.

Assim humildemente desejo agradecer, a todos quantos me apoiaram e contribuíram de alguma forma, para mais esta etapa da minha formação, da qual este trabalho é o culminar.

Alem do reconhecimento privado existe aqueles que me merecem também um reconhecimento publico. Assim:

- Publicamente, quero reconhecer o inestimável contributo e amizade demonstrada por parte do meu orientador e amigo Prof. Doutor Jorge Luís Pedreira Murteira Marques Casas Novas.
- E finalmente à minha familia, obrigado e desculpem, espero sinceramente que deste trabalho me possa proporcionar o grau academico a que me propus e com ele as oportunides de vos poder compensar pela minha menor presença.

ÍNDICE DE GERAL

Índice de Quadros	9
Índice de Figuras	10
Índice de gráficos	11
Listagem de Abreviaturas ou Siglas	12
Introdução	13
Tema	13
Esolha do tema	15
Importância do tema	15
Objetivos	15
Objetivo principal	15
Objetivos específicos	16
Estrutura	16
Design do estudo	17
CAPITULO 1 - ENQUADRAMENTOTEORICO	19
1.1. CONCEITO DE CONTABILIDADE DE CUSTOS VS ANALITICA	19
1.2. CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	22
1.3. O SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS PROPOSTO PELO POCAL	24
1.4. OS CUSTOS	29
1.4.1 Reclassificação de Custos	29
1.4.2 Componentes dos Custos	33
1.4.3 Custos Diretos e Indiretos	35
1.4.4 Outras possíveis reclassificações de custos	39
1.4.5 Sistema de Apuramento dos Custos	41
1.5. MODELOS DE CONTABILIDADE DE CUSTOS	45
1.5.1 Método Direto e Indireto	45
1.5.2 Método das Secções Homogéneas	46

1.6.	DEMONSTRAÇÃO E RESULTADOS POR FUNÇÕES E CONCEÇÃO DE SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS (CLASSE9)	48
1.7.	FICHAS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS OBRIGATÓRIAS DO POCAL	51
1.7.1	Materiais (CC-1)	52
1.7.2	Cálculo de custo/hora de mão-de-obra (CC-2)	53
1.7.3	Mão-de-obra (CC-3)	54
1.7.4	Cálculo do custo/hora das máquinas e viaturas (CC-4)	55
1.7.5	Máquinas e Viaturas (CC-5)	57
1.7.6	Outros Custos Diretos (CC-10)	57
1.7.7	Apuramento dos custos indiretos (CC-6)	57
1.7.8	Apuramento de custos do bem ou serviço (CC-7)	58
1.7.9	Apuramento de custos diretos da função (CC-8)	60
1.7.10	Apuramento de custos por função (CC-9)	60
	CAPITULO 2 - ENQUADRAMENTO ESPECIFICO AO NIVEL AUTARQUICO	63
2.1	O SISTEMA INFORMÁTICO DA C. M. DE PORTALEGRE	63
2.1.1	Sistema de Contabilidade Autárquica (SCA).....	64
2.1.2	Obras por Administração Direta (OAD)	65
2.1.3	Sistema de Gestão de Stocks (GES).....	66
2.1.4	Sistema de Inventário e Cadastro Patrimonial (SIC).....	67
2.1.5	Sistema de Gestão de Pessoal (SGP).....	68
2.2	NORMA DE CONTROLO INTERNO	70
2.3	A CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL E OS CENTROS DE RESPONSABILIDADE	78
2.4	REGRAS PARA A CRIAÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS	84
2.4.1	A tabela de Centros de Custos.....	84
2.4.2	Regras para a criação de códigos na categoria 0 - Centros de Custos	87
2.4.3	Regras para a criação de códigos de máquinas e viaturas	89
2.4.4	Regras para a criação de códigos de mão-de-obra	91

2.4.5 Regras para a parametrização de novos bens de imobilizado	92
2.4.6 Tarefas a executar diariamente na contabilidade de custos	93
2.4.7 Tarefas a executar mensalmente na contabilidade de custos.....	94
3. ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	98
3.1 INTRODUÇÃO	98
3.2 O ESTUDO DE CASO	98
3.3 ETAPAS DO ESTUDO DE CASO	102
3.4 O CASO EM ANÁLISE	103
4. ENQUADRAMENTO PRÁTICO	105
4.1 FORMAS DE ELABORAÇÃO DO PLANO DE CODIFICAÇÕES DOS BENS E SERVIÇOS	105
4.2 O PLANO DE CODIFICAÇÕES DOS BENS E SERVIÇOS	111
4.3 O PLANO COM OS RESULTADOS DO CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS	112
4.4 ANÁLISE DOS DADOS FORNECIDOS PELA CONTABILIDADE DE CUSTOS	112
4.4.1 Despesas não englobadas na contabilidade de Custos – Máquinas e Viaturas	119
4.4.2 Despesas englobadas na contabilidade de custos	122
4.4.3 Análise de alguns componentes individuais dos custos	133
5. CONCLUSÕES	137
5.1 APRECIÇÃO GERAL DO TRABALHO	137
5. ANÁLISE DO CUMPRIMENTO DOS OBJETIVOS PROPOSTOS	140
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	142
LEGISLAÇÃO	154
ANEXOS	156

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1: <i>Potenciais destinatários da informação gerada por o sistema de Contabilidade Analítica Pública</i>	23
Quadro 2: <i>Receitas das Autarquias Locais</i>	26
Quadro 3: <i>Tipos de Funções estabelecidas pelo POCAL no seu ponto 10.1</i>	31/80
Quadro 4: <i>Apuramento de custos no POCAL</i>	44
Quadro 5: <i>Unidades de medida (unidades de obra) das atividades locais</i>	48
Quadro 6: <i>Classificação Orgânica do Município de Portalegre</i>	82
Quadro 7: <i>Quadro com a Classificação dos Centros de Responsabilidade</i>	83
Quadro 8: <i>Codificação dos bens, Grupo 01</i>	106
Quadro 9: <i>Codificação dos serviços – Grupo 02</i>	107
Quadro 10: <i>Codificação dos serviços – Grupo 03</i>	108
Quadro 11: <i>Codificação dos serviços – Grupo 04</i>	109
Quadro 12: <i>Codificação dos serviços – Grupo 05</i>	110
Quadro 13: <i>Codificação dos serviços – Grupo 9</i>	111
Quadro 14: <i>Apuramento total por Grupo</i>	113
Quadro 15: <i>Total dos custos por Função</i>	115
Quadro 16: <i>Total dos custos por Centro de Responsabilidade</i>	118
Quadro 17: <i>Distribuição dos custos de Máquinas e Viaturas por Função</i>	119
Quadro 18: <i>Distribuição dos custos de Máquinas e Viaturas por Centro de Responsabilidade</i>	121
Quadro 19: <i>Totais dos custos do Grupo 02 por Função</i>	123
Quadro 20: <i>Totais dos custos do Grupo 02 por Centro de Responsabilidade</i>	124
Quadro 21: <i>Totais dos custos do Grupo 03 por Função</i>	126
Quadro 22: <i>Totais dos custos do Grupo 05 por Centro de Responsabilidade</i>	131
Quadro 23: <i>Valor das Transferências em Valor e Espécie</i>	134
Quadro 24: <i>Valor das Transferências por Freguesia</i>	135
Quadro 25: <i>Relação dos bens e serviços mais onerosos para o município</i>	136

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura n.º1 – <i>Design da Investigação</i>	18
Figura n.º2: - <i>Classificação das receitas públicas em função da contraprestação realizada</i>	25
Figura n.º3: - <i>Reclassificação dos custos segundo a sua relação com o objeto de custo</i>	28
Figura n.º 4 - <i>Fichas de apuramento de custos no POCAL</i>	62
Figura n.º 5 – <i>Sistema de Contabilidade Autárquica</i>	65
Figura n.º 6 – <i>Obras Por Administração Direta</i>	66
Figura n.º 7 – <i>Sistema de Gestão de Stocks</i>	67
Figura n.º 8 – <i>Sistema de Inventário e Cadastro Patrimonial</i>	68
Figura n.º 9 – <i>Sistema de Gestão de Pessoal</i>	69
Figura n.º 10 – <i>Modelo Concecional da Contabilidade de Custos</i>	70

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Percentagem de custo por Grupo	114
Gráfico 2: Total dos custos por Função	116
Gráfico 3: Total dos custos por Centro de Responsabilidade	117
Gráfico 4: Distribuição dos custos de Máquinas e Viaturas por Função	120
Gráfico 5: Distribuição dos custos de Máquinas e Viaturas por Centro de Responsabilidade	122
Gráfico 6: Totais dos custos do Grupo 02 por Função	124
Gráfico 7: Totais dos custos do Grupo 02 por Centro de Responsabilidade	125
Gráfico 8: Totais dos custos do Grupo 03 por Função	127
Gráfico 9: Totais dos custos do Grupo 03 por Centro de Responsabilidade	128
Gráfico 10: Totais dos custos do Grupo 04 por Função	129
Gráfico 11: Totais dos custos do Grupo 04 por Centro de Responsabilidade	130
Gráfico 12: Totais dos custos do Grupo 02 por Centro de Responsabilidade	132
Gráfico 13: Totais dos custos do Grupo 05 por Função	133
Gráfico 14: Percentagem das Transferências em Valor e Espécie	134
Gráfico 15: Valor das Transferências por Freguesia	135

SIGLAS UTILIZADAS

- ABC** – Activity-Based Costing
- AECA** - Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
- AIRC** – Associação Informática da Região Centro
- CA** - Código Administrativo
- CANOA** - Contabilidade Analítica Normalizada para Organismos Autónomos
- CC** - Contabilidade de Custos
- CEAL** - Carta Europeia da Autonomia Local CI - Coeficiente de imputação
- CNCAP** - Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública
- CRP** - Constituição da República Portuguesa
- FASAB** - Federal Accounting Standards Advisory Board
- FBM** - Fundo de Base Municipal
- FCM** - Fundo de Coesão Municipal
- FEF** - Fundo de Equilíbrio Financeiro FGM - Fundo Geral Municipal
- GASB** - Government Accounting Standards Board IFAC - International Federation Accountants
- IGAE** - Intervención General de la Administración del Estado
- IMI** - Imposto Municipal sobre Imóveis
- IMT** - Imposto Municipal sobre transações
- LFL** - Lei das Finanças Locais
- NUTS** - Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos
- OE** - Orçamento de Estado
- PCAH** - Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais POC - Plano Oficial de Contabilidade
- POCAL** – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
- POC-Educação** - Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação
- POCISSSS** - Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social
- POCMS** - Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde
- PCAH** - Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais
- SATAPOCAL** – Subgrupo de apoio técnico à aplicação do POCAL
- SPA** – Sector Público Administrativo

INTRODUÇÃO

TEMA

Uma das principais heranças do 25 de Abril foi o desenvolvimento da consciência social dos cidadãos e a conseqüente preocupação destes com o porquê do que passa à sua volta, sem ter receios ou entraves à sua sede de conhecimento.

O mesmo foi transferido para a relação entre os clientes/utentes dos bens e serviços das autarquias, na medida em que a possibilidade de poderem questionar as bases que servem de apoio ao cálculo dos preços e taxas que se pagam por esses bens e serviços, resultou na preocupação do Estado em saber dar a resposta correta.

Assim, aquando da elaboração de um plano de contas específico para as autarquias Locais, houve a preocupação de serem criadas as condições para a harmonização das contabilidades orçamental, patrimonial e custos, sendo esta última a que viria a dar resposta à cada vez mais crescente onda de interrogação social.

Com a aprovação do Plano Oficial de Contas das Autarquias Locais (POCAL) pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99 de 22 de Fevereiro, e a sua conseqüente entrada definitiva no exercício de 2002, tornou-se também obrigatório a implementação de um sistema de contabilidade de custos para apuramento das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços dos bens e serviços colocados à disposição dos clientes/utentes destes serviços.

Pela assunção de serem entidades cujo cariz principal não visa propriamente o lucro, mas sim a satisfação das necessidades coletivas das populações que servem, e por terem autonomia própria independente do Estado, as autarquias locais foram protelando constantemente a aplicação prática deste ponto do POCAL, e só agora algumas começam a efetivar a sua aplicação, em parte como forma de analisar a eficiência e eficácia da aplicação dos fundos públicos, outros como forma de racionalizar opções de aplicação dos mesmos, ou ainda como nova forma de apoio à tomada de decisão.

No Município de Portalegre, esse primeiro passo de implementação já foi dado no exercício de 2010, pelo que importa agora compreender até que ponto os resultados obtidos

estão de acordo com o pretendido pelo POCAL e enumerar as concretizações e limitações que resultaram da implementação de um sistema de contabilidade de custos, nomeadamente ao nível do controlo interno, da gestão de stocks, da interligação das aplicações informáticas disponíveis nos serviços da autarquia e da organização e colaboração dos serviços intervenientes do processo.

Importa também saber os resultados a que se chegou no apuramento dos custos por Centro de Custo, por Centro de Responsabilidade, por função, por bem e por serviço.

ESCOLHA DO TEMA

A escolha deste tema deve-se a quatro razões principais:

- O facto de este ser um assunto sobre o qual o autor se encontra a trabalhar para a sua entidade patronal, a Câmara Municipal de Portalegre;

- O facto de este ser um assunto pouco desenvolvido, o que deixa uma maior margem de manobra na procura de elementos, e no desenvolvimento das ideias adquiridas pela experiência;

- O facto de o trabalho constituir um documento de reflexão sobre o funcionamento e a adequação do sistema de contabilidade de custos na Câmara de Portalegre, após o processo de implementação do mesmo, procurando identificar, numa perspectiva crítica, construtiva e de melhoria contínua, os aspetos que podem ser alterados;

- O facto de ser um tema que é particularmente agradável ao autor, pela sua complexidade e encanto próprio;

IMPORTÂNCIA DO TEMA

Neste contexto, justifica-se a importância do estudo pela sua atualidade e especificidade, já que trata de um tema ainda em desenvolvimento e que carece de uma análise conceptual e prática.

Do ponto de vista académico e ao nível das autarquias, é válido e será com certeza uma mais-valia, na medida em existe pouca bibliografia diretamente ligada a esta temática e acima de tudo, a que existe é muito teórica, não abordando os efeitos práticos, e por isso mesmo espontâneos, de um estudo desta natureza.

OBJETIVOS

Objetivo Principal

O objetivo principal prende-se com a apresentação dos resultados provenientes da distribuição dos custos diretos e indiretos, advindos da atividade da autarquia, pelos respetivos bens, serviços, funções, Centros de Custo e Centros de Responsabilidade conforme o Plano Oficial de contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)¹ obriga, e assim, não só cumprir este requisito legal, como para efeitos de organização e gestão interna, ajudar a identificar os sectores mais pesados na estrutura municipal e aqueles onde se pode ganhar mais eficiência e eficácia.

Ou seja produzir um relatório do qual se possam concluir o peso, o mais próximo da realidade possível, de todas as variáveis anteriormente descritas e ao mesmo tempo, que sirva de base de suporte à tomada de decisão dos diversos sectores da estrutura autárquica e dos próprios eleitos, nomeadamente ao nível da construção do orçamento, da estruturação dos serviços e da aferição da possibilidade de ganhos de eficiência e eficácia nos serviços.

¹ - Aprovado pelo DL n.º 54 – A /99, de 22 de Fevereiro

Objetivos específicos

O primeiro consiste em relatar os principais obstáculos que se apresentaram e a forma como foram ultrapassados, para um normal desenvolvimento do exercício da contabilidade de custos, ao nível da organização interna dos diversos sectores da autarquia e da forma como se tiveram que passar a coordenar. Aplicando-se o mesmo às aplicações informáticas subjacentes a cada sector de atividade da autarquia, que ao terem pesos iguais na engrenagem da contabilidade de custos, tiveram que se relacionar e interligar.

O segundo consiste em apresentar de forma clara a estrutura adotada na elaboração do plano de classificação dos bens e serviços da autarquia, para que os custos na altura da sua contabilização possam ser facilmente direcionados para os bens ou serviços correspondentes.

O terceiro objetivo específico, é de cariz mais empírico, e resulta da observação e experimentação levada a cabo na implementação em análise, a qual permite que sejam detetados erros, lacunas e imprecisões, bem como fornece “know-how” para a procura de soluções para estes erros, lacunas e imprecisões.

ESTRUTURA

O presente trabalho encontra-se estruturado em quatro capítulos, precedidos por uma introdução. No final é apresentada uma síntese conclusiva e as referências bibliográficas que apoiaram a sua elaboração.

Na introdução é apresentado o tema em estudo, os objetivos do mesmo, a sua importância e as motivações que conduziram à sua elaboração.

No primeiro capítulo, far-se-á um enquadramento teórico, no qual se descreve a envolvente e o conhecimento de base que está na origem do estudo em desenvolvimento, nomeadamente ao nível da contabilidade de custos no setor público e no sistema e modelos propostos pelo POCAL para aplicação específica nas autarquias, as fichas obrigatórias e a demonstração de resultados por classificação funcional.

O segundo capítulo, no seguimento do enquadramento teórico apresentado no capítulo anterior, remete para o nível mais específico da Autarquia de Portalegre, que é a referência principal à implementação em análise. Especificamente faz-se referência ao enquadramento específico do sistema informático e da Norma de Controlo Interno, bem das regras adotadas para a elaboração do plano de contas próprio.

No terceiro capítulo trata-se da metodologia empregada na realização do estudo, e na investigação subjacente ao mesmo, descrevendo as etapas desenvolvidas.

No quarto capítulo desenvolve-se o estudo empírico, apresentam-se os planos concretizados consoante as regras definidas e produz-se a análise dos dados fornecidos pela implementação em apreço.

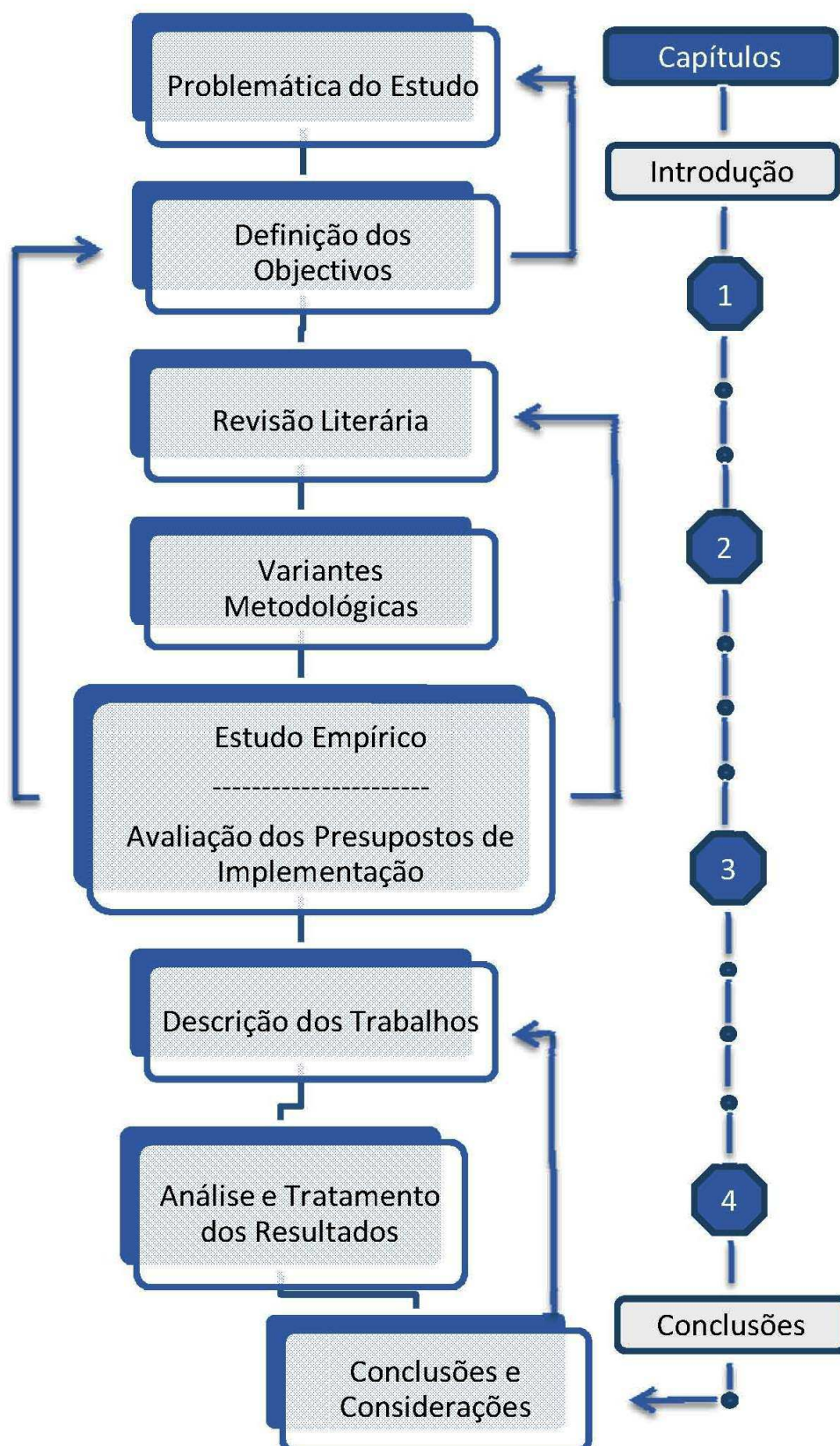
Finalmente apresentam-se as conclusões alcançadas, as limitações encontradas e propostas de investigação futura.

DESIGN DO ESTUDO

O *design* do estudo auxilia na perceção das etapas percorridas no processo de investigação e na estrutura adotada para a realização deste trabalho de projeto.

Poder-se-á perceber quais os circuitos descritos nos diversos capítulos que levaram a criação deste documento, e ao mesmo tempo aferir as etapas e processos que culminaram na implementação cujos resultados se comprovam (V. Figura 1).

Figura 1 – Design da Investigação



Fonte: Elaboração própria

CAPÍTULO 1 - ENQUADRAMENTO TEÓRICO

1.1. – CONCEITO DE CONTABILIDADE DE CUSTOS VS ANALÍTICA

Os objetivos delineados para a contabilidade prenderam-se muito tempo, exclusivamente, com a determinação da situação patrimonial das instituições e dos seus respetivos resultados globais, desenvolvendo-se como contabilidade geral. No entanto, os desenvolvimentos ao nível dos ambientes organizacionais que emergiram num passado recente vieram provocar uma insuficiência deste tipo de contabilidade no que toca à vertente de instrumento de apoio à tomada de decisão.

Tornou-se irrelevante a nível da gestão o resultado anual da organização, se não coexistir com um conhecimento periódico sobre forma como a organização está a contribuir para esses resultados, possibilitando atempadas ações preventivas ou corretivas. Estes factos levam à necessidade de um sistema contabilístico mais flexível e orientado para a organização: a contabilidade de custos, analítica ou de gestão.

Assim, interessa inicialmente diferenciar a contabilidade geral da contabilidade baseada em custos.

“A contabilidade geral, também denominada de contabilidade externa ou financeira, centra-se no registo e controlo das operações com terceiros, nas alterações do património e no apuramento do resultado dos exercícios” (Pereira e Franco, 2001: 32). Baseia-se nas receitas e despesas, para elaboração de análises financeiras, cujos destinatários são principalmente utilizadores externos à organização, como sócios, credores, investidores e Estado.

Já no que diz respeito à contabilidade baseada em custos, é usual a utilização indiferenciada dos termos de contabilidade industrial, contabilidade interna, contabilidade analítica e contabilidade de gestão. No entanto, todas estas noções assentam nos conceitos de custos e proveitos, apesar de poderem ser diferenciadas e identificadas pela amplitude de custos e proveitos que abrangem. Têm o objetivo de auxiliar o controlo de gestão e

destinam-se principalmente a utilizadores internos da organização, apoiando as tomadas de decisão.

De acordo com Caiado (2003:47), a contabilidade industrial tem por objeto o apuramento dos custos industriais, ou seja, dos custos associados ao processo produtivo, classificando e imputando esses custos de acordo com os critérios estabelecidos pela organização, de modo a obter-se informação que sirva para o controlo da gestão industrial.

A contabilidade analítica ou interna, de acordo com Silva (2004: 31), “centra-se no apuramento do custo unitário dos produtos/serviços produzidos considerando, além dos custos industriais associados ao processo produtivo, os custos comerciais, administrativos e de aprovisionamento”.

Nesta perspetiva, a contabilidade de gestão é o resultado do alargamento do âmbito da contabilidade analítica, na procura de auxiliar todo o processo de tomada de decisões de cariz económico numa organização. Segundo a International Federation of Accountants [IFAC] (2000), “a contabilidade de gestão é o processo de identificação, medida, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação usada pela gestão para planear, avaliar e controlar uma organização, e para assegurar o uso adequado dos recursos e respectiva prestação de contas”. Desta forma, a contabilidade de gestão não se cinge à produção de informação de custos, destinando-se também à utilização para auxílio da tomada de decisão correta e adequada, e assim garantir uma a gestão eficiente e eficaz da organização.

Ainda assim, como assinala Caiado (2003. 49), “Independentemente da variedade de conceitos, o termo contabilidade analítica tem sido adoptado pela literatura contabilística para caracterizar a contabilidade interna vocacionada para o apoio da tomada de decisão”.

Esta pode ainda ser mais ou menos abrangente, assim englobe maior ou menor universo de informação e dependendo do seu nível de desagregação.

A contabilidade de custos fornece informação discriminada relativa aos custos dos produtos e serviços efetuados pela empresa, utilizando um grau de desagregação diferenciado conforme a situação, de forma a aferir o valor das existências e o custo dos

produtos vendidos e serviços prestados, e assim produzir informação destinada aos administradores.

Segundo a AECA (1991), a informação prestada pela contabilidade de custos é fundamentada em factos reais ou históricos, serve de guia de apoio para a elaboração dos orçamentos e o cálculo dos custos padrões e dos desvios, e também analisar os factos económicos que se produzem num determinado lapso de tempo.

Quando os gestores ou responsáveis pela gestão têm necessidade de conhecer, não somente os custos dos produtos e serviços produzidos ou prestados, mas também os proveitos a eles associados, de forma a ter uma imagem mais fiel dos resultados da exploração e das estratégias que visam a persecução de determinados objetivos, a contabilidade dita “de custos”, é insuficiente.

Assim surge a contabilidade analítica que constitui um subsistema de informação que tem em vista a medida e análise dos custos, proveitos e resultados relacionados com os diversos objetivos prosseguidos pelas organizações. Para o efeito, serve-se de um conjunto de conceitos, métodos, procedimentos e processos de escrituração. “Salienta-se, pois, que o seu objeto são os custos, proveitos e resultados das organizações, que determina e analisa, não de uma forma globalizante como acontece na contabilidade geral, mas sim de forma analítica e de acordo com as necessidades da gestão da organização em causa” (Caiado, 2002: 42).

Segundo a AECA (2003), a contabilidade de gestão é mais um ramo da contabilidade e tem por objetivo a captar, medir e valorizar a circulação interna, assim como promover a sua racionalização e controlo, de forma a produzir informação relevante para a tomada de decisão. O seu conteúdo é determinado pelo grau e quantidade das exigências informativas necessárias para a tomada de decisão que o ambiente interno e externo impõe às empresas:

- Otimizar o processo produtivo;
- Otimizar a capacidade existente;
- Racionalizar sem debilitar os meios disponíveis e a sua utilização;
- Aferir o fator humano;
- Gerir o aprovisionamento dos fatores correntes de produção;
- Analisar os desvios controláveis e compreender as relações de causalidade;

- A imputação de responsabilidades.

O Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE), regulado pelo Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, institui a obrigatoriedade de uma contabilidade analítica como ferramenta poderosa no controlo da gestão, e a obrigatoriedade da adoção do POCP por todos os serviços da administração central, regional e local que não sejam empresas públicas, já que essas se regulamentavam pelo preconizado no Decreto-Lei nº 232/97 de 03 de Setembro.

A legislação referida é contudo omissa quanto as normas para a implementação de modelos de contabilidade analítica, situação que veio a ser colmatada em alguns planos de contas sectoriais, nomeadamente no Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) e no Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-Educação).

Ou seja a contabilidade analítica constitui-se obrigatória para o Setor Público Administrativo, em 1992, no âmbito da RAFE, mas deixou-se que fossem as próprias instituições a definir o modelo mais adequado à sua realidade. No entanto, este facto não se verificou no POCAL e no POC Educação, que estabelecem regras específicas para a sua organização.

1.2. - CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

A contabilidade de custos, no setor público, pode proporcionar informação detalhada e personalizada, sobre vários aspetos aos quais as contabilidades, patrimonial e orçamental, não dão resposta. Por um lado, facilita o conhecimento da realidade económica e técnica das entidades a fim de efetuar um adequado controlo de gestão e, por outro lado, fornece informação económica de carácter analítico, auxiliando no processo de planificação e tomada de decisão dos gestores e administradores públicos.

Deste modo, “...o papel básico da Contabilidade Analítica ou de Gestão no sector público é o de proporcionar aos gestores a informação necessária para levar a cabo o planeamento e para a execução das funções de controlo.”(Jones & Pendlebury; 1996)

Os destinatários, quer internos, quer externos, da contabilidade analítica pública, são vários, como se pode verificar no Quadro 1 que a seguir se apresenta:

Quadro 1: Potenciais destinatários da informação gerada por o sistema de Contabilidade Analítica Pública

Utilizadores Internos	Utilizadores Externos
<ul style="list-style-type: none">- Órgãos de gestão;- Órgãos de fiscalização interna;- Responsáveis diretos dos centros de custos;- Encarregados de realizar o controlo interno da organização.	<ul style="list-style-type: none">- Órgãos de controlo externo;- Órgãos de fiscalização externa;- Outras entidades públicas;- Credores / Investidores;- Os cidadãos, contribuintes, utentes e consumidores dos serviços públicos;- Sindicatos, Associações culturais, desportivas, entre outros.

Fonte: Adaptado de Carrillo, 1999

Em Portugal, o desenvolvimento da consciência social e a correspondente maior participação dos cidadãos nas decisões públicas, proporcionaram um desenvolvimento muito importante no que aos sistemas contabilísticos diz respeito, e assim o Estado tomou o primeiro impulso no desenvolvimento deste sistema, nas entidades públicas, com o surgimento do POCP (Plano Oficial de Contabilidade Pública), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro. Este diploma veio tornar a contabilidade analítica obrigatória para todas as entidades sujeitas às suas regras e por isso, denominadas de Setor Empresarial Local (SEL).

Contudo, existe a grande lacuna de não definir qualquer regra para a sua elaboração, e só com o surgimento dos planos setoriais, que apesar de começarem a ser preparados antes da entrada em vigor do POCP, acabaram por influenciar e ser influenciados por este, e publicados posteriormente, surge a obrigatoriedade deste sistema de contabilidade, com referência a algumas normas necessárias para a adequada operacionalização deste sistema.

O presente trabalho, como se baseia no sistema aplicado numa Autarquia Local, basear-se-á na análise das regras previstas no POCAL, aprovado pelo DL n.º 54 – A /99, de 22 de Fevereiro.

1.3. - O SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS PROPOSTO PELO POCAL

Os municípios portugueses têm sofrido profundas alterações ao nível das suas competências, responsabilidades, organização e funcionamento, enquanto entidades públicas dotadas de direitos e deveres.

Pode-se mesmo dizer que nunca como hoje os municípios portugueses, alcançaram uma participação tão ativa na sociedade. Muito porque às funções de proximidade que já desempenhavam foram acrescidas funções que eram do Estado e, como resultado, promoveu-se um grande alargamento das suas competências nas diversas áreas de atuação da sociedade.

Estamos perante o princípio da descentralização administrativa, definida como “a existência de diversas entidades na Administração Pública, para além do Estado-Administração, todas participando no exercício da função administrativa do Estado-Colectividade”(SOUSA; 1992: 139).

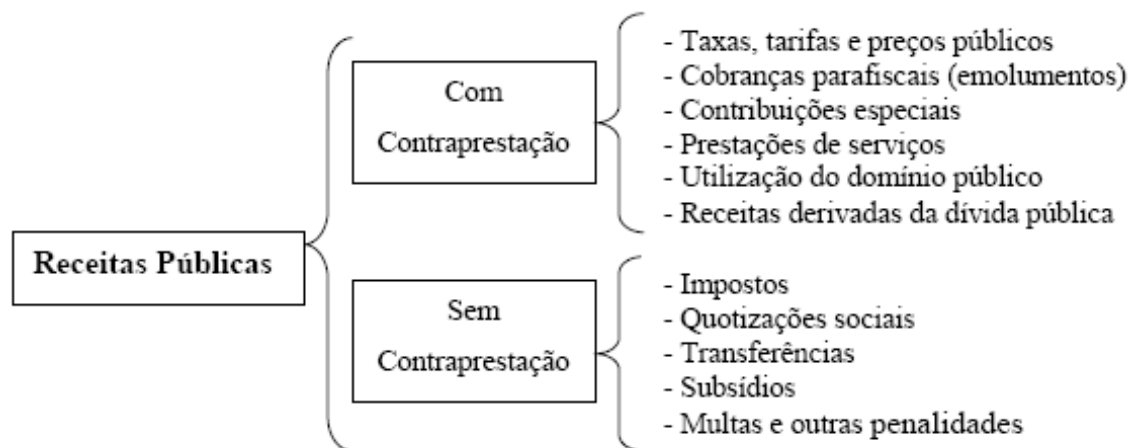
O Estado, justificando-se pelo pressuposto de que os que melhor conhecem a situação real são os que, conseqüentemente, melhor habilitados estão para prover à resolução dos problemas atuais e futuros, específicos de uma população ou parte dela, promove assim o estreitar das relações entre os órgãos da Administração Pública e os cidadãos.

Mas o alargamento das competências dos municípios subentende, necessariamente, uma maior cobrança de receitas para a prossecução de um número crescente de funções e atividades, já que o aumento da comparticipação estatal nessas competências não é proporcional ao investimento necessário efetuado pelos municípios.

Ora se os municípios dependem em grande parte das transferências de Orçamento de Estado (OE) para a persecução das suas competências, e se estas aumentam sem o

correspondente aumento da participação financeira, então e conseqüentemente, terá que ser sobre os impostos específicos das Autarquias, os quais podemos verificar na figura seguinte, que estes se socorrem como forma de se financiarem.

Figura n.º 2: Classificação das receitas públicas em função da contraprestação realizada



Fonte: Com base em Sousa (1992),

Dado isto, pode até parecer aceitável, mas não é, nem é correto ou legal, que os municípios, movidos pela liberdade regulamentar de que dispõem, tenham ampliado, nos últimos anos, valores de preços e taxas e a cobrança de outras receitas municipais como fonte de financiamento do funcionamento dos serviços, da realização de atividades e de investimentos.

Ora se “...as Autarquias Locais dispõem de alguma elasticidade de acção ao nível da fixação de taxas e licenças bem como da venda de bens e serviços correntes”(CARVALHO et al; 2007: 53),e “...a pressão económico-financeira que nos nossos dias recai sobre as entidades públicas, somada a um acréscimo de necessidades a que é indispensável dar resposta, tem contribuído, em larga medida, para uma “banalização” desta figura tributária (taxa) que assume um papel fundamental no financiamento dos municípios desde tempos quase imemoriais. Actualmente, a diminuição de receitas das autarquias locais, aliada à crescente necessidade de dar satisfação a novas exigências ambientais e urbanísticas, tem justificado um recurso sistemático, e nem sempre adequado, à criação de taxas, com o objectivo único de arrecadar receitas”(Silva, 2008: 8-9).

Quadro 2: Receitas das Autarquias Locais

Transferências	Receitas tributárias	Receitas Patrimoniais	Taxas, Tarifas e Preços	Outras Receitas
Administração Central: - FSM; - FEF; União Europeia: - FEDER (Fundo Estrutural de Desenvolvimento Económico Regional); - FSE (Fundo Social Europeu); - Fundo de Coesão Europeu; - FEOGA (Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola).	- IMI; - Imposto Único de Circulação; - IMT; - Derrama; - Participação no IRS;	- Rendimentos De bens próprios; - Alienação de bens próprios.	- Cobrança de taxas por licenças concedidas; Taxas, tarifas e Preços resultantes da prestação de serviços.	- Multas e coimas; - Cobrança de encargos de mais-valias; - Empréstimos; - Lançamento de obrigações municipais; - Heranças, legados, doações; - Participação nos lucros de sociedades e nos resultados de outras entidades em que o Município tome parte; - Outras

Fonte: Com base em Sousa Franco (2001b).

É neste sentido que a dada altura o poder legislativo teve que intervir, e face à situação de inferioridade do munícipe em relação à Administração Local aprovou, no final de 2006, o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTAL), pela Lei n.º 53-E/2006, de 28 de Dezembro e alterada pelas Leis n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro e n.º 117/2009, de 29 de Dezembro.

No entanto, já aquando da aprovação do POCAL, o legislador pondera a regulamentação dos valores que estão subjacentes às taxas, tarifas e preços cobrados pelas autarquias, nos bens e serviços colocados à disposição dos clientes/utentes dos mesmos.

No POCAL, a contabilidade de custos é um importante elemento de gestão financeira e económica, estabelecendo no ponto 2.8.3.1 a obrigatoriedade da sua implementação. “no apuramento dos custos das funções² e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens³ e serviços”⁴.

De forma a atingir estes objetivos, este diploma apresenta uma série de documentos mínimos obrigatórios para a elaboração da referida contabilidade, dando também indicação de algumas regras sobre a sua execução, nomeadamente ao nível do apuramento dos custos diretos e indiretos das funções, bens e serviços. Deste modo, verificamos que o POCAL prevê o “recurso a mecanismos adequados ao conhecimento precioso dos encargos da administração subjacentes à provisão de bens e serviços públicos que apoiem a tomada de decisão em matéria de fixação de taxas, tarifas e preços a praticar pelas autarquias locais”(Curto, 2001: 110-119). Assim, o POCAL irá permitir, através da contabilidade de custos, informar de forma clara e precisa os cidadãos a este respeito.

A contabilidade de custos é obrigatória no apuramento dos custos das funções, pelo que a classificação funcional se torna relevante no apuramento de custos das autarquias. Não obstante, apesar de várias entidades, entre as quais o FASAB (1995), a AECA (1997) e a IFAC (2000), reforçarem a necessidade de apurar os custos por unidades orgânicas, o POCAL descarta este tipo de reclassificação de custos.

No entendimento do FASAB (1995), a utilização de modelos orgânicos é vantajosa pois o seu uso facilita a imputação de custos, permitindo o melhor controlo e gestão dos mesmos.

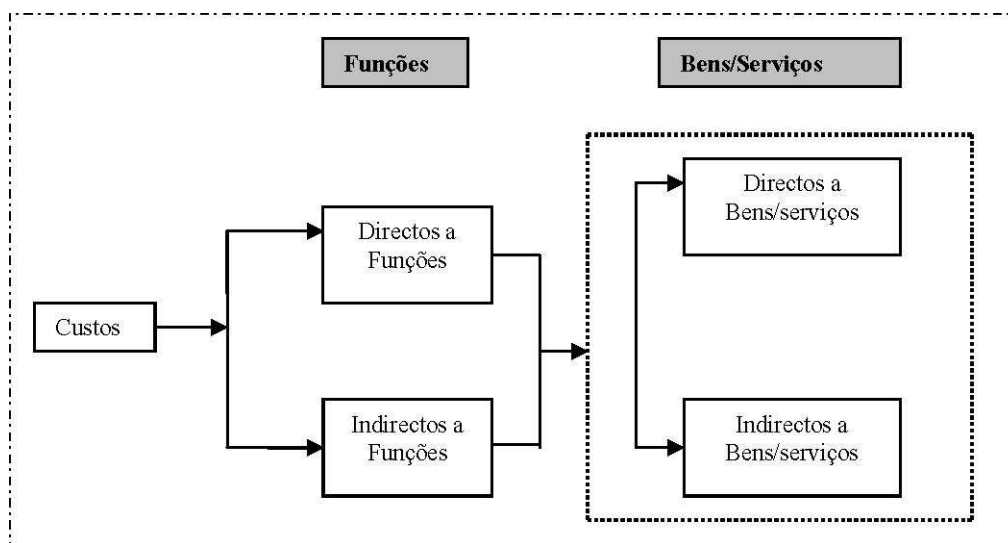
² As funções são áreas de intervenção autárquica, relativas à atividade, em todos os domínios para os quais a Autarquia dispõe de atribuições. As funções a que o POCAL se refere estão discriminadas no ponto 10.1 do POCAL

³ Conjunto de móveis e imóveis possíveis de quantificar na inventariação municipal através de construção, de aquisição ou de grande reparação.

⁴ Conjunto de atividades inerentes aos objetivos autárquicos com vista à satisfação das necessidades diretas ou indiretas dos municípios.

Por sua vez, torna-se claro a partir da leitura do plano a necessidade de reclassificar os custos por natureza em custos diretos e indiretos. Estes custos podem ser, como ilustra a Figura 3, diretos a funções e aos bens ou serviços, diretos a funções mas indiretos aos bens ou serviços, indiretos a funções e aos bens ou serviços, ou indiretos a funções e diretos a bens ou serviços.

Figura 3: Reclassificação dos custos segundo a sua relação com o objeto de custo



Fonte: Adaptado da AECA (1997).

1.4 – OS CUSTOS

1.4.1 - Reclassificação de Custos

Os custos, propriamente ditos, obedecem a vários tipos de reclassificação conforme o que é especificado no POCAL e na literatura que aborda a contabilidade de custos.

Refere o POCAL que a contabilidade de custos se destina ao apuramento dos custos das funções, bens e serviços.

Assim, a classificação funcional revela-se de extrema importância nos municípios.

O POCAL apresenta, no ponto 10.1, uma descrição das funções que competem à autarquia desempenhar, para atingir diferentes objetivos.

Esta classificação funcional das despesas permite:

- Quantificar os objetivos a atingir por uma autarquia, nos mais diversos níveis;
- Planificar a sua atividade;
- Conhecer o seu contributo para o desenvolvimento cultural e socioeconómico do concelho e do país;
- Obter informação sobre o esforço financeiro por esta desenvolvido, nas diversas áreas de intervenção e na prossecução das suas atribuições.

Sendo assim, existem quatro funções principais:

- Funções gerais;
- Funções sociais;
- Funções económicas;
- Outras funções).

Dentro destas quatro funções, o plano apresenta várias “sub-funções”⁵, tal como se pode observar no Quadro 3.

Nelas são enquadrados os bens e serviços que um Município produz.

Neste sentido, os bens e serviços em relação aos quais irão ser fixadas tarifas e preços, aparecem discriminados no capítulo 6 do orçamento das receitas correntes. De acordo com Bernardes (2002), em alguns casos existe coincidência total entre uma função elementar e um bem/serviço, como por exemplo a função 245 – Resíduos sólidos, está direta e umbilicalmente ligada aos serviços de recolha de resíduos sólidos urbanos, à limpeza e varredura de ruas, às desratizações e desinfestações levadas a cabo na via publica fora das zonas de saneamento, etc.

Normalmente as funções produzem bens e serviços, logo os bens e serviços são sub-conjuntos das funções.

É no entanto necessário ter cuidado, já que um serviço ou bem pode estar identificado com mais de uma função.

Pelo que a correta afetação dos custos de cada bem e serviço, à correta função é indispensável para aferir o custo mais aproximado da realidade.

⁵ - Desta forma, a estrutura funcional das autarquias locais apresenta-se em três níveis de detalhe ou desagregação. O primeiro nível define o objetivo geral ou a grande função da autarquia, o segundo nível define a subfunção, ou seja, os meios através dos quais se atingem os referidos objetivos gerais. O terceiro nível define a subfunção ou atividade final destinada aos utentes dos bens e serviços, este nível pode ser desagregado de acordo com as necessidades da autarquia

Quadro 3: Tipos de Funções estabelecidas pelo POCAL no seu ponto 10.1

Código	Designação das rubricas
1.	Funções gerais
1.1.0.	Serviços gerais de administração pública
1.1.1.	Administração geral
1.2.0.	Segurança e ordem públicas
1.2.1.	Proteção civil e luta contra incêndios
1.2.2.	Polícia municipal
2.	Funções sociais
2.1.0.	Educação
2.1.1.	Ensino não superior
2.1.2.	Serviços auxiliares de ensino
2.2.0.	Saúde
2.2.1.	Serviços individuais de saúde
2.3.0.	Segurança e Acção sociais
2.3.1.	Segurança social
2.3.2.	Acção social
2.4.0.	Habitação e serviços colectivos
2.4.1.	Habitação
2.4.2.	Ordenamento do território
2.4.3.	Saneamento
2.4.4.	Abastecimento de água
2.4.5.	Resíduos sólidos
2.4.6.	Proteção do meio ambiente e conservação da natureza
2.5.0.	Serviços culturais, recreativos e religiosos
2.5.1.	Cultura
2.5.2.	Desporto, recreio e lazer
2.5.3.	Outras atividades cívicas e religiosas
3.	Funções económicas
3.1.0.	Agricultura, pecuária, silvicultura, caça e pesca
3.2.0.	Indústria e energia
3.3.0.	Transportes e comunicações
3.3.1.	Transportes rodoviários
3.3.2.	Transportes aéreos

3.3.3.	Transportes fluviais
3.4.0.	Comércio e turismo
3.4.1.	Mercados e feiras
3.4.2.	Turismo
3.5.0.	Outras funções económicas
4.	Outras funções
4.1.0.	Operações da dívida autárquica
4.2.0.	Transferências entre administrações
4.3.0.	Diversas não especificadas

Fonte: Com base no POCAL.

Segundo o MAI - Ministério da Administração Interna (1983), a classificação funcional fornece informações diferentes da classificação orgânica. “Enquanto a primeira quantifica os objectivos que cada autarquia pretende atingir dentro de determinado sector cultural, social ou económico, a segunda dá informação sobre o nível de responsabilidade de cada órgão e até que ponto este desenvolveu as diversas atividades que lhe estão confiadas.”⁶.

A classificação orgânica é a que tem maior correspondência com a divisão da entidade em centros de custo. Esta classificação constitui o esqueleto do orçamento, tem por objetivo o agrupamento das despesas segundo um critério de organização e de gestão, tendo em conta os centros de responsabilidade para realização das despesas.

“Os centros de custo da contabilidade de custos devem recolher os consumos dos fatores necessários à realização da sua atividade, independentemente de as despesas terem sido contabilizadas noutra função autárquica. Os centros de custos nas autarquias, além de serem centros de responsabilidade, com objetivo, recursos e atividades bem definidas, que podem concretizar-se em serviços públicos ou produção de bens, devem, na sua escolha, atender à necessidade de informação do gestor e à possibilidade de isolar os elementos de custo” (Correia e Monteiro, 2002: 18-26).

⁶ - http://biblioteca.mai.gov.pt/files/pesq_form/pesquisa_revmai.asp

No setor público, para tratamento e gestão dos centros de custo, pode socorrer-se, com as necessárias adaptações, ao método das secções homogéneas, que mais não são do que a divisão em secções da unidade a ser analisada ou da Câmara.

A utilização de um modelo orgânico facilita a imputação de custos e contribui para o efetivo controlo de gestão.

A ausência de normas revelada pelo POCAL para este tipo de imputação torna facultativa a classificação orgânica das despesas orçamentais.

Note-se também, que em relação a esta omissão do POCAL, se torna difícil cumprir os objetivos da contabilidade de custos, o conhecimento dos custos de cada departamento ou serviço, de acordo com a divisão orgânica da instituição, o POCAL não prevendo a reclassificação orgânica, está a impedir a concretização deste objetivo.

Deveria pois o POCAL fazer referência á possibilidade de apurar os custos por unidades orgânicas. Sendo uma regra já estabelecida no n.º 2 do art.º 13.º do DL n.º 341/83 que referia que a especificação das despesas autárquicas devia reger-se, entre outros, por códigos de classificação orgânica, parece-nos que fazia todo o sentido, dada a sua importância, anteriormente reforçada, o POCAL fazer também referência a esta reclassificação de custos.

1.4.2 - Componentes dos Custos

No plano está previsto um apuramento dos custos dos materiais, mão-de-obra, máquinas e viaturas e de outros custos diretos⁷.

Na função pública, os materiais⁸, são considerados fatores tangíveis adquiridos por uma entidade contabilística a fim de serem consumidos, de forma gradual, na execução dos

⁷ - Como já verificamos anteriormente o POCAL apresenta fichas para cálculo do custo dos materiais, da mão-de-obra e das máquinas e viaturas, mas não para cálculo dos outros custos diretos.

⁸ - Quanto ao modo de participação no processo de exploração, podem existir os seguintes tipos de matérias ou materiais: Matérias-primas (são bens consumíveis, objeto de trabalho posterior de natureza industrial, incorporando-se fisicamente nos produtos finais); Matérias Subsidiárias (são bens consumíveis que possibilitam ou auxiliam a transformação das matérias-primas); Materiais Diversos (são outros bens consumíveis, que não embalagens, utilizados nos centros de custos, aprovisionamento, transformação, distribuição ou

bens ou na prestação de serviços. As matérias no POCAL são valorizadas ao custo de aquisição, sendo que se considera como custo de aquisição de um ativo “a soma do respectivo preço de compra com os gastos suportados directa e indirectamente para o colocar no seu estado actual”⁹. Os materiais consumidos são normalmente custos diretos e variáveis, dado que variam com o volume de artigos que os incorpora. Para valorização das saídas de armazém, o POCAL admite a utilização do custo médio ponderado e do custo específico.

Os custos com a mão-de-obra direta são todos os custos com os funcionários que participam diretamente na execução dos bens e na prestação de serviços. O apuramento dos custos com a mão-de-obra, num município, revela-se uma tarefa de extrema importância, tendo em conta que a maior parte dos serviços públicos municipais caracterizam-se por uma elevada intensidade na aplicação do fator trabalho.

Assim e dado o peso destes no custo final dos bens e serviços, têm que ser geridos de forma adequada.

O período de referência dos salários na contabilidade de custos é usualmente o mês, assim, é necessário analisar o montante das remunerações mensais, mais todos os encargos com elas relacionados. Os funcionários recebem geralmente 14 meses de salário em cada ano, sendo que, descontando aos 12 do calendário civil aquele que corresponde a férias, o trabalho se desenvolve, por cada pessoa, durante apenas cerca de 11 meses. Por sua vez, sabe-se que aos salários estão associados encargos de segurança social, custos com a formação profissional, seguros, entre outros. Surge, assim, o problema da escolha da taxa de imputação da mão-de-obra.

Deste modo, o custo com a mão-de-obra, em cada período, engloba o montante das remunerações processadas aos trabalhadores diretos, mais uma percentagem dos encargos sociais relacionados com estas remunerações, que normalmente são calculados através de taxas teóricas. Torna-se também necessário calcular o custo/hora da mão-de-obra, dividindo os custos totais pelo número de horas efetivas de trabalho.

administração); Embalagens de Consumo (são objetos envolventes ou recipientes das mercadorias ou produtos, não retornáveis, que são facturados ou consignados juntamente com os produtos, com os bens vendidos).

⁹ - Ponto 4.1.2 do POCAL. Estes gastos, traduzem-se nos seguintes custos: custo da factura; gastos de transporte; comissões; seguros; custo de descarga; receção; conferências e arrumação nos armazéns.

O custo com as máquinas e viaturas deve abranger todos os custos necessários ao seu funcionamento. Todos os outros custos directos que não se enquadram nas rubricas anteriores são considerados noutra categoria, de que são exemplo, as amortizações dos edifícios produtivos, pequenas ferramentas, água, eletricidade, rendas, seguros, material de escritório, entre outros.

1.4.3 - Custos Directos e Indiretos

O POCAL regulamenta o seguinte: “o custo das funções, dos bens e dos serviços corresponde aos respectivos custos directos e indirectos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiros”¹⁰.

Na contabilidade de custos os custos da Contabilidade patrimonial podem ser reclassificados de várias formas, em custos directos e indirectos¹¹, variáveis e fixos¹², reais e teóricos¹³, incorporáveis e não incorporáveis¹⁴, entre outras possíveis reclassificações.

Estas reclassificações permitem obter informação mais detalhada sobre os custos de cada função, de cada bem produzido e de cada serviço prestado.

¹⁰ - Ponto 2.8.3.2 do POCAL.

¹¹ Quanto ao modo de imputação e à relação com o volume de produção ou com o objeto, os custos podem ser directos ou indirectos. Um custo é considerado direto quando se pode controlar, de forma imediata, a relação que existe entre o consumo individualizado do factor e o objeto de custo do qual se deseja obter informação. Tendo em conta as regras do POCAL, podemos dizer que os custos directos são aqueles que são específica e diretamente suportados por uma função, bem ou serviço e, como tal, exclusivamente imputáveis a esta função, bem ou serviço. Os Custos Indirectos são aqueles que não podem ser relacionados diretamente com uma função, bem, serviço, departamento ou atividade, uma vez que não possuem uma relação de causalidade específica entre o *input* (factor de custo) e o *output*. (Adaptação de Satapocal, 2006)

¹² - Quanto ao comportamento em função das variações de atividade, os custos podem ser fixos ou variáveis. Os Custos Fixos (ou de Estrutura) permanecem constantes para certos níveis de atividade, por um período de tempo determinado. Por sua vez, os Custos Variáveis (operacionais ou de funcionamento) são aqueles que acompanham diretamente, e no mesmo sentido, as variações do volume de produção ou venda. (Adaptação de Satapocal, 2006)

¹³ - Quanto ao momento em que se realiza o cálculo, os custos podem ser reais ou teóricos. “*Designam-se por custos reais ou históricos aqueles que são calculados à posterior, isto é, depois da compra, produção ou venda dos produtos, com base em quantidades e valores efectivamente consumidos e registados na Contabilidade*”. Os Custos Teóricos ou preestabelecidos são definidos *à priori* para valorização interna de matérias, produtos e serviços prestados. Com efeito, são custos calculados previamente, antes do início das operações de produção e venda, a partir de condições de trabalho consideradas possíveis e desejáveis. (Satapocal, 2006)

¹⁴ - Quanto ao tratamento pela contabilidade Analítica os custos podem ser incorporáveis e não incorporáveis. Os Custos Incorporáveis são custos imputáveis a qualquer função, bem ou serviço, como sejam, os custos das matérias, mão-de-obra, máquinas e viaturas e outros custos de funcionamento. Os Custos não Incorporáveis são custos que, pela sua natureza ou causa, não serão afetos a qualquer função, bem ou serviço. (Adaptado de Satapocal, 2006)

Contudo, apesar de focar a necessidade de apurar os custos diretos e indiretos, o POCAL não esclarece a que nível de agregação pretende que se faça o cálculo dos custos das funções, ao nível mais elementar (2.3.1 e 2.3.2) ou também aos níveis seguintes.

Assim sendo, parece que, numa primeira fase de implementação de um sistema de contabilidade de custos, é mais aconselhável calcular os custos ao nível mais elementar, pois neste caso a maior parte dos custos são diretos a uma função. Quanto maior o grau de desagregação mais difícil se torna a imputação dos custos.

O esclarecimento deste facto teria sido importante na medida em que os custos não são, em si mesmos, diretos ou indiretos, tudo depende da sua relação, para efeitos de controlo, com o objeto de custo que se defina (função, bem ou serviço, no caso do POCAL).

Para além da problemática descrita no parágrafo anterior, outra situação que pode criar alguns problemas práticos na implementação de um sistema de contabilidade interno, nas autarquias, tem a ver com o facto, tal como se pode observar na figura seguinte, de os custos poderem ser, segundo o preconizado pelo POCAL:

- Custos diretos a funções e diretos a bens ou serviços
- Custos diretos a funções mas indiretos a bens ou serviços
- Indiretos a funções e indiretos a bens ou serviços
- Indiretos a funções e diretos a bens ou serviços

Por sua vez, a repartição dos custos indiretos também levanta muitos problemas pois a utilização de diferentes ou errados pesos e medidas vem alterar o custo do bem ou serviço em causa, como tal, estes custos deverão ser relacionados com o objeto de custo através de alguma base de repartição ou base de rateio. Torna-se, assim, necessário recorrer a métodos de imputação que permitam a associação dos mesmos aos objetos de custeio.

Desta forma, foram surgindo ao longo do tempo vários métodos que permitem apurar os custos indiretos. Os métodos clássicos de imputação dos custos aos produtos podem classificar-se em:

• **Métodos de Imputação Imediata aos Produtos, por quotas reais ou teóricas**

- **Método de base única** - Neste caso, a totalidade dos custos indiretos é imputada ao objeto de custo através de uma única base de imputação.

Torna-se, deste modo, necessário escolher qual a base que varia proporcionalmente com os gastos que se pretendem repartir, tarefa que na prática não é nada fácil (alguns custos variam com as horas de trabalho das máquinas, outros com o número de horas de trabalho ou com o número de trabalhadores, entre outras bases).

- **Método de base múltipla** - Neste método agrupam-se previamente os custos indiretos por grupos com certas afinidades, grupos de gastos, centros de custo e atividades e depois escolhe-se uma base adequada para cada um. Assim sendo, na repartição de base múltipla, os custos são repartidos em função de diferentes bases (por exemplo, os custos de energia em função das horas máquinas; os custos de segurança e limpeza em função da área; os custos de mão-de-obra indireta, em função do número de trabalhadores, etc.)

• **Métodos de Repartições Intermédias:**

• - **Por Secções Homogéneas** – Modelos Euro-continentais (Unidades de Obra);

• - **Por Departamentos** – Modelos Anglo-saxónicos (Custos de transformação);

- **Método ABC (Activity-Based Costing)** - O sistema de custos ABC fundamenta-se em 3 premissas básicas: os produtos (outputs) requerem atividades; as atividades consomem recursos; os recursos (inputs) custam dinheiro. Neste método parte-se do princípio que as diversas atividades, levadas a cabo pela organização, geram custos (consomem recursos), sendo os diversos produtos ou serviços que consomem essas atividades. O custo final das atividades irá ser repartido pelos produtos através dos cost drivers ou indutores de custos. Desta forma, o “ABC usa a palavra “atividade” em vez de “centro de custo”, e “cost driver” em vez de “base de imputação”(Fernandes, 1995).

Em relação a esta temática, o POCAL estabelece regras muito concretas.

Neste, a imputação dos custos indirectos efetua-se, segundo o ponto 2.8.3.3 do POCAL, “após o apuramento dos custos directos por função, através de coeficientes. O coeficiente de imputação dos custos indirectos de cada função corresponde à percentagem do total dos respectivos custos directos no total geral dos custos directos apurados em todas as funções. O coeficiente de imputação dos custos indirectos de cada bem ou serviço corresponde à percentagem do total dos respectivos custos directos no total dos custos directos da função em que se enquadram”.

O POCAL não esclarece se este coeficiente deve ser calculado para valores mensais ou acumulados, mas como na prática os valores vão ser repartidos mensalmente, será esse critério temporal que servirá de base aos critérios de imputação.

Da leitura do plano, verificamos que se considera que os custos indirectos devem ser repartidos em função de uma única base de repartição, neste caso, em função dos custos directos. Está subjacente a utilização do método de base única.

Correia (2000) defende esta ideia ao afirmar que o método de imputação dos gastos indirectos é o dos coeficientes calculados com base nos custos directos.

No entanto, o método de repartição de base única apresenta algumas limitações, pois só por mero acaso se encontrará uma relação de proporcionalidade aceitável entre todos os gastos gerais de fabrico e a base de imputação escolhida.

Esta arbitrariedade na hora de escolher os critérios de repartição impede a correta imputação dos custos aos objetos de custos.

Assim, considera-se que a melhor chave de repartição corresponde ao fator que melhor se correlaciona, do ponto de vista estatístico, com o objeto de custo e com o output. Sempre que se trate de objetos de custos que sejam centros, o número de horas de trabalho dos funcionários é uma base adequada, sendo certo que esta opção pode divergir de caso para caso.

O POCAL prescreve que “os custos indirectos de cada função resultam da aplicação do respectivo coeficiente de imputação ao montante total dos custos indirectos apurados. Os custos indirectos de cada bem ou serviço obtêm-se aplicando ao montante do custo indirecto da função em que o bem ou serviço se enquadra o correspondente coeficiente de imputação dos custos indirectos”¹⁵. Estão, assim, definidas claramente no plano as regras para apuramento dos custos indirectos. Para apurar o custo de cada função, bem ou serviço é necessário adicionar aos respetivos custos directos, os custos indirectos calculados de acordo com as regras apresentadas anteriormente.¹⁶

A soma dos custos directos e indirectos permite a obtenção do total de custos em análise, sendo que segundo Carvalho et al. (2002: PÁGINA) “após a repartição dos custos pelas funções, os mesmos devem ser repartidos pelos bens produzidos e pelos serviços prestados”.

1.4.4 – Outras possíveis reclassificações de custos

Apesar do POCAL não fazer qualquer menção direta relativamente à necessidade de trabalhar com custos básicos ou teóricos¹⁷, os municípios têm de utilizar dados preestabelecidos, nomeadamente no apuramento do custo hora da mão-de-obra e do custo hora das máquinas e viaturas. Desta forma, não são só as empresas privadas que sentem a necessidade de trabalhar com custos pré-determinados, também nas instituições públicas e, neste caso particular, nas autarquias, é necessário trabalhar com dados fornecidos “à priori”, até porque, nem sempre é possível utilizar custos rigorosamente reais.

De facto, dependendo do período de custos (mensal, trimestral, etc.) escolhido para o apuramento de custos na contabilidade interna, sabe-se, à partida, que existem determinados custos que são anuais, pelo que será necessário utilizar dados preestabelecidos para proceder à sua repartição pelo período de apuramento de custos em causa.

¹⁵ - Ponto 2.8.3.4 do POCAL

¹⁶ - Ponto 2.8.3.5 do POCAL

¹⁷ - A utilização deste tipo de custos implica a análise dos desvios verificados entre os custos reais e teóricos, o apuramento das causas destes desvios e a tomada das necessárias medidas corretivas.

Contudo, apesar de existirem vários tipos de custos teóricos¹⁸, para Correia (2002), os custos padrões ou standards assumem um papel preponderante como medidas do que deveriam ser os custos, em declínio de outros tipos de custos teóricos. No entanto, para este autor, o POCAL parece utilizar os custos orçamentados, um pouco à semelhança da orçamentação das despesas.

A utilização de custos standards é útil na medida em que a comparação dos custos reais com estes custos determinados “à priori” provoca uma melhoria da eficiência e ajuda os gestores públicos a formular os orçamentos, controlar custos e medir a atuação da organização.

O POCAL também descarta a reclassificação dos custos em função das variações de atividade (custos fixos e custos variáveis). De acordo a AECA (1997), esta reclassificação é muito importante para os organismos públicos na medida em que:

- Permite planear “à priori” qual a parte dos recursos orçamentados que vai ser necessária para determinado nível de atividade, valorizando antecipadamente o montante de recursos disponíveis, o que auxilia a tomada de decisões por parte dos gestores;

- Permite a elaboração de informações sobre a capacidade disponível e a utilizada dos componentes do custo, principalmente dos custos fixos em cada período.

Note-se, porém, que ao contrário do setor privado em que grande parte dos custos das organizações tendem a variar diretamente com a produção, na maioria das organizações do setor público, os custos são discricionários, sendo normalmente fixados no início do período (aquando da elaboração dos orçamentos) e frequentemente não têm nenhuma relação óbvia com o nível de atividade. Contudo, confrontando a reclassificação referida com a sugerida pelo POCAL, é necessário ter em consideração que os custos variáveis são de um modo geral diretos, sendo que os custos fixos poderão ser diretos ou indiretos.

Por sua vez, também não está esclarecido no POCAL, que todos os custos da contabilidade patrimonial devam ser imputados às funções, bens ou serviços, pelo que se

¹⁸ - Os custos teóricos podem ser: custos padrão ou *standards*; custos orçamentados; custos equivalentes aos preços que os bens e serviços têm no mercado; custos médios verificados em anos (períodos) anteriores.

pode admitir a existência de alguns custos não incorporados. Carrillo (1999^a) e Cabezas & Antón (2003) apontam como exemplo de custos não incorporados os seguintes:

- Custos que não pertencem ao período que está a ser analisado;
- Operações de natureza financeira que se referem à dotação de provisões;
- Custos relativos a atividades realizadas por outros entes públicos;
- Custos relacionados com operações extraordinárias;
- Custos não necessários; entre outros custos.

Para tornar operativo um adequado sistema de contabilidade de custos, torna-se importante efetuar uma reclassificação dos custos em incorporáveis e não incorporáveis.

1.4.5 - Sistema de Apuramento dos Custos

Sendo o objetivo final da contabilidade de custos no POCAL o apuramento do custo de cada função, de cada bem produzido e de cada serviço prestado, importa perceber qual o sistema permitido para o apuramento destes mesmos custos.

Na contabilidade analítica existem vários sistemas para o apuramento de custos, sendo os mais utilizados o Sistema de custeio total, Sistema de custeio variável, Sistema de custeio racional e Sistema de custeio direto.

- Sistema de Custeio Total

• São considerados custos do produto, todos os custos de fabricação, fixos e variáveis ou diretos e indiretos. Desta forma, no Sistema de Custeio Total, propriamente dito, todos os custos são repartidos pelas funções, bens ou serviços.

- O Sistema de Custeio Direto

• ...“é o método que consiste em não considerar qualquer repartição dos custos comuns ou indirectos pelos produtos, obras, encomendas, actividades, etc. Neste sistema, o custo dos produtos incorpora os custos variáveis e os custos fixos específicos, pelo que os produtos em curso de fabrico e em armazém não incorporam todos os custos de produção”(Caiado; 2002:19).

- **O Sistema de Custeio Variável,**

• Consideram-se custos do produto (única e exclusivamente) os custos variáveis industriais e só estes serão considerados para efeitos de valorização das Existências Finais de Produtos Acabados. Como tal, os custos fixos são, na sua totalidade, custos do período.

- **O Sistema de Custeio Racional,**

• É um método de imputação racional dos custos fixos, que tem por objetivo eliminar ou isolar os efeitos de uma variação de atividade sobre os custos, quer dos centros de custos, quer dos produtos. Para tal, este sistema de custeio, considera como custos do produto não só a totalidade dos custos variáveis, como também uma percentagem dos custos fixos. Essa percentagem será a que resulta do quociente entre a produção/atividade real e a produção/atividade normal (instalada)

O ponto 2.8.3.5 do plano refere que o custo de cada função, bem ou serviço apura-se adicionando aos respetivos custos diretos os custos indiretos, imputados através das regras previamente definidas.

Deste modo, o POCAL admite a utilização do **Sistema de Custeio Total**, apesar de não o referir de forma direta.

Este sistema de custeio considera todos os custos como custos dos produtos. À partida, exclui-se logo o sistema de custeio variável – onde apenas se procede à imputação dos custos variáveis – e o Sistema de Custeio Direto – em que apenas os custos diretos (excluindo assim os custos indiretos comuns) iriam ser repartidos pelas diferentes funções, bens ou serviços.

A utilização de métodos baseados no Sistema de Custeio Total é defendida pelo FASAB que estabelece como norma, que as entidades, sujeitas às suas normas, devem medir e informar sobre os custos totais dos outputs, para que possam ser determinados os custos operacionais totais e os custos unitários totais desses mesmos outputs.

Segundo esta entidade, ao proporcionar informação sobre o custo completo dos bens e serviços, e não só de uma parte, os analistas dispõem de uma fonte de dados completa, da qual extraem os conceitos que necessitam para as análises que irão levar a cabo.

Por esta razão, referem que o Sistema de Custeio Total é o sistema ideal no auxílio da tomada de decisão.

Carvalho, Martinez e Pradas (1999) também defendem a utilização do Sistema de Custeio Total ao referirem que “o cálculo dos custos dos produtos ou serviços finais nos Organismos Públicos pelo modelo de custos completo (“full costing”) é possivelmente o método mais aconselhável pois grande parte dos custos são indirectos aos produtos ou serviços. A utilização do sistema de custeio directo (“direct costing”) ou do sistema de custeio variável daria uma informação de significado económico irrelevante.

Por outro lado, para se utilizar o método de imputação racional seria necessário determinar o nível de actividade considerado normal”.

No entanto, surge a dúvida se o sistema de custeio, que deve ser utilizado, poderá ser o total, propriamente dito, ou o Sistema de Custeio Total Industrial ou Operacional. Tal como já foi dito anteriormente, o POCAL no ponto 2.8.3.2. estabelece que “o custo das funções, dos bens e dos serviços corresponde aos respectivos custos directos e indirectos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiros”.

Se confrontarmos este ponto com o regulamentado no ponto 4.1.3 do plano, parece-me existir aqui uma contradição. Este último ponto regulamenta que o custo de produção de um bem corresponde à “soma dos custos das matérias-primas e outros materiais directos consumidos, da mão-de-obra directa e de outros gastos gerais de fabrico necessariamente suportados para o produzir. Os custos de distribuição, de administração geral e financeiros não são incorporáveis no custo de produção” (Correia; 2002,7-26).

Analisando os pontos 2.8.3.5 e 2.8.3.2 do POCAL, já descritos anteriormente, depreende-se que o custo referido corresponde a uma absorção total de todos os factores de custo, quer sejam ou não necessariamente suportados para produzir os bens ou prestar serviços.

Contudo, os custos assim obtidos não poderão servir para avaliar bens inventariáveis, dado que só os custos industriais são capitalizáveis e, mesmo neste caso, pode acontecer que a totalidade dos custos fixos industriais (Sistema de Custeio Variável) ou apenas uma percentagem (que correspondente à capacidade não utilizada, no Sistema de Custeio Racional), possam não ser integrados em contas de ativos e levados a resultados do exercício.

Assim, Almeida (2000) & Correia (2002) entendem que só na desagregação dos custos por natureza em custos por funções se considera a sua totalidade, sendo apenas os custos da função produção afetados ou imputados aos bens e serviços (ver quadro 4). Deste modo, em nossa opinião, e seguindo a linha de raciocínio destes autores, na imputação dos custos às funções deve utilizar-se o Sistema de Custeio Total, propriamente dito, e na imputação dos custos aos bens e serviços o Sistema de Custeio Total Industrial ou Operacional.

Quadro 4: Apuramento de custos no POCAL

POCAL	
Custos das Funções, Bens e Serviços	Custos diretos + Custos indiretos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiros
Custos de produção de um Bem	Custos das matérias-primas e outros matérias diretos consumidos + custos da mão-de-obra direta + outros gastos gerais de fabrico necessariamente suportados para o produzir. Os custos de distribuição, de administração geral e financeiros não são incorporáveis no custo de Produção
Conclusão: No apuramento dos custos das funções, devem ser considerados todos os custos, sendo que apenas os custos da função são imputados aos Bens e Serviços	

Fonte: - Elaboração própria segundo o preconizado no POCAL

1.5 – MODELOS DE CONTABILIDADE DE CUSTOS

Nesta secção são analisados os modelos de apuramento de custos, com especial relevo para a distinção entre o método direto e o método indireto e para o apuramento de custos através do método das secções homogéneas.

1.5.1 - Método Direto e Indireto

O apuramento do custo dos bens e dos serviços e a correspondente valorização dos trabalhos ou obras em curso podem ser efetuados pelo **método indireto**, ou método da percentagem de acabamento, no qual o lucro ou prejuízo é reconhecido ao longo da construção, ou pelo **método direto**, ou método do contrato terminado no qual o lucro ou o prejuízo só é determinado quando o contrato ou a obra se encontrar concluída.

No método direto os custos são acumulados por ordens de fabrico, obras ou encomendas, que podem conter vários produtos. Com efeito, o objetivo não é determinar o custo de cada produto mas sim o custo de cada ordem e o seu resultado.

O método indireto é utilizado em empresas cujo processo de produção se desenrola de uma forma contínua e uniforme, onde é muito difícil identificar custos e produtos concretos, daí que o portador de custo seja o processo. Neste tipo de produção o produto passa por distintas fases, conseqüentemente, no final do período existirão na empresa unidades com distintos graus de acabamento, sendo necessária a sua homogeneização, através do recurso ao método das unidades equivalentes. O POC e o POCAL admitem a existência destes dois métodos.

Relativamente a esta matéria, o POCAL regulamenta “nas actividades de carácter plurianual, designadamente construção de estradas, barragens e pontes, os produtos e trabalhos em curso podem ser valorizados, no fim do exercício, pelo método da percentagem de acabamento ou, alternativamente, mediante a manutenção dos respectivos custos até ao acabamento”. “A percentagem de acabamento de uma obra corresponde ao

seu nível de execução global e é dada pela relação entre o total dos custos incorridos e a soma destes com os estimados para completar a sua execução¹⁹”.

Contudo, convém reforçar que o ponto 4.2.11 do POCAL é uma cópia do ponto 5.3.17 do POC das empresas privadas. Assim, segundo Carvalho, Fernandes e Teixeira (2002), este ponto “merecia um maior esclarecimento e um maior afastamento em relação à óptica empresarial. Na verdade, dos dois métodos assinalados, o POC, as normas internacionais, e sobretudo a Administração Fiscal, recomendam a utilização do método da percentagem de acabamento. No caso das entidades sujeitas ao POCAL, esse método só se justifica se houver receitas durante a produção (correlacionando assim despesas com receitas e proveitos com custos).

1.5.2 - Método das Secções Homogéneas

Conforme referido anteriormente, as autarquias deveriam efetuar um apuramento de custos por centros de responsabilidade ou por centros de custos. Desta forma, o autor defende, que também nas autarquias, para apurar o custo dos centros e das funções, pode ser utilizado o método das secções homogéneas, ou pelo menos algumas das suas regras. Neste sentido, os centros/funções auxiliares são as atividades de apoio, que funcionam como suporte dos centros principais e eventualmente de outros centros auxiliares. Os centros/funções principais são as atividades finais, que trabalham diretamente para a produção de bens e para a prestação de serviços. Os custos da direção e administração (serviços centrais mais órgãos autárquicos) devem ser considerados numa categoria autónoma.

O método das secções homogéneas processa-se através de três repartições.

- Numa primeira fase é necessário repartir todos os custos diretos e específicos pelos diferentes centros/funções, o que representa o seu consumo efetivo. Esta fase corresponde à repartição primária do método das secções homogéneas. Numa segunda etapa, mas ainda dentro da repartição primária, os gastos comuns irão ser repartidos pelos diferentes centros/funções. Nesta etapa, e devido à subjetividade existente na imputação dos custos comuns, é

¹⁹ - Pontos 4.2.11 e 4.2.12 do POCAL

necessário ter muito cuidado na escolha da base de repartição que permite repartir estes custos.

- Posteriormente, o custo dos centros/funções auxiliares irá ser repartido pelos outros centros/funções principais ou auxiliares, que beneficiaram da sua atividade. Esta etapa corresponde à repartição secundária do método das secções homogéneas. A soma dos custos diretos e comuns mais os reembolsos proporciona, no final do período, o total de custos de um centro ou função.

Por fim, imputam-se os custos totais das funções principais aos bens/serviços através das unidades de obra (repartição terciária). A unidade de obra a adotar “será a que exprime a melhor correlação entre a variação do total dos custos variáveis do centro considerado e a variação quantitativa da actividade do centro” Margerin & Ausset (adaptado por Margarida Ferreira), (1999)

No quadro 5 é possível observar algumas atividades inerentes às autarquias locais, que não esta especificamente e as correspondentes unidades de medida ou unidades de obra.

Quadro 5 : Unidades de medida (unidades de obra) das atividades locais

Atividade	Unidades de medida
Formação de pessoal	N.º de cursos realizados N.º de horas despendidas N.º de participantes
Consultas ao cidadão	N.º de consultas realizadas N.º de horas despendidas
Registo de documentos	N.º de documentos registados
Manutenção de equipamento/instalações	N.º de pedidos N.º de horas por reparação
Limpeza de instalações	Espaço físico N.º de horas de trabalho
Vigilância de instalações	Espaço físico N.º de horas de trabalho
Gestão de pessoal	N.º de trabalhadores
Reprografia	N.º de fotocópias
Cantina	N.º de refeições
Correio	N.º de cartas enviadas/recebidas
Aquisição de bens	N.º de bens adquiridos

Fonte: Elaboração própria segundo o preconizado no POCAL

1.6 – DEMONSTRAÇÃO E RESULTADOS POR FUNÇÕES E CONCEÇÃO DE SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS (CLASSE9)

A elaboração da Demonstração dos Resultados por Funções não é obrigatória para as entidades sujeitas ao POCAL que, nos termos do ponto 2.2, regulamenta o seguinte: “embora não se apresente a demonstração de resultados por funções, esta é de elaboração facultativa para as autarquias locais”²⁰.

²⁰ - Pontos 2.2 do POCAL

Tal como já foi referido, o próprio POCP não apresenta a Demonstração de Resultados por Funções, referindo que a mesma é de produção não obrigatória nos termos do POC.

O próprio POC sofreu alterações com o DL n.º 79/03, de 23 de Abril que introduziu a dispensa da adoção do Sistema de Inventário Permanente e da elaboração da Demonstração de Resultados por Funções, as entidades às quais é aplicável o POC que não ultrapassem, no período de um exercício, dois dos três limites referidos no n.º 2 do art.º262.º do Código das Sociedades Comerciais:

- a) Total do balanço: 1 500 000 €;
- b) Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3 000 000 €;
- c) N.º de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

Assim, todas as empresas que ultrapassem estes limites estão obrigadas a elaborar a Demonstração dos Resultados por Funções.

Tendo em conta que com a implementação de um sistema de contabilidade de custos no POCAL, apenas se pretende efetuar o cálculo dos custos das funções, bens ou serviços, não se exigindo, deste modo, o cálculo dos custos, proveitos e resultados por funções, bens ou serviços, torna-se compreensível, o facto deste plano não obrigar à elaboração do Mapa de Demonstração de Resultados por funções.

No entanto, se as autarquias pretenderem também apurar proveitos e resultados, é razoável admitir-se a transposição da legislação anteriormente referida, aplicável às empresas privadas, para a Administração Autárquica, o que obrigaria, a grande maioria, a elaborar este mapa contabilístico.

No que respeita à classe 9 esta não se encontra desenvolvida no plano de contabilidade das autarquias locais, nem mesmo é referido que esta classe fica livre para a contabilidade de custos. Surgem ainda outras dúvidas pois, por um lado não se indica qual o sistema de movimentação das contas, ou seja, não se sabe se a autarquia deve usar o sistema digráfico ou unigráfico e, por outro lado, não se identifica o sistema de ligação à contabilidade patrimonial.

A ligação da contabilidade patrimonial (classes 1 a 8) com a contabilidade de custos (classe 9) pode ser realizada através de sistemas monistas (caracterizados pela existência de uma só contabilidade, que abrange as operações internas e as externas) ou através de sistemas dualistas (em que as duas contabilidades são autónomas).

Dentro dos sistemas monistas podem existir dois subsistemas:

- Sistema Monista Radical ou Único Indiviso - Neste sistema não existe separação entre as duas contabilidades. A contabilidade de custos encontra-se integrada na contabilidade geral. Utilizando este sistema, as contas da classe 6 - custos e perdas e as contas da classe 7 - proveitos e ganhos encontram-se saldadas por contrapartida das contas da classe 9 (contabilidade interna). Segundo o IGAE (1994), “este sistema é objeto de críticas, no sentido que se fazem interdependentes duas contabilidades, cujo objetivo frente ao cálculo dos resultados é diferenciado”
- Sistema Monista Moderado ou Único Diviso - No Sistema Monista Diviso ou Monista Moderado a contabilidade de custos desenvolve-se de forma estatística, fora do processo contabilístico. As contas da contabilidade interna aparecem sintetizadas no razão geral, através de uma conta cumulativa que faz a ligação entre as duas contabilidades. É um sistema muito pouco utilizado.

Os sistemas dualistas também compreendem dois tipos de subsistemas:

□ Sistema Duplo Contabilístico - Neste sistema as duas contabilidades funcionam de forma separada e autónoma. Borges (2005), defendia que os dois sistemas de contabilidade funcionam pelo método digráfico ou das partidas dobradas e a ligação entre estes é efetuada através das “Contas Reflectidas” que são o reflexo das contas da contabilidade patrimonial. Estas contas asseguram a diagrafia e a concordância de valores nos dois ramos da contabilidade. Os dois subsistemas são auto balanceados

□ Sistema Duplo Misto ou Relevação Sistemática - No Sistema Duplo Misto a contabilidade de custos ou analítica processa-se através de mapas e registos e não pelo sistema digráfico ou das partidas dobradas. A ligação entre as duas contabilidades não é feita com o rigor contabilístico das partidas dobradas, mas de forma mais informal, pois a preocupação que existe é a de comparar valores aproximados. Neste sistema, só a contabilidade geral utiliza a partida dobrada, conforme defendiam Pereira e Franco (2001)

Todos os aspetos referidos levam a que na literatura existente sobre esta temática se discuta a necessidade de criação e posterior desenvolvimento de um plano de “classe 9”. Por sua vez, considerando que o POCAL em relação à contabilidade de custos, por um lado não indica a utilização da classe 9, assim como não se pronuncia em relação à utilização do método de registo digráfico ou unigráfico, e, por outro, refere uma série de mapas para registo de operações da contabilidade de custos, pode subentender-se que este plano permite a utilização, dentro dos sistemas dualistas, do sistema duplo misto.

Bernardes (2001: 126-127) refere que o facto do POCAL não mencionar expressamente a utilização da classe 9 para a contabilidade de custos leva a crer que “o cálculo de custos que determina deve funcionar fora do sistema digráfico, por mapas e quadros em perfeita autonomia em relação aos sistemas de contabilidade orçamental e patrimonial”. Segundo este autor, esta situação aparece reafirmada na definição de nove quadros (do CC-1 ao CC-9) ou mapas de contabilidade de custos. Também sugere a utilização do sistema duplo misto, apresentando no seu trabalho uma série de mapas e tabelas para processamento da contabilidade de custos, sem ser necessário trabalhar com a digrafia.

De facto, em nossa opinião, teria sido pertinente que o POCAL tivesse reservado a classe 9 para este sistema de contabilidade, à semelhança do que acontece nos outros planos setoriais.

1.7 – FICHAS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS OBRIGATÓRIAS DO POCAL

O POCAL, no ponto 2.8.3.6, estabelece uma série de documentos para a elaboração da contabilidade de custos, cujo conteúdo mínimo obrigatório consta do respetivo diploma. Esses documentos consubstanciam-se nas seguintes fichas:

- a) Materiais (CC-1);
- b) Cálculo de custo/hora de mão-de-obra (CC-2);
- c) Mão-de-obra (CC-3);
- d) Cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas (CC-4);
- e) Máquinas e Viaturas (CC-5);
- f) Apuramento de custos indiretos (CC-6);
- g) Apuramento de custos de bem ou serviço (CC-7);
- h) Apuramento de custos diretos da função (CC-8);
- i) Apuramento de custos por função (CC-9).

No ponto 12.3²¹ do plano consta a informação que cada uma destas fichas deve conter.

Devido à importância que estes mapas representam para o adequado apuramento dos custos das funções, dos bens e dos serviços e para o auxílio da fixação das tabelas de tarifas e preços, seguidamente analisam-se cada uma das fichas relativamente à informação que devem conter e à fórmula de cálculo dos custos que incorporam.

1.7.1 - Materiais (CC-1)

Para apurar o custo dos materiais, o POCAL obriga à utilização da ficha CC-1 – Materiais.

O cálculo do custo dos materiais consumidos por função, por bem ou serviço, baseia-se numa requisição interna. Assim, esta ficha será utilizada para registar a utilização de materiais que devem ser valorizados pelo custo à saída do armazém, calculado na ficha de existências²². Desta forma, a inventariação é efetuada com base em suportes documentais (fichas), individualizados por item ou bem. É uma ficha que deve ser elaborada mensalmente, se for este o período de cálculo de custos.

²¹ - do POCAL

²² - Ficha de registos de existências em armazém, que o POCAL identifica como ficha (I-11)

Normalmente as saídas são valorizadas ao custo médio, este custo deve ser atualizado por cada nova compra ou consumo e normalmente os valores registados são reais. Como tal, os valores inscritos no mapa CC-1 devem coincidir com os inscritos na conta 61 – CMVMC (Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas), da contabilidade patrimonial.

1.7.2 - Cálculo de custo/hora de mão-de-obra (CC-2)

A ficha CC-2 permite apurar o custo hora da mão-de-obra, que será necessário para apurar o custo da mão-de-obra efetuado na ficha CC-3. O facto desta ficha incluir o nome do trabalhador é bastante problemático, pois tornar-se-á muito dispendioso e trabalhoso efetuar estes cálculos trabalhador a trabalhador, seria mais vantajoso calcular os custos da Hh agregados por escalões ou tipo de funções, obtendo-se desta forma um custo médio.

Para o cálculo da taxa horária, as autarquias devem utilizar a seguinte fórmula:

$$\text{Custo Hh} = \frac{\text{Total de Custos Anuais}}{\text{Trabalho anual em Horas}}$$

Onde:

Total de Custos Anuais = Remuneração Anual Ilíquida + Subsídio de Refeição Anual + Encargos Anuais (Segurança Social, Seguros de Pessoal, entre outros);

Trabalho anual em Horas = 52 * (n – y)

Sendo: **52** - o número de semanas de trabalho ao ano; **n** - o número de horas de trabalho semanais; **y** - o número de horas de trabalho perdidas por semana.

De acordo com o estipulado no POCAL, o número de horas de trabalho perdidas por semana calcula-se tendo em conta os feriados, dias de férias e a percentagem média de faltas por atestado médico. Não obstante, entende-se que não se podem considerar só estas

faltas, uma vez que há outro tipo de faltas que também podem ocorrer durante o ano, por exemplo, faltas por casamento, por nascimento, falta por falecimento de familiar, entre outras, que se repercutem efetivamente no número de horas de trabalho perdidas.

Bernardes (2001) defende que apesar do POCAL não referir explicitamente, como se trata de uma taxa horária a utilizar ao longo de todo o ano, os valores do numerador deverão ser obtidos por estimativa, ponderadas as atualizações previstas. Assim, o número de horas de trabalho deve ser calculado no início do ano, recorrendo a custos teóricos ou pré-estabelecidos. É uma ficha que deverá ser permanentemente atualizada, quando se verificarem entradas ou saídas de trabalhadores ou alterações de outros elementos.

Em termos informáticos, deverá existir uma ligação estreita entre uma aplicação de gestão de recursos humanos (onde constam todos os dados relativos aos funcionários) e uma aplicação de contabilidade (patrimonial e de custos, se individualizadas) que utilizará tais dados para o cálculo do custo da mão-de-obra (ficha CC-3).

1.7.3 – Mão-de-obra (CC-3)

Nesta ficha irão ser registados os custos da mão-de-obra aplicada a uma determinada função, bem ou serviço. Para isso é necessário conhecer o número mensal de horas de trabalho (número de dias do mês vezes o número de horas diárias de trabalho) que cada funcionário dedicou a cada função, bem ou serviço, valorizando-as ao custo horário calculado na ficha CC-2.

Nesta conformidade, o número de horas que se considera nesta ficha deve ser real, sendo o custo hora previsional. Se considerarmos que os custos com o pessoal direto são imputados através de um custo hora teórico, não vai existir correspondência entre a conta 64 (da contabilidade patrimonial) e os custos com pessoal, imputados às funções, bens ou serviços, na contabilidade de custos. Isto significa que as autarquias vão trabalhar com dados reais e teóricos, logo, irão surgir desvios, que terão de ser tratados e analisados.

1.7.4 - Cálculo do custo/hora das máquinas e viaturas (CC-4)

Para calcular o custo hora das máquinas e viaturas utilizadas diretamente numa dada função, bem ou serviço, deve ser preenchida a ficha CC-4, que irá conter uma lista com todas as máquinas e viaturas existentes na autarquia.

Para efetuar este cálculo, considera-se que as máquinas e viaturas são utilizadas durante o mesmo número de horas de trabalho por ano. No entanto, de acordo com Bernardes (2001: 336) “(...) não se indica aqui como calcular esse número anual – tomando como referência a fórmula anterior, variará entre $(52 * n)$ e $(52 * (n - y))$ porque as máquinas/viaturas poderão trabalhar com outro operador mesmo que o seu operador habitual esteja de férias ou de doença”.

De forma similar ao cálculo dos custos da mão-de-obra, também neste caso é necessário calcular o custo/hora de cada máquina ou viatura, o que poderá ser simplificado fazendo este cálculo apenas para os diferentes tipos de máquinas/viaturas.

O custo hora das máquinas e viaturas é calculado através da seguinte fórmula:

<p>Custo Hora</p> $\text{Máq e Viat} = \frac{\text{Amortizações} + \text{Pneus} + \text{Combustível} + \text{Manutenção} + \text{Seguro} + \text{Operador}}{\text{Número de Horas Ano}}$

A obtenção da informação necessária implica a consideração das seguintes regras:

- amortizações** – calculadas de acordo com a vida útil correspondente à taxa praticada;
- pneus** – para o seu cálculo considera-se uma vida útil de 2 anos;
- combustíveis** – considera-se o consumo médio referido nas especificações técnicas do equipamento, que poderá ser alterado desde que devidamente justificado;

- manutenção** – consideram-se aqui as reparações e revisões do equipamento. Para efetuar este cálculo, aplica-se um coeficiente, devidamente justificado, indexado ao custo do combustível/hora;

- seguros** – considera-se o prémio anual do seguro do equipamento, se aplicável;

- custo do operador** – considera-se o custo/hora apurado na ficha CC-2.

Todos estes custos são relativos à utilização de uma hora logo é necessário trabalhar com valores previsionais (custos teóricos ou preestabelecidos). Tal como no cálculo dos custos da mão-de-obra, também esta ficha deve ser atualizada sempre que se verifiquem entradas ou saídas de máquinas e viaturas ou alterações do custo/hora do trabalhador ou de qualquer outro elemento interveniente no cálculo das máquinas e viaturas.

Segundo Bernardes (2001), parece incorreto que se inclua aqui o custo do operador/hora, calculado na ficha CC-2, na medida em que o cálculo do custo dos bens ou serviços, efetuado na ficha CC-7, vai utilizar os custos da mão-de-obra e das máquinas e viaturas, pelo que a inclusão no custo destas últimas, do custo do operador significa uma óbvia duplicação. Contudo, será necessário um cuidado adicional para não existir esta duplicação de custos. A ficha CC-2 serve apenas para calcular o custo/hora da mão-de-obra. Se o funcionário apenas trabalhou nas máquinas, considera-se o seu custo na ficha CC-4, não sendo operador de máquinas, mas tendo realizado tarefas para obtenção de um dado bem ou serviço, o seu custo é considerado na ficha CC-3, desta forma, na ficha CC-7 não surge essa duplicação de custos.

Em termos informáticos, deverá existir uma interligação efetiva entre uma aplicação de recursos humanos, uma aplicação de gestão de máquinas e viaturas - que se articulará com uma aplicação de inventário e cadastro do património da autarquia - e uma aplicação de contabilidade, que utilizará tais elementos para o cálculo do custo das máquinas e viaturas (ficha CC-5).

1.7.5 - Máquinas e Viaturas (CC-5)

As máquinas e viaturas representam um conjunto de bens móveis utilizados na prossecução das competências delegadas aos diferentes serviços municipais. Esta ficha permite registar o custo da utilização deste tipo de equipamentos, aplicados diretamente a uma função, bem ou serviço.

Tal como no caso dos funcionários, também aqui, para cada máquina ou viatura, no final de cada mês haverá que distribuir o respetivo tempo de trabalho mensal (número de dias do mês vezes o número de horas diárias de trabalho) pelas funções e pelos bens ou serviços a que estiveram afetas, fazendo-se depois a valorização das prestações a cada função/bem/serviço com base no custo-hora calculado na ficha CC-4.

Porém, se os custos das máquinas e viaturas resultam da multiplicação das horas reais utilizadas por um custo hora teórico, não existe, desta forma, correspondência entre as contas da contabilidade patrimonial que abrangem estes custos (conta 62, 66) e os custos com máquinas e viaturas imputados às funções, bens ou serviços. Logo, também aqui, deverá ser efetuada uma análise dos desvios apurados.

1.7.6 - Outros Custos Diretos (CC-10)

Apesar de não existir uma ficha para registo de outros custos diretos que não sejam materiais, mão-de-obra ou máquinas e viaturas, cada autarquia deveria ter o cuidado de criar esta ficha, dada a importância que estes custos têm no apuramento do custo final das funções e dos bens e serviços.

1.7.7 - Apuramento dos custos indiretos (CC-6)

Nesta ficha regista-se informação relacionada com o total de custos indiretos acumulados até ao mês anterior, realizados no mês e dos custos acumulados para o mês seguinte, que resultam da soma do acumulado até ao mês anterior com o realizado no mês. Por exclusão de partes, farão parte desta ficha todos os custos que não sejam diretos às funções, bens e serviços (materiais, mão-de-obra, máquinas e viaturas e outros custos diretos). Serão, de certa forma, considerados, todos os custos incorporáveis indiretos.

Estes valores deverão ser discriminados por código e designação, considerando-se, para este efeito, os códigos das contas da classe 6 - classificação por natureza da contabilidade patrimonial. Esta ficha pode ser elaborada mensalmente ou anualmente e os valores utilizados serão reais.

1.7.8 - Apuramento de custos do bem ou serviço (CC-7)

Através desta ficha é possível apurar o custo total de cada bem ou serviço, utilizando para o efeito valores mensais e acumulados. Para isso é necessário somar aos custos diretos dos bens ou serviços [apurados na ficha CC-1 (consumo de materiais); CC-3 (custo da mão-de-obra); CC-5 (custo das máquinas e viaturas) e outros custos diretos] os seus custos indiretos.

Contudo, se em relação aos custos diretos não existem grandes problemas, na medida em que é só transferir os respetivos custos das fichas previamente elaboradas, o mesmo não acontece em relação aos custos indiretos. Neste caso, surge a necessidade de efetuar uma série de cálculos auxiliares para facilitar a sua inclusão no custo das funções, bens ou serviços. Tratando-se de custos indiretos, é necessário calcular um coeficiente de imputação que permita fazer o respetivo tratamento.

Neste estudo, já tivemos oportunidade de aludir que o POCAL dá indicação que o sistema de apuramento de custos que deve ser utilizado é o custeio total e que os custos indiretos são imputados em função dos diretos. Desta forma, a imputação dos custos indiretos efetua-se após o apuramento dos custos diretos por funções, através de coeficientes (ponto 2.8.3.3 do POCAL). Assim, antes de repartir os custos indiretos há necessidade de elaborar a ficha CC-8 – para calcular os custos diretos das funções. O Coeficiente de Imputação (CI) dos custos indiretos de cada função corresponde à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total geral dos custos diretos apurados em todas as funções.

Custos indiretos do bem/serviço = CI * custos indiretos da respetiva função
--

Da leitura do ponto 2.8.3.4 do POCAL resulta que os custos indiretos de cada função resultam da aplicação do respetivo coeficiente de imputação ao montante total dos custos indiretos apurados, fornecido pela ficha CC-6.

$$\text{CI dos custos indiretos de cada função} = \frac{\text{custos diretos da função}}{\text{Total dos custos diretos apurados em todas as funções}}$$

Através destes cálculos é possível saber quais os custos indiretos de cada função, sendo que, com esta informação, já é possível preencher a ficha CC-9.

Não obstante, às funções estão afetos vários bens e serviços. Conhecido o custo indireto de cada função, torna-se necessário saber o custo indireto de cada bem e serviço, para acabar de preencher a ficha CC-7. De acordo com o estipulado no POCAL, o coeficiente de imputação dos custos indiretos de cada bem ou serviço correspondente à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total dos custos diretos da função em que se enquadram.

$$\text{CI dos custos indiretos de cada bem ou serviço} = \frac{\text{custos diretos do bem ou serviço}}{\text{custos diretos da função em que se enquadram}}$$

Logo, os custos indiretos de um bem ou serviço resultam da multiplicação do coeficiente de imputação, previamente apurado, pelos custos indiretos da função em que o bem ou serviço se enquadra.

$$\text{Custos indiretos de cada função} = \text{CI} * \text{Total dos custos indiretos apurados}$$

Com estes dados é possível preencher a ficha CC-7 (apuramento dos custos dos bens/serviços), na sua totalidade.

1.7.9 - Apuramento de custos diretos da função (CC-8)

Nesta ficha são apurados os custos diretos das diversas funções, discriminadas por materiais, mão-de-obra, máquinas e viaturas e outros custos diretos, informação que depois será necessária para preencher a ficha CC-9.

O apuramento destes custos “é efectuado numa base mensal, considerando o montante do acumulado até ao mês anterior, do realizado no mês e do acumulado para o mês seguinte que resulta da soma do acumulado até ao mês anterior com o realizado no mês” (Nicolau, 2004: 83).

1.7.10 - Apuramento de custos por função (CC-9)

Esta ficha serve para apurar os custos totais das diversas funções, para tal é necessário utilizar o classificador funcional, proposto pelo POCAL. Trata-se de um mapa final que terá a importância que o balanço tem para a contabilidade patrimonial.

À informação sobre os custos diretos das funções, transferida da ficha CC-8, é acrescida a informação sobre custos indiretos, proveniente da ficha CC-6. Os custos indiretos das funções são calculados através de cálculos auxiliares, já anteriormente apresentados, utilizando os coeficientes de imputação propostos pelo POCAL. Também nesta ficha temos de considerar os custos diretos e indiretos do mês e os acumulados até ao mês anterior.

Os mapas principais, são os mapas CC-9 – custo total das funções, CC-8 – custos diretos das funções e CC-7 – custo dos bens e serviços. Podemos, assim, considerar que os outros mapas são complementares, fornecem a informação necessária ao preenchimento dos ditos mapas principais. Nestes mapas principais ou finais está implícita que a imputação dos custos deve ser mensal.

Analisando o tipo de documentos propostos pelo plano, verifica-se o seguinte:

1) Os custos numa primeira fase devem ser classificados em:

a) Custos diretos

Materiais (obtendo-se o Mapa **CC-1**, que recebe informação da ficha de existências I-11);

Mão-de-obra (obtendo-se o Mapa **CC-3**, que recebe informação do Mapa **CC-2**);

Máquinas e viaturas (obtendo-se o Mapa **CC-5**, que recebe informação do Mapa **CC-4**);

Outros (não existe mapa) - referentes a outros custos que não se enquadram nos mapas **CC-1** a **CC-5** e devem ser considerados como custos diretos.

b) Custos indiretos (Mapa **CC-6**)

2) Numa segunda fase, os custos diretos devem ser repartidos pelas diferentes funções, obtendo-se o Mapa **CC-8**.

3) Numa terceira fase, devem ser efetuados cálculos auxiliares para determinar os custos indiretos que devem ser repartidos pelas diferentes funções. Adicionando a estes custos indiretos os custos diretos transferidos do mapa **CC-8**, é possível

4) Preencher o mapa **CC-9**.

5) Numa quarta fase, os custos de cada função (diretos e indiretos) deve ser repartido pelos diferentes bens produzidos ou serviços prestados, preenchendo-se o Mapa **CC-7** para cada bem/serviço (Carvalho et al., 2002).

Na figura 5 é possível visualizar os passos necessários para apurar o custo de uma função, de um bem e de um serviço.

Figura 4 - Fichas de apuramento de custos no POCAL

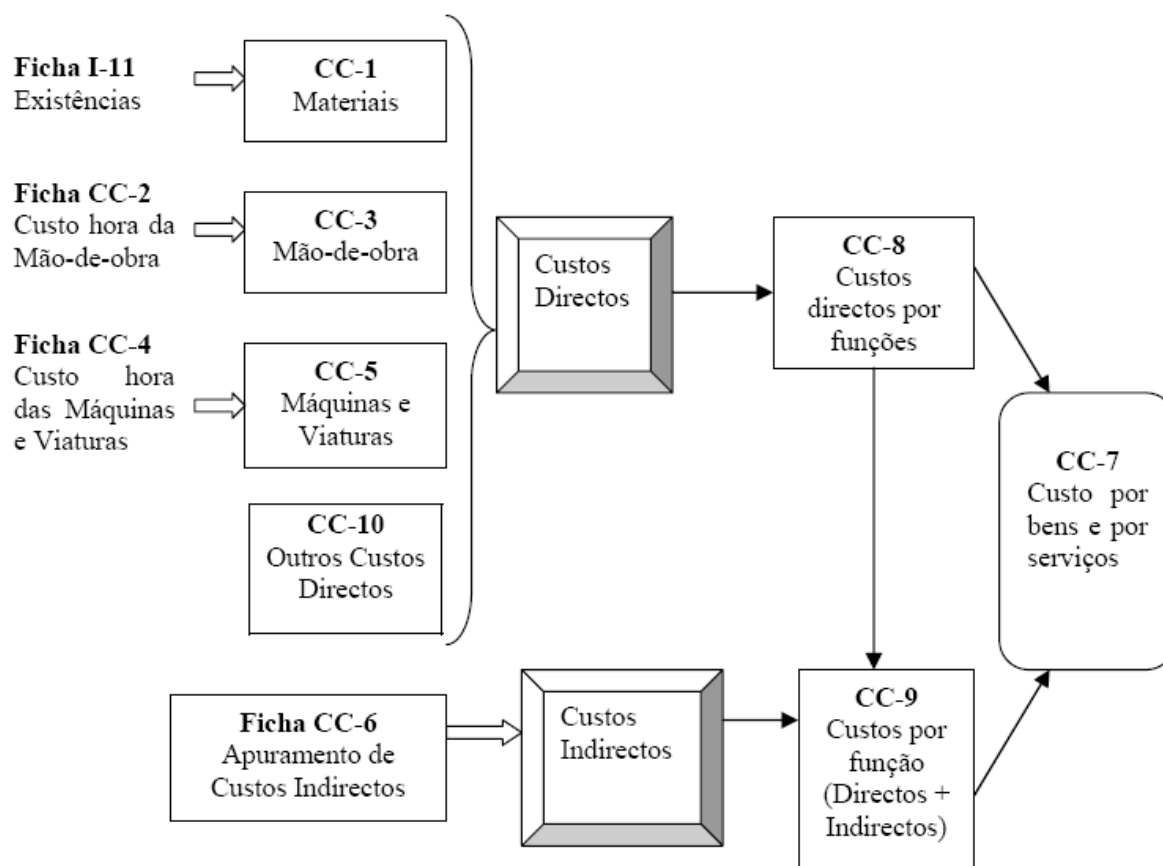


Figura 5 – Elaborado com base no POCAL

CAPÍTULO N.º2 – ENQUADRAMENTO ESPECIFICO AO NIVEL AUTARQUICO

2.1 – O SISTEMA INFORMÁTICO DA C. M. DE PORTALEGRE

Explicado que está todo o encadeamento teórico da contabilidade de custos nas autarquias, cumpre agora analisar os instrumentos de apoio à consolidação do sistema de contabilidade de custos implementado na autarquia de Portalegre.

Existem duas grandes “Software house’s”, no que diz respeito ao desenvolvimento de sistema de registo contabilístico, baseado no POCAL:

A empresa “ Medidata.net – Sistemas de Informação para Autarquias, S.A.” e “AIRC - Associação de Informática da Região Centro”.

Ambas fornecem todas as ferramentas informáticas, ao nível do software necessário para o normal desenvolvimento da atividade das autarquias.

Estas aplicações informáticas e todo o desenvolvimento do software, associado à evolução constante dos deveres de rigor, transparência e prestação de contas, revelam-se essenciais neste universo de atividades municipais, que é vasto e multidisciplinar.

Sem as aplicações informáticas, o controlo necessário sobre atividades como proteção civil, educação, proteção de crianças e jovens em risco, saneamento, ambiente, urbanismo, etc., tornar-se-ia muito mais moroso e complicado.

O município de Portalegre trabalha com aplicações informáticas desenvolvidas pela Associação Informática da Região Centro (AIRC).

Ao nível financeiro existe um vasto leque de aplicações, cada uma vocacionada para um tipo específico de serviço, mas com interligações entre si, o que permite um acompanhamento simultâneo dos assuntos que interfere com dois ou mais serviços/divisões/departamentos da autarquia.

Ao nível da contabilidade de custos, somente algumas destas aplicações são utilizadas diretamente, pelo que se impõem descrevê-las, ainda que de forma resumida, e mostrar todo o encadeamento que conduzem ao modelo de contabilidade de custos aplicado.

2.1.1 – Sistema de Contabilidade Autárquica (SCA)

A aplicação SCA engloba todos os módulos necessários aos registos da contabilidade orçamentais²³, patrimoniais²⁴ e de custos²⁵.

A contabilidade analítica pressupõem contabilidade de custos e de proveitos, onde se pode aferir não só o peso que um bem ou serviço representa, mas também saber em quanto importa o retorno desse mesmo bem ou serviço.

Como o POCAL prevê uma contabilidade de custos, não adianta referir os processos de registo ligados à receita.

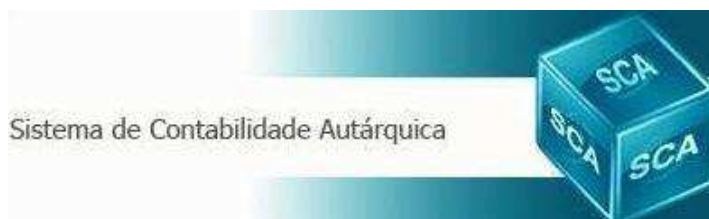
É no SCA que se registam todos os movimentos relativos aos processos de despesa, ou seja, toda a vez que é desencadeado um processo de despesa, dá origem a movimentos de registo contabilístico, que começa pela parte orçamental ao nível das dotações e cabimentações e compromissos, passa pelos registos patrimoniais de assunção da dívida, aumento do património, aumento das existências, etc., e termina com a ligação do objeto de despesa ao bem serviço, função e centro de responsabilidade correspondente.

²³ - Elaboração e execução do Orçamento, do Plano Plurianual e das Atividades mais Relevantes, Cabimentos, Compromissos e Reposições, etc.

²⁴ - Movimentos de Receita, Despesa, Ordens de Pagamento, Documentos de Prestação de contas em IVA, IRS, etc.

²⁵ - Reclassificação de custos, processamento de vencimentos, amortizações, repartição dos custos indiretos.

Figura n.º 5 – Sistema de Contabilidade Autárquica



Fonte: Imagens AIRC - SCA

2.1.2 – Obras por Administração Direta (OAD)

Esta aplicação é muito importante nas autarquias, sendo registados todos os funcionários, máquinas e viaturas do Município, com a respetiva avaliação dos custos que concorrem para a elaboração do custo hora de mão-de-obra direta e de máquinas e viaturas.

Aqui são registados também os bens criados e os serviços prestados pela autarquia e que resultam em taxas e preços cobrados pelo Município, de forma a que possam ser registados os movimentos de pessoal e viaturas utilizados em cada obra realizada pelos serviços municipais.

Figura n.º 6 – Obras Por Administração Direta



Fonte: Imagens AIRC - OAD

2.1.3 – Sistema de Gestão de Stocks (GES)

Esta aplicação serve para o registo dos materiais e mercadorias que dão entrada e saída dos diversos armazéns. Nela são registados todos os bens e serviços de forma a que as saídas de armazém possam ser todas, e sem exceção, associadas a um determinado bem, serviço, função ou centro de responsabilidade.

Interliga com o SCA, dando indicações sobre o valor da matérias-primas, etc..

Figura n.º 7 – Sistema de Gestão de Stocks



Fonte: Imagens AIRC - GES

2.1.4 – Sistema de Inventário e Cadastro Patrimonial (SIC)

Nesta aplicação são registados todos os bens que fazem parte do património da autarquia, desde os mais simples utensílios, às estradas e redes de esgotos.

Todos os bens móveis e imóveis têm que estar registados como pertencentes ao Município e identificados com o bem, serviço, função e centro de responsabilidade a que as suas amortizações, aquando da sua passagem a custo do exercício por intermédio das amortizações, vão onerar.

Figura n.º 8 – Sistema de Inventário e Cadastro Patrimonial



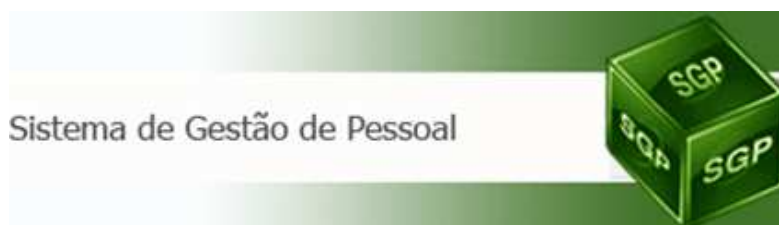
Fonte: Imagens AIRC - SIC

2.1.5 – Sistema de Gestão de Pessoal (SGP)

Neste sistema são registados todos os dados referentes a todos os colaboradores do Município, ou seja todas as pessoas que têm alguma ligação laboral com a autarquia estão aqui cadastrados e registados

Essencialmente, a aplicação ajuda na gestão de toda a documentação cadastral, remuneratória, dos direitos e do vínculo, etc.

Figura n.º 9 – Sistema de Gestão de Pessoal



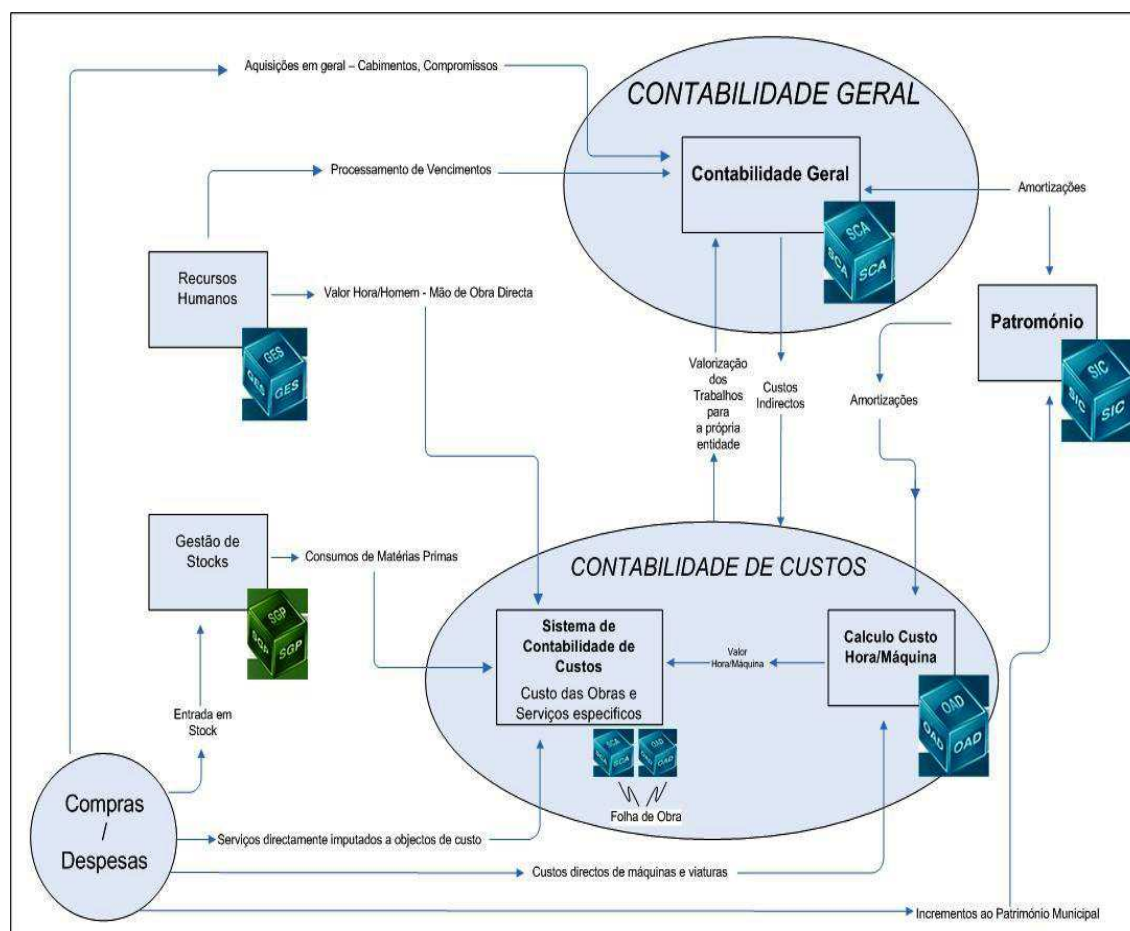
Fonte: Imagens AIRC - SGP

O sistema de CC faz parte da aplicação SCA, e veio complementar esta, com a sua especificidade.

Ou seja, quando antes o processo de despesa decorria normalmente conforme as diretrizes do POCAL, com este sistema ativo, acresce mais os movimentos de desagregação dos documentos contabilísticos de despesa em bens, serviços, máquinas, viaturas ou mão-de-obra.

Na figura seguinte tentamos de forma explícita, apresentar o modelo de interligação entre as diferentes aplicações da contabilidade de custos e de que forma concorrem para a realização do objetivo.

Figura n.º 10 – Modelo Concepcional da Contabilidade de Custos



Fonte: Elaboração própria

Mais avante no trabalho explicar-se-á de forma mais concreta toda a envolvência do modelo apresentado na figura.

2.2 – NORMA DE CONTROLO INTERNO

Um dos primeiros passos a adotar, na salvaguarda da correta assunção de um plano de contabilidade de custos, é a confirmação da legalidade com os normativos em vigor. Mais ainda neste caso que envolve especificamente critérios financeiros e de controlo estratégico, com a Norma de Controlo Interno.

Esta Norma, é a guia de orientação que os funcionários da autarquia seguem de forma a garantir um controlo efetivo dos procedimentos, para que a possibilidade de fraude, omissão e erro seja limitada ao mínimo possível.

Quanto mais eficaz é a abrangência e aplicação desta norma, menor será o risco associado à atividade da autarquia e por sua vez, mais fácil será o trabalho de auditoria interno e externo.

Ao nível da aplicação desta ao sistema de contabilidade de custos, importa referir os artigos em que são estabelecidos critérios que podem influenciar os circuitos processuais das aquisições ou dos armazéns, e a valorização dos materiais.

Assim, temos o Art.º 35.²⁶, que se passa a transcrever, e do qual constam os critérios de valorimetria das existências:

Artigo 35º - Critérios de valorimetria de existências

1 - As existências são valorizadas ao custo de aquisição ou ao custo de produção, sem prejuízo das exceções adiante consideradas.

2 - O custo de aquisição das existências deve ser determinado de acordo com as definições adoptadas para o imobilizado, conforme dispõe o n.º 4 do art.º 64º.

3 - O custo de produção obedece ao disposto no Artigo 85º e seguintes.

4 - Se o custo de aquisição ou o custo de produção for superior ao preço de mercado, será este o utilizado.

5 - Sempre que, à data do Balanço, se verifique a obsolescência, deterioração física parcial, quebra de preços, bem como outros factores análogos, deverá ser utilizado o critério referido no número anterior.

6 - Os subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos são valorizados, na falta de critério mais adequado, pelo valor realizável líquido.

7 - Entende-se como preço de mercado, o custo de reposição ou o valor realizável líquido, conforme se trate de bens adquiridos para a produção ou de bens para venda.

²⁶ - Artigo da Norma de Controlo Interno aprovada pelo Órgão Deliberativo do Município de Portalegre em 28/04/2003.

8 - Entende-se como custo de reposição de um bem, o que a entidade teria de suportar para o substituir nas mesmas condições, qualidade, quantidade e locais de aquisição e utilização.

9 - Considera-se como valor realizável líquido de um bem, o seu preço de venda esperado, deduzidos os necessários custos previsíveis de acabamento e venda.

10 - Relativamente às situações previstas nos números 4 e 5, as diferenças serão expressas pela provisão para depreciação de existências, a qual será reduzida ou anulada, quando deixarem de existir os motivos que a originaram.

11- O método de custeio das saídas de armazém a adoptar é o custo específico ou o custo médio ponderado.

12 - Nas actividades de carácter plurianual, designadamente construção de estradas, barragens e pontes, os produtos e trabalhos em curso, podem ser valorizados, no fim do exercício, pelo método da percentagem de acabamento ou, alternativamente, mediante a manutenção dos respectivos custos até ao acabamento.

13 - A percentagem de acabamento de uma obra corresponde ao seu nível de execução global, é dada pela relação entre o total dos custos incorridos e a soma deste com os estimados, para completar a sua execução.

No presente artigo, e de forma resumida, temos pois os critérios de valorização das existências, as quais devem ser valorizadas a custo de aquisição ou de produção.

O custo de aquisição é o somatório dos custos das matérias-primas, dos outros materiais directos consumidos, mão-de-obra directa, gastos gerais de fabrico e custos de administração geral, exceto os financeiros.

Por custo de produção subentendem-se os custos dos materiais, custos de mão-de-obra directa e custos das máquinas e viaturas empregues na execução das existências.

Quando custos de aquisição e de produção forem superiores ao custo de mercado será este o adotado.

O método de custeio das saídas de armazém é o custo específico ou o custo médio ponderado.

Quanto aos critérios de volumetria do imobilizado, são descritos no art.º 64²⁷, que se passa a apresentar:

Artigo 64º - Critérios de valorimetria do imobilizado

“1 – O activo imobilizado, incluindo os investimentos adicionais ou complementares, deve ser valorizado ao custo de aquisição ou ao custo de produção.

2 - Quando os respectivos elementos tiverem uma vida útil limitada, ficam sujeitos a uma amortização sistemática durante esse período, sem prejuízo das excepções expressamente consignadas.

3 – Considera-se como custo de aquisição de um activo a soma do respectivo preço de compra com os gastos suportados directa e indirectamente para o colocar no seu estado actual.

4 – Considera-se como custo de produção de um bem a soma dos custos das matérias-primas e outros materiais directos consumidos, da mão-de-obra directa e de outros gastos gerais de fabrico necessariamente suportados para o produzir, os custos de distribuição, de administração geral, sendo que, os financeiros não são incorporáveis no custo de produção.

5 – Quando se trate de activos do imobilizado obtidos a título gratuito, deverá considerar-se o valor resultante da avaliação ou o valor patrimonial, definido nos termos legais ou, caso não exista disposição aplicável, o valor resultante da avaliação segundo critérios técnicos que se adequem à natureza desses bens. Caso este critério não seja exequível, o imobilizado assume o valor zero até ser alvo de uma grande reparação, assumindo então o valor desta.

6 – No caso de inventariação inicial de activos cujo valor de aquisição ou de produção se desconheça, aplica-se o disposto no número anterior.

7 - No caso de transferências de activos entre entidades abrangidas pelo POCAL ou por este e pelo POCP ou plano sectorial, o valor a atribuir será o valor constante dos registos contabilísticos da entidade de origem, desde que, em conformidade com os critérios de

²⁷ - Artigo da Norma de Controlo Interno aprovada pelo Órgão Deliberativo do Município de Portalegre em 28/04/2003

valorimetria estabelecidos no POCAL, salvo se, existir valor diferente do fixado no diploma que autorizou a transferência ou, em alternativa, valor acordado entre as partes e sancionado pelos Órgãos e Entidades competentes.

8 – Os bens de domínio público são incluídos no activo imobilizado da Autarquia responsável pela sua administração ou controlo, sendo a sua valorização efectuada, sempre que possível, ao custo de aquisição ou produção, devendo nos casos restantes aplicar-se o disposto no número anterior.

9 – Nos casos em que os investimentos financeiros, relativamente a cada um dos seus elementos específicos, tiverem, à data do balanço, um valor inferior ao registado na contabilidade, este pode ser objecto da correspondente redução, através da conta apropriada. Por sua vez, esta não deve subsistir, logo que deixe de se verificar a situação indicada.

10 – Como regra geral, os bens de imobilizado não são susceptíveis de reavaliação, salvo se existirem normas que a autorize e que defina os respectivos critérios de valorização.

11 – Sem prejuízo do princípio geral de atribuição dos juros suportados aos resultados do exercício, quando os financiamentos se destinarem a imobilizações, os respectivos custos poderão ser imputados à compra e produção das mesmas, durante o período em que elas estiverem em curso, desde que, isso se considere mais adequado e se mostre consistente, se a construção, for por partes isoláveis. Logo que cada parte estiver completa e em condições de ser utilizada, cessará a imputação dos juros a ela inerentes.

Neste artigo determina-se, e de forma resumida, que os critérios de valorização do ativo imobilizado, incluindo os investimentos adicionais ou complementares, devem ser valorizados ao custo de aquisição ou ao custo de produção.

Considera-se como custo de aquisição de um ativo a soma do respetivo preço de compra com os gastos suportados direta e indiretamente para o colocar no seu estado atual.

Considera-se como custo de produção os já anteriormente descritos.

Em último, mas não menos importantes, os artigos 85.º, 86.º e 87.º, onde são apresentados os critérios de apuramentos dos custos das Obras por Administração Direta:

- SECÇÃO VIII - DAS OBRAS POR ADMINISTRAÇÃO DIRECTA²⁸

Artigo 85º - Disposições gerais

O apuramento dos custos das obras realizadas por recurso a sinergias internas, cujo objecto seja a construção ou grande reparação de bens destinados ao imobilizado corpóreo da Autarquia, é obrigatório nos termos da presente secção sem prejuízo das demais disposições aplicáveis.

Artigo 86º - Apuramento de custos

Por cada obra, entendida no âmbito da presente Norma como operação de construção ou grande reparação, deve ser elaborada folha de obra, em documento próprio de forma a evidenciar os respectivos custos directos:

1 - Custo de Materiais – compreende o custo com a aquisição de matérias-primas e produtos semiacabados, adquiridos e consumidos com o objectivo de serem incorporadas na referida obra.

2 - Custo de mão-de-obra – reflecte o custo do trabalho empregue exclusivamente na obra em questão.

3 - Custo das Máquinas e Viaturas - reflecte o custo da utilização das máquinas afectas ao projecto.

Artigo 87º - Folha de obra e preenchimento dos mapas de custos

A folha de obra é o documento que evidencia e reúne a totalidade dos factores que contribuem para o cálculo dos custos directos da obra:

1 - A folha de obra, elaborada em duplicado, é parcialmente preenchida pelo responsável da obra, sendo enviada, depois de visada pelo responsável do respectivo Departamento/Divisão, para a Secção de Recursos Humanos, que depois de

²⁸ - Secção e Artigos da Norma de Controlo Interno aprovada pelo Órgão Deliberativo do Município de Portalegre em 28/04/2003

preenchidos os dados referentes ao custo da hora/homem, remete para a Secção de contabilidade.

2 - Os campos de preenchimento obrigatório pelo responsável da obra são, respectivamente:

a) Serviços intervenientes;

b) Bem/Serviço/Obra;

c) Descrição;

d) Quadro da mão-de-obra, indicando a data, nome, n.º de identificação do funcionário e n.º de horas trabalhadas, incluindo horas extraordinárias;

e) Quadro de Materiais, indicando a data, a designação, o n.º de requisição interna e a quantidade requerida;

f) Quadro de máquinas/viaturas, indicando a data, designação, n.º de identificação da máquina/viatura e horas trabalhadas, no caso das viaturas.

3 - No final de cada mês, a partir da folha de obra serão elaborados dois mapas:

a) Listagem de material (CC-1), da qual constam os materiais consumidos em determinada obra, onde todos os campos são de preenchimento obrigatório;

b) Listagem de máquinas/viaturas (CC-5); por cada máquina/viatura utilizada é elaborada esta listagem, onde se enumeram as horas de trabalho diárias e acumuladas afectas a cada projecto/obra.

4 - A conclusão da listagem de máquinas/viaturas (CC-5), será efectuada com recurso aos dados fornecidos pelas oficinas, nomeadamente o mapa custo/hora/máquina e viatura (CC-4), no qual deverá identificar:

a) O ano e mês a que se referem os custos;

b) A identificação da máquina/viatura;

c) A amortização correspondente por hora;

- d) O custo associado aos pneus/hora (considerando uma vida útil de dois anos);
- e) O cálculo da despesa por hora com combustível;
- f) A manutenção correspondente por hora (mediante a aplicação de um coeficiente devidamente justificado, ao valor gasto com reparações e revisões);
- g) O custo do seguro inerente por hora;
- h) O cálculo do custo do operador por hora;

5 - A Repartição de recursos humanos deve elaborar o Mapa do cálculo do custo/hora da mão-de-obra (CC-2) onde constam os seguintes dados:

- a) O ano em curso;
- b) A identificação da função/ bem ou serviço;
- c) O nome do funcionário, a respectiva categoria e o vínculo;
- d) A remuneração mensal e anual ilíquida, bem como o subsídio de refeição anual;
- e) Os encargos com a Caixa Geral de Aposentações, Segurança Social, seguros e outros suplementos.

6 - A determinação do custo/hora provém da aplicação da seguinte fórmula:

$$\text{Custo/Hora} = \frac{\text{Total dos custos anuais}^{29}}{\text{Trabalho anual em horas}^{30}}$$

7 - Com cálculo do custo hora/homem procede-se à conclusão da folha de obra, com o preenchimento dos seguintes campos, no quadro de mão-de-obra:

²⁹ - Resulta da soma das remunerações e dos encargos com estas

³⁰ - Resulta da seguinte fórmula $52 \times (n - Y)$, em que 52 é o número de semanas do ano; n – N.º de horas de trabalho semanais; e y – N.º de horas de trabalho perdidas (Feriados, Férias, % média de faltas por atestado médico).

- a) Custo hora/homem, conforme CC-2;
- b) Subtotal;
- c) Total parcial.

8 - Com a folha de obra concluída poder-se-á preencher a listagem de mão-de-obra (CC-3).

Conforme se pode constatar, este artigo é muito importante na medida em que estabelece o circuito de apuramento dos custos das Obras por Administração Direta, logo, o seu cumprimento é fundamental na elaboração de um plano de contabilidade de custos, para que os apuramentos não sejam passíveis de se encontrar feridos de legalidade, se se encontrarem em desconformidade com o preconizado nesta Norma de Controlo Interno.

2.3 – A CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL E OS CENTROS DE RESPONSABILIDADE

No ponto 2.3.1 deste trabalho, já foi referida a importância da classificação funcional e orgânica, para o sucesso da contabilidade de custos numa autarquia. Assim de forma resumida se voltará a abordar, como introdução para a apresentação dos planos de classificações funcional e de centros de responsabilidade.

No ponto 10.1, o POCAL, refere que a contabilidade de custos se destina ao apuramento dos custos das funções, bens e serviços.

Esta classificação funcional das despesas permite, em primeiro lugar quantificar os objetivos a atingir por uma autarquia, nos mais diversos níveis, planificar a sua atividade, conhecer o seu contributo para o desenvolvimento cultural e sócio-económico do concelho e do país e ainda obter informação sobre o esforço financeiro por esta desenvolvido, nas diversas áreas de intervenção e na prossecução das suas atribuições.

Por esse motivo torna-se justificado voltar a apresentar o Quadro 3, onde é apresentada a classificação funcional.

Quadro 3: Tipos de Funções estabelecidas pelo POCAL no seu ponto 10.1

Código	Designação das rubricas
1.	Funções gerais
1.1.0.	Serviços gerais de administração pública
1.1.1.	Administração geral
1.2.0.	Segurança e ordem públicas
1.2.1.	Proteção civil e luta contra incêndios
1.2.2.	Polícia municipal
2.	Funções sociais
2.1.0.	Educação
2.1.1.	Ensino não superior
2.1.2.	Serviços auxiliares de ensino
2.2.0.	Saúde
2.2.1.	Serviços individuais de saúde
2.3.0.	Segurança e Acção sociais
2.3.1.	Segurança social
2.3.2.	Acção social
2.4.0.	Habituação e serviços colectivos
2.4.1.	Habituação
2.4.2.	Ordenamento do território
2.4.3.	Saneamento
2.4.4.	Abastecimento de água
2.4.5.	Resíduos sólidos
2.4.6.	Proteção do meio ambiente e conservação da natureza
2.5.0.	Serviços culturais, recreativos e religiosos
2.5.1.	Cultura
2.5.2.	Desporto, recreio e lazer
2.5.3.	Outras <i>atividades</i> cívicas e religiosas
3.	Funções económicas
3.1.0.	Agricultura, pecuária, silvicultura, caça e pesca
3.2.0.	Indústria e energia
3.3.0.	Transportes e comunicações
3.3.1.	Transportes rodoviários
3.3.2.	Transportes aéreos
3.3.3.	Transportes fluviais
3.4.0.	Comércio e turismo
3.4.1.	Mercados e feiras
3.4.2.	Turismo
3.5.0.	Outras funções económicas
4.	Outras funções
4.1.0.	Operações da dívida autárquica
4.2.0.	Transferências entre administrações
4.3.0.	Diversas não especificadas

Fonte: Baseado no POCAL.

Pelo estudo do Organograma que se junta como Anexo 1 a este trabalho, podemos aferir a estrutura dos serviços da autarquia de Portalegre, e foi com base nele que se calcularam os centros de responsabilidade.

Como já foi referido atrás, a classificação orgânica é como que uma divisão que faz corresponder a estrutura da entidade com a divisão da entidade em centros de custo.

Esta classificação constitui o esqueleto do orçamento, tem por objetivo o agrupamento das despesas segundo um critério de organização e de gestão, tendo em conta os centros de responsabilidade para realização das despesas.

O setor público, para tratamento e gestão dos centros de custo, pode socorrer-se, com as necessárias adaptações, ao método das secções homogéneas, que mais não são do que a divisão em secções da unidade a ser analisada neste caso da autarquia.

A utilização de um modelo orgânico facilita a imputação de custos e contribui para o efetivo controlo de gestão.

A ausência de normas revelada pelo POCAL para este tipo de imputação torna facultativa a classificação orgânica das despesas orçamentais.

Deveria pois o POCAL fazer referência á possibilidade de apurar os custos por unidades orgânicas. Sendo uma regra já estabelecida no n.º 2 do art. 13.º do DL n.º 341/83 que referia que a especificação das despesas autárquicas devia reger-se, entre outros, por códigos de classificação orgânica, parece-nos que fazia todo o sentido, dada a sua importância, anteriormente reforçada, o POCAL fazer também referência a esta reclassificação de custos.

Consideram como Centros de Responsabilidade, as unidades responsáveis pela aquisição e/ou gestão de Bens ou Serviços, e assim foi necessária uma maior desagregação da classificação funcional, já que se entendeu que esta era muito generalista e não cumpria na totalidade com o preceito de desagregação por unidades de aquisição e/ou gestão de Bens e Serviços.

Quadro 6: Classificação Orgânica do Município de Portalegre

<u>01</u>	<u>Administração Autárquica</u>
0101	Assembleia Municipal
0102	Câmara Municipal
0103	Operações Financeiras
0104	Bombeiros, Proteção Civil e Defesa da Floresta
<u>02</u>	<u>Administração Geral e Finanças</u>
<u>03</u>	<u>Urbanismo e Obras Municipais</u>
<u>04</u>	<u>Dep. Cultura, Desporto, Assuntos Sociais e Desporto</u>
0401	Departamento
0402	Cultura
0403	Desporto e Juventude
0404	Turismo
0405	Assuntos Sociais
0406	Educação
<u>05</u>	<u>Ambiente</u>
0501	Saneamento, Resíduos Sólidos Urbanos e Oficinas
0502	Zonas Verdes
0503	Mercados e Feiras
0504	Cemitérios

Fonte: Elaboração Própria.

Conforme se pode constatar, através de uma análise ainda que superficial, dos quadros anterior e seguinte, é possível detetar que o primeiro é como que o esqueleto que serviu de base à elaboração do segundo, e que por sua vez as alterações introduzidas no segundo permitem uma maior desagregação que não era possível de aferir no primeiro.

Quadro 7: Quadro com a Classificação dos Centros de Responsabilidade

<u>01</u>	<u>Assembleia Municipal</u>
0100	Assembleia Municipal
<u>02</u>	<u>Câmara Municipal</u>
0200	Câmara Municipal
<u>03</u>	<u>Gabinete de Apoio ao Presidente</u>
0300	Gabinete de Apoio ao Presidente
<u>04</u>	<u>Gabinete de Imagem e Relações Públicas</u>
0400	Gabinete de Imagem e Relações Públicas
<u>05</u>	<u>Gabinete de Apoio Jurídico</u>
0500	Gabinete de Apoio Jurídico
0501	Saneamento e Resíduos Sólidos
<u>06</u>	<u>Gabinete do Auditor Municipal</u>
0600	Gabinete do Auditor Municipal
<u>07</u>	<u>Gabinete de Proteção Civil e Defesa da Floresta</u>
0700	Gabinete de Proteção Civil e Defesa da Floresta
<u>08</u>	<u>Departamento Administrativo e Financeiro</u>
0800	Departamento Administrativo e Financeiro
0801	Divisão Financeira
0802	Divisão Administrativa
0803	Divisão de Recursos Humanos e Formação
<u>09</u>	<u>Departamento de Urbanismo e Obras Municipais</u>
0900	Departamento de Urbanismo e Obras Municipais
0901	Divisão de Planeamento e Estruturação Urbana
0902	Divisão de Estudos e Projetos
0903	Divisão de Obras Municipais
<u>10</u>	<u>Departamento dos Assuntos Sociais Cultura, Educação</u>
1000	Depart Assuntos Sociais Cultura, Educação e Turismo
1001	Divisão Assuntos Sociais, Educação, Desporto e Juventude
1002	Divisão de Cultura, Turismo e Tempos Livres
<u>11</u>	<u>Divisão de Promoção do Desenvolvimento e Moderniza</u>
1100	Divisão de Promoção do Desenvolvimento e Moderniza
<u>12</u>	<u>Divisão do Ambiente</u>
1200	Divisão do Ambiente

Fonte: Elaboração Própria.


2.4 – REGRAS PARA A CRIAÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

2.4.1 - A tabela de Centros de Custos

A estrutura a apresentar foi criada tendo em vista o englobamento e correspondente imputação de todos os tipos de custos possíveis, no âmbito das atribuições e competências a que o Município está incumbido pela Lei n.º 159/99, de 14/09.

Os códigos são criados como compostos ou como elementares, sendo os custos imputados sempre ao nível dos códigos elementares.

A tabela dos códigos de centros de custos (que no GES/OAD se designa por Bens ou Serviços) encontra-se construída nas referidas aplicações informáticas com as seguintes categorias:

 **0** – Centros de Custos – Desagregação dos centros de custos de acordo com a seguinte estrutura:

 **01** – Obras por Administração Direta, divididas em duas subcategorias:

 **011** - Obras de Grande Reparação

Para que se possa imputar todas as grandes reparações do património municipal, efetuadas por administração direta, tem que se desagregar obra a obra, para que no final do ano o se apurar o valor a ser adicionado ao Património do Município.

Como grandes reparações ou beneficiações, entende-se as que aumentam o valor ou a duração provável da utilização da máquina ou viatura. Em caso de dúvida, consideraram-se grandes reparações ou beneficiações sempre que o

respetivo custo exceda 30% do valor patrimonial líquido da viatura³¹ (Art.º 13.º do CIBE - Portaria 671/2000, de 17 de Abril);

012 - Obras de construção (novas)

Para se imputar todos os custos das construções novas que sejam efetuadas por administração direta, tem que se proceder à desagregação obra a obra, para no final do ano se apurar o valor a ser adicionado ao Património do Município;

02 – Atividades Municipais

Para imputar os custos das várias atividades que o Município promove no âmbito das suas atribuições e competências, como por exemplo, limpeza urbana, recolha de resíduos sólidos, limpeza de espaços públicos e iluminação pública, as atividades associadas à prestação de serviços pelos quais o Município recebe compensação monetária, etc.;

03 – Transferências para Entidades Terceiras

No âmbito das suas atribuições, Município efetua transferências para entidades terceiras e é este o código para a sua criação;


04 – Equipamentos Municipais (Não inclui edifícios administrativos)

É desagregado em função dos vários equipamentos municipais (escolas, bibliotecas, museus, piscinas, etc.), e inclui os equipamentos que geram receita, para imputação de todos os custos correntes do funcionamento desses equipamentos, envolvendo as pequenas manutenções e conservações e também os custos suportados com os serviços por eles prestados e com os quais o Município recebe compensação monetária;

05 – Custos de estrutura

³¹ - Conforme o Art.º 13.º do CIBE - Portaria 671/2000, de 17 de Abril;

Desagregado em três subcategorias:

 **051** - Estrutura Orgânica

Para imputação por serviço dos custos, aqueles que pela sua especificidade não poderão ser imputados diretamente aos códigos acima (por exemplo, todos os custos administrativos como a presidência, o serviço de contabilidade, aprovisionamento, recursos humanos, etc.);

 **052** – Edifícios Administrativos


Para imputação de todos os custos correntes de funcionamento dos vários edifícios administrativos do Município, incluindo as pequenas manutenções e conservações;

 **053** – Pequenas reparações de bens móveis

Para imputação de todos os custos com pequenas reparações e conservações dos bens móveis do Município;

 **9** – Despesas não englobadas na contabilidade de custos –

Categoria que contém a seguinte estrutura:

 **91** - Máquinas e viaturas

Para imputação de todos os custos de funcionamento (o consumo de combustíveis e o seguro), a manutenção e conservação (pneus, revisões, pequenas reparações, etc.) e a amortização (a fornecer pela aplicação informática do Património (SIC) no final do ano, devendo lançar-se este custo no código da respetiva máquina ou viatura), com vista ao apuramento no final do ano do custo hora/máquina a ser utilizado no ano seguinte para a imputação aos diversos centros de custos (da categoria 0 – centros de custos) das horas de utilização das máquinas e viaturas, assim como ao apuramento dos desvios do custo hora/máquina face ao ano anterior.

As grandes reparações ou beneficiações efetuadas em máquinas e viaturas (desde que não efetuadas pelas oficinas municipais) não deverão ser imputadas a este código.

Aquisição de bens de Imobilizado é registada na classe 4, pois apenas através da amortização anual esta será imputada à respetiva máquina e viatura.

Por sua vez as grandes reparações ou beneficiações efetuadas em máquinas e viaturas pelas oficinas municipais por administração direta deverão ser apuradas através da imputação de custos na categoria 011 – Obras de Grande Reparação;

2.4.2 - Regras para a criação de códigos na categoria 0 - Centros de Custos:

A criação de códigos desta categoria, pela sua especificidade, deve ficar sob a responsabilidade dos gestores do sistema (designados pela estrutura hierárquica superior, Chefe da Divisão ou Departamento), devendo ser criados códigos elementares³² ou compostos³³, obedecendo sempre à estrutura que já está definida;

A criação de um código no GES/OAD efetua-se no menu:

- Base → Bens ou Serviços.

Para se criar um código elementar dever-se-á colocar o rato na linha do código composto onde se pretende inserir o novo código e clicar em “Novo”.

Aos códigos elementares deverá atribuir-se a classificação funcional que se adequa ao tipo de custo a executar, o seu Centro de Responsabilidade, e definir se se trata de:

- Um “bem” - quando é uma obra por administração direta dos códigos 011 e 012, que depois será associada a uma obra do PPI que tiver como forma de execução a

³² - Ou seja, que não contêm mais desagregação e aos quais se imputam os custos.

³³ - No caso de estes se detalharem em outros elementares

Administração Direta, sendo que neste caso a classificação funcional a atribuir será a mesma atribuída à obra do PPI que se irá associar o código a criar;

- Um “Serviço” - para os códigos 02 a 05;
- Ou uma “Máquina ou Viatura” - para as máquinas e viaturas adicionadas aos códigos 91 – Máquinas e Viaturas;

Como campos opcionais, poderá ser indicada:

- A data de início;
- A data de previsão de fecho;
- O local da obra;
- A Freguesia;
- O cliente (no caso de se tratar de um serviço prestado para terceiros);
- O valor do orçamento e uma descrição mais pormenorizada do código;

No que diz respeito aos códigos 011 e 012, definidos com o tipo “Bem”, os códigos elementares a criar deverão ser bastante específicos em relação ao bem que está a ser alvo de uma obra, quer seja uma grande reparação (códigos 011) a um bem já existente no Património do Município, que quando terminada o seu custo possa ser adicionado ao bem que foi alvo da grande reparação, quer seja uma obra construída de raiz (códigos 012), que quando terminada seja adicionada ao Património do Município.

Por exemplo, no caso da via pública, as reparações efetuadas nas estradas e arruamentos municipais deverão ser detalhadas ao nível da rua intervencionada para que o seu custo possa ser adicionado ao valor da estrada ou rua existente no Património;

Sempre que for criado um código no OAD terá de ser também criado um código no SCA na tabela do menu:

- Contabilidade de custos → Plano de Contas/Tabelas, criando-se na tabela de Bens ou de Serviços, respetivamente, obedecendo às equivalências para os códigos definidas acima, sendo o código no SCA atribuído sequencialmente em relação ao último existente;

Se se tratar de um Bem, poder-se-á também associá-lo a uma obra do PPI, que tiver definida a sua execução, como administração direta. No caso de já estarem criados outros códigos associados à obra do PPI que se pretende associar o novo código dever-se-á colocar o rato numa linha dos códigos já criados e clicar em “Copiar”, sendo automaticamente atribuído o código sequencial e depois deve escrever-se a descrição semelhante à atribuída no OAD, escolher a mesma classificação funcional definida para ele no OAD e na obra do PPI e associar-se ao código da tabela do OAD que foi criado.

No caso de ser criado um código que ainda não está associado a nenhuma obra do PPI deverá clicar-se em “Importar Obras” e escolher a obra respetiva e clicar em “Importar”, sendo também automaticamente atribuído o código sequencial, depois deverá seleccionar a obra importada e clicar em “Detalhes” para escrever a descrição semelhante à atribuída no OAD, escolher a mesma classificação funcional definida para ele no OAD e na obra do PPI e associar-se ao código do OAD;

No caso dos serviços deverá colocar-se a mesma descrição e a mesma classificação funcional atribuída na tabela da OAD.

2.4.3 - Regras para a criação de códigos de máquinas e viaturas

Quando for adquirida uma nova máquina ou viatura, depois de esta ter sido adicionada na aplicação do património³⁴, deverá proceder-se da seguinte forma:

- Terá de ser calculado um custo hora-máquina de forma manual em ficheiro própria a criar para o efeito e nele constarão todas as máquinas e viaturas do Município.

Para isso deverá ser criada uma designação composta de:

- Marca;
- Modelo;
- Matricula (caso aplicável);
- Afetação;

³⁴ - SIC – Sistema de Inventário e Cadastro

De seguida atribui-se o código que será composto por 91+N.º Inventário atribuído pelo SIC, sendo que o número completo terá 8 dígitos.

E depois calcula-se o valor da amortização do exercício³⁵.

No **OAD** – na tabela de:

- Menu Base → **Máquinas e Viaturas** → Para criar a nova máquina ou viatura, deve-se clicar no botão “Novo” e de seguida clicar no link “Ligação SIC” para devolver a máquina ou a viatura existente no SIC (escolhendo o tipo de bem Viaturas ou Móveis, respetivamente).

Depois de fazer a ligação ao SIC (para que a amortização fique logo afeta de forma real à respetiva máquina ou viatura), deve-se;

- Atribuir o código³⁶, alterar a designação, se for o caso,
- Atribuir o custo hora retirado da coluna “Custo/ Hora” do ficheiro acima referido,
- O serviço a que a máquina ou viatura está afeta;
- E o Estado
 - Ativo – no caso de ter recolha e registo diário de horas;
 - Automático – para os casos em que se consegue atribuir uma distribuição percentual pelo(s) bem(ns) ou serviço(s) nos quais é utilizada. Nestes casos aparece na janela da tabela de máquinas e viaturas o link “Horas mensais”, onde é configurada a imputação da máquina ou viatura pelos bens ou serviços. Dever-se-á também atribuir 143 horas mensais para todas as Automáticas).

No **OAD** - criar a máquina ou viatura na **tabela de Bens ou Serviços** como elementar com o código e designação iguais aos atribuídos na tabela de máquinas e com o tipo “Máquina ou Viatura”. Dever-se-á atribuir igualmente o Centro de Responsabilidade bem como a Máquina ou Viatura OAD (escolhendo a mesma que foi criada na tabela de máquinas e viaturas do OAD);

³⁵ - (= valor de aquisição x taxa de amortização)

³⁶ - Atribuição do numero 91+N.º Inventário

No **SCA** – no menu contabilidade de custos → Plano de Contas → Tabelas, importar da OAD a máquina ou viatura para a tabela de Máquinas/Viaturas, preferencialmente com o código igual ao N.º de Inventário atribuído pelo SIC (clikando em detalhes para alterar);

No **SCA** - no menu contabilidade de custos → correspondências → bens do património → tipo de custo, deverá primeiro clicar-se em “Actualizar” e depois no tipo de ficha “Viaturas”, selecciona-se a nova máquina ou viatura e nos “Detalhes” define-se a classificação do custo das amortizações da seguinte forma:

- Tipo de custo: Custo Real de Máquina/Viatura;
- Máquina/Viatura: associa-se a nova máquina ou viatura criada no SCA;
- Centro de Responsabilidade: o definido no OAD para ela.

2.4.4 - Regras para a criação de códigos de mão-de-obra

Quando for adicionado um novo funcionário na aplicação de gestão do pessoal³⁷ deverá proceder-se da seguinte forma:

No **OAD** – no menu Base → mão-de-obra, clicar no link que diz “Importar” para escolher e devolver o funcionário novo diretamente de uma janela ligada ao SGP.

Depois de devolvido o novo funcionário, deve-se alterar o valor do campo “Y” de “3 para 2”³⁸, atribuir o serviço ao qual está afeto e definir o Estado para esse funcionário, sendo que poderá ficar Ativo – no caso de ter recolha e registo diário de horas ou Automático – para os casos em que se vai atribuir uma distribuição percentual pelo(s) bem(ns) ou serviço(s) para os quais trabalha. Nestes casos aparece na janela da tabela de mão-de-obra o link “Horas mensais”, onde é configurada a imputação da mão-de-obra pelos bens ou serviços. Dever-se-á também atribuir 143 horas mensais para todos os Automáticos.

No caso de se querer adicionar um funcionário que não esteja inserido na aplicação de Gestão de Pessoal (por exemplo, se for um estagiário ou um contratado pelo PROSA),

³⁷ - Aplicação SGP – Sistema de Gestão de Pessoal

³⁸ - A aplicação OAD assume por defeito que os funcionários perdem em média 3 horas por semana, quando o valor de 2 horas é mais aproximado da realidade.

deverá clicar-se no botão “Novo” e colocar-se a opção “Não é funcionário”. Estes “funcionários” devem estar criados como entidades no SCA, no menu tabelas → patrimonial → entidades. Desta forma, na tabela de mão-de-obra do OAD vai-se pesquisar e devolver a entidade no botão com (...) ao lado do Número. Depois de devolvido, é necessário colocar-se os custos que o Município tem mensalmente com esse funcionário, alterando-se igualmente o valor do campo Y para 2, procedendo às restantes configurações de igual forma que os funcionários SGP;

No SCA – no menu contab. custos → Plano de Contas/Tabelas, importar da OAD o novo funcionário para a tabela de mão-de-obra, atribuindo nos seus detalhes o mesmo número de funcionário do OAD;

No SCA – Apenas para os que estão definidos como funcionários na tabela OAD e que estejam inseridos na aplicação de Gestão de Pessoal, no menu contab. custos → correspondências → funcionários => tipo de custo, colocar o número do funcionário e definir como tipo de custo “mão-de-obra direta”, na data de início a data em que o funcionário foi admitido e afetar o funcionário ao centro de responsabilidade correspondente ao serviço para o qual está afeto.

2.4.5 - Regras para a parametrização de novos bens de imobilizado

Quando for adquirido um novo bem de imobilizado (se for uma máquina ou viatura este procedimento já está referenciado no ponto regras para a criação de códigos de máquinas e viaturas) e adicionado na aplicação do património (SIC – Sistema de Inventário e Cadastro) deverá proceder-se da seguinte forma:

No SCA - no menu contabilidade de custos → correspondências → bens do património → tipo de custo deverá primeiro clicar-se em “Actualizar” e depois no tipo de ficha correspondente deverá associar-se o bem que se adicionou (colocando o nº de inventário do novo bem no campo que aparece no cabeçalho da janela e carregando em “Enter” para ir logo para o bem escolhido.

Para ver somente os bens que estão sem correspondência, pode-se filtrar apenas os “Bens por corresponder” e então associá-lo ao centro de custo correspondente e ao local

onde foi afeto o bem, se se tratar de um bem móvel ou de um imóvel para o qual esteja definido um centro de custo;

Caso não exista um centro de custo específico para aquele local ou edifício (e não o queiram criar), deverá colocar-se com o tipo de custo “Indireto a Bens ou Serviços” e associar-se à Função mais adequada. Por exemplo, no caso das infra-estruturas da rede viária (estradas, caminhos, arruamentos, etc.) deverá associar-se à Função 331 – Transportes rodoviários.

2.4.6 - Tarefas a executar diariamente na contabilidade de custos

A contabilidade de custos é como que uma delicada peça de engrenagem, e necessita que diariamente sejam executadas as seguintes tarefas pelo setor responsável pela contabilidade de custos:

Todos os documentos de entidades credoras que tenham sido lançados às contas da classe 6 terão de ser imputados a um centro de custo.

Para isso, no momento do lançamento o funcionário que o faz deve também escolher o centro de custo mais adequado à afetação desse documento.

Se essa definição não se realizar no momento do registo contabilístico, o respetivo lançamento aparecerá por reconciliar no menu da contabilidade de Custos consoante a conta onde foram lançados:

Os que forem lançados a contas da 62³⁹, 63⁴⁰, 647⁴¹ e 648⁴², 65⁴³, 67⁴⁴, 68⁴⁵ e 69⁴⁶ aparecem no menu: contabilidade de custos → Outros custos, sendo que deverão ser

³⁹ - Com exceção das contas que contêm na sua designação “Máquinas e Viaturas”, “Pneus”, “Manutenção”, 62 - “Fornecimentos e serviços externos”

⁴⁰ - 63 - Transferências e subsídios correntes concedidos e prestações sociais.

⁴¹ - 647 - Encargos sociais voluntários

⁴² - 648 - Outros custos com o pessoal

⁴³ - 65 - Outros custos e perdas operacionais

⁴⁴ - 67 - Provisões do exercício

⁴⁵ - 68 - Custos e perdas financeiros

⁴⁶ - 69 - Custos e perdas extraordinários

imputados aos mesmos centros de custos a que foram imputadas as respetivas requisições externas. No caso de a conta onde se lançou o documento não permitir imputar ao mesmo centro de custo. Por exemplo, pelo facto de a conta apenas permitir considerar o custo como não incorporável, como é o caso das contas 65, 67, 68 e 69 (à exceção da 691⁴⁷ e da 693⁴⁸) deverá lançar-se com a opção que for permitida;




Os que forem lançados nas contas 62 que contenham na sua designação “Máq. Viaturas”, “Pneus”, “Manutenção” aparecem no menu: contabilidade de custos → custos de máquinas e viaturas → custos reais → custos de fornecimentos e serviços externos, devendo ser imputados às máquinas e viaturas respetivas;

Os que forem lançados nas contas 64 (com exceção das contas 647 e 648) aparecem no contabilidade menu de custos → custos de mão-de-obra → custos reais → provenientes de documentos credores, devendo ser imputados ao funcionário respetivo.

Para os documentos referentes à CGA (Caixa Geral de Aposentações) e à SS (Segurança Social), a aplicação permite fazer a distribuição automática pelos respetivos funcionários, ao clicar no botão “Enc. Próp. Ent.” e escolher o tipo de custo.

2.4.7 - Tarefas a executar mensalmente na contabilidade de custos

Mensalmente são necessárias efetuar as seguintes tarefas na contabilidade de custos:

-  Reconciliação automática das entradas de armazém;
-  Devoluções ao fornecedor;
-  Regularizações de existências

No menu Mov. Diária → Despesa → Reconciliação Armazéns/Patrimonial, devendo-se escolher o mês pretendido, selecionar o(s) movimentos do mês pretendido(s) e carregar em “Reconciliar/Detalhes”.

Para efetuar esta reconciliação deverá garantir-se que os lançamentos das faturas das requisições de materiais de stocks têm o mesmo valor das entradas de armazém.

⁴⁷ - 691 - Transferências de capital concedidas

⁴⁸ - 693 - Perdas em existências

Em especial as entradas em armazém devem estar reconciliadas no final do mês, para que os valores contabilísticos das existências correspondam às existências que se encontram efetivamente em armazém.

No caso das regularizações de existências, deverá, após efetuar-se a reconciliação, aceder-se ao menu Mov. Diária → Outros Lançamentos escolher o Diário de Armazéns e nos dias em que houve regularizações de existências acrescentar dois movimentos:

- Um na conta 38x igual à conta utilizada no próprio lançamento mas com o sinal contrário (a débito ou a crédito);

- Outro na conta **693** (a débito) ou **793** (a crédito) respetiva, com sinal contrário ao da conta **38x**, consoante se trate de uma quebra ou de uma sobra, respetivamente, com o valor igual ao do lançamento já gravado. O intuito deste lançamento é saldar a conta 38, uma vez que esta conta não pode ter saldo no final do exercício;

Reconciliação automática das saídas de armazém e devoluções ao armazém (menu contab. custos → custos diretos de materiais), devendo-se escolher o mês pretendido, seleccionar todos os movimentos do mês e carregar em “Reconciliar/Detalhes”. Para efetuar esta reconciliação deverá garantir-se que os armazéns já efetuaram todos os movimentos referentes ao mês que se está a reconciliar, ou seja, o gestor do GES deve ter já efetuado o cálculo das existências mensais, no menu Movimentos do GES;


Processamento de vencimentos na contabilidade de custos (menu contabilidade de custos → custos de mão-de-obra → custos reais → processamento dos vencimentos, devendo-se escolher o mês pretendido e carregar em processar. No caso de não ser possível efetuar o processamento por algum dos funcionários não ter parametrizado o tipo de custos dever-se-á verificar se o funcionário foi adicionado de novo e então proceder de acordo com o ponto **2.4.4 – Regras para a criação de códigos de mão-de-obra**, da página n.º 89 deste estudo;


Reconciliação automática das imputações das horas de máquinas e viaturas (menu contabilidade de custos → custos de máquinas e viaturas → custos previsionais (Ficha de Obra)), devendo-se escolher o mês pretendido, seleccionar todos os movimentos do mês e


carregar em “Reconciliar/Detalhes”. Para efetuar esta reconciliação deverá garantir-se que já foram lançadas todas as horas úteis do mês para todas as máquinas e viaturas.


Para isso, deverá na aplicação OAD aceder-se à listagem “Mão-de-obra mensal prevista” no menu Movimentos → Listagens, para máquinas e no mês pretendido colocar no campo “Horas mensais” as horas úteis desse mês e na consulta emitida verificar se todas as máquinas e viaturas têm a coluna “Horas em falta” em branco;

Reconciliação automática das imputações de horas de mão-de-obra (menu contabilidade. custos → custos de mão-de-obra → custos previsionais (Ficha de Obra)), devendo-se escolher o mês pretendido, selecionar todos os movimentos do mês e carregar em “Reconciliar/Detalhes”. Para efetuar esta reconciliação deverá garantir-se anteriormente a realização dos seguintes passos:

 Que todas as horas úteis do mês em causa já foram lançadas para todos os funcionários que estão definidos como Ativos. Para isso, deverá na aplicação OAD aceder-se à listagem “Mão-de-obra mensal prevista” no menu Movimentos → Listagens, para mão-de-obra, no mês pretendido colocar no campo “Horas mensais” as horas úteis desse mês e na consulta emitida para os funcionários que se encontram no estado de Ativo, verificar se todos os funcionários têm a coluna “Horas em falta” em branco;

 Dever-se-á também ter em consideração que todas as horas extraordinárias desse mês estão registadas (para todos os funcionários);

 O processamento Automático mensal do OAD deve ter sido já efetuado.

 Antes de processar o movimento automático mensal, deve-se inativar os funcionários que deixaram de exercer as suas funções no Município

O processamento automático mensal do OAD é efetuado para a mão-de-obra definida como Automática e para as máquinas e viaturas definidas como Automáticas, em simultâneo, logo, devem também inativar-se as máquinas ou viaturas que foram abatidas ao património nesse mês.

Este movimento é efetuado no OAD, no Menu Movimentos → Mão-de-obra e máquinas → Automático mensal. Deve-se escolher o mês (por norma aparece já definido) e clicar em “Processar”. Depois de processado o automático mensal, deve-se “Abrir o mês seguinte”.

Processamento das amortizações do exercício na contabilidade de custos (menu contabilidade de custos → custos de amortizações → processamento mensal das amortizações, devendo-se escolher o mês pretendido e carregar em processar. No caso de não ser possível efetuar o processamento por algum dos bens não estar parametrizado com o centro de custos dever-se-á verificar se o bem foi adicionado de novo e então proceder de acordo com o ponto 2.4.3 - **“Regras para a criação de códigos de máquinas e viaturas”** ou o ponto 2.4.5 - **“Regras para a parametrização de novos bens de imobilizado”**;

No final de todos os processamentos anteriores, e depois de garantir que os menus contabilidade custos → outros custos, contabilidade. custos → custos de máquinas e viaturas → custos reais → custos de fornecimentos e serviços externos e contabilidade custos → custos de mão-de-obra → custos reais → provenientes de documentos credores já não têm valores por imputar para o mês pretendido, deverá aceder-se ao menu contabilidade custos → repartição de custos indiretos → processamento da repartição.

Para se efetuar esta repartição mais nenhum utilizador poderá estar a trabalhar no SCA.

Depois de efetuado este processamento, o mês em questão fica encerrado e não poderá efetuar-se mais movimentos nesse mês.

CAPÍTULO N.º3 – ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

3.1 - INTRODUÇÃO

Dado o tipo de trabalho a desenvolver, o enquadramento organizacional e a sua envolvente ambiental, foi adotado o estudo de caso como o modelo metodológico para a prossecução dos objetivos propostos.

O estudo de caso é um modelo de pesquisa que cada vez mais frequentemente tem vindo a ser utilizado no campo das Ciências Sociais e Económicas, por permitir a descrição e o aprofundamento sobre uma dada realidade social. O professor António Carlos Gil define-o como o "estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, permitindo seu amplo e detalhado conhecimento" (GIL, 2004, p. 54).

É uma pesquisa que possibilita um estudo verticalizado de um ou poucos casos, sendo que o ou os casos são em si o nosso objeto de observação, podendo por isso ser uma pessoa, uma empresa, uma instituição ou outro fenómeno delimitado no tempo (quando ocorre?) e no espaço (onde acontece?).

Aplica-se com maior frequência quando o autor tem interesse em observar o fenómeno no campo social e não em discuti-lo de uma forma meramente teórica.

Claro que a teoria terá o seu próprio espaço na área do levantamento dos dados empíricos (recolhidos no campo, observáveis na realidade) e na interpretação dos mesmos, mas cujo enfoque principal é construção da pesquisa com base numa realidade delimitada.

3.2 – O ESTUDO DE CASO

O estudo de caso consubstancia-se num método da abordagem investigativa em ciências sociais, simples ou aplicadas.

Trata da utilização de um ou mais métodos qualitativos de recolha de informação e que se afasta da chamada linha rígida de investigação. Caracteriza-se por descrever um acontecimento ou caso de uma forma mais distanciada, ou seja mais longitudinal e mais flexível.

Na generalidade consiste no estudo mais aprofundado de uma dada unidade individual, que pode ser uma pessoa, um grupo, uma instituição, um evento, etc.

Segundo Yin (2001), estes tipos de casos de estudo, podem ser exploratórios, ou explanatórios e descritivos, cada um deles podendo ser estudos de casos simples ou múltiplos. Já para Ryan, et al. (2002) elas têm mais formatos e podem ser; descritivos, ilustrativos, experimentais, exploratório e explanatório ou explicativo.

Como indicado acima, os estudos de caso consubstanciam-se num método de pesquisa que pode ser usado numa variedade de maneiras por pesquisadores de contabilidade.

Passa-se a apresentar alguns dos diferentes tipos de estudos de caso da contabilidade:

Estudo de caso descritivo – De acordo com Ryan, et al. (2002) estes são estudos de caso que descrevem sistemas de contabilidade, técnicas e procedimentos utilizados na prática. Por exemplo, uma série de empresas podem ser selecionadas como casos para descrever as suas práticas contabilísticas diferentes ou semelhantes a práticas usadas em empresas diferentes. O objetivo da pesquisa desses estudos é fornecer uma descrição da prática. Tais estudos podem ser úteis para explorar o emprego de técnicas tradicionais de contabilidade na comparabilidade com práticas mais modernas. São muitas vezes apoiados por grupos profissionais de contabilidade, porque o seu resultado tende a oferecer a possibilidade de determinar a melhor prática, e por vezes dar o conhecimento necessário para a conceção da prática mais adequada, que pode não ser a mais comum, e também de avaliar a implementação de práticas utilizadas em empresas de sucesso. Resumindo, são estudos de caso úteis na prestação de informações relativas à natureza e forma de

práticas contabilísticas atuais; no entanto, são também de alguma forma superficiais, na medida em que não possibilitam a aplicação da envolvente ambiental em que a empresa de sucesso está inserida. Para Yin (2001), o estudo de caso descritivo inicia-se com a descrição de uma teoria que deve dar sustentação ao caso em estudo.

Estudo de caso ilustrativos – Para Ryan et al. (2002), basicamente são estudos de caso que tentam ilustrar também novas práticas e possivelmente inovadoras, desenvolvidos por empresas particulares. Kaplan e Duchon, (1994) argumentam que os investigadores na área da contabilidade têm muito a aprender com o estudo das práticas de empresas inovadoras. Tais estudos de caso fornecem uma ilustração do que foi alcançado na prática. No entanto, há uma suposição implícita de que as práticas dessas empresas inovadoras são, em certo sentido, superior às práticas de outras empresas. O estudo de caso em si não pode apresentar uma justificação para essa suposição.

Estudos de caso experimentais – Investigadores na área da contabilidade têm frequentemente desenvolvido, procedimentos baseados em novas práticas e técnicas que se destinam a ser úteis para os profissionais de contabilidade. Para Ryan et al. (2002) estes procedimentos e técnicas são desenvolvidos a partir de perspetivas teóricas existentes, usando o raciocínio normativo. Destinam-se a indicar o que deve ser feito na prática. No entanto, às vezes é muito difícil implementar as recomendações dos investigadores. Um estudo de caso experimental poderia ser usado para examinar as dificuldades envolvidas na implementação das novas propostas e avaliação dos benefícios que podem daí ser retirados.

Estudos de caso exploratórios - Estes estudos podem ser usados para explorar as razões para práticas contabilísticas específicas. Segundo Ryan et al. (2002), permitem que o investigador possa gerar hipóteses sobre razões práticas e específicas. Estas hipóteses podem ser testadas posteriormente em maiores escalas de estudos. Como tal, o estudo de caso representa uma investigação preliminar, que se destina a gerar ideias e hipóteses para testes empíricos rigorosos em fase

posterior. O objetivo da pesquisa subsequente é produzir generalizações sobre as práticas contabilísticas. O estudo de caso exploratório é um primeiro passo nessa investigação. Já para Yin (2001), o estudo de caso exploratório é realizado com base em pesquisa *in loco* e reflete-se na recolha de dados antes da formulação das questões de pesquisa e das hipóteses. Constitui, portanto, como que um prelúdio a alguma pesquisa social e é utilizado geralmente em projetos-piloto.

Estudo de caso explicativo ou explanatório - Segundo Yin (2001), o estudo de caso explanatório é realizado em busca do estabelecimento de relações causais. Já segundo Ryan et al. (2002), estes estudos tentam explicar as razões para as práticas contabilísticas observadas. O foco da pesquisa é o caso específico. A teoria é usada como forma de compreender e explicar o específico, em vez de para produzir generalizações. A teoria é útil se permitir que o pesquisador forneça explicações convincentes das práticas observadas. Se as teorias não fornecem tais explicações, será necessário modificar a teoria existente e desenvolver nova teoria, que possa ser utilizada em outros estudos de caso. O objetivo da pesquisa é gerar teorias que fornecem boas explicações do caso.

Uma distinção básica é entre estudo de caso único e múltiplo. Isso significa que existe a necessidade de decidir, antes de recolher os dados, se será utilizado um estudo de caso único ou de casos múltiplos, ao formular as questões da pesquisa. Para Yin (2001), o estudo de caso único é um projeto apropriado em várias circunstâncias e deve ser utilizado quando ele em si representa um caso decisivo, ao testar uma teoria bem formulada, e ocorre quando não há outros casos disponíveis para replicação.

O estudo de caso múltiplo tem como objetivo principal a replicação mais que a lógica da amostragem. Segundo Yin (2001), a generalização dos resultados, tanto para o caso simples quanto para os casos múltiplos, é feita a partir da teoria e não da população.

Resumindo, ambos autores defendem existir diferenças entre os modelos de estudo de caso, apenas diferenciam no grau de pormenor.

Yin (2001) engloba em dois modelos os cinco modelos apresentados por Ryan et al. (2002). Assim, o modelo exploratório de Yin engloba os modelos exploratório ou

explicativo e experimental de Ryan et al.. O modelo descritivo ou explanatório de Yin engloba os modelos explanatório, descritivo e ilustrativo de Ryan et al..

3.3 – ETAPAS DO ESTUDO DE CASO

O design (delineamento) do estudo de caso pressupõe a realização de algumas etapas. Como esclarece Gil (2004:137-142), dá-se o início ao planeamento do estudo de caso pela formulação do problema. A pesquisa procurará responder a uma questão sobre um determinado fenómeno. Assim, a escolha do caso para análise deve ter como motivação a resposta a uma questão através da observação ativa e prática, embora se possa supor erroneamente que a simples escolha de uma situação já se traduza na formulação do objeto.

Após a formulação do problema, o pesquisador deve passar à definição da unidade de caso. Aqui, procede-se à decisão dos critérios para seleção dos casos de estudo. Deverão ser definidos o número de casos (um ou se o estudo vai abordar múltiplos casos), bem como a delimitação de quando e onde se realizará a observação.

As tomadas iniciais de decisão resultarão na elaboração de um protocolo. O protocolo é como que um documento onde são identificados os itens selecionados para o estudo de caso como a problemática do objeto, as variáveis a serem pesquisadas e sobretudo os instrumentos para recolha dos dados. Elabora-se aqui um instrumento indicando como os dados serão obtidos no campo, através de instrumentos específicos de recolha (observação direta, entrevistas, questionários). Assim o protocolo concorre para uma maior exatidão e confiabilidade nos dados.

Passada a fase de planeamento, o investigador inicia a recolha dos dados, valendo-se dos referidos instrumentos de pesquisa. Após a sua recolha, o investigador deve proceder à avaliação e análise dos dados.

Terminada esta sistematização e reflexão sobre os dados (que dará origem a que o investigador possa chegar a uma resposta sobre a questão formulada no início), prepara-se o relatório. Do relatório deve constar uma apresentação da temática em estudo, a metodologia aplicada na elaboração, o referencial teórico que guiou o investigador na recolha e análise dos dados obtidos, bem como os resultados da investigação.

Como em todas as pesquisas, o estudo de caso necessita acima de tudo de um planeamento coerente e prático, de forma a que a transição entre as etapas da investigação possa ser fluida, bem como clareza nas opções teóricas que irão nortear a seleção dos dados empíricos e sua interpretação. A pesquisa no campo não pode estar desvinculada da teoria.

3.4 – O CASO EM ANÁLISE

Ao nível metodológico este trabalho de projeto, poder-se-á classificar como resultado uma pesquisa de estudo caso descritivo ou ilustrativo, de género conclusivo. Trata-se de um estudo de natureza qualitativa, já que se baseia na especificidade do fenómeno em estudo e onde a observação e recolha de informações de fontes primárias e secundárias serão a principal fonte de recolha de dados.

Estudo de caso, porque visa o estudo de um objeto de forma profunda, com resultado na construção de hipóteses de melhoria.

Conforme descrevem Ryan et al. (2002), o estudo de caso transformou-se no mais utilizado e com melhores resultados ao nível das pesquisas referentes à contabilidade de gestão,...

Descritivo ou Ilustrativo porque procura descrever passo a passo todo o processo da contabilidade de custos, desde os seus alicerces, o qual se pode considerar, todos os procedimentos de coordenação entre setores e aplicações informáticas, tentando “proporcionar maior familiaridade com problema, com vista a torná-lo mais explícito” (Gil, 2002: 41). O facto do pesquisador estar inserido na organização e ter sido um dos principais executores do projeto de implementação possibilitou um conhecimento *in loco* advindo da experiência que produziu conhecimento geral para descrever os sistemas contabilísticos, as técnicas e os procedimentos utilizados na prática, bem como ilustrar algumas novas práticas possivelmente inovadoras, mas que ao mesmo tempo concorreram para o objetivo final da implementação.

Conclusivo porque procura apresentar este tema com enfoque na parte prática, contribuindo com um leque de conclusões e propostas para uma discussão menos empírica

e mais palpável, conforme o professor Mattar descrevia “Já a pesquisa conclusiva é caracterizada por procedimentos formais, por ser bem estruturada e dirigida para a solução de problemas ou alternativas de curso de ação.”(Mattar; 1996: 84).

O presente trabalho cumpre os requisitos de elaboração estruturada do estudo de caso, conforme foi possível verificar pela apreciação deste trabalho e mais sucintamente na pág. 16, figura 1 onde se apresenta o design do estudo.

4 - ENQUADRAMENTO PRÁTICO

4.1 – FORMAS DE ELABORAÇÃO DO PLANO DE CODIFICAÇÕES DOS BENS E SERVIÇOS

Apresentado o modelo de criação e parametrização de toda a contabilidade de custos, neste capítulo apresentar-se-ão os resultados da distribuição de todos os funcionários, máquinas e viaturas, imobilizado em geral, e atividades efetuadas no âmbito das competências do município, por Centros de Custo, de Responsabilidade e Função, conforme determina o POCAL⁴⁹.

Em anexo a este documento (Cf. Anexo 2), e pela sua extensão, apresenta-se o documento de trabalho realizado com vista a facilitar os processos de criação e parametrização dos bens e serviços do município.

A forma de realização e mesmo a realização deste documento de trabalho é subjetiva, e depende muito do modo de organização de cada um.

Do mesmo consta o código de criação dos Bens ou Serviços no OAD, conforme os critérios descritos no capítulo 2.4.1 - *A tabela de Centros de Custos*, a designação do Bem ou Serviço, a numeração que foi atribuída aquando do registo dos Bens e Serviços no SCA, a correspondente classificação funcional, a abreviatura e número do centro de responsabilidade.

Ao nível das obras por administração direta, e conforme demonstra o Quadro 8 que a seguir se apresenta, extraído do supra-referido Anexo 2, está classificado com a codificação de Obra por Administração Direta (01), Construção de imobilizado novo (012), é um edifício (0121), é uma instalação desportiva e recreativa (012102) e a obra é “*Polidesportivo das Lysias*” (01210201)

Estes são, conforme atrás referido, os *bens*, ou seja são os bens de imobilizado, que o Município dentro da sua área de competência, ira realizar sem recurso a serviços externos,

⁴⁹ - Aprovado pelo DL n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro

mas sim com a sua própria mão-de-obra e as suas máquinas e viaturas.

Quadro 8: Codificação dos bens, Grupo 01

Código	Designação	Numeração para o SCA	Classificação Funcional	Centro de Responsabilidade	Código do Centro de Responsabilidade
0	Centros de Custos				
01	Obras por Administração Direta	B			
011	Obras de Grande Reparação	B			
012	Obras de construção (a novo)	B			
0121	Edifícios	B			
012101	Instalações de serviços	B			
012102	Instalações desportivas e recreativas	B			
01210201	Polidesportivo das Lysias	0011	252	DOM	0903

Fonte: Elaboração própria

No que diz respeito às atividades municipais, foram criadas com a desagregação do código 02, interligadas com a classificação funcional presente no “*Quadro n.º3: Tipos de Funções estabelecidas pelo POCAL no seu ponto 10.1*”⁵⁰.

Assim, e a título de exemplo, apresenta-se um quadro extraído do anexo 2, onde poderemos contactar a forma como foi efetuada a distribuição das atividades municipais pelas diferentes categorias funcionais.

Assim, verifica-se que o fornecimento de refeições para as crianças dos jardins-de-infância (022110101) é um serviço e está inserido nas Funções Sociais da autarquia (022), mais propriamente nas competências ao nível da Educação (0221), no Ensino Não Superior (02211), Pré-escolar (0221101).

⁵⁰ - Página n.º 30 deste trabalho

Quadro 9: Codificação dos serviços – Grupo 02

Código	Designação	Numeração para o SCA	Classificação o Funcional	Centro de Responsabilidade	Código do Centro de Responsabilidade
02	Atividades Municipais	S			
021	Funções Gerais	S			
0211	Serviços Gerais da Administração Pública	S			
022	Funções Sociais	S			
0221	Educação	S			
02211	Ensino não Superior	S			
0221101	Ensino Pré-escolar	S			
022110101	Jl – Fornecimento de refeições	0010	212	DASEDJ	1001

Fonte: Elaboração própria

Quanto às restantes atividades municipais, serão enquadrados e classificados conforme a função em que se enquadram.

As transferências concedidas pelo município no âmbito das suas competências, conforma atrás descrito, são enquadradas no código 03.

Subdividem-se em transferências em valor, e transferências em espécie. Esta divisão é pertinente pelo facto de muitos dos auxílios que as autarquias prestam às coletividades e particulares que as solicitam, serem serviços ou isenções que acarretam custos de funcionamento para o município, ou o não recebimento de valores.

A divisão é conforme a anterior, baseada na classificação funcional, ou seja, e conforme se pode observar no Quadro 10, extraído do Anexo 2, as entidades são agrupadas pelo cariz da sua atividade principal.

Assim, temos que as transferências efetuadas para os “Bombeiros Voluntários de Portalegre” (0311111 – em valor e 0311112 – em espécie), estão enquadradas nas Funções Gerais (031) de Segurança e Ordem Pública (0311), nomeadamente Bombeiros (03111).

Quadro 10: Codificação dos serviços – Grupo 03

Código	Designação	Numeração para o SCA	Classificação Funcional	Centro de Responsabilidade	Código do Centro de Responsabilidade
03	Transferências para Entidades Terceiras	S			
031	Funções Gerais	S			
0311	Segurança e Ordem Pública	S			
03111	Bombeiros	S			
031111	Bombeiros Volunt. Portalegre	S			
0311111	Bombeiros Volunt. Portalegre – Transf. em valor	0098	121	DF	0801
0311112	Bombeiros Volunt. Portalegre – Transf. em espécie	0099	121	DF	0801
032	Funções Sociais	S			

Fonte: Elaboração própria

O código 04 trata da gestão de infra-estruturas municipais e a sua distribuição também é feita em consonância com a classificação funcional.

No excerto do Anexo2, abaixo apresentado, poder-se-á verificar, por exemplo como foi classificada a iluminação pública e a remendagem de estradas, caminhos e arruamentos, nas freguesias urbanas.

Assim, o primeiro é inserido na desagregação da Função de Industria e Energia (0402), Iluminação Publica (04021), já o segundo é inserido na Função de Transportes e Comunicações (0403), Infra-estruturas Rodoviárias (04031).

Quadro 11: Codificação dos serviços – Grupo 04

Código	Designação	Numeração para o SCA	Classificação o Funcional	Centro de Responsabilidade	Código do Centro de Responsabilidade
04	Gestão de Equip Infraest Municipais (Não inclui de Adm)	S			
0402	Indústria e Energia	S			
04021	Iluminação Pública	S			
040211	Conserv/Manut da Iluminação Pública	S			
04021101	Conserv/Manut da Iluminação Pública – Portalegre	0376	320	DOM	0903
0403	Transportes e comunicações	S			
04031	Infra-estruturas Rodoviárias	S			
040311	Conserv/Manut Infraestr. Rodov.	S			
0403111	Conserv/Manut Infraestr. Rodov. – Freg. Urbanas	S			
04031111	Remend estradas, caminhos e arruam – Freg Urbanas	0385	331	DOM	0903

Fonte: Elaboração própria

O código 05, conforme mencionado no capítulo 2.4.1. deste trabalho, destina-se ao registo dos Custos de Estrutura.

Neste código serão agrupados os serviços do município que pelo seu cariz administrativo, concorrem de forma indireta para a construção do custo total afeto às taxas, tarifas e preços, cobrados aos munícipes.

No excerto abaixo, extraído do Anexo 2, poder-se-á verificar como a distribuição da codificação dos serviços será baseada não na classificação funcional mas no organograma em vigor.

Nele serão classificados os custos de toda a estrutura do município, bem como os custos com os edifícios e instalações dos serviços do município, e os custos das pequenas reparações em bens móveis que pelo seu valor não sejam significativas para serem registadas como incremento de valor no património da autarquia e ao mesmo tempo sejam efetuados pelos serviços internos do município.

Conforme se pode verificar, a distribuição começa com os órgãos da Autarquia (0511), Assembleia Municipal (051101) e Câmara Municipal (051102), seguindo posteriormente toda a orgânica do organograma presente em anexo 1.

Quadro 12: Codificação dos serviços – Grupo 05

Código	Designação	Numeração para o SCA	Classificação o Funcional	Centro de Responsabilidade	Código do Centro de Responsabilidade
05	Custos de Estrutura	S			
051	Estrutura Orgânica	S			
0511	Órgãos da Autarquia	S			
051101	Assembleia Municipal	1258	111	AM	0100
051102	Câmara Municipal	1259	111	CM	0200
0512	Gabinetes Dependentes da Presidência	S			
051201	Gabinete de Apoio ao Presidente	1260	111	GAP	0300
051202	Gabinete de Imagem e Relações Públicas	1261	111	GIRP	0400
052	Edifícios de Instalação de Serviços	S			
053	Pequenas reparações de bens móveis	S			

Fonte: Elaboração própria

Quanto às despesas não englobadas na contabilidade de custos, conforme anteriormente descrito, surgem os códigos de classe 9, onde deverão ser inscritas as máquinas e viaturas registadas no património do município.

Conforme atrás foi descrito, estes códigos são referentes a despesas não englobadas na contabilidade de custos. Isto porque a classe 0 (zero), foi a destinada aos registos deste tipo de contabilidade para o POCAL e estes são na classe 9.

Destinam-se exclusivamente ao registo das máquinas e viaturas, de forma a que, aquando do lançamento dos custos com manutenção, pneus e combustíveis dessas máquinas e viaturas, possam ser incorporados, juntamente com a amortização que provem do programa de património (SIC), no valor a cobrar ou a ter em conta, de hora/máquina.

Não existe uma estrutura formal que sirva de apoio à organização dos códigos, pois conforme descrito no capítulo 2.4.3 - “Regras para a criação de códigos de máquinas e viaturas”, estes códigos são compostos pela associação do número de registo do SIC, ao composto 91.

Como se pode verificar no Quadro 13, o código 91 pertence a “*Maquinas e Viaturas*”, a viatura “*Moto V5*” tem o código de património “2751”, como o código completo terá 8 dígitos, então temos “91+00+2751” (91002751).

Quadro 13: Codificação dos serviços – Grupo 9

Código	Designação	Numeração para o SCA	Classificação Funcional	Centro de Responsabilidade	Código do Centro de Responsabilidade
9	Despesas não englobadas na contabilidade de custos				
91	Máquinas e viaturas				
91002578	Dumper A, JDV 3000-p lomb, Estádio Mun. Portalegre	02578	252		1002
91002579	Dumper C, 4a/05/085, Estádio Municip de Portalegre	02579	252		1002
91002751	Moto v5 - Jardins	02751	246		1200
91002828	Tractor de Relva Jardins	02828	246		1200
91015966	Moto Enchada Jardins	15966	246		1200
91999998	Máq e Viaturas dos SMAT	30813	420		0801
91999999	Outras Máquinas – Diversos	30812	111		0200

Fonte: Elaboração própria

4.2 – O PLANO DE CODIFICAÇÕES DOS BENS E SERVIÇOS

Tendo por base o que foi descrito no capítulo anterior, e utilizando os critérios observados, chegamos à efetivação do plano de contas.

O plano, propriamente dito, está carregado nas aplicações, SCA e OAD e delas se poderia retirar um documento com a desagregação final dos bens e serviços, mas em Anexo 2 e como forma de simplificar a apresentação, indexamos um documento de trabalho onde constam todas as informações úteis ao desenvolvimento da classificação, conforme o que foi apresentado no capítulo anterior.

Nele poder-se-á verificar o Código OAD, a Designação, a Numeração para o SCA, a Classificação Funcional, o Centro de Responsabilidade e o respetivo Código de Centro de Responsabilidade, de cada um dos Bens e Serviços do Município.

4.3 – O PLANO COM OS RESULTADOS DO CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS

Como resultado a correta classificação dos Bens e Serviços, e da correspondente distribuição dos custos pelos mesmos, chegou-se aos valores que se apresentam em Anexo 3.

Poder-se-á verificar que entre Bens e Serviços, se conseguiu proceder à distribuição de 15.832.789,07 €.

O plano, conforme foi referido atrás, foi elaborado tendo por base o Organograma da Autarquia, o Plano Plurianual de Investimentos, o Plano de Atividades Mais Relevantes e a Tabela de Taxas e Licenças.

Se o Organograma e a Tabela das Taxas e Licenças são de carácter mais fixo, os Planos previsionais, conforme o próprio nome indica, são previsões de ação. As quais se podem vir a confirmar ou não. Razão pela qual no plano de resultados existem várias rubricas que se encontram com saldo de custo zero (0).

4.4 – ANÁLISE DOS DADOS FORNECIDOS PELA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Fazendo uma análise dos dados presentes no Anexo 3, poder-se-á constatar, que todos os Bens e Serviços têm associada uma Função e um Centro de Responsabilidade, o qual permite o apuramento dos custos efetivos por esses critérios.

Conforme atrás descrito, a estrutura de elaboração do plano foi dividida em seis (6) grandes grupos⁵¹:

- 01 – Obras por Administração Direta,
- 02 – Atividades Municipais;
- 03 – Transferência para Entidades Terceiras;
- 04 – Equipamentos Municipais (Não inclui edifícios administrativos);
- 05 – Custos de estrutura;
- 9 – Despesas não englobadas na contabilidade de custos;
- 91 - Máquinas e viaturas

Quadro 14: Apuramento total por Grupo

Grupo	Designação do Grupo	Valor em €
01	Obras por Administração Direta	5.943,05 €
02	Atividades Municipais	3.027.804,64 €
03	Transferência para Entidades Terceiras	2.411.310,87 €
04	Gestão de Equipamentos e Infra-estruturas Municipais (Não inclui edif. adm.)	6.837.564,28 €
05	Custos de Estrutura	3.550.166,23 €
Total		15.832.789,07 €

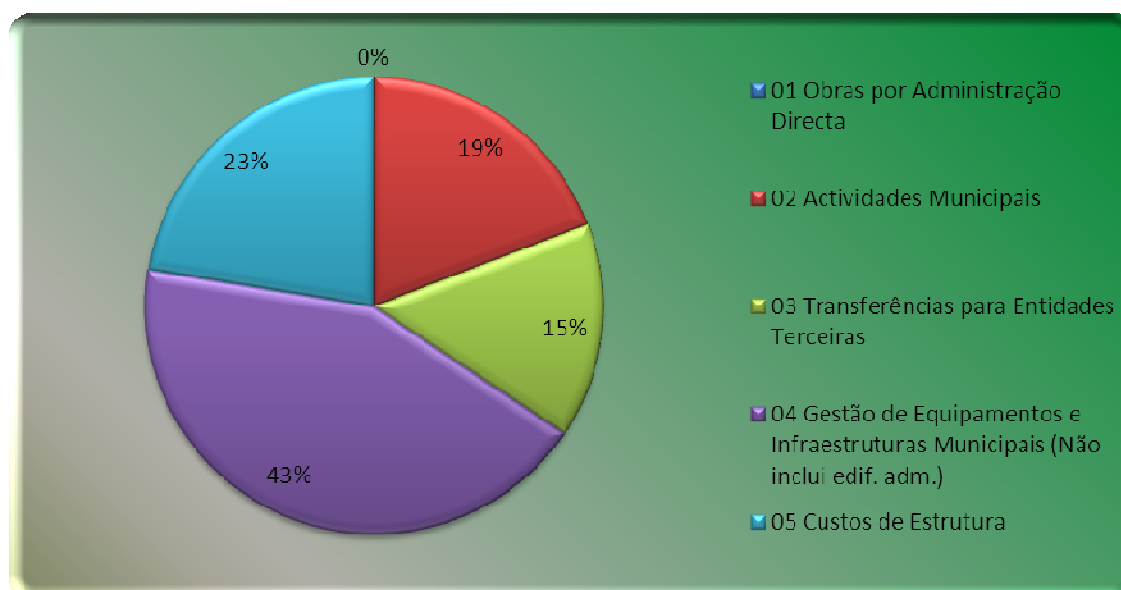
Fonte: Elaboração própria

⁵¹ - Capítulo 2.4.1. – A Tabela dos Centros de Custos

No quadro anterior, fica demonstrada a distribuição dos custos pelas desagregações de grupos propostas.

Numa análise mais preocupada, podemos mesmo verificar que a rubrica 04 de Gestão dos Equipamentos e Infra-estruturas Municipais é a que absorve a maior parte dos custos, representando 43,19% do total dos mesmos. Recorde-se que destes não fazem parte as Infra-estruturas Administrativas, ou seja as despesas com as Oficinas Municipais e com o Edifício dos Serviços Administrativos Municipais não constam desta rubrica, encontrando-se a onerar a rubrica 05 de Custos de Estrutura.

Gráfico 1: Percentagem de custo por Grupo



Fonte: Elaboração própria

A rubrica menos influente é a 01 de Obras por Administração Direta, já que importa somente em 0,04% do total dos custos registados. O principal motivo é o facto de o município, por se encontrar em situação de Saneamento financeiro, estar a aplicar os seus recursos humanos mais numa perspectiva de manutenção do que de construções próprias e a novo, utilizando para esse efeito adjudicações por empreitada a fornecedores externos.

Numa perspetiva de análise da desagregação dos custos pelas funções, temos no quadro seguinte possibilidade de averiguar o respetivo peso dos custos por função.

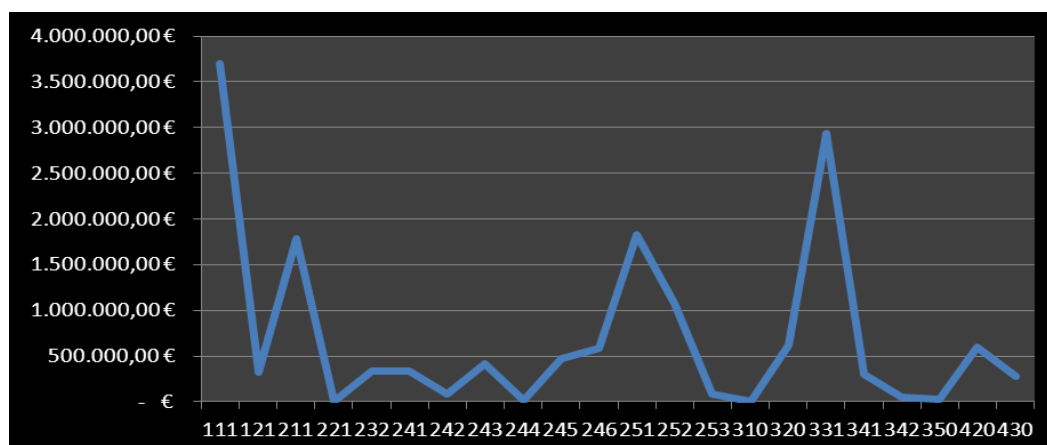
Quadro 15: Total dos custos por Função

Função	Designação da Função	Valor em €
111	Administração geral	3.704.465,88 €
121	Protecção civil e luta contra incêndios	328.548,66 €
211	Ensino não superior	1.779.180,96 €
221	Serviços individuais de saúde	6.046,67 €
232	Acção social	335.863,75 €
241	Habitação	337.193,47 €
242	Ordenamento do território	79.724,80 €
243	Saneamento	415.587,29 €
244	Abastecimento de água	15.149,94 €
245	Resíduos sólidos	467.169,73 €
246	Protecção do meio ambiente e conservação da natureza	585.981,11 €
251	Cultura	1.826.270,91 €
252	Desporto, recreio e lazer	1.071.316,79 €
253	Outras atividades cívicas e religiosas	84.948,80 €
310	Agricultura, pecuária, silvicultura, caça e pesca	1.446,10 €
320	Indústria e energia	619.563,69 €
331	Transportes rodoviários	2.930.741,24 €
341	Mercados e feiras	295.013,32 €
342	Turismo	49.622,54 €
350	Outras funções económicas	27.829,96 €
420	Transferências entre administrações	593.690,18 €
430	Diversas não especificadas	277.433,28 €

Fonte: Elaboração própria

Da sua análise poderemos concluir que a função 111 – Administração Geral é, sem dúvida, a que abrange uma maior parcela dos custos do município, justificadamente pelo facto de na sua composição estarem todas aquelas despesas administrativas e não diretamente associadas à parte produtiva dos serviços autárquicos.

Gráfico 2: Total dos custos por Função



Fonte: Elaboração própria

As funções seguintes que maior peso têm são Transportes Rodoviários⁵², Cultura⁵³ e Ensino não Superior⁵⁴.

Este facto justifica-se por eles serem as responsáveis pelos serviços municipais ligados à manutenção de estradas e caminhos municipais, todos os edifícios culturais, e a manutenção dos serviços de complemento curricular transporte e refeições dos alunos do pré- escolar e 1º ciclo do ensino básico.

Em contrapartida as funções ligadas a Agricultura, pecuária, silvicultura, caça e pesca⁵⁵ e Serviços individuais de saúde⁵⁶, são as menos oneradas pela repartição dos custos.

⁵² - 331 – Transportes rodoviários.

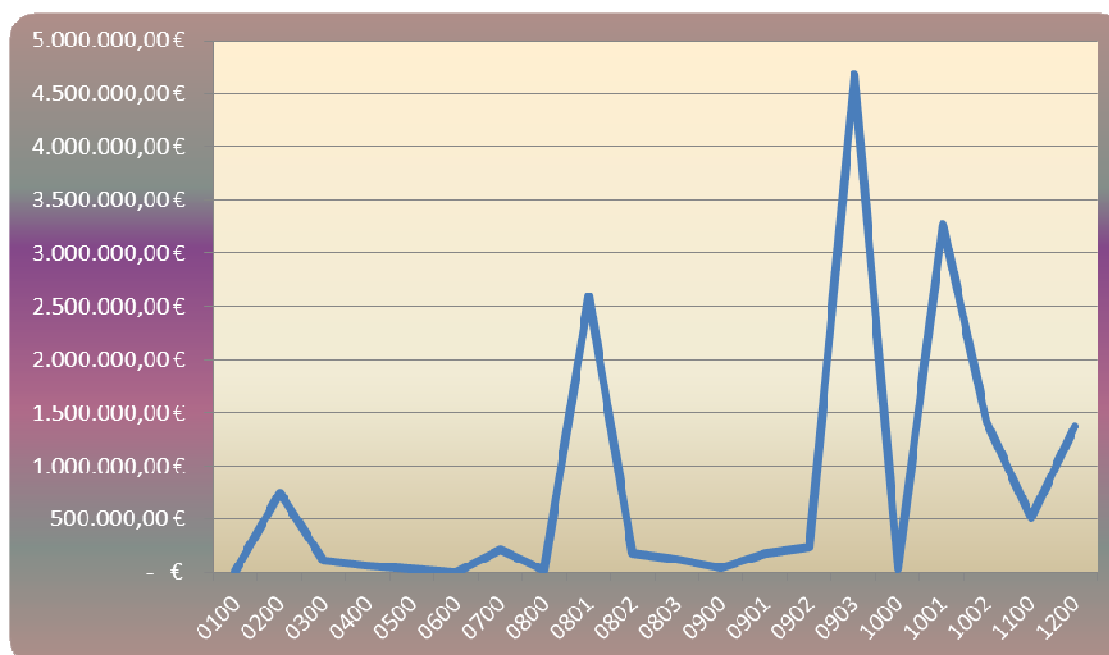
⁵³ - 251 – Cultura.

⁵⁴ - 211 – Ensino não superior.

⁵⁵ - 310 - Agricultura, pecuária, silvicultura, caça e pesca

⁵⁶ - 221 - Serviços individuais de saúde

Gráfico 3: Total dos custos por Centro de Responsabilidade



Fonte: Elaboração própria

Ao nível da distribuição dos custos pelos Centros de Responsabilidade, e conforme se pode observar tanto no Gráfico 3 como no Quadro 16, que a seguir se apresenta, os Centros de Responsabilidade com maior preponderância são a Divisão de Obras Municipais, a Divisão Assuntos Sociais, Educação, Desporto e Juventude e a Divisão Financeira.

Quadro 16: Total dos custos por Centro de Responsabilidade

Código CR	Centros de Responsabilidade	Valor em €
0100	Assembleia Municipal	2.683,69 €
0200	Câmara Municipal	747.849,95 €
0300	Gabinete de Apoio ao Presidente	107.344,98 €
0400	Gabinete de Imagem e Relações Públicas	66.974,71 €
0500	Gabinete de Apoio Jurídico	33.171,69 €
0600	Gabinete do Auditor Municipal	€
0700	Gabinete de Protecção Civil e Defesa da Floresta	217.311,04 €
0800	Departamento Administrativo e Financeiro	22.624,03 €
0801	Divisão Financeira	2.593.793,16 €
0802	Divisão Administrativa	174.716,66 €
0803	Divisão de Recursos Humanos e Formação	116.222,43 €
0900	Departamento de Urbanismo e Obras Municipais	41.958,23 €
0901	Divisão de Planeamento e Estruturação Urbana	179.164,25 €
0902	Divisão de Estudos e Projetos	237.580,03 €
0903	Divisão de Obras Municipais	4.679.650,41 €
1000	Departamento Assuntos Sociais Cultura, Educação e Turismo	27.518,74 €
1001	Divisão Assuntos Sociais, Educação, Desporto e Juventude	3.276.534,33 €
1002	Divisão de Cultura, Turismo e Tempos Livres	1.423.886,50 €
1100	Divisão de Promoção do Desenvolvimento e Modernização	512.527,19 €
1200	Divisão do Ambiente	1.371.277,05 €

Fonte: Elaboração própria

Tal distribuição justifica-se porque a Divisão de Obras Municipais (0903) é a que incorpora a maioria das despesas com máquinas e viaturas, manutenções de caminhos e habitações, etc., da Divisão de Assuntos Sociais, Educação, Desporto e Juventude (1001) fazem parte todos os equipamentos desportivos incluindo as piscinas urbanas e rurais, e da

Divisão Financeira (0801) fazem parte os valores de juros de empréstimos e todos os subsídios concedidos.

4.4.1 – Despesas não englobadas na contabilidade de Custos – Máquinas e Viaturas

No quadro anterior não vêm referidos os custos com a rubrica 9⁵⁷, mais propriamente, na 91 (máquinas e viaturas). No entanto, no Anexo 3 o valor é apresentado bem como o valor Hora/Máquina.

Esses valores, conforme a própria designação da rubrica indica, não são englobados na Contabilidade de Custos, ou melhor, já se encontram englobados na contabilidade de custos pela correta distribuição pela Função, Centro de Responsabilidade, Bem ou Serviço onde a Máquina ou viatura desempenhou a sua tarefa.

Quadro 17: Distribuição dos custos de Máquinas e Viaturas por Função

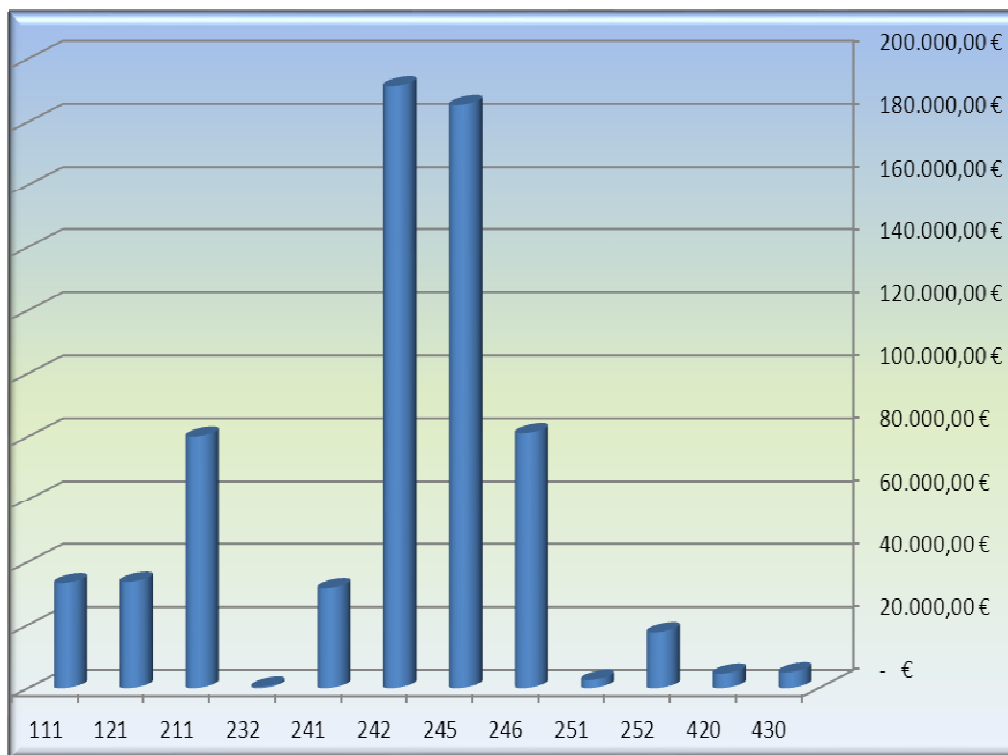
Função	Designação da Função	Valor em €
111	Administração geral	33.275,40 €
121	Protecção civil e luta contra incêndios	33.684,00 €
211	Ensino não superior	80.052,00 €
232	Acção social	504,00 €
241	Habitação	31.669,22 €
242	Ordenamento do território	191.339,98 €
245	Resíduos sólidos	185.371,20 €
246	Protecção do meio ambiente e conservação da natureza	81.123,51 €
251	Cultura	2.620,80 €
252	Desporto, recreio e lazer	17.704,36 €
420	Transferências entre administrações	4.620,00 €
430	Diversas não especificadas	5.040,00 €

Fonte: Elaboração própria

No quadro anterior poder-se-á observar a distribuição dos custos com máquinas e viaturas, pela classificação funcional.

⁵⁷ - Despesas não englobadas na contabilidade de custos

Gráfico 4: Distribuição dos custos de Máquinas e Viaturas por Função



Fonte: Elaboração própria

Pode-se concluir que as máquinas e viaturas do município têm uma maior utilização nas funções 242 (Ordenamento do território) e 245 (Resíduos sólidos), o que é justificável pelo facto de as mesmas compreendem atividades municipais que pelas suas características obrigam à utilização de muita maquinaria e viaturas, que por sua vez obrigam a maior manutenção e combustível, como sejam a fiscalização, a reparação e a manutenção de arruamentos e estradas, a recolha de resíduos sólidos urbanos, etc.

O mesmo se pode constatar relativamente à repartição dos mesmos custos não englobados, mas por Centros de Responsabilidade.

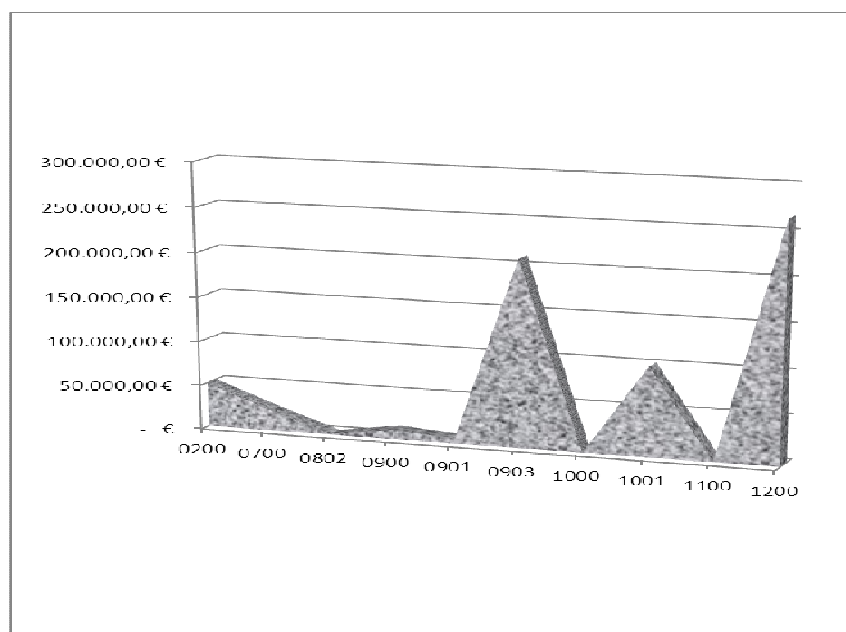
Quadro 18: Distribuição dos custos de Máquinas e Viaturas por Centro de Responsabilidade

Código		
CR	Centro de Responsabilidade	Valor em €
0200	Câmara Municipal	49.341,60 €
0700	Gabinete de Protecção Civil e Defesa da Floresta	23.889,60 €
0802	Divisão Administrativa	537,60 €
0900	Departamento de Urbanismo e Obras Municipais	10.332,00 €
0901	Divisão de Planeamento e Estruturação Urbana	5.712,00 €
0903	Divisão de Obras Municipais	209.485,20 €
1000	Depart Assuntos Sociais Cultura, Educação e Turismo	100,80 €
1001	Divisão Assuntos Sociais, Educação, Desporto e Juventude	100.780,36 €
1100	Divisão de Promoção do Desenvolvimento e Modernização	330,60 €
1200	Divisão do Ambiente	266.494,71 €

Fonte: Elaboração própria

Como se pode depreender, os Centros de Responsabilidade 0903 (Divisão de Obras Municipais) e 1200 (Divisão do Ambiente) são os que agregam a maior fatia dos custos com Máquinas e Viaturas, já que estes são os setores responsáveis por atividades, como a fiscalização, a reparação e a manutenção de arruamentos e estradas, a recolha de resíduos sólidos urbanos, etc., conforme atrás descrito.

Gráfico 5: Distribuição dos custos de Máquinas e Viaturas por Centro de Responsabilidade



Fonte: Elaboração própria

4.4.2 – Despesas englobadas na contabilidade de custos

01 – Obras por Administração Direta, divididas em duas subcategorias;

O grupo 01 – Obras por Administração Direta, já anteriormente explanado no capítulo 4.1 deste trabalho, é, e pelos motivos já anteriormente descritos, de valores irrisórios, não havendo necessidade de maior análise dos seus dados.

02 – Atividades Municipais;

Relativamente a este grupo, e como se pode observar no Quadro 19, funcionalmente é ao nível dos custos com o ensino não superior que o município despendeu maior valor de recursos financeiros.

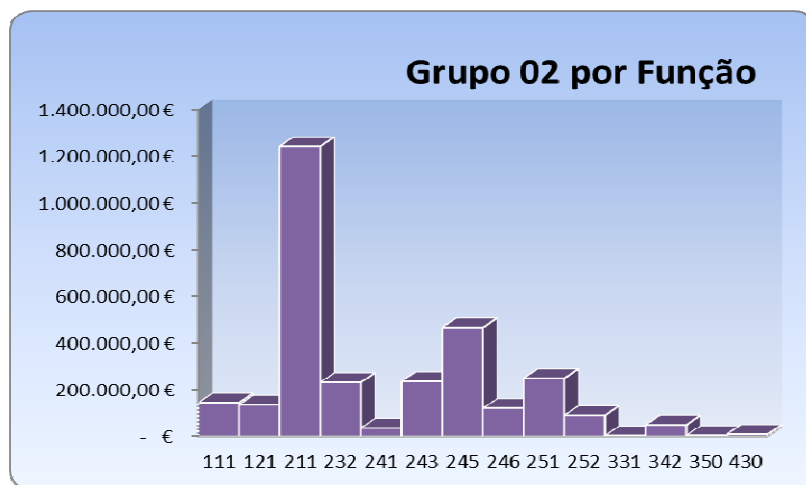
Quadro 19: Totais dos custos do Grupo 02 por Função

Função	Designação da Função	Valor em €
111	Administração geral	144.568,49 €
121	Protecção civil e luta contra incêndios	135.155,62 €
211	Ensino não superior	1.242.134,59 €
232	Acção social	234.218,55 €
241	Habitação	36.785,83 €
243	Saneamento	238.321,40 €
245	Resíduos sólidos	467.169,43 €
246	Protecção do meio ambiente e conservação da natureza	120.509,83 €
251	Cultura	251.217,40 €
252	Desporto, recreio e lazer	89.833,42 €
331	Transportes rodoviários	3.707,97 €
342	Turismo	49.622,54 €
350	Outras funções económicas	4.917,64 €
430	Diversas não especificadas	9.641,93 €

Fonte: Elaboração própria

Estes custos comportam todas as competências delegadas pela administração central, nomeadamente ao nível do apoio ao ensino pré-escolar e básico, através da obrigação de fornecimento de transporte escolar, auxiliares de ação educativa, atividades de complemento curricular, alimentação, etc.

Gráfico 6: Totais dos custos do Grupo 02 por Função



Fonte: Elaboração própria

Quadro 20: Totais dos custos do Grupo 02 por Centro de Responsabilidade

Código CR	Centro de Responsabilidade	Valor em €
0200	Câmara Municipal	8.131,75 €
0400	Gabinete de Imagem e Relações Públicas	60.971,32 €
0500	Gabinete de Apoio Jurídico	2.127,86 €
0700	Gabinete de Protecção Civil e Defesa da Floresta	135.155,62 €
0903	Divisão de Obras Municipais	282.026,96 €
1001	Divisão Assuntos Sociais, Educação, Desporto e Juventude	1.558.987,66 €
1002	Divisão de Cultura, Turismo e Tempos Livres	381.376,40 €
1200	Divisão do Ambiente	599.027,07 €

Fonte: Elaboração própria

Gráfico 7: Totais dos custos do Grupo 02 por Centro de Responsabilidade



Fonte: Elaboração própria

Análise que se complementa pela observação dos quadro e gráfico anteriores, pois nos mesmos sobressai que os recursos financeiros aplicados pelo Município nas Atividades Municipais, são mais relevantes no Centro de Responsabilidade 1001, que compreende a Divisão dos Assuntos Sociais, Educação, Desporto e Juventude, por sua vez responsável pelas atividades ligadas às funções 211 (Ensino Não Superior), 232 (Ação Social) e 252 (Desporto, Recreio e Lazer).

03 – Transferência para Entidades Terceiras;

No agrupamento **03** – Transferência para Entidades Terceiras, são compreendidas todas as transferências para entidades de carácter cultural, social e desportivo, sejam as mesmas, monetárias ou em qualquer tipo de auxílio que resulte em custo para o Município, como por exemplo, as cedências de transporte, as reparações nas sedes, montagem de palcos, etc.

O Quadro 21 dá uma perceção da distribuição efetuada a nível funcional.

Quadro 21: Totais dos custos do Grupo 03 por Função

Função	Designação da Função	Valor em €
121	Protecção civil e luta contra incêndios	158.783,82 €
211	Ensino não superior	28.989,58 €
221	Serviços individuais de saúde	1.132,84 €
232	Acção social	101.645,24 €
242	Ordenamento do território	79.724,80 €
246	Protecção do meio ambiente e conservação da natureza	820,65 €
251	Cultura	608.072,57 €
252	Desporto, recreio e lazer	290.905,34 €
253	Outras atividades cívicas e religiosas	84.948,80 €
310	Agricultura, pecuária, silvicultura, caça e pesca	1.446,10 €
341	Mercados e feiras	268.850,91 €
350	Outras funções económicas	22.912,62 €
420	Transferências entre administrações	593.690,18 €
430	Diversas não especificadas	169.387,42 €

Fonte: Elaboração própria

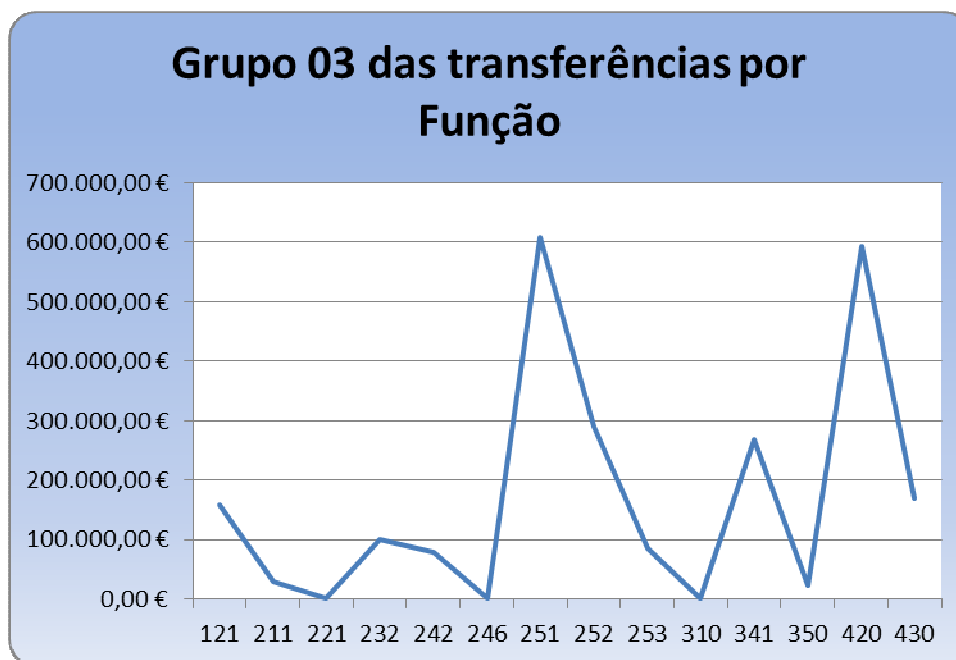
Da sua análise pode-se aferir que a cultura e o desporto estão entre as funções que maior valor consomem dos recursos municipais. Justificadamente, uma vez que desta rubrica de distribuição dos custos partem os apoios ao Associativismo Desportivo, ao Desporto de Alto Rendimento, ao Associativismos Cultural e aos mais variados eventos, sejam de carácter cultural, social, desportivo ou religioso.

No entanto, entre as principais rubricas surgem também as transferências para os mercados e feiras, e as transferências entre administrações. Isto porque o município é sócio maioritário da Empresa Municipal do Mercado Municipal e as transferências para a mesma são registadas nesta rubrica dos Mercados e Feiras e porque, em simultâneo, uma

percentagem das verbas que o Município recebe oriundas de Orçamento de Estado é destinada à respetiva CCDR⁵⁸.

⁵⁸ - Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional

Gráfico 8: Totais dos custos do Grupo 03 por Função

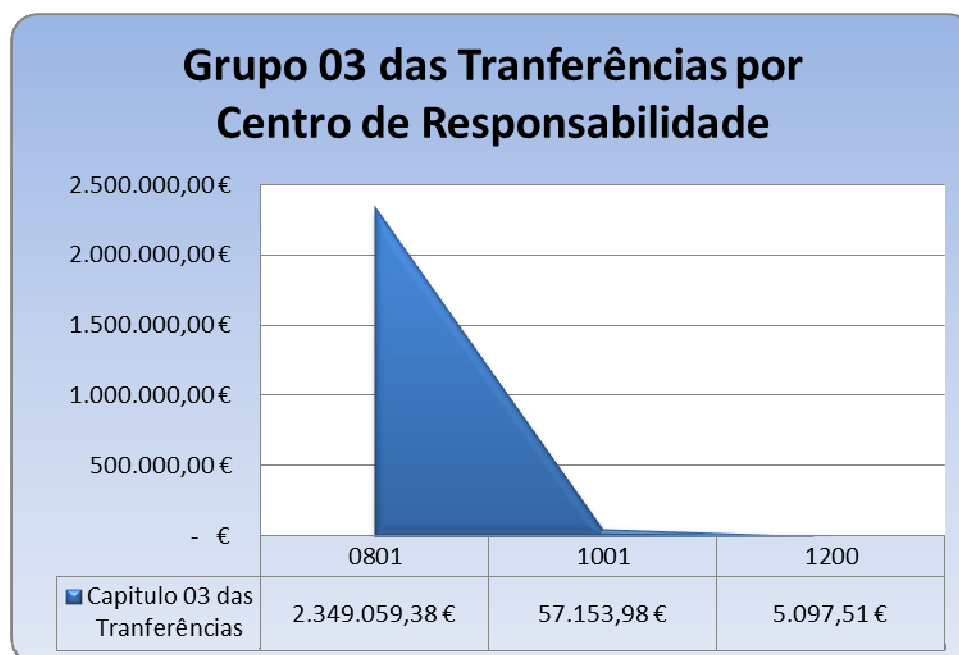


Fonte: Elaboração própria

Ao nível dos centros de responsabilidade, como se pode constatar no Gráfico 8, por decisão dos serviços somente afetam três centros, sendo que dois deles de forma irrisória.

Justifica-se tal facto pela opção de se considerar que a responsabilidade da atribuição das transferências estar diretamente sobre a tutela da Divisão Financeira, já que esta é a responsável pelo cumprimento do deliberado em reunião do executivo, como são estas verbas.

Gráfico 9: Totais dos custos do Grupo 03 por Centro de Responsabilidade



Fonte: Elaboração própria

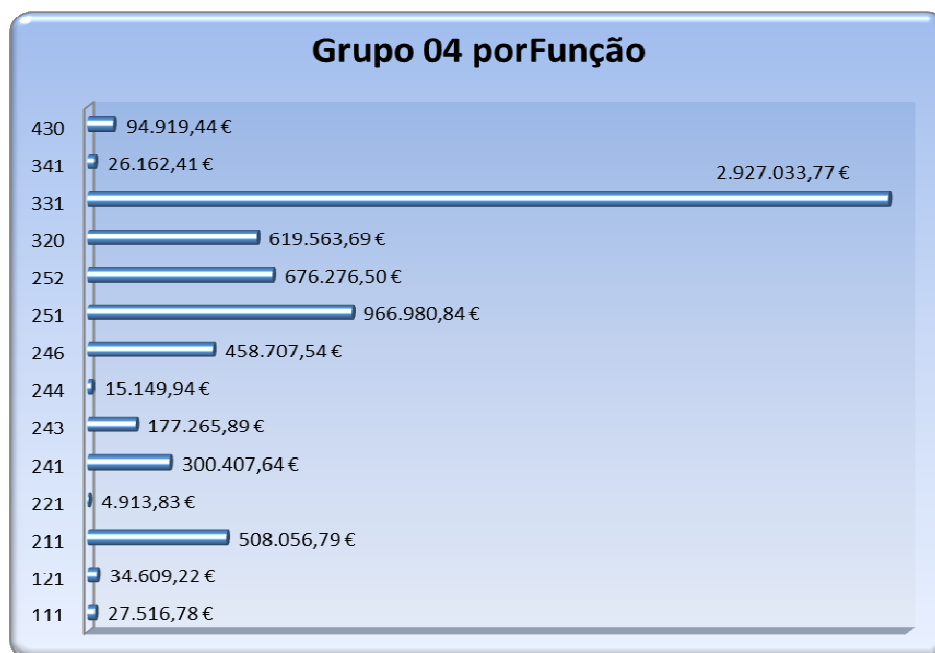
04 – Equipamentos Municipais (não inclui edifícios administrativos);

Nesta rubrica não estão incluídos os edifícios administrativos, ou seja deles não constam os bens imóveis onde os serviços municipais desenvolvem a sua atividade, como são as Oficinas Municipais e o Edifício Sede da Câmara Municipal.

Destina-se apenas aos bens imóveis, sejam eles de domínio público ou outro, colocados à disposição dos utentes dos serviços prestados pelo município.

No gráfico seguinte (Gráfico 10) poder-se-á verificar que as funções que consomem maior volume de recursos são Transportes rodoviários (331), Cultura (251), Desporto, recreio e lazer (252) e Indústria e energia (320).

Gráfico 10: Totais dos custos do Grupo 04 por Função

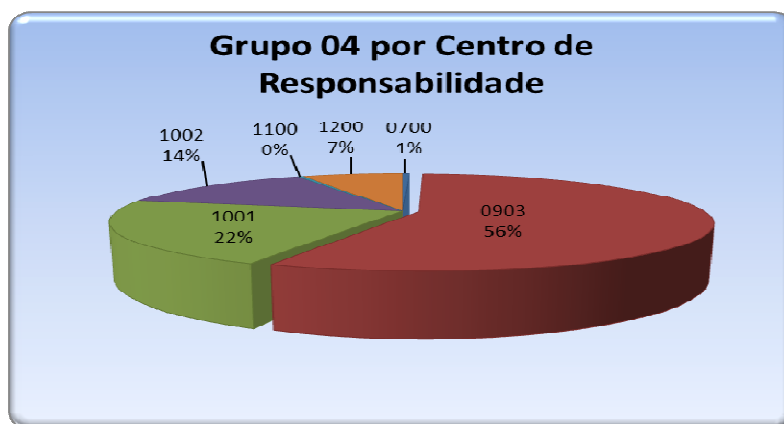


Fonte: Elaboração própria

Os transportes rodoviários, pois desta rubrica constam todas as verbas despendidas com a recuperação e manutenção das estradas e caminhos municipais, tantos os rurais como os urbanos, num concelho com 446,24 km² de área e que serve aproximadamente 25.000 habitantes, subdivididos por 10 freguesias.

Dos restantes grupos mais relevantes fazem parte os Estádios Municipais, as Piscinas, os Museus e Casas de Espetáculos, as Escolas, as Estações Elevatórias e de Tratamento de Águas, e as Redes de Distribuição Elétrica e Saneamento, etc.

Gráfico 11: Totais dos custos do Grupo 04 por Centro de Responsabilidade



Fonte: Elaboração própria

Ao nível dos Centros de responsabilidade pode-se constatar que a Divisão de Obras Municipais e a Divisão Assuntos Sociais, Educação, Desporto e Juventude são as que mais contribuem para este tipo de custos, visto serem as que têm mais edifícios a seu cargo.

05 – Custos de estrutura;

Este grupo compreende todas as despesas com a estrutura dos serviços e os edifícios exclusivamente vocacionados para o desenvolvimento das atividades municipais, como são de facto as Oficinas Municipais e o Edifício sede da Câmara Municipal.

Quadro 22: Totais dos custos do Grupo 05 por Centro de Responsabilidade

Código		
CR	Centro de Responsabilidade	€
0100	Assembleia Municipal	2.683,69 €
0200	Câmara Municipal	739.718,20 €
0300	Gabinete de Apoio ao Presidente	107.344,98 €
0400	Gabinete de Imagem e Relações Públicas	6.003,39 €
0500	Gabinete de Apoio Jurídico	31.043,83 €
0700	Gabinete de Protecção Civil e Defesa da Floresta	47.546,20 €
0800	Departamento Administrativo e Financeiro	22.624,03 €
0801	Divisão Financeira	244.733,78 €
0802	Divisão Administrativa	174.716,66 €
0803	Divisão de Recursos Humanos e Formação	116.222,43 €
0900	Departamento de Urbanismo e Obras Municipais	41.958,23 €
0901	Divisão de Planeamento e Estruturação Urbana	179.164,25 €
0902	Divisão de Estudos e Projetos	237.580,03 €
0903	Divisão de Obras Municipais	543.694,44 €
1000	Depart Assuntos Sociais Cultura, Educação e Turismo	27.518,74 €
1001	Divisão Assuntos Sociais, Educação, Desporto e Juventude	170.746,93 €
1002	Divisão de Cultura, Turismo e Tempos Livres	79.759,98 €
1100	Divisão de Promoção do Desenvolvimento e Modernização	485.010,41 €
1200	Divisão do Ambiente	292.096,03 €

Fonte: Elaboração própria

Ao nível dos Centros de Responsabilidade constata-se no quadro anterior (Quadro 22) que na estrutura municipal os que mais contribuem para estes valores são o 0200 (Câmara Municipal) e 0903 (Divisão de Obras Municipais).

Gráfico 12: Totais dos custos do Grupo 02 por Centro de Responsabilidade

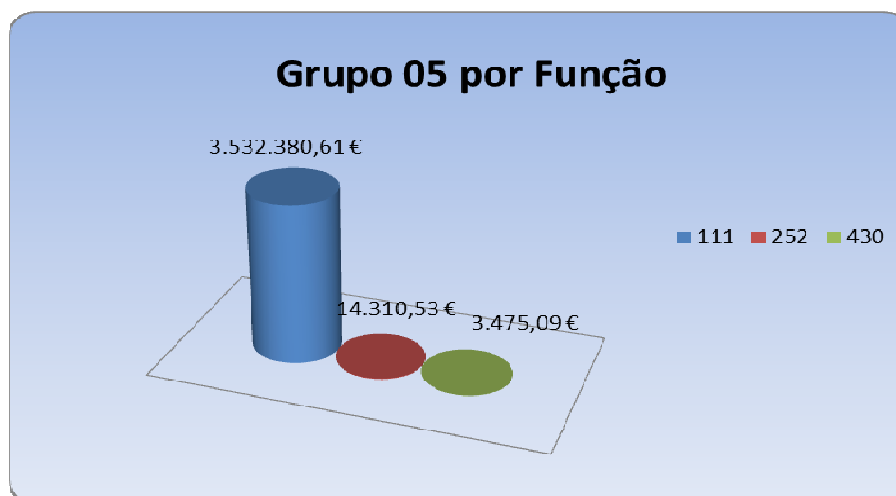


Fonte: Elaboração própria

O centro de responsabilidade 0200 (Câmara Municipal) é o mais genérico de todos e compreende toda a estrutura do Edifício Sede e os funcionários adidos à representação política do Município, como sejam os eleitos e a sua estrutura de apoio.

A divisão de Obras Municipais (0903) é a que engloba a maior fatia do custo com as oficinas Municipais e a que possui maior volume de recursos humanos e materiais.

Gráfico 13: Totais dos custos do Grupo 05 por Função



Fonte: Elaboração própria

Ao nível funcional, observa-se no Gráfico 13 que a maioria dos custos recaem sobre a função 111 (Administração Geral), já que esta compreende precisamente os serviços que oneram na maior percentagem os custos de estrutura.

Este grupo, pela sua especificidade e por ser composto na sua maioria por móveis, imóveis, máquinas e mão-de-obra que não estão diretamente relacionados com um bem ou serviço específico, será o grosso do valor que entrará na distribuição dos custos indiretos.

O seu custo será repartido por todos os bens e serviços, consoante o peso que os mesmos representam para a totalidade dos custos dispendidos pelo Município.

4.4.3 – Análise de alguns componentes individuais dos custos

Existem contudo alguns itens que podem e devem ser alvo de uma análise ainda mais cuidada já que deles se podem retirar conclusões administrativas e políticas sobre a aplicação dos fundos municipais.

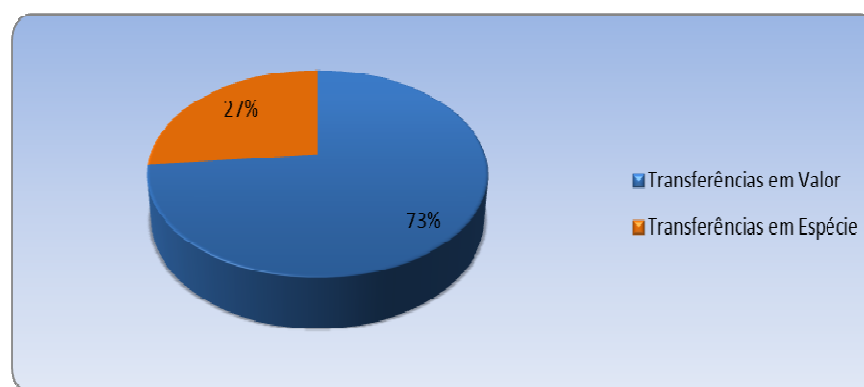
Para efeito exemplificativo podemos analisar os dados referentes às transferências em Valor e em Espécie.

Quadro 23: Valor das Transferências em Valor e Espécie

Transferências em Valor	Transferências em Espécie
1.749.998,84 €	661.312,03 €

Fonte: Elaboração própria

Gráfico 14: Percentagem das Transferências em Valor e Espécie



Fonte: Elaboração própria

As transferências em valor são as verbas que o Município disponibiliza para apoio às atividades das associações e empresas de cariz desportivo, social e cultural.

Aparentemente, se analisados estes valores, à imagem dos valores registados nas contabilidades orçamental e patrimonial, apenas surgem os valores correspondentes aos valores da transferência em valor. No entanto, existem as transferências em espécie, que são o espelho em custo dos apoios dados às instituições, mas em forma de trabalho, combustível ou materiais. Representam cerca de um quarto do montante total empregue pelo município e dão uma imagem mais real do esforço efetuado no apoio a estas entidades.

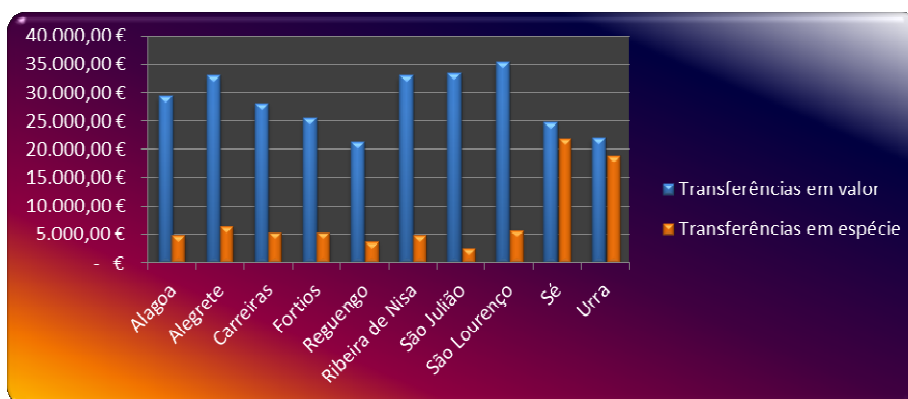
Também se englobam os valores transferidos para as Juntas de Freguesia, no âmbito do protocolo de delegação de competências, acrescendo as transferências em espécie que representam uma vez mais cerca de um quarto do valor global.

Quadro 24: Valor das Transferências por Freguesia

Freguesia	Transferências em valor	Transferências em espécie
Alagoa	29.358,97 €	4.929,57 €
Alegrete	33.057,12 €	6.673,76 €
Carreiras	28.182,28 €	5.588,42 €
Fortios	25.559,42 €	5.482,69 €
Reguengo	21.280,03 €	3.945,51 €
Ribeira de Nisa	33.057,12 €	5.069,25 €
São Julião	33.492,55 €	2.747,90 €
São Lourenço	35.426,47 €	6.011,99 €
Sé	24.840,15 €	22.033,36 €
Urra	21.989,21 €	19.079,86 €
Total	286.243,32 €	81.562,31 €

Fonte: Elaboração própria

Gráfico 15: Valor das Transferências por Freguesia



Fonte: Elaboração própria

O quadro seguinte apresenta os serviços onde o municípios empregam maior montante de recursos.

Quadro 25: Relação dos bens e serviços mais onerosos para o município

Código	Designação	Numeração por 4 DCA	Classificação Funcional	Código de Centro de Responsabilidade	Valor
022110203	EB 1 - Atividades de Enriquecimento Curricular	0016	211	1001	248.576,89
022110204	EB 1 - Orientação Escolar	0017	211	1001	342.051,08
022110302	EB 2.3 - Transportes Escolares	0020	212	1001	321.573,64
0225301	Desobstrução e reparação de esgotos e sumidores	0042	243	0903	209.173,02
022550101	Recolha de resíduos sólidos urbanos	0047	245	1200	414.795,06
03251021	Fundação Robinson - Transf. em valor	0155	251	0801	407.241,36
04021101	Conserv/Manut da Iluminação Pública - Portalegre	0376	320	0903	375.733,94
04031113	Conserv/Melhoram caminhos e arruamentos - Freg Urban	1358	331	0903	2.080.798,88
04031123	Conserv/Melhoram caminhos e arruamentos - Freg Ruralis	1359	331	0903	553.937,42
040501011	CF-Biblioteca Municipal	0443	251	1002	229.010,62
040504011	CF-CAEP	0461	251	1002	440.496,88
051102	Câmara Municipal	1259	111	0200	372.802,75
0513020501	Comuniz a Divisão de Obras Municipais	1401	111	0903	324.888,06
0513040301	Comuniz ao Serviço de Informática	1329	111	1100	217.601,47
052011	CF-Edifício dos Paços do Concelho	1345	111	0200	331.619,12

Fonte: Elaboração própria

É possível observar que a maior fatia dos custos foram utilizados no melhoramento e conservação dos caminhos e arruamentos municipais na cidade e nas suas freguesias rurais.

Observa-se igualmente que quase um milhão de euros foi gasto com enriquecimento curricular, orientação escolar e transportes escolares, valor muito semelhante ao dispendido com a recolha de resíduos sólidos urbanos, saneamento e iluminação pública na cidade de Portalegre.

Já o valor gasto com na Biblioteca Municipal foi cerca de 230 mil euros, ainda assim aproximadamente metade do dispendido com o Centro de Artes do Espectáculo.

Dependendo do seu destino e destinatários, muita informação pode ser aproveitada para os mais diversos tipos de tomada de decisão.

5 - CONCLUSÕES

5.1 – APRECIACÃO GERAL DO TRABALHO

O trabalho permitiu chegar a várias conclusões.

A primeira é que este tipo de informação tem tanto de importante como de complexa, e todo o esforço despendido na sua implementação não pode ser descuidado e minimizado no pós implementação, já que a manutenção da informação e a sua atualidade são fatores importantíssimos para que a informação fornecida seja o mais correta possível.

Por se tratar de informação que tem por base valores reais, mas também previsionais, deve ser atualizada em permanência, de forma a fornecer informação o mais exata possível.

As diversas análises possíveis ao seu conteúdo fazem com que seja importante manter o esforço de atualização, pois só assim este modelo e sistema de contabilidade de custos permite testar os pressupostos de gestão, ou seja permite analisar a economia, eficiência e a eficácia.

A economia tem a ver com a forma rigorosa com que os recursos disponíveis são utilizados, tendo em consideração a sua escassez.

Os indicadores de eficiência demonstrarão se é adequada a relação entre os serviços e bens que se colocam a disposição dos munícipes, com os recursos utilizados na sua conceção, de forma a garantir o cumprimento sucessivo dos objetivos predeterminados.

A eficácia refere-se à relação entre os bens e serviços disponibilizados com os objetivos da gestão.

Estes indicadores permitem medir o grau em que foram alcançados os objetivos.

Por este motivo, deveria ser criado um complemento à norma de controlo interno por forma a que se vissem integrados os pressupostos subjacentes à continuidade da elaboração

dos registos referentes à contabilidade de custos, pelo que se propõem que seja nos moldes avante apresentados:

1. Identificação da(s) pessoa(s) responsável(eis) pela abertura de cada obra por administração direta/serviço

Terá que ser identificada uma pessoa (serviço) pela abertura de novas obras após a Ordem de Serviço, por forma a centralizar este processo, evitando assim duplicações de obra e normalizando as suas denominações e desagregações.

2. Identificação em cada Serviço de pessoa responsável pela recolha das folhas de imputação de mão-de-obra para carregamento no programa de OAD

3. Apresentação, após definição, de mapa/modelo para recolha das imputações de mão-de-obra direta a funções/bens/serviços

4. Definição do responsável pela articulação com a software house (AIRC) na resolução de problemas advindos do módulo de Contabilidade de custos e desenvolvimentos dos módulos existentes

5. Definição do responsável pela identificação de todas máquinas e viaturas utilizadas em cada obra/bem/serviço (registo obrigatório no SIC – Sistema de Inventário e Cadastro)

O património terá a incumbência de disponibilizar as relações de carga de todas as máquinas/viaturas, as quais permitirão que cada serviço possa indicar com precisão, a este responsável, os dados necessários ao correto apuramento dos custos das amortizações por duodécimos, necessário á imputação de cada serviço.

Para uma correta imputação, cada serviço deveria efetuar um imputação por hora de cada máquina nas Obras/Bens/Serviços.

- 6. Definição de equipa de trabalho, com um elemento de cada serviço, para avaliar os procedimentos enumerados e ser ministrada formação necessária para cada ponto.**

- 7. Definição das Funções, Bens ou Serviços no Programa OAD – Obras por Administração Direta**

- 8. Identificação dos Custos de Funcionamento de cada bem/imóvel/infra-estrutura**

Há necessidade de identificar os imóveis para os quais se pretende conhecer os respetivos custos de funcionamento.

Outra proposta é que seja adido um técnico ou responsável pelas parametrizações mensais necessárias ao bem funcionamento da contabilidade de custos e que ao mesmo tempo serviço de verificador do cumprimento das alterações à Norma de Controlo Interna propostos.

Isto possibilitaria não só uma maior facilidade no cumprimento dos prazos estipulados, como daria um rosto a quem os restantes funcionários dos serviços, não diretamente ligados às especificidades da contabilidade de custos, pudessem recorrer de forma a facilitar a formação interna e a resolução de dúvidas inerentes ao normal funcionamento e interligação dos serviços.

Dá-se assim cumprimento ao preconizado no POCAL, com a análise dos custos da autarquia. No entanto, esta é uma imagem muito pouco abrangente, e mesmo limitada pela falta informação sobre os proveitos advindos dos bens e serviços colocados à disposição dos utentes.

Esta é talvez a maior, e mais importante, limitação deste Plano, uma vez que todos os outros planos setoriais mencionam a obrigatoriedade da contabilidade analítica e não de custos, tornando os objetivos que se pretendem atingir com este sistema de contabilidade mais ambiciosos que os previstos no POCAL.

Podemos aferir os custos resultantes de um determinado bem ou serviço, como por exemplo o Centro de Artes do Espectáculo de Portalegre. Trata-se de um complexo com três auditórios que possibilitam a apresentação de eventos teatrais, musicais, cinematográficos, etc., mas também conferências, debates, colóquios e similares.

Os seus custos representaram 653.053,92 € em 2010. No entanto, apenas se pode verdadeiramente calcular a eficiência e eficácia do serviço, se confrontados com as receitas advindas dos bens e serviços produzidos no espaço em apreço.

Seguramente que com uma visão mais alargada sobre a verdadeira plenitude da utilização do espaço CAEP se poderá constatar o nível de comprometimento e até mesmo de aceitação do público geral para com um equipamento municipal vocacionado para a eventos de carácter cultural.

5.2 – ANÁLISE DO CUMPRIMENTO DOS OBJETIVOS PROPOSTOS

Os objetivos propostos na elaboração deste estudo estão, conforme atrás demonstrado, completamente cumpridos.

São identificados os principais obstáculos que se opuseram à persecução do objetivo de implementação e a forma como foram ultrapassados, desde o nível da organização dos serviços, à parametrização das aplicações informáticas, da forma como tiveram que se relacionar e interligar.

É apresentada de forma clara a estrutura adotada na elaboração do plano de classificação dos bens e serviços da Autarquia. Tendo o cuidado de fazer contar da mesma os vários tipos de classificação necessários ao fácil registo das ocorrências.

Nele são apresentados os resultados provenientes da distribuição dos custos diretos e indiretos, advindos da atividade da Autarquia, pelos respetivos Bens, Serviços, Funções, Centros de Custo e Centros de Responsabilidade, conforme o POCAL preceitua.

A leitura dos dados apurados referentes ao exercício findo de 2010, com informação ainda que deficitária ao nível da oportunidade, possibilita uma visão o mais realista

possível da empregabilidade dos custos da Autarquia, e por sua vez, uma tomada de decisão mais criteriosa por parte dos decisores das respetivas estruturas orgânicas e políticas.

São ainda identificados alguns erros, lacunas e imprecisões, e formulada opinião própria, acerca daquela que se julga ser a melhor forma de as debelar.

Dada a natureza prática deste trabalho, fica no ar a sensação de que o mesmo poderia dar azo à criação de outros trabalhos complementares a este, e que poderiam vir a permitir uma maior perceção da dinâmica que envolve a prestação de serviços públicos, mas também da plenitude e abrangência necessária ao apuramento do verdadeiro e respetivo valor de todos e cada um dos bens e serviços colocados à disposição dos munícipes.

A importância do apuramento do custo real dos bens e serviços prestados pelos municípios e a informação limitada da contabilidade de custos face as obrigações de prestação de contas dos municípios, seriam dois temas que facilmente se poderiam desenvolver a partir deste trabalho, e que mais não o foram, dado não ser de todo o objetivo deste.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (2003). *Contabilidad de las Entidades sin fines lucrativos*. Documento n.º 23, Madrid: AECA.
- AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (1997). *La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas*. Documento n.º 15, Madrid: AECA.
- AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (1992). *El marco de la Contabilidad de Gestión*. Documento n.º 1 - Principios de Contabilidad de Gestión, Madrid: AECA.
- AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (1991). *La Contabilidad de Costes: conceptos y metodologías básicas*. Documento n.º 3, - Principios de Contabilidad de Gestión, Madrid: AECA.
- Alemán, Jerónimo, Herrera, Francisca, Mendoza, Margarita & Sánchez, Carolina (2004). Objetivos de cálculo de coste en las empresas de tratamiento y abastecimiento urbano de agua potable. El coste del agua desalada. Comunicação apresentada no *XV Spanish-Portuguese Meeting of Scientific Management*, 2 a 4 Fevereiro, Sevilla.
- Almeida, José (2000). *Contabilidade de Custos para as Autarquias Locais*. Porto: Vida Económica.
- Almeida, José & Correia, Alice (1999). *Manual de Contabilidade das Autarquias Locais*. Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- Amat, Oriol & Soldevilla, Pilar (2000). *Contabilidad y Gestión de Costes*. 3.^a Edição, Barcelona: Ediciones Gestión 2000.

- Anido, Miguel (1992). Cuantificación de las tasas y coste de los servicios públicos prestados. *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, Vol. XXII, n.º 64, Enero – Abril, 111-123.
- Antón, Maria (2005). Control de eficacia y de eficiencia de los entes instrumentales en el sector público local como prestadores de servicios públicos. Comunicação apresentada no *Primer Congrès Català de Comptabilitat i Direcció - ACCID*, 26 a 27 de Maio, Barcelona.
- Antunes, Isabel (2001). Pensar Global para a Acção Local. *RAPP – Revista de Administração e Políticas Públicas*, Vol. II, n.º 1, 58-73.
- Baganha, M. (1996). Contabilidade de Custos – Excertos de Lições de Contabilidade – Mão-de-Obra. *Revista de Contabilidade e Comércio*, Vol. LII, n.º 208, Abril, 483-516.
- Bagur, Llorenç & Boned, Josep (2005). La comptabilitat de gestió als ajuntaments Catalans. Comunicação apresentada no *Primer Congrès Català de Comptabilitat i Direcció - ACCID*, 26 a 27 de Maio, Barcelona.
- Duarte, Grupo de trabalho coordenado por Isabel (2002). *POCISSSS Explicado*. Editora Rei dos Livros, Abril, Lisboa.
- Bernardes, Arménio (2002). *Contabilidade Pública e Autárquica – POCP e POCAL*. CEFA, Coimbra.
- Bjørnenak, Trond (2000). Understanding cost differences in the public sector – a cost drivers approach. *Management Accounting Research*, Vol.11, n.º 2, 193-211.
- Blanco, Isabel, Aibar, Beatriz, Ríos & Leticia, Sofia (2001). *Contabilidad de Costes*. Madrid: Prentice Hall.
- BORGES, António (2005), *Elementos de Contabilidade Geral*, Editora Reis dos Santos, 23ª Edição.

- Brierley, John, Cowton, Christopher & Drury, Colin (2001), Research into product costing practice: a European perspective. *The European Accounting Review*, Vol. 10, n.º 2, 215-256.
- Cabezas, Helio & Antón, Consuelo (2003), Metodología para el cálculo del coste de los servicios municipales. *Auditoria Pública*, n.º 28, janeiro, pp. 32-41.
- Caetano, Marcello (1997). *Manual de Direito Administrativo*. Vol. I, 10.ª Edição, Coimbra: Livraria Almedina.
- Caiado, António Pires (2003). *Contabilidade de Gestão*. 3.ª Edição, Lisboa: Áreas Editora.
- Carrillo, Dionisio (1999a). Análisis, Cálculo y Control de los Costes de los Servicios Públicos Municipales. *Técnica Contable*, Ano LI, n.º 608-609, agosto - setembro, 639-649.
- Carrillo, Dionisio (1999b). Análisis, Cálculo y Control del Coste de los Servicios Públicos Municipales. *Técnica Contable*, Ano LI, n.º 607, Julio, 542-558.
- Carvalho, João (1998). O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP): análise e perspectivas futuras. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, n.º 397, outubro, 234-239.
- Carvalho, João & Fernandes, Maria José (1999). A reestruturação do sistema contabilístico na Administração Pública em Portugal. O caso das autarquias locais. Comunicação apresentada no *IX Encontro Nacional de Professores de Contabilidade do Ensino Superior*, maio.
- Carvalho, João, Fernandes, Maria José, Camões, Pedro & Jorge, Susana (2005). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2003*. Lisboa: Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Carvalho, João, Fernandes, Maria José & Teixeira, Ana (2002). *POCAL Comentado*. Lisboa: Editora Rei dos Livros.

- Carvalho, João, Martinez, Vicente & Pradas, Lourdes (1999). *Temas de Contabilidade Pública*. Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- Carvalho, João & Ribeiro, Verónica (2004), Os Planos sectoriais decorrentes do Plano Oficial de Contabilidade Pública. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, Ano V, n.º 56, novembro, 20-31.
- Carvalho, Joaquim (2001). O POCAL como instrumento de mudança da Gestão Autárquica. *RAPP – Revista de Administração e Políticas Públicas*, Vol. II, n.º 1, 120-125.
- Caupers, João (1998). *Direito Administrativo*. Lisboa: Notícias Editorial.
- Correia, Fernando (2002). Contabilidade de custos ou analítica no POCAL. *Revisores e Empresas*, Ano 4, n.º 18, 7-26.
- Costa, José (1995). Uma proposta de metodologia de revisão da tabela de taxas dos Municípios portugueses. *Revista de Administração Local*, n.º 146, março – abril, 123-136.
- Costa, José (1993). As receitas fiscais dos Municípios – o caso português. *Revista de Administração Local*, n.º 133, janeiro – fevereiro, 13-26.
- Costa, José, Carvalho, Joaquim, Silva, Mário & Gomes, Armando (1997). *Taxas e Tarifas Municipais* – Estudo elaborado para a Comissão de Coordenação da Região do Norte, ISFEP, Porto.
- Costa, José da Silva; Silva, Mário Rui. (2000), “Taxas e Tarifas nos Municípios Portugueses”, in *Desenvolvimento e Ruralidades no Espaço Europeu. Actas do VIII Encontro Nacional da APDR*, Vol.2, Coleção APDR, Coimbra, 701-717.
- Costa, Paula (2003). *Finanças e Contabilidade Autárquica*. Coimbra: CEFA.
- Cravo, Domingos, Carvalho, João, Fernandes, Orlando & Silva, Susana (2002). *POC Educação Explicado*. Lisboa: Editora Rei dos Livros.

- Curto, Helena (2001). O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais e a Modernização Administrativa. *RAPP – Revista de Administração e Políticas Públicas*, Vol.II, n.º 1, 110-119.
- Dias, Maria do Carmo (2000). Os preços da água e as tarifas de saneamento básico – as facturas da água. *Poder Local*, n.º 136, abril - junho, 37-44.
- Díaz, Antonio López, Dopico, Isabel Blanco (2003). Contabilidad Analítica del Sector Público en España: situación actual y perspectivas. Presentación Del Proyecto “Escudo”. In *Estudios Académicos de Contabilidad*, Universidad de Murcia, 577-602.
- Díaz, Antonio, Rodríguez, José, Rodríguez, Emilia, Díaz, Belén, García, Eusebio & Prieto, Beatriz (2000). *Proyecto Escudo – Estudio de Contabilidad Analítica para la Universidad de Oviedo*. Universidad de Oviedo, Servicio de publicaciones, Oviedo.
- Direcção Geral das Autarquias Locais. (2001). *Administração Local em números 2001*. Disponível em http://www.dgaa.pt/livro/livro_geral.htm, acedido em 19/12/2004.
- Drury, Colin (2012). *Management & Cost Accounting*. Eighth Edition, Hampshire (UK): Cengage Learning EMEA.
- Evans, Patricia & Bellamy, Sheila (1995). Performance evaluation in the Australian public sector - The role of management and cost accounting control systems. *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 8, n.º 6, 30-38.
- Federal Accounting Standards Accounting Board - FASAB (1995). Managerial Cost Accounting Concepts and Standards for the Federal Government. *Statement of Federal Financial Accounting Standards n.º 4*, FASAB.
- Feliu, Vicente, Ortega, Tomás (1993). Perspectivas da contabilidade de gestão em finais do século XX. *Jornal de Contabilidade*, Ano XVII, n.º 195, junho, 138-146.
- Fermín, Alvarez (1999). Contabilidad de Gestión en la Administración Pública de México. Comunicação apresentada no *VI Congresso Internacional de Custos*, Universidade do Minho, Escola de Economia e Gestão, 15 a 17 setembro, Braga.

- Fernandes, Maria José (1995). *Modelo de Contabilidade Analítica nos SMAS – Aplicação do Método ABC (Activity Based Costing)*. Tese de Mestrado em Administração Pública, Universidade do Minho, Braga.
- Fernández, José Fernández (1987). Aplicaciones de la Contabilidad Analítica en el Sector Público. *Técnica Contable*, Año XXXIX; n.º 467, 471-482.
- Financial and Management Accounting Committee – FMAC. (1998). *Management Accounting Concepts*. IFAC, disponível em www.ifac.org, acedido em 19/12/2004.
- Fornos, Fernando (2001). Personalización del modelo CANOA: aplicación de Escudo a las Cámaras de Comercio. Comunicação apresentada no *VII Congreso del Instituto Internacional de Costos e II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva*, Universidad de León, 4 a 6 de julho.
- Freitas do Amaral, Diogo (2002). *Curso de Direito Administrativo*. Volume 1, 2.ª Edição, Coimbra: Almedina.
- GIL, A. C. (2002). Como elaborar projetos de pesquisa. São Paulo: Atlas.
- Governmental Accounting Standards Board - GASB (1987), Objectives of Financial Reporting. *Concept Statement n.º 1*, GASB.
- Gomes, Nuno de Sá (2000). *Manual de Direito Fiscal - Volume I*. 11.ª Edição, Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- Gómez, María Belén (2001). Tendencias actuales en la Contabilidad de Costes en las Entidades Públicas. Comunicação apresentada no *VII Congreso del Instituto Internacional de Costos e II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva*, Universidad de León, 4 a 6 de Julho.
- Heras, Rosa (s.d.). El régimen de las Tasas y Precios Públicos Locales a Examen. Disponível em http://org/cuadernos1/gestion/ra_navarro.htm, acedido em 16/04/2003.

Hernández, António (1996). *La Contabilidad Pública en el Sector de la Administración Local*, Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Hernández, Antonio & Boy, Javier (1997). La Contabilidad Analítica en el Sector Público. *Actualidad Financiera* - número monográfico; 2º trimestre.

Hill, Manuela Magalhães & Hill, Andrew (2002), *Investigação por questionário*, Lisboa: Edições Sílabo.

IFAC (2000). *Perspectives on Cost Accounting for Governments – International Public Sector Study*, Study 12, New York: IFAC.

Intervención General de la Administración del Estado – IGAE. (1994). *Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas*. El proyecto CANOA, Madrid: Intervención General de la Administración del Estado.

Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde – IGIF (2000). *Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais*. 2.ª Edição, Lisboa: Ministério da Saúde.

Jones, Rowan & Pendlebury, Maurice (1996). *Public Sector Accounting*. 4th Edition, London: Pitman Publishing.

Julve, Vicente & Moratal, Germán (1991). *Presupuestos y contabilidad de las entidades locales*. Madrid: Ediciones Tecnos.

Julve, Vicente, Valles, Roberto, Benau, María Antonia, Inchausti, Begoña, Feliu, Vicente, Tomas, Antonio, Salvador, Vicente & Pastor, Manuel (1994). *Estudio sobre la implantación de la Contabilidad de Gestión en España*, Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia e Asociación Española de Contabilidad y administración de Empresas, Valencia.

Lapsley, Irvine & Wright, Elisa (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management Accounting Research*, Vol.15, n.º3, 355-374.

- Leonard-Barton, Dorothy (1990). A dual methodology for case studies: synergistic use of a longitudinal single site with replicated multiple sites. *Organization Science*, Vol. 1, n.º3, 248-266.
- Maher, Michael (2001). *Contabilidade de Custos: Criando Valor para a Administração*. In Blanco, Isabel, Aibar, Beatriz & Ríos, Sofía, *Contabilidad de Costes*, Madrid: Prentice Hall.
- Mallo, Carlos (1986). *Contabilidad Analítica – costes, rendimientos, precios y resultados*. 3.ª edición, Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Planificación Contable.
- Margerin, Jacques & Ausset, Gérard (1990). *Contabilidade Analítica - utensílio de gestão; ajuda à decisão*. Adaptado por Margarida Ferreira. Lisboa: Ediprisma – Edições em Gestão.
- Marques, Ana (2000). A Contabilidade Analítica e a Gestão Orçamental nas Autarquias Locais. *Revisores e Empresas*, Ano 3, n.º 8, janeiro - março, 30-35.
- Marques, Maria da Conceição (2001). Da Contabilidade Pública Tradicional à Contabilidade Pública Actual. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, Ano 33.º, n.º 435, dezembro, 693-703.
- Marques, Maria da Conceição & Almeida, Joaquim (2001). As vertentes contabilísticas previstas no POC-Educação. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, n.º 431/432, agosto - setembro, 595-600.
- Martínez, Soares. (2000), *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- Mendes, Pedro & Costa, Xavier da (1995). *Gestão de Sistemas de Saneamento básico, Instrumentos financeiros e sistemas tarifários*. Volume 3. Lisboa: Ministério do Ambiente e Recursos Naturais.

Mendoza, C. & Bescos, P. L. (2001). An explanatory model of managers' information needs: implications for management accounting. *The European Accounting Review*, Vol. 10, n.º 2, 257-289.

Ministério da Administração Interna – MAI (1983), *Contabilidade das Autarquias Locais – 1.ª Parte, Maia*: Imprensa Nacional Casa da Moeda.

Ministério das Cidades, Ordenamento do Território e Ambiente – MCOTA (2004). *Finanças Locais – aplicação em 2004*, Lisboa: MCOTA - Direcção Geral das Autarquias Locais.

Ministério do Ambiente e do Ordenamento do Território – MAOT (2001). *Administração Local em Números – 2001*. Lisboa: MAOT.

Monteiro, Sónia (2001). Tendências actuais da Contabilidade Autárquica. *Revista de Contabilidade e Comércio*, Vol. LVIII, n.º 229, outubro, 214-233.

Morote, Rosario (2001). El cálculo de tasas y precios públicos en la Administración Local: Versión analítica frente a versión jurídica. *Auditoria Publica*, n.º 25, Diciembre, 25-42.

Mulet, Pedro & García, Belén (2002). El surgimiento de la Contabilidad de Costes en una empresa pública. *Técnica Contable*, Ano LIV, n.º 643, Julio, 575-584.

Nabais, José (2003). *Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Coimbra: Almedina.

Nicolau, José, Correia, Francisco & Portela, Ricardo. (2004). *POCAL: Contabilidade de Custos*. Santarém: Edição ATAM (Associação dos Técnicos Administrativos Municipais).

Oliveira, António (1993). *Direito das Autarquias Locais*, Coimbra: Coimbra Editora.

Pereira, Carlos Caiano & Franco, Victor (2001). *Contabilidade Analítica*. 6.ª Edição, Lisboa: Editora Rei dos Livros.

Pereira, João (1988). *Contabilidade Analítica*. 5.ª Edição, Lisboa: Plátano Editora.

- Pestana, Maria Helena & Gageiro, João (2003). *Análise de dados para ciências sociais – a complementaridade do SPSS*. 3.^a Edição, Lisboa: Edições Sílabo.
- Pettersen, Inger (2001). Implementing management accounting reforms in the public sector: the difficult journey from intentions to effects. *The European Accounting Review*, Vol. 10, n.º3, 561-581.
- Pina Martínez, Vicente & Torres Pradas, Lourdes (1999). *Análisis de la información externa, financiera y de gestión de las Administraciones Publicas*. Madrid: ICAC.
- Kaplan, B.; Maxwell, J.A. (1994), Qualitative research methods for evaluating computer information system. Sage: Thousand Oaks, CA, p. 45-68.
- Rato, António (1973). *Código Administrativo*. 2.^a Edição, Coimbra: Livraria Almedina.
- Rebelo de Sousa, Marcelo. (1994). *Lições de Direito Administrativo*. Rio de Mouro: Edição Pedro Ferreira.
- Ribeiro, José (1997). *Lições de Finanças Públicas*. 5.^a Edição, Coimbra: Coimbra Editora.
- Ríos, Simón (2001). La incidencia de la subactividad en la determinación del coste y la fijación del precio de los servicios públicos: análisis de un caso. Comunicação apresentada no VII Congreso del Instituto Internacional de Costos e II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva, Universidad de León, 4 a 6 de Julio.
- Rouse, John (1994). Recourse and Performance Management. In *Management in the public Sector: Challenge and Change*, London: Chapman & Hall.
- Ryan, Bob, Scapens, Robert & Theobald, Michael (2002). *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, 2nd Edition, London: Thomson.
- Satapocal, (2006), Manual de Apoio Técnico do POCAL, CEFA, Lisboa

Savoie, Donald (1995). What is Wrong with the New Public Management? *Canadian Public Administration*, Vol. 38, n.º 1, 112-121.

Silva, Victor (2004). Bens Semipúblicos e taxas. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, Ano V, n.º 52, julho, 56-59.

Sousa, Domingos (1992). *Finanças Públicas*. Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Universidade Técnica de Lisboa, Lisboa.

Sousa Franco, António (2001a). *Finanças Públicas e Direito Financeiro – Vol I*, Coimbra: Almedina.

Sousa Franco, António Luciano. (2001b). *Finanças Públicas e Direito Financeiro – Vol II*, Coimbra: Almedina.

Sousa Franco, António (1991). *Finanças do Sector Público – Introdução aos Subsectores Institucionais*. Lisboa: Associação Académica da Faculdade de Direito.

Valente, Maria José (2000). Um índice de diversificação de receitas faz sentido no quadro da LFL portuguesas? In *Desenvolvimento e Ruralidades no Espaço Europeu, Actas do VIII Encontro Nacional da APDR*, Volume 2, Colecção APDR, Coimbra, 687-699.

Yin Robert K. (2001) *Case Study Research: Design and Methods*, 3rd Edition (Applied Social Research Methods, Vol. 5) U.K., Sage Publications, Inc

Xavier, Alberto (1974). *Manual de Direito Fiscal*, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, Vol. I, Lisboa.

Xifra, Josef Viñas (2000). Significación de los centros de costes ante la evolución de la Contabilidad de Gestión. Comunicação apresentada nas *VI Jornadas de Trabajo de Contabilidad de Costes y de Gestión*, Universidad de Burgos, 319-326.

LEGISLAÇÃO

Acórdão Doutrinal de 31 de Janeiro de 2001 do Supremo Tribunal Administrativo (STA) – *Receita Tributária. Serviço público com a instalação, abastecimento e distribuição de água. Tarifa. Taxa. Competência dos Tribunais Tributários*

Constituição da República Portuguesa. (2001). *Quarta revisão constitucional de acordo com a Lei Constitucional n.º 1/97 de 20 de Setembro*. Almedina, Coimbra.

DL n.º 79/03, de 23 de Abril – *Primeira alteração ao DL n.º 44/99, de 12 de Fevereiro*.

DL n.º 84-A/2002, de 5 de Abril – *Terceira alteração ao DL n.º 54 -A/99*.

DL n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro – *Estabelece o regime jurídico dos códigos de classificação económica das receitas e das despesas públicas, bem como a estrutura das classificações orgânicas aplicáveis aos organismos que integram a Administração Central*.

DL n.º 12/2002, de 25 de Janeiro – *Aprova o POCISSSS*.

DL n.º 558/99, de 17 de Dezembro – *Empresas Públicas Municipais*.

DL n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro – *Aprova o POCAL*.

DL n.º 44/99, de 12 de Fevereiro – *Torna obrigatória a adopção do Sistema de Inventário Permanente, a elaboração da Demonstração dos Resultados por Funções, bem como a definição dos elementos básicos que a listagem do inventário físico das existências deverá conter*.

DL n.º 68/98, de 20 de Março – *Cria a CNCAP*

DL n.º 232/97, de 3 de Setembro – *Aprova o POCPP*

DL n.º 226/93, de 22 de Junho – *Regime de contabilidade dos Serviços Municipalizados*

Lei n.º 5-A/2002, de 11 de Janeiro – *Primeira alteração à Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro.*

Lei n.º 94/2001, de 20 de Agosto – *Quarta alteração à Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto.*

Lei n.º 15/2001, de 05 de Junho – *Terceira alteração à Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto.*

Lei n.º 3-B/2000, de 04 de Abril – *Segunda alteração à Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto.*

Lei n.º 175/99, de 21 de Setembro – *Estabelece o regime jurídico comum das associações de freguesias de direito público.*

Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro – *Estabelece o quadro de competências, assim como o regime jurídico de funcionamento dos órgãos dos Municípios e das Freguesias.*

Lei n.º 42/98 de 6 de Agosto – *Lei das Finanças Locais*

Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro – *Segunda LFL.*

Lei n.º 1/79, de 2 de Janeiro – *Primeira LFL.*

Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro – *Bases da Contabilidade Pública.*

Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro – *Aprova o POCMS.*

Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro – *Aprova o POC-Educação.*