



UNIVERSIDADE PORTUCALENSE

Infante D. Henrique

**A Contabilidade Analítica
como Instrumento de Gestão ao Nível das
Autarquias Locais**

*Dissertação apresentada para
obtenção do grau de Mestre em
Finanças sob a orientação do
Professor Doutor Mário Rui Silva*

Nuno Renato Meireles Matos de Sousa

P O R T O

2003

**A Contabilidade Analítica
como Instrumento de Gestão ao Nível das
Autarquias Locais**



142 240

Nuno Renato Meireles Matos de Sousa

PORTO

2003

Índice

	Pág.
Índice de Figuras	IV
Índice de Fórmulas	IV
Índice de Gráficos	IV
Índice de Mapas	IV
Índice de Tabelas	V
Abreviaturas e Siglas	VI
Agradecimentos	VII
INTRODUÇÃO	2
1 – A CONTABILIDADE E O SEU ENQUADRAMENTO AO NÍVEL DA ECONOMIA	10
1.1 – A Evolução Histórica da Contabilidade	10
1.2 – Os Conceitos de Conta e de Contabilidade	17
1.3 – O Enquadramento da Contabilidade ao Nível da Economia	25
2 – A CONTABILIDADE ANALÍTICA E OS SEUS OBJECTIVOS	31
2.1 – Principais Divisões da Contabilidade: Contabilidade Geral e Contabilidade Analítica	31
2.1.1 – As Divisões da Contabilidade	31
2.1.2 – Diferenças entre a Contabilidade Geral e a Contabilidade Analítica	35
2.1.3 – As Relações entre a Contabilidade Geral e a Contabilidade Analítica	42
2.2 – Ausência de Normalização em Portugal para a Contabilidade Analítica e o <i>Plan Comptable Général</i>	43
2.2.1 – A Normalização Contabilística	43
2.2.2 – A Normalização Contabilística em Portugal	48
2.2.3 – A Ausência de um Plano Contabilístico Português para a Contabilidade Analítica e o <i>Plan Comptable Général</i>	51
2.3 – Objectivos e Tipos de Utilização da Contabilidade Analítica	66

Índice

	Pág.
3 – AS AUTARQUIAS LOCAIS E A GESTÃO AUTÁRQUICA	80
3.1 – As Finanças Públicas e a Estrutura do Sector Público em Portugal	80
3.1.1 – Distinção entre Finanças Privadas e Finanças Públicas	80
3.1.2 – Os Meios de Financiamento dos Bens Públicos	84
3.1.3 – A Estrutura do Sector Público em Portugal	86
3.2 – As Finanças das Autarquias Locais	93
3.2.1 – Conceito de Autarquia Local e Autonomia das Autarquias Locais	93
3.2.2 – Regime Financeiro das Autarquias Locais	96
3.2.3 – As Finanças Municipais	101
3.2.4 – O Peso das Taxas, Tarifas e Preços na Receita Total dos Municípios Portugueses	121
3.3 – As Autarquias Locais e os Sistemas de Contabilidade	136
3.3.1 – A Contabilidade Pública, a Contabilidade Privada e a Contabilidade das Autarquias Locais	136
3.3.2 – O Plano de Contabilidade em vigor nas Autarquias Locais (POCAL)	139
3.3.3 – A Importância da Contabilidade Analítica para a Determinação do Valor das Taxas, das Tarifas e dos Preços	146
4 – CÁLCULO DO CUSTO DE REFERÊNCIA DA TAXA DE REMOÇÃO DE RESÍDUOS SÓLIDOS COMERCIAIS E INDUSTRIAIS	162
4.1 – A Opção pela Taxa de Remoção de Resíduos Sólidos Comerciais e Industriais	162
4.2 – Descrição do Funcionamento do Serviço de Remoção de Resíduos Sólidos Comerciais e Industriais	169
4.3 – Cálculo do Custo de Referência das Taxas de Remoção dos Resíduos Sólidos Comerciais e Industriais	182
4.4 – Análise dos Valores Obtidos para o Custo de Referência das Taxas de Remoção dos Resíduos Sólidos Comerciais e Industriais	193

Índice

	Pág.
CONCLUSÃO	208
Referências Bibliográficas	218
Anexos	222
Anexo I: Dados relativos às receitas, PIB <i>per capita</i> . IPC <i>per capita</i> , população e área por município	223
Anexo II: Mapa de distâncias e tempos	233
Anexo III: Mapa de remoção de resíduos (Volta 1)	234
Anexo IV: Mapa de remoção de resíduos (Volta 2)	235

Índice de Figuras

	Pág.
FIGURA 2.1: Classificação dos Sistemas Contabilísticos baseada nos Critérios de Relevação Contabilística Relacionados com os Critérios Valorimétricos	65
FIGURA 3.1: Estrutura do Sector Público em Portugal	87
FIGURA 3.2: Receitas Municipais	106
FIGURA 4.1: Organigrama da Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos da Câmara Municipal do Porto	163
FIGURA 4.2: Representação Esquemática do Processo de Remoção dos Resíduos Sólidos Comerciais e Industriais	172

Índice de Fórmulas

	Pág.
FÓRMULA 2.1: Fórmula de cálculo do preço de venda numa economia de produção	70
FÓRMULA 2.2: Fórmula de cálculo do preço de venda numa economia de mercado	70
FÓRMULA 3.1: Modelo de regressão linear múltipla	130
FÓRMULA 4.1: Fórmula de cálculo do custo de referência da taxa pelo método de médias móveis ponderadas a 12 meses	192

Índice de Gráficos

	Pág.
GRÁFICO 3.1: Relação entre as Variáveis <i>Pib</i> e <i>Taxa</i>	132
GRÁFICO 3.2: Relação entre as Variáveis <i>Ipc</i> e <i>Taxa</i>	133
GRÁFICO 3.3: Relação entre as Variáveis <i>Pop</i> e <i>Taxa</i>	133
GRÁFICO 3.4: Relação entre as Variáveis <i>Dp</i> e <i>Taxa</i>	133

Índice de Mapas

	Pág.
MAPA 4.1: Cálculo dos Custos de Referência das Taxas para o Mês de Novembro de 2000	187
MAPA 4.2: Cálculo dos Custos de Referência das Taxas para o Mês de Dezembro de 2000	188
MAPA 4.3: Cálculo dos Custos de Referência das Taxas para o Mês de Janeiro de 2001	189
MAPA 4.4: Cálculo dos Custos de Referência das Taxas para o Mês de Fevereiro de 2001	190

Índice de Tabelas

	Pág.
TABELA 2.1: Resumo das Principais Características que Distinguem a Contabilidade Geral da Contabilidade Analítica	41
TABELA 2.2: A Evolução da Normalização Contabilística em Portugal	49
TABELA 2.3: Divisão dos Sistemas Legais	54
TABELA 2.4: Classificação dos Sistemas Contabilísticos baseada nos Critérios Valorimétricos	63
TABELA 3.1: Peso, a Nível Nacional, dos Vários Tipos de Receitas Municipais na Receita Total dos Municípios (valores referentes a 1999)	122
TABELA 3.2: Peso das Taxas e Rendimentos de Bens e Serviços na Receita Total Municipal, por NUTS II e NUTS III (valores referentes a 1999)	124
TABELA 3.3: Caracterização Estatística das Variáveis	129
TABELA 3.4: Matriz de Correlação entre as Variáveis	130
TABELA 3.5: Resultados da Estimação	131
TABELA 3.6: Municípios com Potencial para Utilizarem a Contabilidade Analítica no Processo de Gestão das Taxas (valores referentes a 1999)	135
TABELA 3.7: Utilização de Referenciais-Custo na Fixação de Taxas	153
TABELA 3.8: Métodos de Cálculo dos Custos por Tipo de Taxa	158
TABELA 4.1: Taxas em Vigor Referentes ao Serviço de Remoção de Resíduos Sólidos Comerciais e Industriais	167
TABELA 4.2: Elementos Constituintes da Volta 1 e da Volta 2	170
TABELA 4.3: Custos por Hora de Trabalho dos Funcionários	174
TABELA 4.4: Custos com o Equipamento dos Funcionários	177
TABELA 4.5: Custos das Viaturas por Quilómetro	178
TABELA 4.6: Custos por Tonelada de Resíduos Descarregada na LIPOR	180
TABELA 4.7: Custo com o Processamento das Facturas	181
TABELA 4.8: Número de Contentores Recolhidos por Tipo de Contentor, por Volta e por Mês	182
TABELA 4.9: Total de Litros Recolhidos por Tipo de Contentor, por Volta e por Mês	183
TABELA 4.10: Total de Quilómetros Realizados pelas Viaturas por Volta e por Mês	183
TABELA 4.11: Tempos de Trabalho dos Motoristas e dos Cantoneiros por Volta e por Mês	184
TABELA 4.12: Número de Empresas Facturadas por Volta e por Mês	184
TABELA 4.13: Toneladas Descarregadas na LIPOR por Volta e por Mês	185
TABELA 4.14: Custo Unitário Mensal e Número de Contentores Recolhidos por Mês e por Tipo de Contentor	191
TABELA 4.15: Custo de Referência para as Taxas dos Contentores de 110 litros e 800 litros	193
TABELA 4.16: Variação Unitária entre o Valor das Taxas Actualmente em Vigor e o Custo de Referência das Taxas	194
TABELA 4.17: Margens dos Contentores de 110 litros e de 800 litros e Margem Total	195

Abreviaturas e Siglas

- AML – Área Metropolitana de Lisboa
AMP – Área Metropolitana do Porto
CGE – Conta Geral do Estado
CMP – Câmara Municipal do Porto
CRP – Constituição da República Portuguesa
DL – Decreto-Lei
DMASU – Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos
DR – Decreto Regulamentar
emp – Empresas
hh – Hora-homem
INE – Instituto Nacional de Estatística
IPC – Índice do Poder de Compra
km – Quilómetro
l – Litros
LFL – Lei das Finanças Locais
NUTS – Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos
OE – Orçamento do Estado
PCG – Plan Comptable Général
PIB – Produto Interno Bruto
POC – Plano Oficial de Contabilidade
POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública
SRSC – Sector de Recolha Selectiva e Comerciais
ton – Toneladas
UE – União Europeia
uf – Unidade Física
unid – Unidade

Agradecimentos

Gostaria de deixar expresso o meu agradecimento a todas as pessoas que colaboraram comigo na elaboração desta dissertação de mestrado e sem as quais esta não teria sido possível.

Em primeiro lugar, ao Sr. Professor Doutor Mário Rui Silva, orientador desta dissertação, pela excelente forma como a orientou, quer no que diz respeito à disponibilidade prestada, e às críticas, observações e sugestões oportunamente apontadas quer, ainda, em relação à celeridade demonstrada na análise de todo este trabalho.

Ao Sr. Professor Doutor Rui Conceição Nunes, na qualidade de director do curso de Mestrado em Finanças da Universidade Portucalense, pela forma como organizou e coordenou a fase escolar do referido curso de mestrado e pelo empenho e apoio dado desde o início e que culminou com a revisão final deste trabalho.

Ao Sr. Dr. Henrique Veiga, especialmente pela amizade que sempre demonstrou e, também, pelo seu contributo e disponibilidade para a troca de impressões que foi bastante frutuosa para a concretização desta dissertação.

Agradeço, ainda, ao Sr. Dr. Joaquim dos Santos Carvalho, director financeiro da Câmara Municipal do Porto, à Sr.^a Eng.^a Manuela Álvares, directora da Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos da Câmara Municipal do Porto, bem como à Sr.^a Eng.^a Goreti Mota, responsável pela Divisão Municipal de Limpeza Urbana e ao Sr. António Celeste, responsável pelo Sector de Recolha Selectiva e Comerciais, pela disponibilidade prestada que muito contribuiu para a realização da parte empírica desta dissertação.

À Dr.^a Ana Brochado e à Dr.^a Isabel Maldonado manifesto o meu apreço pelas suas úteis sugestões e pela troca de impressões que em muito me ajudaram.

À minha família pelo apoio incondicional e constante motivação com que sempre pude contar e, ainda, pela tolerância demonstrada face à minha pouca disponibilidade familiar, tornando assim possível a realização e concretização deste trabalho.

Finalmente, aos meus amigos e a todos aqueles que, de uma forma ou de outra, contribuíram e me encorajaram e auxiliaram ao longo do desenvolvimento deste trabalho.

A todos, o meu grato reconhecimento.

Porto, Janeiro de 2003

**“A informação
é a matéria-prima da decisão.”**

G. Ausset e J. Margerin
em *“Contabilidade Analítica: utensílio de gestão - ajuda à decisão”*.

INTRODUÇÃO

Numa empresa ou numa organização dificilmente se poderá implementar um sistema de controlo de gestão se não se dispuser de um sistema de Contabilidade Analítica que permita identificar, de uma forma rápida e detalhada, as origens dos proveitos e o destino dos encargos suportados por essa mesma empresa ou organização. Nesta perspectiva, a Contabilidade Analítica é vista como um processo de tratamento de dados cujos objectivos são, essencialmente, por um lado, conhecer os custos das diferentes funções desempenhadas pela empresa, determinar as bases de avaliação de certos elementos do balanço da empresa e explicar os resultados, calculando os custos dos produtos e dos serviços, para os comparar com os preços de venda correspondentes e, por outro, estabelecer previsões para os encargos e para os proveitos correntes, constatar a sua realização e explicar os desvios daí resultantes. Para se atingirem estes objectivos, o sistema de Contabilidade Analítica de uma empresa deve estar adaptado, exactamente, à sua estrutura orgânica e às actividades particulares que essa empresa exerce. Só assim se poderá garantir que esse sistema forneça todos os elementos necessários para esclarecer as tomadas de decisão ao nível dessa empresa.

Os resultados dos cálculos contabilísticos obtidos pelos mecanismos de análise não têm interesse e não justificam a importância dos trabalhos contabilísticos que os geraram, se não permitirem a sua participação no controlo da gestão da empresa e no processo de tomada de decisão a esta associada. A natureza e o número de informações necessárias para um bom controlo da gestão são específicas de cada empresa e dependem de inúmeros factores como, por exemplo, a dimensão da empresa, a sua dispersão geográfica, a natureza das suas actividades ou o seu tipo de administração. Desta forma, pode-se concluir que existem tantos métodos de gestão diferentes quanta a diversidade de empresas, diferindo a sua aplicação apenas em pormenores de detalhe, uma vez que os métodos de emprego dos dados e dos resultados que a Contabilidade Analítica é capaz de fornecer são em número ilimitado. Nesta área as aplicações vão desde a simples constatação de certos factos passados até à determinação de perspectivas fundamentadas na análise microeconómica. Cabe à administração da empresa escolher, de entre estes

métodos, aquele que lhe parece ser o mais conveniente face às suas necessidades de informação e, depois, adaptá-lo em função das particularidades específicas da sua empresa. Assim, consoante os objectivos que se pretendem atingir e o tipo de decisões que são necessárias tomar para que a gestão governe convenientemente a empresa, a Contabilidade Analítica pode ser desenvolvida em três vertentes fundamentais: apuramento de custos, controlo da gestão e análise económica.

O posicionamento por parte das autarquias locais em relação à Contabilidade Analítica é, em tudo, semelhante ao verificado a nível empresarial podendo esta ser utilizada como instrumento de apoio à gestão autárquica uma vez que permite, não só, apurar os custos das diferentes funções desempenhadas pela autarquia, determinar as bases de avaliação de certos elementos do seu balanço e explicar os resultados através do cálculo dos custos dos bens e dos serviços para os comparar com as taxas, tarifas e preços correspondentes mas, também, estabelecer previsões para os encargos e para os proveitos correntes, constatar a sua realização e explicar os desvios daí resultantes. Tal como ao nível empresarial, também ao nível autárquico se podem atingir os objectivos da contabilidade analítica através de três formas distintas de acção que são, nomeadamente, o apuramento de custos, o controlo da gestão e a análise económica. O recurso a cada uma destas formas de acção depende do tipo de decisões que são necessárias tomar para que a gestão autárquica exerça um controle eficiente e eficaz. Assim, a Contabilidade Analítica vai permitir que os responsáveis autárquicos quantifiquem as diferentes soluções com as quais são confrontados e vai apoiar a tomada de decisões em questões tão amplas e vastas como, por exemplo: deve a autarquia fornecer determinado bem ou prestar determinado serviço ou deve subcontratar uma empresa privada para o fazer? Quais são as direcções, os departamentos, as divisões e os sectores municipais que são rentáveis? Nas direcções, departamentos, divisões e sectores municipais não rentáveis quais são os factores responsáveis por este facto? Qual o impacto que as direcções, os departamentos, as divisões e os sectores municipais não rentáveis têm no orçamento municipal? Deve-se criar, manter ou abandonar determinado serviço municipalizado? Qual o custo de referência para a fixação do valor de uma determinada taxa, tarifa ou preço? Ao permitir dar resposta a um leque tão amplo e vasto de questões, extremamente pertinentes para o

governo da autarquia, a Contabilidade Analítica apresenta-se, ao nível das autarquias locais, como um instrumento extremamente poderoso e útil para uma gestão eficiente.

No entanto, o processo de gestão autárquico é afectado pelo facto dos municípios portugueses possuírem em matéria de impostos, uma capacidade de manobra praticamente nula. Esta situação é confirmada pelas reduzidas competências de natureza fiscal que os municípios possuem, uma vez que a sua acção nesta matéria se resume ao lançamento da derrama, à fixação, dentro de determinados limites, da taxa de contribuição autárquica e ao lançamento de taxas e tarifas. Em matéria de fixação de taxas e tarifas e das receitas daí resultantes, os municípios devem reflectir sobre os actuais critérios para a fixação dos respectivos quantitativos, de forma a implantarem melhorias significativas ao nível das taxas e das tarifas, enquanto instrumentos de obtenção de receitas e de implantação de políticas municipais.

Os executivos camarários têm vindo, progressivamente, a ganhar consciência sobre a necessidade de efectuarem uma gestão mais eficaz das receitas obtidas com o lançamento de taxas e tarifas dado que, e face à legislação em vigor, a principal possibilidade dos municípios expandirem as suas receitas próprias se situa ao nível das taxas, tarifas e preços (apesar desta possibilidade de expansão poder ser muito diferente de município para município), dependendo o lançamento destas, geralmente, de uma necessidade que o processo de gestão autárquico tem de controlar as actividades municipais. Assim sendo, dado que o lançamento de uma taxa está quase sempre relacionado com uma necessidade de controlo das actividades dos munícipes, e para o qual é significativamente importante o conhecimento do custo da contrapartida que está associado ao valor cobrado para cada tipo de taxa, é extremamente útil conhecer o valor deste custo de contrapartida para um número consideravelmente significativo de taxas como, por exemplo: taxas de secretaria; algumas taxas de mercados e recolha de lixos; taxas relativas a ciclomotores, a vistorias, a caniços, à utilização de bens destinados ao público, etc. No caso em que é necessária a existência de um referencial de custo para a taxa, por motivos de gestão autárquica, a contabilidade analítica pode apresentar-se como o instrumento que, com maior rigor, vai permitir calcular o referencial do custo da contrapartida da taxa e que melhor poderá servir esse processo de gestão. Contudo, o recurso, a esta vertente da contabilidade como

instrumento de gestão autárquica parece, aparentemente, ser mais útil para uns municípios do que para outros porque a utilização de taxas, tarifas e preços públicos (apesar de genericamente aparecerem identificados unicamente por taxas) é mais frequente nos municípios de maior dimensão, cujas receitas provenientes das taxas assumem valores consideráveis, uma vez que nos municípios de menor dimensão a ausência de uma escala adequada e as indivisibilidades na oferta dos serviços são uma restrição importante à utilização de taxas, tarifas e preços.

Tem este trabalho, portanto, por objectivo demonstrar que a contabilidade analítica se apresenta como um instrumento indispensável ao processo de gestão das autarquias locais.

Para se atingir este objectivo, vai recorrer-se a um caso prático onde se identifica e selecciona um serviço municipal que nunca tenha utilizado a contabilidade analítica como instrumento de gestão e para o qual se identifica uma taxa à qual se vão aplicar procedimentos utilizados nesta área contabilística por forma a calcular-se o referencial do custo da contrapartida da taxa em questão. Concretamente, a taxa que vai ser objecto de estudo é a taxa referente ao Serviço de Remoção de Resíduos Sólidos Comerciais e Industriais do Sector de Recolha Selectiva e Comerciais da Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos da Câmara Municipal do Porto.

Após o apuramento, através do recurso a procedimentos característicos da contabilidade analítica, do custo de referência desta taxa, compara-se este custo com o valor da taxa em vigor e apuram-se os desvios. Comparam-se, também, as receitas cobradas pela taxa (obtidas através do valor em vigor para a taxa), para um período de 12 meses, com o custo real do serviço prestado (reflectido pelo custo de referência calculado para a taxa) com vista a apurar-se a rentabilidade bruta deste serviço. Posteriormente, serão interpretados os resultados obtidos e analisado o impacto que estes vão produzir ao nível das decisões tomadas pelos responsáveis pela gestão deste serviço de remoção de resíduos, podendo surgir, assim, uma de duas situações: ou os responsáveis por este serviço são indiferentes aos resultados obtidos neste estudo, uma vez que estes não vão alterar em nada as decisões tomadas no processo de gestão do serviço em causa e a contabilidade analítica é

perfeitamente dispensável como instrumento de gestão autárquica, ou os responsáveis por este serviço dão, de tal forma, importância aos resultados obtidos por estes procedimentos de cálculo que esses resultados vão alterar e condicionar as decisões tomadas por estes responsáveis em relação ao processo de gestão deste serviço e, neste caso, a contabilidade analítica mostra-se como um instrumento extremamente importante e indispensável para a gestão das autarquias.

No que diz respeito à estrutura interna adoptada para se atingir o objectivo proposto, este trabalho é constituído por quatro capítulos para além da introdução e da conclusão.

No primeiro capítulo procura fazer-se um enquadramento da contabilidade ao nível da economia. Para tal, começa por se apresentar uma breve evolução histórica da contabilidade, na qual se dá particular ênfase ao contributo dado pelos países desenvolvidos, com especial realce para a França, Alemanha e Itália, no sentido da normalização da terminologia e da uniformização das práticas contabilísticas. Seguidamente, são apresentados os conceitos de “*Conta*” e “*Contabilidade*” que visam, numa perspectiva fundamentalmente operacional, dar suporte aos objectivos e âmbito deste estudo. Posteriormente, é feita uma integração da contabilidade ao nível da empresa quando se polarizam os conhecimentos relativos à vida económica das empresas em três núcleos teóricos distintos, nomeadamente, na Teoria da Organização, na Teoria da Administração e na Teoria da Contabilidade. Segundo esta linha de raciocínio, a Administração é responsável pela manutenção do equilíbrio dinâmico da Organização como sistema, cabendo à Contabilidade, por sua vez, o fornecimento à Administração da informação de que esta necessita para garantir que a Organização mantenha uma estrutura dinâmica estável.

No segundo capítulo, é abordada, especificamente, a problemática da contabilidade analítica e os seus objectivos. Inicia-se este capítulo com uma apresentação das principais divisões da contabilidade, donde resulta uma separação desta disciplina em Contabilidade Geral e Contabilidade Analítica, seguindo-se uma descrição das diferenças entre estes dois sistemas de informação contabilística (Contabilidade Geral e Contabilidade Analítica). Após esta divisão torna-se necessário analisar a normalização contabilística

existente em Portugal, especificamente para a Contabilidade Analítica, por forma a poderem definir-se os objectivos deste ramo da contabilidade com base em práticas regulamentadas e globalmente aceites. Para tal, analisa-se a importância da existência de normalização contabilística, seguindo-se uma caracterização da normalização existente em Portugal. Contudo, como se verifica uma ausência em Portugal de um Plano de Contabilidade Analítica, que possa servir de suporte ao estudo em causa, procurou-se estabelecer uma relação entre os procedimentos contabilísticos existentes em Portugal e os praticados noutros países. Analisaram-se alguns tipos de classificação dos sistemas de contabilidade com o intuito de identificar aqueles que mais afinidades possuem com o sistema português. Surge, assim, o *Plan Comptable Général* (Plano Contabilístico Francês) como o plano que mais afinidades tem com a estrutura dos sistemas contabilísticos portugueses e como aquele que mais tem influenciado as directivas comunitárias criadas pela União Europeia em matéria contabilística. Para finalizar este capítulo, são apresentados os objectivos e tipos de utilização da Contabilidade Analítica baseados na perspectiva francesa e materializados no *Plan Comptable Général* e que se sintetizam em: cálculo dos custos dos bens ou dos serviços oferecidos pela empresa, controlo da gestão e análise económica e tomada de decisão.

No terceiro capítulo, aborda-se a situação das autarquias locais e o processo de gestão autárquica que lhe está subjacente. Numa primeira fase, é caracterizada a situação das finanças públicas e a estrutura do sector público em Portugal, com o intuito de melhor se compreender o enquadramento das autarquias locais na estrutura do sector público português, surgindo, então, a necessidade de se fazer uma distinção entre finanças privadas e finanças públicas.

Numa segunda fase, analisam-se as finanças das autarquias locais, onde se apresenta o conceito de autarquia local e autonomia das autarquias locais, bem como o regime financeiro definido na Lei das Finanças Locais, para as autarquias. Seguidamente, descrevem-se as receitas municipais às quais os municípios podem recorrer para fazer face às suas despesas e apresentam-se, também, as áreas em que aqueles possuem competências de planeamento, gestão e realização de investimentos públicos. Para terminar a segunda fase deste terceiro capítulo, vai-se, por um lado, analisar, em geral, o

peso que cada um dos quatro grupos principais de receitas municipais (receitas tributárias, outras receitas próprias, participação nas receitas do Estado e recurso ao crédito e a operações sobre a dívida) tem na receita total dos municípios portugueses e, em particular, o peso que as receitas provenientes das taxas, tarifas e preços, cobrados pelo fornecimento de bens e pela prestação de serviços municipais, têm na receita total dos municípios. Por outro lado, recorre-se a um modelo de regressão linear múltipla para procurar explicar o comportamento do peso das taxas, tarifas e preços na receita total dos municípios em função de variáveis como o Produto Interno Bruto *per capita* do município, o Índice do Poder de Compra *per capita* do município, a população total do município e a densidade populacional do município.

Numa terceira e última fase, são abordados, ainda neste capítulo, os sistemas de contabilidade ao dispor das autarquias locais (Contabilidades Orçamental, Geral e Analítica) e as formas como as autarquias podem recorrer a estes sistemas para fazerem face às suas necessidades de informação. Assim, começa por estabelecer-se uma distinção entre contabilidade pública, contabilidade privada e contabilidade para as autarquias locais, seguindo-se uma breve descrição dos principais elementos que caracterizam o plano oficial de contabilidade existente para as autarquias locais (POCAL). Termina-se com uma análise da importância da contabilidade analítica, como instrumento de gestão autárquica, na determinação do valor de referência do custo da contrapartida das taxas, tarifas e preços, cobrados pelos municípios, e com uma identificação dos tipos de taxas para as quais é extremamente importante que as autarquias recorram à contabilidade analítica como instrumento de cálculo e de gestão.

Finalmente, o quarto capítulo apresenta um caso prático que visa ilustrar o estudo da problemática em questão, mostrando a importância que a utilização da contabilidade analítica, como instrumento de gestão ao nível das autarquias locais, pode ter para o cálculo do valor de referência do custo da contrapartida de um dos tipos de taxas identificados no terceiro capítulo. O tipo de taxa seleccionado, e sobre o qual incide este caso prático, é a taxa de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais do Sector de Recolha Selectiva e Comerciais da Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos da Câmara Municipal do Porto. Para além de ser calculado o valor de referência para esta

taxa é, ainda, realizada uma comparação deste valor com o valor da receita arrecadada por este serviço, apurando-se, desta forma, o resultado bruto com vista a efectuar-se uma análise da rentabilidade deste serviço.

A opção e o estudo desta taxa específica estão relacionados com o facto dos responsáveis pelo serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais não saberem ao certo se o valor em vigor praticado para esta taxa se encontra acima ou abaixo do real custo do serviço prestado, levando esta situação a alguma desorientação por parte dos responsáveis pela gestão deste serviço. Esta situação apresenta-se, assim, como uma excelente oportunidade para que a contabilidade analítica possa ser utilizada e demonstre o seu potencial, como instrumento de gestão autárquica.

1 – A CONTABILIDADE E O SEU ENQUADRAMENTO AO NÍVEL DA ECONOMIA

1.1 – A Evolução Histórica da Contabilidade

A Contabilidade é uma técnica de informação antiga que conta, já, com milhares de anos de existência. As suas origens remontam à Antiguidade, mais concretamente, às civilizações Incas, Assírias, Egípcias e outras ainda mais remotas, confundindo-se, mesmo, com a própria história económica. Com efeito, todo o progresso económico tem sido, necessariamente, marcado pelo nascimento ou pelo desenvolvimento de técnicas que lhe servem, ou que lhe serviram, de suporte e de auxílio.

A técnica contabilística nasceu, por um lado, devido ao desenvolvimento social e, particularmente, à formação de colectividades organizadas e de Estados que, para financiarem as suas despesas públicas, necessitavam de cobrar algum tipo de imposto, o que exigia não só o conhecimento dos números mas, igualmente, uma técnica própria que permitisse fazer uma avaliação dos bens e uma verificação dos valores calculados. Por outro lado, o crescimento das operações comerciais e, associado a estas, o surgimento do crédito nas relações económicas também foram alguns dos factores que motivaram o aparecimento da técnica contabilística.

Quando a qualidade do credor ou do devedor provêm, frequentemente, da função económica desempenhada e o número de entidades a quem é concedido, ou de quem é recebido, o crédito é considerável, torna-se necessário substituir a insuficiência da memória humana por um sinal objectivo e durável. Para solucionar este problema, passou a utilizar-se uma simples notação gráfica do facto em questão e que é, simplesmente, destruída no momento do pagamento da dívida.

Com o crescimento da actividade comercial e sempre que os negócios atingiam dimensões em que o seu proprietário deixava de conseguir observar directamente as operações em causa ou se tornava necessário, por virtude do crédito concedido, ou

recebido, recordar o estado dessas mesmas operações, recorria-se, então, à Contabilidade como conjunto de notações destinadas a informar sobre a situação e sobre os fenómenos da vida económica dos negócios em questão.¹

Esta forma extremamente rudimentar da técnica contabilística acabou por estar, efectivamente, na origem do conceito de Contabilidade. No entanto, foi com os hebreus, com os gregos e, principalmente, com os romanos que as técnicas contabilísticas sofreram os primeiros aperfeiçoamentos significativos. Este fenómeno deveu-se, em grande parte, ao facto de Roma se caracterizar por ser uma sociedade civilizacionalmente bastante evoluída e, conseqüentemente, por possuir uma grande actividade económica que, por sua vez, acabou por generalizar e por tornar frequente a concessão de crédito, concretamente através de empréstimos a juros e, obviamente, o seu registo. Como é vulgar, sempre que há uma concessão de qualquer tipo de crédito, o registo deste facto é realizado de forma bastante rigorosa, principalmente por parte da entidade que concede o crédito. Os respectivos livros, onde eram realizados estes registos, chamavam-se “*Calendaria*” uma vez que os juros eram pagos nos primeiros dias, isto é, nas “*calendas*” de cada mês.²

Só mais tarde, na Idade Média, com a generalização da utilização dos algarismos árabes, com a substituição do pergaminho pelo papel, com o surgimento de numerosas sociedades comerciais que motivaram ou que foram consequência do renascimento do comércio, com o desenvolvimento mais acentuado das operações de crédito e com o impacto de outros factores, mais ou menos significativos, é que se voltou a verificar uma evolução, digna de registo, no desenvolvimento da Contabilidade.

Com o surgimento, durante este período, das Repúblicas Italianas, como Florença, Génova e Veneza, que possuíam o monopólio do comércio com o Oriente, a Contabilidade foi progredindo, desde a partida simples³, até à partida dobrada⁴, tendo

¹ CARQUEJA, Hernâni – “*Reflexões sobre Contabilidade Geral*”. p. 7.

² OLIVEIRA, António – “*Contabilidade Geral e Financeira*”. 1ª ed. Lisboa: Assoc. Est. ISCAL, 1990/91. p. 13.

³ Ou sistema unigráfico. Este sistema caracteriza-se pelo facto de uma operação ser objecto de uma única inscrição.

⁴ Ou sistema digráfico. Este sistema caracteriza-se pelo facto de uma operação ser objecto de duas inscrições de sentido contrário. Este sistema é, ainda hoje, utilizado.

(ex. Uma compra de mercadorias a dinheiro representa, simultaneamente, um aumento de mercadorias (débito) e uma diminuição de caixa (crédito).)

sido, esta última, criada pelo italiano Luca Pacioli que é considerado, por muitos, como o “Pai da Contabilidade”.

Foi nos finais da Idade Média que teve início a história literária da Contabilidade com as obras de Benedetto Cotrugli (“*Dela Mercatura e del Mercantte Preffeto*” – 1458)⁵ e, do já referido, Luca Pacioli (“*Tratactus Particularis de Computis et Scripturis*” – 1494)⁶.

A literatura contabilística sofreu, a partir desta altura, um forte impulso devido à rápida difusão que a obra publicada por Luca Pacioli teve por todos os países minimamente desenvolvidos economicamente e, particularmente, por países ou regiões da Europa, como, por exemplo, a França ou os Países Baixos que mantinham relações comerciais assíduas com as Repúblicas Italianas. De facto, muitas foram as obras contabilísticas que vieram à luz do dia durante o período de tempo que mediou entre o aparecimento das primeiras publicações sobre a forma de arrumar os livros dos comerciantes à moda italiana (“*modo di Vinegia*”) e os finais do séc. XVIII.

No séc. XVI surgiu uma série de autores contabilísticos célebres como, por exemplo, os italianos A. Pietra, G. Cardano e G. Tagliente que, em Itália, foi o primeiro sucessor de L. Pacioli; os franceses M. Fustel e P. Savonne; os ingleses H. Oldcastle e J. Peele; os alemães H. Schreiber, J. Gotlieb, M. Schwarz e Wolfgang Schweicker; ou os autores oriundos dos Países Baixos como C. Deventer, J. Ympyn e V. Mennher. A rápida difusão da partida dobrada pelos países europeus com maior actividade comercial, fruto das várias obras publicadas por estes e por outros autores durante o séc. XVI, permite verificar e, consequentemente, afirmar que a técnica contabilística já respondia, de forma efectiva, às necessidades reais das actividades comerciais e financeiras. A partir desse século, com base na análise da forma como a Contabilidade se adaptava, consideravelmente bem ao registo dos negócios comerciais e financeiros mais complexos, começou a constatar-se que a Contabilidade se apresentava, de facto, como um instrumento extremamente flexível.

⁵ SILVA, Gonçalves – “*Doutrinas Contabilísticas*”. Cent. Graf. Famalicão, 1959, p. 43.

⁶ OLIVEIRA, António – “*Contabilidade Geral e Financeira*”. 1ª ed. Lisboa: Assoc. Est. ISCAL, 1990/91, p. 14.

Durante o séc. XVII voltou a verificar-se uma nova explosão ao nível da literatura contabilística, com inúmeras obras a serem publicadas em vários países europeus. De entre os vários autores desse século são de destacar nomes como, por exemplo, os dos italianos B. Venturi, L. Flori e V. Masi; dos franceses C. Irson, De La Porte e J. Savary; ou do belga Simon Stevin. Foi, contudo, no decorrer deste séc. XVII que se entrou no período moderno da história da Contabilidade devido, essencialmente, ao forte contributo dado pelo autor Simon Stevin, cujos estudos acabaram por marcar, de forma extremamente significativa, toda a literatura contabilística desse período. A partir dessa altura, a estrutura de base das partidas dobradas ganhou precisão e objectividade, apesar de, ainda, ter sido objecto de vários aperfeiçoamentos, em parte devido ao aparecimento de teorias que visavam fundamentar cientificamente este método. Contudo, as linhas gerais deste método passaram a estar, a partir desse período, objectivamente definidas e asseguradas.

Convém, igualmente, salientar que foi, ainda, durante o séc. XVII, com o esforço de vários autores para exprimirem uma teoria das contas que a Contabilidade abandonou o plano da simples escrituração comercial. Assim, segundo a teoria de Simon Stevin, a Contabilidade deveria ser uma “*actividade independente*”⁷ que deveria estar intimamente ligada às matemáticas, rejeitando a teoria didáctica da personificação das contas. Por seu lado, o francês De La Porte ensaiou uma classificação de contas que prefigurava a moderna “*Geschäftstheorie*”, enquanto o italiano Venturi realçava e defendia a importância do valor da Contabilidade como elemento de gestão, de administração e de controlo. A partir destes e de outros trabalhos começou a libertar-se um aspecto doutrinal no seio da Contabilidade, aspecto esse cujas consequências só se fariam sentir muito mais tarde, nos sécs. XIX e XX, quando desabrocharam e se desenvolveram construções teóricas doutrinárias, se bem que estas, ainda, fossem extremamente incompletas.

Ainda no séc. XVII, em 1642, surge a primeira máquina de calcular, inventada por Blaise Pascal, que executava os cálculos sem auxílio do operador. O sucesso deste acontecimento foi extremamente importante para os desenvolvimentos contabilísticos que

⁷ VLAEMMINCK, Joseph-H. – “*Histoire et Doctrines de la Comptabilité*”. Paris: Dunod, 1956. p. 121.

se seguiram, acabando, mesmo, por modificar, consideravelmente, a fisionomia exterior da Contabilidade, sendo evidente a forma como a mecanografia contabilística moderna soube tirar partido da invenção de Pascal e dos aperfeiçoamentos realizados pelos seus sucessores.

O longo período de tempo que decorreu desde a descoberta das partidas dobradas, no séc. XV, até ao séc. XIX, e apesar dos variados estudos e dos diversos contributos de muitos autores de obras contabilísticas, caracterizou-se por uma ténue e tímida evolução da Contabilidade, quer no domínio da teoria quer no campo da técnica. Desde o seu nascimento e até finais do séc. XIX, a Contabilidade foi sempre um domínio dos práticos, não tendo merecido a atenção e a dedicação necessárias de pessoas com conhecimentos, capacidades e visão suficientes para a retirarem do profundo empirismo e das sistematizações precipitadas em que esta se encontrava. Efectivamente, a Contabilidade só veio a ser objecto de investigações mais rigorosas, aprofundadas e metódicas quando, a partir do séc. XIX, um conjunto de contabilistas, mais astutos, cultos e talentosos, e um ou outro economista ou matemático se aperceberam da importância e da necessidade de aprofundar os estudos nesta área. Esta situação está directamente relacionada com a Revolução Industrial e com o desenvolvimento das unidades de produção capitalistas, passando a Contabilidade a ser um meio eficiente de gestão sendo utilizada, progressivamente, no desempenho de tarefas mais sofisticadas e exigentes.

Assim, nos princípios do séc. XIX, surgiu a primeira teoria geral da relevação contabilística, fruto dos trabalhos desenvolvidos pelo francês E. Degranges (*pai*), fundador da denominada escola das “*cinco contas gerais*” que conquistou inúmeros adeptos tanto em França como noutros países europeus.⁸ Para além do já citado E. Degranges, o séc. XIX viu nascer outras obras revolucionárias de alguns grandes contabilistas, levando a teoria da Contabilidade a entrar numa fase de rápido e contínuo desenvolvimento que se tem vindo a manter até aos dias de hoje.

⁸ SILVA, Gonçalves – “*Doutrinas Contabilísticas*”. Cent. Graf. Famalicão, 1959, p. 43.

Alguns dos mais notáveis publicistas desse período são, para além do já referido E. Degranges (*pai*), os italianos F. Besta, F. Marchi, F. Villa, G. Cerboni, G. Crippa e N. d'Anastasio; e os franceses Courcelle-Seneuil, D. Lésignan, E. Degranges (*filho*), E. Léautey, H. Lefèvre, J. Queulin, J. Quiney e R. Coffy. Contudo, antes das obras contabilísticas de autores como Besta, Cerboni, Villa e outros estudiosos que, nessa época, vieram despertar e agitar as teorias contabilísticas do adormecimento em que se encontravam, poucos são os autores que merecem ser referidos por qualquer contribuição, efectiva e real, que tenham prestado para o progresso teórico desta disciplina.

Nesse período verificava-se, ainda, uma extrema desarmonia das doutrinas, cujo resultado se traduzia por uma enorme discordância entre as definições apresentadas sendo, por exemplo, a Contabilidade definida, por uns, como um método, por outros, como uma arte, havendo ainda quem lhe atribísse o estatuto de ciência. Isto originava uma enorme imprecisão na terminologia, tendo como consequência o atraso no desenvolvimento teórico de uma disciplina cujo primeiro tratado foi publicado na Idade Média.

Na primeira metade do séc. XX, graças ao esforço e ao talento de muitos estudiosos, como, por exemplo, E. Schmalenbach, E. Schneider, G. Zappa, J. Durmarchey, L. Gomberg, R. Delaporte e Walb, assistiu-se em quase todos os países e, nomeadamente, na Alemanha, na França, na Itália e, também, nos Estados Unidos da América, a uma nova fase de projecção e de desenvolvimento dos estudos contabilísticos, quer no campo teórico quer no campo prático.

Como seria lógico e natural, após o reconhecimento geral da importância da Contabilidade como instrumento administrativo de observação económica seguiu-se a sua dignificação académica.

Apesar do facto de, desde os finais do século passado, vários autores se terem esforçado por estabelecer, em termos definitivos, as bases filosóficas da Contabilidade como disciplina, a verdade é que se está, ainda hoje, longe de uma uniformidade de pontos de vista sobre elementos como a natureza, o âmbito ou os fins desta disciplina, não se devendo pensar que todos os autores encaram, ou encaravam, esta disciplina do mesmo

ponto de vista e que defendem, ou defendiam, doutrinas idênticas ou similares.⁹ Contudo, o cenário contabilístico actual não se apresenta tão conflituoso, tão nebuloso nem tão indefinido como o da época da agitada contestação doutrinal dos finais do século passado. Já é possível criar juízos de valor mais exactos sobre elementos como a natureza e os fins da disciplina e definir, com menor imprecisão, as fronteiras que separam a Contabilidade das disciplinas afins.

Apesar de, nas últimas décadas, se ter progredido imenso no sentido da normalização da terminologia, da conciliação das doutrinas e da uniformização das práticas contabilísticas, muitas das expressões, termos e conceitos próprios desta disciplina continuam a não ser unanimemente definidos nem universalmente aceites. Talvez se fosse dedicada uma maior atenção à evolução histórica da Contabilidade como disciplina e às relações desta com as disciplinas afins, provavelmente, as fronteiras da Contabilidade poder-se-iam tornar menos imprecisas e as definições para conceitos como, por exemplo, o de “*Contabilidade*” seriam, porventura, mais consensuais do que o que são, efectivamente, nos dias de hoje.

Em suma, a Contabilidade é uma técnica de informação milenar que surgiu na Antiguidade devido, por um lado, ao desenvolvimento social e à formação de colectividades organizadas e de Estados que a utilizavam como instrumento de controlo na cobrança de impostos que se destinavam ao financiamento das despesas públicas, e por outro lado, devido ao crescimento e à expansão das operações comerciais e, associado a estas, ao surgimento da concessão de crédito. Contudo, só nos finais da Idade Média é que começaram a surgir as primeiras obras de literatura contabilística, das quais se destaca a publicação do Italiano L. Pacioli¹⁰ sobre as partidas dobradas. Esta publicação veio dinamizar a publicação de obras literárias de cariz contabilístico, principalmente, em países como a França ou os Países Baixos, que mantinham relações comerciais com as Repúblicas Italianas.

⁹ SILVA, Gonçalves – “*Doutrinas Contabilísticas*”. Cent. Graf. Famalicão, 1959. p. 44.

¹⁰ Cfr. p. 11-12.

Até ao início do séc. XIX foram publicadas muitas obras contabilísticas nos diversos países europeus, particularmente em Itália e em França, mas, apesar deste fenómeno, este período foi caracterizado por uma ténue e tímida evolução da Contabilidade quer do ponto de vista teórico quer do prático, sendo com efeito, só a partir do séc. XIX que a Contabilidade começou a ser objecto de estudos mais aprofundados e metódicos, altura em que o francês E. Degranges (*pai*) criou a primeira teoria geral da relevação contabilística. A obra de E. Degranges conquistou inúmeros adeptos em França e em outros países, principalmente nos europeus, tendo originado uma nova vaga de notáveis publicistas para a qual países como a França e a Itália contribuíram com muitos e reputados autores. No entanto, esta enorme avalanche de obras contabilísticas publicadas originou uma extrema desarmonia entre as várias doutrinas, resultando, daqui, uma enorme discordância nas definições e na terminologia apresentadas.

Actualmente, e apesar do imenso progresso realizado, principalmente e quase exclusivamente, pelos países desenvolvidos, e dos quais não se pode deixar de salientar o contributo dado pela França, no sentido da normalização da terminologia e da uniformização das práticas contabilísticas, continua a existir alguma discórdia e conflito em muitas expressões, termos e conceitos relacionados com esta disciplina.

1.2 – Os Conceitos de Conta e de Contabilidade

O planeamento dos sistemas de informação contabilística pressupõe a apreensão dos conceitos de “*Conta*” e de “*Contabilidade*”. Antes de se procurar apresentar uma definição para “*Contabilidade*” surge a necessidade de se apresentar uma definição para o conceito “*Conta*”, uma vez que a “*Conta*”, como instrumento de relevação, é a chave de todo o processo de informação contabilística sendo, por isso mesmo, um conceito fundamental que está directamente associado ao próprio conceito de “*Contabilidade*”.

I – Conceito de Conta

O termo “*Conta*” é, frequentemente, empregue com diferentes significados, tanto ao nível da linguagem de comunicação utilizada quotidianamente,¹¹ como ao nível da literatura contabilística. Concretamente, a expressão “*Conta*” é utilizada para fazer referência a situações tão diversas como as que estão directamente relacionadas com procedimentos como, por exemplo, cálculo de dívida, mapa numerário ou enumeração estatística. A palavra “*Conta*” acaba por ser empregue, algumas vezes, para indicar todo e qualquer cálculo realizado para determinar o resultado de operações algébricas¹² enquanto, outras vezes, é utilizada para designar qualquer documento no qual conste o resultado de uma contagem ou de uma medição positiva ou conjectural¹³. Contudo, esta expressão conceituosa ainda possui outros significados sendo, frequentemente, utilizada pelos contabilistas, economistas ou outras pessoas relacionadas com a actividade económica, em acepções ligeiramente diferentes das anteriormente referidas como, por exemplo, nas expressões “*abrir uma conta*”, “*debitar a conta*”, “*saldo de uma conta*”, entre outras.¹⁴

Daqui resulta que o significado técnico da palavra “*Conta*” seja, ainda hoje, objecto de fortes controvérsias, visto ser utilizado no seio da Contabilidade com diferentes significados, apesar da noção de “*Conta*”, a nível contabilístico, constituir uma noção fundamental.

Na realidade, acaba por se verificar que ainda não existe uma definição contabilística para “*Conta*” de tal forma precisa, objectiva e abrangente que satisfaça, senão todos, pelo menos uma boa parte dos especialistas que se dedicam ao estudo e ao purismo da interpretação do conteúdo de determinados termos. Como consequência, as definições de índole contabilística apresentadas para o conceito de “*Conta*” variam, de tal forma, de autor para autor que é praticamente impossível que a mesma definição seja,

¹¹ O termo “*Conta*” é, frequentemente, utilizado em expressões tão distintas como, por exemplo: “*Pagar a conta do almoço*”; “*Fazer as contas para a aula de matemática*”; “*Fazer contas à vida*”; “*Ele conta uma história*”; “*Tenho o em boa conta pelos serviços que prestou*”; etc.

¹² Por exemplo: adição, multiplicação, etc.

¹³ Por exemplo: factura, guia de entrada em armazém, etc.

¹⁴ SILVA, Gonçalves – “*Doutrinas Contabilísticas*”. Cent. Graf. Famalicão, 1959. p. 19.

consensualmente, aceite por um pequeno conjunto de autores, quanto mais pela maioria deles. Esta situação resulta do facto de diferentes autores de obras contabilísticas serem influenciados e condicionados por diferentes atitudes face à Contabilidade, por diferentes entendimentos da Contabilidade ou por diferentes interpretações para problemas como, por exemplo, o de explicar a digrafia ou equilíbrio dos balanços.¹⁵

Como não é objectivo deste estudo analisar ou avaliar as várias definições de “*Conta*”, apresentadas por diferentes autores, nem, tão pouco, apresentar uma compilação ou uma síntese dessas mesmas definições¹⁶, e como o conceito de “*Conta*” é consideravelmente importante, uma vez que é um elemento fundamental, será adoptada uma definição de “*Conta*”, com vista a dar continuidade a este estudo, que se afigure como a mais apropriada, do ponto de vista operacional, face aos fins a que se destina, embora, como qualquer outra definição, também esta esteja sujeita a discussão por parte de outros autores.

Assim, numa perspectiva essencialmente operacional, e não puramente filosófica, mas, no entanto, sem nunca abandonar uma base de sustentação teórica, em virtude de actualmente, tal como noutras épocas, o desenvolvimento da componente prática se moldar e se adaptar mais rápida e eficientemente às circunstâncias e às necessidades da actividade económica do que o desenvolvimento do pensamento filosófico subjacente a esses mesmos conceitos será adoptada, a nível contabilístico, a seguinte definição para o conceito de “*Conta*”. Desta forma, por *Conta* entende-se “*uma classe de unidades de valor monetário (ex. escudos, euros, etc.), definida por critérios administrativos, cujas unidades são agrupadas por débito e crédito, e representada graficamente de forma adequada à sua relevação*”.¹⁷

Como *classe*, a “*Conta*” traduz-se por possuir, por um lado, uma dada *compreensão*, que se caracteriza por ser o conjunto de atributos que os factos contabilísticos têm que

¹⁵ CARQUEJA, Hernâni – “*A Conta como Solução Contabilística*”. V. Porto, 1975. p. 7.

¹⁶ Ver SILVA, Gonçalves – “*Doutrinas Contabilísticas*”. Cent. Graf. Famalicão, 1959. p. 20-26.

¹⁷ Esta definição para o conceito de “*Conta*” tem por base as ideias principais da definição apresentada por VEIGA, Henrique em “*Planeamento dos Sistemas de Informação Contabilística*”, p. 3.

assumir para nela serem classificados e, por outro, uma certa *extensão* que representa a sua expressão quantitativa.¹⁸ Convém, no entanto, salientar que existem distinções entre a *conta classe* e a sua *conta descritiva*, que é uma representação gráfica arbitrária dessa mesma classe. Assim, enquanto a *conta classe* é o objecto, a *conta descritiva* é o espelho que, com maior ou menor rigor, reflecte esse mesmo objecto.¹⁹

II – Conceito de Contabilidade

Uma tentativa para encontrar uma definição consensual para “*Contabilidade*”, globalmente aceite por vários autores, não é uma tarefa muito fácil, sendo antes pelo contrário, extremamente difícil devido, por um lado, à grande variedade de definições apresentadas por diferentes autores e, por outro, à enorme discordância existente, entre esses mesmos autores, em relação a pontos fundamentais como a natureza, o âmbito ou os fins desta disciplina.

Face às enormes divergências que resultam de um número quase infinito de opiniões sobre a definição de “*Contabilidade*”, uma vez que cada autor acaba por ter a sua, é praticamente impossível formular, de forma precisa, clara e suficientemente abrangente, uma definição que seja aceite, se não de forma universal, pelo menos por um conjunto significativo de alguns autores especializados neste assunto. Como refere Gonçalves da Silva²⁰ “...definir a *Contabilidade* de modo a satisfazer todos os especialistas, ou somente uma boa parte deles, não passa, por enquanto, duma velha e risonha aspiração”.

As divergências de opinião, sobre a definição de “*Contabilidade*”, surgem logo ao nível do âmbito e da amplitude da Contabilidade, isto é, ao nível das fronteiras que delimitam esta disciplina e das problemáticas sobre as quais esta disciplina se deve

¹⁸ A expressão quantitativa de uma *conta* pode assumir quatro tipos de extensão, nomeadamente: a *extensão do lançamento*, a *extensão do acumulado dos débitos*, a *extensão do acumulado dos créditos* e a *extensão do saldo relativo*.

¹⁹ SILVA, Gonçalves – “*Doutrinas Contabilísticas*”. Cent. Graf. Famalicão, 1959. p. 27.

²⁰ SILVA, Gonçalves – “*Doutrinas Contabilísticas*”. Cent. Graf. Famalicão, 1959. p. 31.

debruçar. Assim, na opinião de alguns autores²¹, a Contabilidade deve compreender o cálculo e a escrituração, enquanto que no entender de outros autores²², deverá englobar a escrituração e o controlo. Há, no entanto, ainda autores que defendem que a Contabilidade deve ter um âmbito mais amplo de forma a abranger a escrituração, o cálculo dos custos, a orçamentologia e a estatística de exploração. E como se este leque de opiniões já não fosse suficientemente diversificado, existem muitos autores que, ainda, fazem a distinção entre a Contabilidade (“*Teoria*”) e a Escrituração (“*Prática da arrumação dos livros*”).²³

Para além destas profundas divergências iniciais, as diferentes definições de “*Contabilidade*” encerram em si tantas outras divergências quantas as definições existentes. Estas divergências acentuam-se com o facto de existirem alguns autores que defendem, afincadamente, que esta disciplina deve ser encarada como uma *ciência* autónoma, enquanto outros há que se recusam, fortemente, a aceitar tal ideia, contrapondo que a “*Contabilidade*” deve ser entendida como uma *arte*, havendo, ainda, quem rejeite estas duas situações e a considere, simplesmente, como um *método*.

Assim, se, por um lado, existem opiniões de que a Contabilidade é uma ciência autónoma e suficientemente ampla para abranger e englobar todos os conhecimentos relativos aos organismos económicos (“*ciência da administração*”), por outro, há opiniões que defendem que a Contabilidade não passa de uma mera e simples técnica (“*ramo elementar da estatística*”).

Como facilmente se depreende, da combinação de todas estas opiniões e pontos de vista, e de mais alguns que não foram aqui referidos, verifica-se a existência de uma enorme variedade de definições para o conceito de “*Contabilidade*”.²⁴ Convém, no entanto, procurar analisar até que ponto se poderá ou se deverá considerar, ou não, a

²¹ Como, por exemplo, Pequito e Castañer.

²² Como, por exemplo, Terranova ou Scrott.

²³ SILVA, Gonçalves – “*Doutrinas Contabilísticas*”. Cent. Graf. Famalicão, 1959. p. 32.

²⁴ Ver SILVA, Gonçalves – “*Doutrinas Contabilísticas*”. Cent. Graf. Famalicão, 1959. p. 33-34.

Contabilidade como uma ciência, visto que um número consideravelmente grande de autores utiliza, excessivamente, este termo nas suas definições de “*Contabilidade*”.

A definição de “*Contabilidade*”, apresentada por diversos autores, como a “*ciência das contas*” acaba por ser bastante criticada, quer pelo facto de muitos outros autores duvidarem de que a Contabilidade seja uma ciência autónoma, na verdadeira acepção da palavra, quer pelo facto de, também, não existir um grande consenso quanto à própria definição de “*Conta*”, o que vem, de certa forma, contribuir para que as definições de “*Contabilidade*” variem, consideravelmente, de autor para autor, evidenciando-se enormes discordâncias sobre o próprio objecto ou os fins desta disciplina.

Neste momento podem levantar-se as seguintes questões: até que ponto é razoável considerar, ou poder vir a considerar-se, a Contabilidade como uma ciência autónoma, e até que ponto é que se deve englobar, ou não, o termo “*ciência*” na definição do conceito de “*Contabilidade*”? É sabido que para que se possa considerar uma determinada disciplina como uma *ciência* autónoma e genuína, ela necessita, obrigatoriamente, de possuir três elementos fundamentais: um *objecto próprio*, uma *problemática* e uma *metodologia*.

Quando analisada a situação da Contabilidade verifica-se que esta, apesar de possuir um objecto, não possui um *objecto próprio*, uma vez que o objecto em questão, e sobre o qual a Contabilidade se debruça, é a “*gestão das organizações*” que é objecto próprio da Economia da Empresa²⁵. Esta última, sim, é que deve ser considerada ciência autónoma uma vez que possui os três elementos fundamentais para poder ser considerada ciência.²⁶ Relativamente à questão da *problemática* já se pode considerar que a “*Contabilidade*” possui os seus próprios problemas quando se debruça sobre a forma como, por exemplo, se avaliam, se registam, se analisam os dados contabilísticos, e se planeiam os sistemas de informação contabilística, etc. Quanto à *metodologia*, é perfeitamente credível aceitar que a “*Contabilidade*” se baseie no

²⁵ A problemática subjacente ao tema da Economia da Empresa é apresentada na 3ª secção deste capítulo.

método logístico-causal, onde a dedução dos seus processos é feita a partir do conceito básico de “*Conta*”.²⁷

Quando se analisa o *método logístico-causal* verifica-se que este método, enquanto processo racional para se chegar a determinado fim ou solução, resulta da conjugação, por um lado, do método logístico e, pelo outro, do método causal. O *método logístico*²⁸ consiste em afirmar a existência de determinados princípios, previamente definidos (ex. coisas, leis, signos, etc.) e em deduzir, a partir destes, tudo o resto. Este método dá uma extrema importância à definição e ao carácter unívoco das naturezas simples ou dos termos básicos empregues. Por seu lado, o *método causal* visa, essencialmente, a definição dos processos.²⁹ Segundo o método logístico-causal, a “*Conta*” é considerada como o elemento central e fundamental, constituindo a parte fulcral do sistema de informação contabilística.

Contudo, apesar da Contabilidade não dever ser considerada como ciência autónoma e genuína dado que não possui um objecto próprio, ela, por ser parte integrante de uma ciência, a Economia da Empresa, já possui pensamento científico. Nesta linha de raciocínio é perfeitamente lógico e natural não se incluir o termo “*ciência*” no conceito de “*Contabilidade*”, apesar desta possuir:

Objecto: Gestão das organizações

Problemática: Como é que se avaliam os dados contabilísticos ?

Como é que se registam os dados contabilísticos ?

Como é que se analisam os dados contabilísticos ?

Como é que se planeiam os sistemas de informação contabilística ?

etc.

²⁶ O facto da Contabilidade ser considerada como um dos ramos principais da Economia da Empresa é explicado na 3ª secção deste capítulo.

²⁷ VEIGA, Henrique – “*Planeamento dos Sistemas de Informação Contabilística*”. p. 1.

²⁸ Ou método dedutivo.

²⁹ MORA, J. Ferrater – “*Dicionário de Filosofia*”. Lisboa: Pub. Dom Quixote, 1991. p. 264-265.

Metodologia: Método logístico-causal que deduz os seus processos a partir da definição do conceito de conta.

Quando abordada a questão por este prisma, e quando se verifica que um número consideravelmente grande de autores utiliza, geralmente, o termo “*Contabilidade*” para designar a relevação patrimonial, descrição ou registo das operações de um organismo económico quando essas operações tem impacto sobre esse mesmo património, verifica-se que a “*Contabilidade*” pode ser encarada como “*uma das mais fecundas técnicas modernas*”³⁰ ao dispor da administração que utiliza a “*Conta*” como instrumento fundamental.

Se fosse dada uma maior importância à evolução histórica da Contabilidade como disciplina e às relações desta com as disciplinas afins, as fronteiras da Contabilidade poder-se-iam tornar, talvez, mais precisas, o que, provavelmente, originaria que as várias definições fossem mais consensuais e convergentes.

Nesta perspectiva, não será desajustado considerar a definição de “*Contabilidade*” apresentada por G. Zappa como disciplina do conhecimento, podendo considerar-se que a Contabilidade é “*a disciplina que estuda os processos seguidos nas unidades económicas para relevação da gestão*”³¹.

Convém, no entanto, salientar que a adopção desta definição para o conceito de “*Contabilidade*” visa, essencialmente, servir de base aos objectivos e ao âmbito deste estudo, numa perspectiva fundamentalmente operacional, não tendo por isso o intuito de a querer apresentar como a definição mais exacta, mais sensata e a única racionalmente possível de ser aceite sob qualquer ponto de vista. Isto leva a que, e tal como qualquer outra definição de “*Contabilidade*”, também esta reuna, por um lado, apoiantes e vozes concordantes e, pelo outro, contestações e discordâncias.

³⁰ Perroux, citado por Gonçalves da Silva em “*Doutrinas Contabilísticas*”, p. 39.

³¹ G. Zappa, citado por Gonçalves da Silva em “*Doutrinas Contabilísticas*”, p. 34.

No entanto, é preferível basearmo-nos numa definição para o conceito de “*Contabilidade*”, do que não nos basearmos em definição alguma por acharmos que qualquer definição não é universalmente aceite. Neste ponto concorda-se com a opinião de S. Odobleja que, face ao elevado número de definições, tão divergentes e, algumas, bastante imprecisas, para o conceito de “*Contabilidade*”, afirma que “*Toute définition est meilleure que l’indéfini...*”³².

1.3 – O Enquadramento da Contabilidade ao Nível da Economia

A Contabilidade foi, pela primeira vez, enquadrada, publicamente, na Economia no discurso proferido por Gino Zappa, na Aula Magna do Instituto Superior de Ciências Económicas e Comerciais de Veneza, na abertura do ano lectivo de 1926/27, quando definiu o domínio da Economia da Empresa como disciplina autónoma.³³

Em 1615, Antoine de Montchrétien já tinha associado o qualificativo “*política*” ao termo “*economia*”, o que originou o conceito de “*Economia Política*”. Este conceito expandiu as fronteiras do conceito de “*economia*”, até então limitadas ao domínio da família, para um âmbito mais vasto, o do Estado. Seguindo esta mesma orientação, também Gino Zappa associou ao termo “*economia*” o qualificativo “*empresa*”, criando o conceito de “*Economia da Empresa*”³⁴ que se caracteriza por ser a disciplina na qual se agrupam todos os conhecimentos relativos à vida económica das empresas.³⁵ Assim, e acordo com este ponto de vista, a economia passou a estar dividida em três vertentes fundamentais, nomeadamente: a Macroeconomia, cujo sistema em análise é o Estado; a Microeconomia, onde o sistema em estudo é o Mercado; a Economia da Empresa que centra as suas atenções na Empresa quando esta se apresenta como o sistema a analisar.

³² S. Odobleja, citado por Gonçalves da Silva em “*Doutrinas Contabilísticas*”, p. 29.

³³ A perspectiva pela qual G. Zappa aborda esta problemática é exposta e analisada por VEIGA, Henrique – “*Economia da Empresa*”, vol. I, 2ª ed. GEEFO. cap. 1, sec. 1, subsec. 3, com. 1.

³⁴ Conceito criado, apresentado e desenvolvido por Gino Zappa na sua obra “*Il Reddito di Impresa*”.

³⁵ VEIGA, Henrique – “*Economia da Empresa*”, vol. I, 2ª ed. GEEFO. cap. 1, sec. 1, subsec. 3, com. 1, p. 1.



Quando o elemento em análise é a empresa e esta é estudada como um organismo empresarial (ou seja, um organismo possuidor de uma estrutura orgânica, de um ordenamento e de uma coordenação de elementos que tornam a acção da empresa eficaz) verifica-se que esta não se pode desenvolver se não se conhecerem os objectivos e as direcções dessa mesma acção. Neste sentido, o organismo empresarial não se poderá desenvolver se forem ignorados os meios de relevação da sua acção. No entanto, o estudo da organização como organismo empresarial não se pode separar do estudo da Economia da Empresa, ainda que recorra a disciplinas como a psicologia ou a sociologia, porque o estudo das funções dos vários órgãos que constituem a empresa implica, também, um estudo dos fenómenos administrativos.

A estrutura íntima, a diferenciação coordenada e a integração dos organismos empresariais que se adequam muito bem às funções económicas próprias e específicas destes mesmos organismos, podem sempre reportar-se à composição e à transformação dos organismos vivos.³⁶ Contudo, e apesar da equiparação da empresa aos organismos vivos, convém salientar que o ordenamento empresarial não resiste tão bem como os organismos vivos às acções e às reacções, mais vastas e menos definidas, a que está sujeito, devendo-se isto, por um lado, ao facto do ordenamento empresarial ser menos rígido e mais sujeito aos mais variados estímulos do que os organismos vivos e, por outro, ao facto da diferenciação de funções na empresa não ter a mesma importância relativamente à diferenciação de órgãos que é característica dos organismos vivos.³⁷

Assim, considera-se que a Economia da Empresa é a ciência que estuda as condições de existência e as manifestações de vida das empresas, ou seja, é a ciência da administração económica das empresas.³⁸

³⁶ Embora a teoria sistémica, teoria que considera a empresa como um sistema aberto (associando o funcionamento da empresa ao funcionamento dos organismos vivos), só tenha tido a sua projecção e desenvolvimento a partir de segunda metade do séc. XX, é de salientar que o pensamento de G. Zappa, embora de uma forma implícita e talvez inconsciente, já considerava os mesmos princípios e estabelecia o mesmo tipo de associação.

³⁷ Existem vários conceitos de cariz biológico, como, por exemplo, os que dizem respeito à evolução dos organismos vivos ou ao seu processo de adaptação ao meio ambiente, que acabam por possuir uma aplicação muito diminuta à vida das empresas.

³⁸ VEIGA, Henrique – “Economia da Empresa”. vol. I, 2ª ed. GEEFO. cap. 1, sec. 1, subsec. 3, com. 1, p. 4.

A reunião, numa única ciência,³⁹ de cada uma das disciplinas que se debruçam sobre o conteúdo económico da vida empresarial remete para a própria noção de empresa e, nesta perspectiva, remete, concretamente, para a coordenação económica, plenamente realizada, que é instituída e dirigida para satisfação das necessidades humanas.

A Economia da Empresa, especialmente numa perspectiva geral, apresenta-se decomposta em três vertentes fundamentais, o que implica que se tenha que fazer uma distinção, ao nível da empresa, entre aquilo que é *sistema de cognições*, daquilo que é *norma de vida* e daquilo que é *instrumento* para alcançar a compreensão. Estas três vertentes fundamentais da Economia da Empresa definem-se, concreta e objectivamente, entre o *estudo da organização*, o *estudo da administração* e o *estudo da relevação*.

Os momentos que expressam analiticamente a ideia geradora da ciência da Economia da Empresa repartem-se entre o *conhecimento dos homens*, o *conhecimento das coisas*, a *relevação da acção dos homens sobre as coisas* e o *dever da riqueza*.

A unidade lógica das diversas partes que constituem a ciência da Economia da Empresa não compromete a autonomia que cada disciplina tem, necessariamente, que possuir para se poder submeter plenamente ao seu objecto. Isto é resultado do facto das disciplinas, das quais a Economia da Empresa deriva, possuírem uma origem única que lhes permite complementarem-se mutuamente. De facto, as doutrinas da organização e da administração consideram, simplesmente, aspectos diversos da coordenação empresarial que, frequentemente, se manifestam, se orientam e se determinam em sínteses, não muito afastadas da realidade, graças à informação contabilística processada.

A distinção metódica, ainda que num todo unitário, pode manifestar-se, muito para além da simples separação em ciências distintas, através da conexão entre o elemento orgânico, o elemento técnico e o instrumento relevador da vida empresarial, apesar de se verificar uma significativa autonomia científica entre as três doutrinas, nomeadamente, a da organização, a da administração e a da relevação. No entanto, não se deve qualificar uma

³⁹ A ciência em questão é a Economia da Empresa.

ou outra destas indispensáveis disciplinas como acessória em relação às outras apenas pelo simples facto da Economia da Empresa, como ciência, se encontrar tripartida nem tão pouco, se poderá, ou se deverá, estabelecer uma hierarquia de dignidade entre estas disciplinas ou entre as pessoas que as apoiam ou cultivam porque nenhuma destas três partes tem possibilidade ou razão de existir isoladamente, ou seja, quando consideradas isoladamente nenhuma delas possui qualquer tipo de importância.

A técnica administrativa e a doutrina da organização empresarial não diminuem o vigor da Contabilidade, antes pelo contrário, acabam por valorizá-la devido a um forte e contínuo contributo de factos novos que melhoram a eficácia da Contabilidade e elevam a projecção da sua imagem. O conhecimento da administração e da gestão das empresas não existe e não se manifesta, ou seja, não se verifica, se se prescindir da relevação dos fenómenos considerados. Para que tal não aconteça, esta disciplina não deve entrar em conflito com a doutrina da relevação. O que acaba por acontecer é que as doutrinas que possuem um carácter essencialmente económico cooperam com as teorias contabilísticas para atingirem um único objectivo comum. Desta forma, a Contabilidade dedica-se, de imediato, àquelas novas relações, ou seja, àqueles novos fenómenos que querem sair dos limites do indeterminado para alimentar os projectos das, cada vez mais vastas, coordenações empresariais.

Se, por um lado, as doutrinas da organização e da administração não diminuem o valor da Contabilidade e até acabam por cooperar com esta, por outro lado, também a Contabilidade não pode viver encerrada na sua metodologia como disciplina autónoma e isolada. Se a Contabilidade for autónoma não consegue prestar qualquer tipo de contributo válido à administração, uma vez que os métodos que são considerados próprios da Contabilidade não se adequem perfeitamente ao seu objecto. Isto é, se se abstraírem dos fenómenos relevados, os instrumentos contabilísticos não poderão oferecer elementos informativos úteis para um ordenamento eficaz do sistema doutrinal, principalmente quando a Contabilidade recusa, em parte, servir-se dos métodos estatísticos. Contudo, estes métodos estatísticos devem ser adaptados pela Contabilidade ao carácter particular dos fenómenos relevados e coordenados, nos seus resultados, com os dados recolhidos e elaborados com relevação contabilística entendida em sentido estrito.

Assim, na relevação dos fenómenos económicos ou, em particular, dos fenómenos sociais é frequente considerarem-se, simultaneamente, determinações quantitativas e classificações qualitativas traduzindo-se, muitas vezes, estatisticamente nos denominados “quadros de dupla entrada”.⁴⁰ Este método, que resulta da conjugação entre procedimentos contabilísticos e estatísticos, pode considerar-se como um procedimento lógico que dá resposta, qualquer que seja o objecto em questão, a aspectos não organizados da relevação quantitativa. Segundo esta perspectiva, este método adequa-se, perfeitamente, quer na forma quer nas condições específicas, ao objecto a que se aplica e pode solucionar, eficazmente, os objectivos particulares que, para variadíssimas situações, lhe são propostas.

Convém salientar que, ao nível da Economia da Empresa não é, muitas vezes, muito fácil fazer a distinção entre a relevação contabilística, em sentido estrito, e a relevação estatística interna porque é praticamente impossível identificar onde é que um método começa e o outro termina, especialmente se, mais do que a relevação dos dados originais e a sua expressão quantitativa e descritiva, se tem em atenção os últimos estádios da relevação, a análise dos dados, a interpretação e as suas sínteses, e a formação dos valores “sinélicos”.⁴¹

Em suma, as ideias fundamentais de G. Zappa face à problemática da Economia da Empresa resumem-se, essencialmente, aos seguintes pontos:⁴²

- 1 – Integrar numa única disciplina, que é identificada por Economia da Empresa, todos os conhecimentos relativos à vida económica das empresas.

⁴⁰ Estes quadros, que dão configuração apropriada à relevação ao correlacionarem a quantidade e a qualidade, encontram, talvez, a sua mais antiga expressão nos registos tabulares, conhecidos há muito tempo pela doutrina contabilística.

⁴¹ Por exemplo, quando se consideram os balanços das empresas comerciais que, aparentemente derivam exclusivamente dos registos contabilísticos, pretendem relevar os resultados de exercício de gestão empresarial, verifica-se que estes não são mais do que uma mera coordenação de valores de origem contabilística e de valores de origem estatística.

⁴² VEIGA, Henrique – “Economia da Empresa”. vol. I. 2ª ed. GEEFO. cap. 1, sec. 1, subsec. 3. com. 1, p. 11.

2 – Polarizar os conhecimentos relativos à vida económica das empresas em três núcleos teóricos distintos, nomeadamente:

- Na Teoria da Organização que visa reunir, de forma sistemática, os princípios e as técnicas que devem presidir à definição de *modelos racionais de estrutura*, através dos quais se possam alcançar, de forma eficiente, os objectivos da empresa.
- Na Teoria da Administração que reúne, de forma sistemática, os princípios e as técnicas que devem presidir ao estabelecimento de *modelos racionais de cooperação*, através dos quais se possam alcançar, de forma eficiente, os objectivos da empresa.
- Na Teoria da Contabilidade que reúne, de forma sistemática, os princípios e as técnicas que devem presidir ao estabelecimento de *modelos racionais de registo*, através dos quais se possam alcançar, de forma eficiente, os objectivos da empresa.

Segundo esta linha de raciocínio, a Administração⁴³ é que é a responsável pela manutenção do equilíbrio dinâmico da Organização⁴⁴ como sistema, e a Contabilidade⁴⁵ é que fornece à Administração a informação de que esta necessita para garantir que a Organização mantenha uma estrutura dinâmica estável.⁴⁶

⁴³ Elemento técnico.

⁴⁴ Elemento orgânico.

⁴⁵ Elemento relevador da vida empresarial.

⁴⁶ Este modelo funcional está, directamente, relacionado com a teoria sistémica e com o conceito de sistema aberto e dinâmico, associado ao qual se encontram termos como os de entropia, homeostasis, equilíbrio, controlo e decisão.

2 – A CONTABILIDADE ANALÍTICA E OS SEUS OBJECTIVOS

2.1 – Principais Divisões da Contabilidade: Contabilidade Geral e Contabilidade Analítica

2.1.1 – As Divisões da Contabilidade

A Contabilidade, dentro da sua própria essência, é susceptível de ser dividida em vertentes específicas, de forma a desempenhar melhor as suas funções de âmbito empresarial. Esta divisão da Contabilidade pode ser feita por dois prismas distintos, mais precisamente, por um prisma baseado na natureza dos fluxos observados ou por um outro prisma baseado no horizonte temporal de registo dos factos patrimoniais.

I – Natureza dos Fluxos Observados

Quando analisada numa perspectiva sistémica, a empresa é vista como um organismo vivo, isto é, é encarada como um sistema aberto e dinâmico, que, por um lado, mantém relações com o seu meio exterior envolvente e, por outro, possui um conjunto de interacções internas que resultam da combinação de diversos factores, nomeadamente, de factores produtivos.⁴⁷

Zona Externa:

A empresa está em contacto permanente com o meio ambiente através das relações que mantém com entidades do meio exterior como, por exemplo, os clientes, os fornecedores, os investidores, o pessoal, o Estado, os organismos sociais, entre outros. Estas operações externas têm impacto ao nível da empresa e resultam do

⁴⁷ OLIVEIRA, António – “*Contabilidade Geral e Financeira*”. 1ª ed. Lisboa: Assoc. Est. ISCAL. 1990/91. p. 15.

facto da empresa não ter capacidade nem autonomia para desenvolver a sua actividade se se mantiver isolada do seu meio envolvente. A conexão entre o sistema empresarial e o seu meio envolvente é feita através de fluxos físicos⁴⁸ e de contra-fluxos denominados de fluxos monetários⁴⁹, que se caracterizam por serem fluxos de sentido inverso que constituem a contrapartida do fluxo físico e que, normalmente, são desfasados no tempo em relação a este.

Zona Interna:

Designam-se por operações internas as operações que se estabelecem no seio da própria empresa e que estão relacionadas com o desenvolvimento da sua actividade produtiva. Esta está relacionada com a combinação de todos os factores produtivos como, por exemplo, as matérias, a mão-de-obra, a energia, entre outros, tendo em vista a produção final de determinados bens ou serviços. O funcionamento interno do sistema empresarial implica a conexão de subsistemas funcionais relacionados, entre si, por canais de comunicação onde circulam fluxos reais⁵⁰ susceptíveis de uma avaliação monetária.

Face a este panorama, a Contabilidade encontra-se, consensualmente, dividida em dois ramos distintos e aos quais estão associados diferentes objectivos. Um dos ramos diz respeito à vertente da Contabilidade que se debruça sobre as relações da empresa com o meio externo e é, frequentemente, denominado por Contabilidade Externa⁵¹, enquanto o outro ramo está relacionado com as relações existentes a nível interno na empresa e denomina-se Contabilidade Interna⁵². Assim, e com base nesta divisão da Contabilidade, tem-se que a:⁵³

⁴⁸ Fluxos de bens ou serviços também denominados por fluxos reais (ex.: entrega de um produto a um cliente, etc.).

⁴⁹ Fluxos de moeda também denominados por fluxos financeiros (ex.: pagamento de um cliente à empresa, etc.).

⁵⁰ Por exemplo, saída de matérias-primas de armazém para a fabricação, etc.

⁵¹ Também denominada de Contabilidade Geral ou de Contabilidade Financeira.

⁵² Também denominada de Contabilidade Analítica, de Contabilidade de Exploração, de Contabilidade Industrial ou de Contabilidade de Custos.

⁵³ OLIVEIRA, António – “Contabilidade Geral e Financeira”. 1ª ed. Lisboa: Assoc. Est. ISCAL, 1990/91. p. 15.

Contabilidade Externa ou Geral:⁵⁴

- Regista os factos patrimoniais associados aos fluxos monetários que resultam das contrapartidas dos fluxos físicos relativos às operações externas da empresa, isto é, regista a informação monetária gerada pelas operações estabelecidas entre o meio envolvente e a empresa no seu todo.
- Avalia a situação patrimonial da empresa e apura os resultados globais obtidos (lucro global e balanço⁵⁵) relativos à exploração da empresa para um determinado período de tempo que, geralmente, é o ano.
- Possibilita a realização de análises da situação económico-financeira global da empresa face ao meio exterior⁵⁶ de acordo com as exigências e as normas legais em vigor.

Contabilidade Interna ou Analítica:⁵⁷

- Regista os fluxos internos, expressos em unidades monetárias, e que resultam das operações internas da empresa, isto é, regista a informação monetária gerada pela funcionalidade interna do sistema empresarial e visa o apuramento dos resultados analíticos⁵⁸ bem como dos custos unitários relativos, por exemplo, às diversas fases de produção ou aos vários consumos.
- Analisa os processos de transformação ocorridos no interior da empresa e possibilita a realização de estudos económicos e de rentabilidade, tanto para se estabelecerem comparações ao nível interno da empresa como, também, para se

⁵⁴ Futuramente será adoptada, ao longo deste estudo, a denominação de Contabilidade Geral, salvo em alguma situação excepcional que possa ocorrer.

⁵⁵ Apresentação da situação contabilística relativa aos elementos patrimoniais (activos, passivos e capitais próprios).

⁵⁶ Por exemplo, endividamento, responsabilidades, etc.

⁵⁷ Futuramente será adoptada, ao longo deste estudo, a denominação de Contabilidade Analítica, salvo em alguma situação excepcional que possa ocorrer.

⁵⁸ Por exemplo, apuramento de resultados por produtos, por serviços, por funções, por centros de actividade ou de responsabilidade, por operações, etc.

realizarem comparações com o funcionamento interno de outras empresas do mesmo sector ou ramo de actividade.

- Permite auxiliar a gestão da empresa no processo de tomada de decisões, uma vez que, ao realizar um controlo interno (controlo de gestão) mais directo e pormenorizado da actividade da empresa, fornece à gestão os meios que a habilitam a tomar decisões mais objectivas, rápidas e eficazes.

II – Horizonte Temporal

O factor tempo está, intimamente, associado à Contabilidade, uma vez que o registo ou relevação dos factos contabilísticos pode ser feito em diferentes momentos de tempo. Assim, quando abordado o problema da divisão da Contabilidade pelo prisma do horizonte temporal, esta pode ser dividida em Contabilidade Histórica e em Contabilidade Previsional. Contudo, este tipo de divisão da Contabilidade acaba, frequentemente, por ser uma divisão complementar da divisão realizada com base na natureza dos fluxos observados⁵⁹ e não uma divisão alternativa.

Tendo em consideração o período de tempo a que a relevação dos factos diz respeito, pode considerar-se que a:⁶⁰

Contabilidade Histórica:

- Mostra o que, efectivamente, foi feito e proporciona uma visão retrospectiva da gestão da empresa, uma vez que reflecte o passado.
- Permite analisar até que ponto os objectivos definidos pela gestão da empresa foram, ou não, alcançados.

⁵⁹ Esta divisão faz a separação entre a Contabilidade Geral e a Contabilidade Analítica.

⁶⁰ BORGES, António, RODRIGUES, Azevedo e RODRIGUES, Rogério – “*Elementos de Contabilidade Geral*”. 12ª ed. Rei dos Livros, 1992. p. 23.

- É essencial para o estabelecimento e controlo da Contabilidade Previsional.

Contabilidade Previsional:

- Exprime os resultados das previsões realizadas e permite elaborar planos de actividade e formulação de regras.
- Representa a estrutura e a actividade da empresa que se pretende obter no futuro.
- Estabelece orçamentos, isto é, documentos que resumem em números e valores a actividade a desenvolver no futuro, compara os orçamentos com os valores reais e determina os respectivos desvios.⁶¹

Embora a Contabilidade possa ser dividida de acordo com estes dois prismas, será dada uma importância primordial ao prisma que estabelece uma distinção entre Contabilidade Geral e Contabilidade Analítica, enquanto a divisão entre Contabilidade Histórica e Contabilidade Previsional será considerada como uma divisão auxiliar e complementar da primeira.

2.1.2 – Diferenças entre a Contabilidade Geral e a Contabilidade Analítica

A Contabilidade Geral e a Contabilidade Analítica são dois sistemas de informação contabilística opostos e complementares, que apresentam objectivos e finalidades distintos, o que origina a existência de um conjunto de diferenças significativas. Seguidamente são descritos, resumidamente, os principais critérios que, segundo G. Ausset e J. Margerin⁶², diferenciam a Contabilidade Geral da Contabilidade Analítica.

⁶¹ Este conjunto de procedimentos é, frequentemente, conhecido por Orçamentologia.

⁶² AUSSET, Gérard e MARGERIN, Jacques – “Contabilidade Analítica: utensílio de gestão – ajuda à decisão”. EDIPRISMA, 1990. p. 22-28.

I – Critério dos Fluxos Externos e dos Fluxos Internos⁶³

A Contabilidade Geral, situada na fronteira da empresa, está virada para o exterior e a sua função consiste em registar a informação, expressa em unidades de valor monetário, relativa aos fluxos existentes entre a empresa e os agentes económicos com os quais esta mantém relações.

A Contabilidade Analítica, ao contrário da Contabilidade Geral, está direccionada para o interior da empresa e a sua função consiste em realizar o tratamento dos processos de transformação internos, descrevendo, em termos monetários, os fluxos internos que dizem respeito às diferentes etapas e aos diferentes processos através dos quais a empresa propõe bens ou serviços aos seus clientes.

II – Critério da Abrangência

A Contabilidade Geral é uma contabilidade do global, uma vez que faz a gestão do património da empresa através do apuramento do resultado de exploração global que resulta da reunião de todas as actividades da empresa. Este resultado de exploração é libertado pelo conjunto de todas as actividades e de todas as operações de exploração realizadas pelo conjunto dos centros de actividade da empresa. A Contabilidade Geral permite avaliar se o resultado global da empresa é positivo, ou não, mas não permite identificar quais são os elementos que mais contribuem para esse mesmo resultado.⁶⁴

A Contabilidade Analítica, por oposição à Contabilidade Geral, é uma contabilidade do pormenor uma vez que procura dividir a empresa num determinado número de unidades de gestão⁶⁵ integrados no sistema mais amplo que é a empresa. Assim, a

⁶³ Cfr. p.35. A natureza externa ou interna dos fluxos associados ao sistema empresarial é que está na origem da distinção entre a Contabilidade Geral ou Externa e a Contabilidade Analítica ou Interna.

⁶⁴ Por exemplo, não permite dar resposta a questões como: “*Quais são os produtos que mais contribuem, de forma positiva, para o resultado obtido?*”, “*Quais são os clientes mais rentáveis?*”, “*Qual é o centro de actividade que possui o funcionamento menos eficiente?*”, etc.

⁶⁵ Isto é, num determinado número de subsistemas.

Contabilidade Analítica permite responder a um conjunto de questões, para as quais a Contabilidade Geral não tem capacidade de resposta, reclassificando por destino os proveitos e os custos classificados por natureza pela Contabilidade Geral.

A Contabilidade Analítica permite um conhecimento pormenorizado ao realizar análises por produtos, por serviços, por funções, por centros de actividade ou de responsabilidade, por operações, ou por qualquer outro objecto. Neste sentido, a Contabilidade Analítica responde a questões do tipo: Quem consome o quê e quanto? Quem produz o quê e quanto? Que produtos ou famílias de produtos são rentáveis? Que centros de actividade ou de responsabilidade são eficientes? Que clientes são mais vantajosos para a empresa? Quem são os vendedores com melhor desempenho? Quais são as zonas geográficas mais favoráveis para a empresa? Etc.

III – Critério do Tipo de Utilizadores

A Contabilidade Geral, devido ao seu carácter global, limita-se a ter como utilizadores internos da empresa, apenas, os elementos que constituem o corpo da Direcção Geral da empresa. Contudo, quando se analisa quais são os utilizadores externos aos quais a Contabilidade Geral fornece informação, verifica-se que estes são variados e numerosos, nomeadamente, accionistas, fisco, banca, analistas financeiros, clientes, fornecedores, ou qualquer outra entidade externa interessada na informação sobre a empresa. Esta situação da Contabilidade Geral possuir um grande leque de utilizadores externos, enquanto os utilizadores internos se limitam, exclusivamente, à Direcção Geral da empresa, resulta do facto da Contabilidade Geral se debruçar, exclusivamente, sobre os fluxos de natureza externa e de fornecer, unicamente, informações relativas às operações que afectam o património da empresa, mais concretamente quanto à sua composição e quanto ao seu valor.

A Contabilidade Analítica, por seu lado, é uma contabilidade do pormenor que se encontra direccionada para os fluxos internos da empresa. Como tal, constitui um sistema interno de informações que é considerado como um instrumento de auxílio na

preparação de decisões. Ao contrário da Contabilidade Geral, a Contabilidade Analítica só raramente é consultada e utilizada por terceiros mas, em contrapartida, fornece informação a todos os níveis hierárquicos de utilizadores internos que possuam algum grau de responsabilidade e que tenham autonomia para a tomada de decisão.⁶⁶

IV – Critério da Origem dos Documentos

A Contabilidade Geral e a Contabilidade Analítica pelo facto de serem, respectivamente, uma contabilidade dos fluxos externos e uma contabilidade dos fluxos internos, são sistemas de informação distintos, mas complementares, que se baseiam em documentos de suporte de dados com diferentes origens. Assim, a Contabilidade Geral, como faz o registo dos fluxos externos, baseia-se em documentos que têm como origem⁶⁷ ou como destino⁶⁸ o meio exterior.

A Contabilidade Analítica, que faz o registo dos fluxos internos, obviamente, a partir dos fluxos registados pela Contabilidade Geral, trabalha, essencialmente, com base em documentos internos criados pela própria empresa. Estes documentos internos⁶⁹ são criados pelos vários órgãos ou subsistemas que compõem a empresa e têm como objectivo servir de suporte à informação emergente dos fluxos internos⁷⁰ ocorridos entre esses diversos órgãos ou subsistemas⁷¹.

⁶⁶ Quanto mais descentralizada for a estrutura hierárquica da empresa, maior é o número de utilizadores internos que têm autonomia para tomarem decisões e, conseqüentemente, maior é o número de utilizadores que recebem informação do sistema de Contabilidade Analítica.

⁶⁷ Documentos elaborados por terceiros e destinados à empresa (ex.: recibos de fornecedores, etc.).

⁶⁸ Documentos elaborados pela empresa e destinados a terceiros (ex.: facturas para clientes, etc.).

⁶⁹ Documentos produzidos para uso interno da empresa (ex.: guias de saída de matérias-primas de armazém para a fabricação, guias de produção, etc.).

⁷⁰ Fluxos internos de matérias-primas, de produtos intermédios, etc.

⁷¹ Órgãos ou subsistemas da empresa como, por exemplo, armazéns, oficinas, etc.

V – Critério do Formalismo

A Contabilidade Geral apresenta-se como um sistema de informação rígido e rigoroso, fruto de uma nomenclatura contabilística e de um registo de valores precisos e exactos⁷² que obedecem a um plano de contas uniforme, estabelecido, geralmente, por um Plano Oficial de Contabilidade. A existência de regras comuns para todas as empresas, impostas por um Plano Oficial de Contabilidade rigoroso, face a questões como a terminologia, os critérios de classificação, as formas de avaliação ou os tipos de utilização dos elementos contabilísticos, fazem da Contabilidade Geral um instrumento rígido e uniforme. Estas regras comuns devem-se ao facto do Plano Oficial de Contabilidade para a Contabilidade Geral visar a comparação das informações em diferentes momentos do espaço e do tempo, a consolidação de contas e a elaboração de estatísticas económicas e sociais.

A Contabilidade Analítica, ao contrário da Contabilidade Geral, é um sistema de informação contabilística que deve ser moldado à estrutura orgânica da empresa e às suas actividades específicas de exploração, uma vez que é encarada como um instrumento de controlo de gestão e de preparação da tomada de decisões. O que se verifica é que não existe um modelo único de Contabilidade Analítica que possa ser aplicado em toda e qualquer empresa, sem o mínimo de adaptação, independentemente da actividade, do nível de desenvolvimento ou dos problemas com que essa empresa se defronta. Daí que as disposições impostas pela Contabilidade Analítica sejam constituídas por um conjunto de soluções gerais e diversificadas, onde cada empresa específica deve moldar o sistema de Contabilidade Analítica de acordo com as suas escolhas e combinações em função das suas condições e problemas particulares.

Assim, e na perspectiva de G. Ausset e de J. Margerin⁷³ “*compete à empresa elaborar o seu plano de contabilidade analítica adoptando as soluções mais adequadas para dar resposta às necessidades de informação que são expressas pelos responsáveis da empresa*”.

⁷² Os valores registados pela Contabilidade Geral vão, frequentemente, até à precisão do centavo.

⁷³ AUSSET, Gérard e MARGERIN, Jacques – “*Contabilidade Analítica: utensílio de gestão – ajuda à decisão*”. EDIPRISMA. 1990. p. 27.

VI – Critério Temporal

Conforme foi apresentado anteriormente,⁷⁴ os horizontes temporais da contabilidade estão relacionados com o momento do registo de determinado facto. Estabelecendo uma associação entre os horizontes temporais e as Contabilidades Geral e Analítica, verifica-se que a Contabilidade Geral está relacionada com as operações que afectaram o património da empresa e tem por finalidade apurar o resultado e apresentar a situação contabilística dos elementos activos e passivos da empresa no final do período administrativo considerado. Portanto, a Contabilidade Geral é vista como um instrumento de conhecimento e análise da evolução no passado.⁷⁵

Por sua vez, a Contabilidade Analítica deve ser encarada como um instrumento de conhecimento do presente tendo como objectivo servir de base para a acção e para a previsão de factos futuros.⁷⁶ Esta característica permite que a Contabilidade Analítica estabeleça uma estreita ligação com o controlo de gestão⁷⁷ e com a gestão orçamental.

Embora a Contabilidade Geral e a Contabilidade Analítica apresentem um conjunto de características, por vezes, tão distintas e opostas, o sistema de informação da Contabilidade Analítica deve ser considerado como um complemento do sistema de informação da Contabilidade Geral, e não como uma substituição deste. (ver tabela 2.1)

A Contabilidade Analítica tem capacidade para registar um variado número de elementos que são utilizados no apuramento dos resultados da Contabilidade Geral.⁷⁸ A consistência

⁷⁴ Cfr. p. 34-35.

⁷⁵ Esta dinâmica retrospectiva é reforçada pelo facto do Plano Oficial de Contabilidade fazer referência à inclusão nos documentos de síntese em análise da informação referente aos exercícios anteriores. No entanto, a Contabilidade Geral também pode estar relacionada com o factor previsional através da orçamentologia. Contudo, nesta situação não há registo de factos, só há previsão dos valores para as rubricas agrupadas por natureza pela Contabilidade Geral, comparação, no final do período administrativo em análise, desses valores com os valores históricos registados pela Contabilidade Geral e o apuramento dos respectivos desvios.

⁷⁶ Esta perspectiva é facilmente constatada quando se verifica que o plano contabilístico francês dá particular importância aos custos “pré-estabelecidos” e aos custos “constatados”.

⁷⁷ Controlo no sentido de domínio, isto é, não se limita, exclusivamente, a constatar os desvios mas também actua com vista a proceder à correcção desses mesmos desvios.

⁷⁸ A Contabilidade Analítica apura o valor de alguns elementos do activo como, por exemplo, os valores das existências de matérias-primas, das existências de produtos acabados, das produções em curso, etc.

destes registos passa pela concordância entre os elementos que são relevados, respectivamente, na Contabilidade Geral e na Contabilidade Analítica. O facto das Contabilidades Geral e Analítica partirem das mesmas “entradas” e chegarem às mesmas “saídas” obriga a que exista uma certa coerência entre estes dois sistemas de informação contabilística. Contudo, o facto de, por um lado, a Contabilidade Analítica ser independente e de possuir uma elevada flexibilidade com vista a dar resposta às necessidades de gestão e, por outro, de ter que existir coerência e concordância entre a Contabilidade Geral e a Contabilidade Analítica, vai implicar que estas duas contabilidades tenham que estar, de alguma forma, ligadas entre si.

TABELA 2.1: Resumo das Principais Características que Distinguem a Contabilidade Geral da Contabilidade Analítica

	Contabilidade Geral	Contabilidade Analítica
Posicionamento face à Lei	Obrigatória	Facultativa
Regras	Rígidas e Normativas	Maleáveis e Evolutivas
Natureza dos Fluxos Observados	Externos	Internos
Origem dos Documentos de Base	Externos	Externos e Internos
Classificação dos Documentos	Por Natureza	Por Destino
Horizontes Temporais	Passado	Presente / Futuro
Tipo de Análise da Empresa	Global	Pormenorizada
Natureza da Informação Fornecida	Precisa / Certificada / Formal	Rápida / Pertinente / Aproximada
Objectivos	Financeiros	Económicos
Tipo de Utilizadores	Terceiros e Direcção da Empresa	Todos os Responsáveis da Empresa

FONTE: AUSSET, Gérard e MARGERIN, Jacques – “Contabilidade Analítica: utensão de gestão – ajuda à decisão”. p. 28.

2.1.3 – As Relações entre a Contabilidade Geral e a Contabilidade Analítica

A Contabilidade Geral e a Contabilidade Analítica são contabilidades complementares, embora possuam objectivos e finalidades diferentes, e integram o sistema de contabilidade da empresa.

O processamento da Contabilidade Analítica tem por suporte uma parte do sistema documental que está na base da Contabilidade Geral. Assim, todos os documentos relativos aos encargos e aos proveitos são classificados duas vezes: por natureza para serem registados na Contabilidade Geral e por destino para serem registados na Contabilidade Analítica. Uma vez que as duas contabilidades partilham o mesmo sistema documental têm, de alguma forma, que estar relacionadas entre si, de modo a constituírem um sistema complementar e coerente. Estas relações podem ser estabelecidas através de diferentes sistemas de articulação de contas, dos quais se destacam o sistema monista digráfico e o sistema dualista digráfico.⁷⁹

O sistema monista digráfico caracteriza-se pelo facto da Contabilidade Analítica estar integrada na Contabilidade Geral, na base de um único sistema de contas, no qual se registam todas as operações internas e externas da empresa. Enquanto que o sistema dualista digráfico caracteriza-se pelo facto da Contabilidade Analítica ser independente e por se desenvolver com total autonomia, constituindo um sistema distinto e paralelo ao da Contabilidade Geral. Uma vez que existem dois sistemas de contabilidade, totalmente independentes e autónomos, os dados da Contabilidade Geral são transferidos para a Contabilidade Analítica por intermédio de contas de controlo, designadas por Contas Reflexas.⁸⁰

⁷⁹ OLIVEIRA, António – “*Contabilidade Geral e Financeira*”. 1ª ed. Lisboa: Assoc. Est. ISCAL, 1990/91. p. 46-47.

⁸⁰ Sistema adoptado pelo plano contabilístico francês.

2.2 – Ausência de Normalização em Portugal para a Contabilidade Analítica e o *Plan Comptable Général*

2.2.1 – A Normalização Contabilística

As empresas, como sistemas organizacionais, para além das características próprias e específicas que as individualizam, possuem, também, um conjunto de diversos aspectos e regras de comportamento idênticos e comuns. Da mesma forma, também os princípios e os processos subjacentes à administração e à gestão das empresas são de aplicação generalizada apesar de, no entanto, sofrerem as alterações necessárias para se adaptarem ao espaço, ao tempo e à estrutura organizacional de cada empresa. A acção da administração sob o sistema empresarial pressupõe a previsão e a definição dos actos a realizar, a sua execução e, posteriormente, o seu controlo.

Neste contexto, a Contabilidade como disciplina que estuda os processos seguidos nas unidades económicas para relevação da gestão aparece, ao nível da empresa, como instrumento utilizado pela Administração para controlar e garantir uma estrutura organizacional estável, tendo, como instrumento de gestão, de coordenação e de controlo, de se adequar e integrar nos diversos sectores de actividade.

Nesta perspectiva, uma vez que os princípios científicos da organização empresarial podem ser aplicados à generalidade das organizações, também, por analogia, os princípios e os processos contabilísticos, que estão intimamente associados àqueles, poderão ser definidos de forma genérica para toda e qualquer organização. É nesta linha de raciocínio que se chega à uniformização dos princípios, dos processos e dos métodos contabilísticos, isto é, chega-se à problemática da normalização da contabilidade. O conceito de normalização contabilística deve ser visto como um processo dinâmico que visa, por intermédio de um carácter de imperatividade sedimentado no seu carácter legal, definir um conjunto de princípios e de critérios, que constituem um modelo geral e uniforme, genericamente seguido por todas as organizações.

A definição de um conjunto de regras e de princípios, realizada por intermédio da normalização contabilística, visa:⁸¹ definir um quadro de contas e a sua respectiva nomenclatura, para ser seguida pelas diversas unidades económicas; definir o âmbito ou o conteúdo, as regras de movimentação e as inter-relações existentes entre as várias contas; definir regras uniformes de avaliação dos elementos patrimoniais e a determinação dos resultados de cada período; elaborar e a apresentar diversos documentos contabilísticos.⁸²

A normalização contabilística é materializada sob a forma de um Plano Oficial de Contabilidade. Este Plano Oficial de Contabilidade é constituído por um plano de contas que é o reflexo de um processo contabilístico complexo e inclui, para além de um quadro uniforme de contas, um conjunto de normas que regulamentam a obtenção das situações contabilísticas.

I – Objectivos de um Plano de Contas

Os objectivos que, geralmente, estão associados ao esquema da elaboração de um plano de contas são os de:⁸³

- Melhorar a informação económica interna e externa: Ao nível interno é importante fornecer, aos vários elementos decisórios da organização, informações produzidas atempadamente e convenientemente estruturadas, de forma a poderem auxiliar a gestão da empresa no processo de tomada de decisões. Enquanto que ao nível externo é necessário ter em atenção o carácter universal que deve orientar a elaboração de documentos contabilísticos devido à homogeneidade dos utilizadores da Contabilidade Geral.

⁸¹ BORGES, António e FERRÃO, Martins – “A Contabilidade e a Prestação de Contas”. 6ª ed. Rei dos Livros, 1995. p. 17.

⁸² Por exemplo, balanço, demonstração de resultados, etc.

⁸³ OLIVEIRA, António – “Contabilidade Geral e Financeira”. 1ª ed. Lisboa: Assoc. Est. ISCAL, 1990/91. p. 63.

- Uniformizar um conjunto de regras e os procedimentos contabilísticos: Esta uniformização deve ser realizada com base nas normas internacionais de contabilidade e em princípios geralmente aceites.
- Facilitar a tributação: Facilitar o processo fiscal e facilitar a inspecção executada pelos departamentos governamentais ou pelas entidades com poderes legais para o fazer.
- Facilitar o trabalho de revisão contabilística e de certificação legal de contas
- Melhorar a Contabilidade Nacional: A contabilidade nacional beneficia de melhorias devido ao facto do plano de contas possibilitar a contribuição de informações que permitem auxiliar e fundamentar as decisões de política económica.

II – Vantagens da Normalização Contabilística

As vantagens que resultam de um processo de normalização contabilística são evidentes e, segundo António Borges e Martins Ferrão⁸⁴, situam-se em vários planos, nomeadamente, nos da:

- Empresa: A normalização contabilística é particularmente útil para as empresas uma vez que, ao assentar numa planificação bem aceite e concebida, permite que as empresas possam dispor de contas relativas ao seu sector de actividade que lhes possibilitem apurar a sua posição relativa, bem como conhecer as tendências da evolução de diversos indicadores económico-financeiros, quotas de mercado, estrutura de custos e de proveitos, entre outros. Desta forma, a normalização contabilística mostra-se, do ponto de vista da empresa, como um importante elemento de auxílio ao sistema de planeamento estratégico, uma vez que permite uma análise sectorial baseada em dados e critérios válidos e uniformemente

⁸⁴ BORGES, António e FERRÃO, Martins – “A Contabilidade e a Prestação de Contas”. 6ª ed. Rei dos Livros, 1995. p. 18-19.

utilizados pelas diversas empresas. Esta situação permite que as empresas, principalmente as que se encontram numa situação relativa ao posicionamento sectorial mais desfavorável, possam rever e alterar, favoravelmente, a sua posição sectorial e a sua produtividade.

- Profissão de técnico de contabilidade: Os técnicos de contabilidade, ao disporem de um código de regras e procedimentos que orientam a sua actividade, vêm facilitadas as suas funções e as suas tarefas, permitindo-lhes fornecerem informações contabilísticas atempadas e fiáveis, uma vez que os dados contabilísticos são calculados com base em processos comuns e uniformes. Esta normalização também acaba por ser benéfica para o técnico de contabilidade quando este se vê confrontado com uma mudança profissional relativamente a uma empresa ou a um sector de actividade.

- Didáctica e pedagogia: A normalização contabilística proporciona orientações baseadas num quadro teórico e normativo menos discutível e sinuoso, permitindo uma assimilação de conhecimentos com um menor grau de subjectividade e evita perdas de esforços para descobrir aquilo que já está descoberto e que já é aplicado. Este conjunto de regras e de procedimentos uniformes permite que os conhecimentos contabilísticos transmitidos tenham uma maior aderência à realidade praticada no mundo empresarial.

- Análise macro-empresarial: A normalização contabilística possibilita que um determinado número de entidades, nomeadamente entidades oficiais, associações empresariais, empresários ou associações sindicais possuam um melhor conhecimento da economia nacional. Esta situação resulta do facto de se poder contar com critérios mais válidos, procedimentos mais convenientes, dados mais exactos, terminologia uniforme e agregações menos erradas que favorecem as estatísticas sectoriais e nacionais. Estas estatísticas sectoriais e nacionais possibilitam que as diversas entidades possuam instrumentos mais correctos de análise e de previsão.

- **Tributação:** Do ponto de vista da tributação, a normalização contabilística traz vantagens na medida em que facilita a investigação fiscal e beneficia tanto o fisco como os empresários⁸⁵. A normalização contabilística também proporciona uma maior justiça fiscal uma vez que existe um controlo mais fácil sobre os elementos que servem de base ao estabelecimento da tributação das empresas.

- **Análise internacional:** Com a globalização e com a abertura do espaço comunitário, a normalização contabilística deve abandonar os limites de uma normalização nacional e deve direccionar-se para um meio envolvente mais amplo sendo este constituído por várias unidades empresariais de diferentes nacionalidades, é normal que um conjunto de países procure uniformizar critérios, normas e princípios de ordem contabilística, de modo a que as empresas de diferentes nacionalidades, que mantêm relações comerciais entre si, utilizem a mesma linguagem contabilística.

III – Desvantagens da Normalização Contabilística

Se, por um lado, a normalização contabilística possui um conjunto considerável de vantagens, por outro lado, também existem factores que acabam por não ser muito favoráveis. O ponto mais desfavorável da normalização contabilística reside no facto de um excesso de normalização criar regras e princípios contabilísticos de tal forma rígidos que acabam por ser de difícil adaptação às diversas actividades económicas, à dimensão das empresas e à sua estrutura e organização interna. Isto obriga a que quanto mais amplo for o campo de aplicação da normalização contabilística mais gerais e mais flexíveis terão de ser as regras e os princípios estabelecidos.

A normalização contabilística e, conseqüentemente, os planos oficiais de contabilidade podem regulamentar um conjunto de regras e de princípios contabilísticos tanto para os procedimentos da Contabilidade Geral como para os da Contabilidade Analítica. Mas,

⁸⁵ Beneficia os empresários no sentido em que os orienta no cumprimento das obrigações fiscais diminuindo o desconhecimento e as infracções legais inconscientes e involuntárias.

como é evidente, o problema é diferente quando se aborda a normalização da Contabilidade Geral e quando se aborda a normalização da Contabilidade Analítica.

Relativamente à normalização da Contabilidade Geral, as rubricas que devem constar no Balanço e na Demonstração de Resultados podem ser comuns a todas as empresas, independentemente do objecto da actividade dessas empresas, das suas dimensões ou das suas particularidades. O que se pode verificar é que algumas empresas podem não ter necessidade de utilizar todas as rubricas que constam do plano de contas da Contabilidade Geral, uma vez que este procura contemplar sempre a hipótese mais complexa.

No que diz respeito à Contabilidade Analítica, devido à necessidade de apuramento de custos associados à natureza da actividade da empresa, à organização técnica dos processos produtivos e às próprias necessidades internas de informação contabilística, a normalização deve ser muito mais flexível e adaptativa do que a normalização da Contabilidade Geral. Isto deve-se ao facto da Contabilidade Analítica ser uma contabilidade essencialmente de gestão que é organizada com base nos centros de responsabilidade da empresa, associados à sua estrutura organizacional, e estar dependente de um processo produtivo específico.

2.2.2 – A Normalização Contabilística em Portugal

Portugal passou por um processo evolutivo, caracterizado por um conjunto de estudos realizados por diversos autores e entidades, até atingir um estado de normalização contabilística. A normalização contabilística surgiu em Portugal por imposição do Plano Oficial de Contabilidade⁸⁶ de 1977 e culminou na actual situação consagrada no Plano Oficial de Contabilidade de 1989.

⁸⁶ POC.

TABELA 2.2: A Evolução da Normalização Contabilística em Portugal

<u>Ano</u>	
1935	Unificação dos Balanços ⁸⁷
1956	Ensaio sobre um Planeamento Contabilístico Racional ⁸⁸
1965	Plano Geral de Contabilidade: projecto-contribuição para o Plano Contabilístico Português ⁸⁹
1970	Plano de Contabilidade Nacional para a Empresa ⁹⁰
1973	Ante-projecto do Plano Geral de Contabilidade ⁹¹
1974	Plano Português de Contabilidade ⁹²
1975	Normalização Contabilística – I Fase ⁹³
1976	Contribuição para um Plano Nacional de Contabilidade ⁹⁴
1977	Plano Oficial de Contabilidade ⁹⁵
1989	Plano Oficial de Contabilidade ⁹⁶

FONTE: OLIVEIRA, António – “Contabilidade Geral e Financeira”. p. 65-66.

O primeiro POC português foi aprovado em 1977 pelo Decreto-Lei nº 47/77, de 7/2. A elaboração deste Plano Oficial de Contabilidade baseou-se nos estudos e nos projectos de normalização nacionais que foram surgindo até essa data e, também, na consulta efectuada a diversos estudos de planificação contabilística de origem internacional, dos quais se destacam o plano contabilístico francês e o plano contabilístico espanhol. Convém, no entanto, salientar que o POC português sofreu uma forte influência do plano contabilístico francês e uma influência, embora menor, do plano contabilístico espanhol devido ao facto deste último se apresentar como um decalque simplificado do plano contabilístico francês que é muito mais completo, complexo e sofisticado.

⁸⁷ Por Polybio Garcia.

⁸⁸ Apresentado pelo Prof. Cruz Vidal, visando a planificação contabilística e o interesse desta para a economia da empresa nacional.

⁸⁹ Realizado pelo Centro de Estudos do Sindicato Nacional dos Empregados de Escritório.

⁹⁰ Grupo de Trabalho “Técnica Contábil – Economia de Empresa” da Secção Profissional dos Técnicos de Contas do Sindicato Nacional dos Profissionais de Escritório do Distrito de Lisboa.

⁹¹ Direcção-Geral das Contribuições e Impostos / Rogério F. Ferreira, H. Quintino Ferreira e M. Martinho Pereira.

⁹² Sociedade Portuguesa de Contabilidade.

⁹³ Comissão de Normalização Contabilística.

⁹⁴ H. Quintino Ferreira, J. Cândido Ribeiro, C. Albuquerque Garcia e A. Clímaco Coutinho.

⁹⁵ Comissão de Normalização Contabilística (Decreto-Lei nº 47/77, de 7/2).

⁹⁶ Comissão de Normalização Contabilística (Decreto-Lei nº 408/89, de 21/11).

A adesão de Portugal, em 1986, à Comunidade Económica Europeia veio implicar a realização de alguns ajustamentos e melhorias em matérias de foro contabilístico, de acordo com o previsto na Directiva nº 78/660/CEE (4ª directiva comunitária), o que originou uma revisão do POC aprovado pelo Decreto-Lei nº47/77, de 07/02. Desta forma, o POC (1977) foi revisto e em 1989 surgiu uma nova versão, o POC (1989) aprovado pelo Decreto-Lei nº 408/89, de 21/11, que entrou em vigor em 01/01/1990.

Apesar de ter mais de 10 anos de aplicação, aquando da sua revisão, o POC (1977) apresentava uma concepção e uma estrutura que se adaptavam, com relativa facilidade, à produção da informação requerida, sem necessidade de alterações muito profundas ao nível da lista das contas e da sua terminologia e conteúdo, provavelmente devido à forte inspiração que o POC (1977) teve do plano contabilístico francês.

Contudo, e apesar da revisão realizada, o POC (1989) que actualmente se encontra em vigor possui uma componente essencialmente financeira uma vez que define explicitamente, única e exclusivamente, normas para a Contabilidade Geral sendo completamente omissa no que diz respeito aos procedimentos contabilísticos da Contabilidade Analítica. Pode-se mesmo constatar que o POC (1989) só faz referência à Contabilidade Analítica quando aborda as questões da Demonstração de Resultados por Funções e do quadro e código de contas. A Demonstração de Resultados por Funções, que apresenta uma utilidade evidente para a gestão da maioria das empresas, passou recentemente a ser de produção obrigatória⁹⁷ abandonando a estrutura preconizada no POC (1977) e o desenvolvimento de mapas que desintegravam os custos das várias funções. Relativamente ao quadro e aos códigos das contas o POC (1989) continua a reservar as classes 9 e 0 à contabilidade interna, analítica ou de custos, e ao tratamento de outras informações, nomeadamente, as respeitantes às designadas “Contas de ordem”. Por tudo isto pode, facilmente, constatar-se que o POC (1989), actualmente em vigor, limita-se, unicamente, a regulamentar as normas relativas aos procedimentos da Contabilidade Geral ignorando, completamente, a regulamentação de normas relativas aos procedimentos da Contabilidade Analítica.

⁹⁷ Decreto-Lei n.º 44/99. de 12 de Fevereiro.

2.2.3 – A Ausência de um Plano Contabilístico Português para a Contabilidade Analítica e o *Plan Comptable Général*

Face ao facto de não existir em Portugal um plano contabilístico oficial e normalizado que regule os procedimentos relativos à Contabilidade Analítica, impõe-se identificar quais são as possíveis fontes que podem fornecer um conjunto de procedimentos contabilísticos, válidos e credíveis, para o tratamento de informações internas com vista a darem sustentação teórica e, essencialmente, prática ao desenvolvimento e implementação de um sistema de informação de Contabilidade Analítica. As hipóteses iniciais que se podem colocar são várias e passam pela: criação e desenvolvimento de procedimentos de contabilidade analítica específicos para o estudo em questão⁹⁸; eleição, de entre os vários autores nacionais e internacionais, dos estudos daquele que se apresente como o mais próximo da questão a abordar; selecção e reunião de diversos procedimentos apresentados por um conjunto de autores para a Contabilidade Analítica; adopção de um plano de contabilidade analítica normalizado que esteja em vigor, e que seja utilizado em termos práticos, num país estrangeiro.

A solução vai passar por esta última hipótese, a adopção de um plano de contabilidade analítica normalizado já existente num país estrangeiro, uma vez que esta se apresenta, do ponto de vista operacional, como a hipótese mais racional, funcional e lógica de seguir. No entanto, levanta-se a questão de saber qual deve ser o plano ou o país sobre o qual deve recair a escolha que melhor se adapte à realidade económica, política, legislativa, social e cultural de Portugal. Só que para se seleccionar e optar por um plano de contabilidade analítica utilizado por um determinado país é necessário analisar qual o tipo de sistema legal em vigor nesse país, qual o nível de normalização contabilística que esse país possui e quais são as afinidades contabilísticas e legislativas com Portugal.

⁹⁸ Como é evidente, dada a morosidade e complexidade deste processo, e dado o facto de já existirem estudos e normalizações de procedimentos contabilísticos, esta hipótese é rejeitada, à partida, uma vez que não se apresenta como das mais viáveis.

I – A base legislativa e o Direito na UE

A maior parte dos países europeus tem um sistema legislativo baseado no Direito Romano⁹⁹, compilado por Justiniano no séc. VI e desenvolvido pelas universidades europeias a partir do séc. XII, a cujas regras estão associadas a ideias de justiça e de moralidade.¹⁰⁰ Esta situação tem um efeito importante na legislação comercial e nos códigos comerciais uma vez que estes necessitam de estabelecer regras detalhadas para a contabilidade e para os relatórios financeiros.¹⁰¹ Por outro lado, países como o Reino Unido e a Irlanda possuem um sistema de legislação comercial baseado num número limitado de decretos parlamentares. Isto deve-se ao facto de estes países estarem envolvido pelo sistema “*common law*”¹⁰² que é menos abstracto que a legislação codificada, uma vez que uma regra da “*common law*” procura fornecer uma resposta para um caso específico em vez de formular uma regra geral para o futuro.

Apesar do sistema “*common law*” ter tido origem em Inglaterra, pode ser encontrado sob formas muito semelhantes em vários países por ela influenciados, como é o caso da legislação federal dos E.U.A., da legislação indiana, australiana e de outras que são modelos mais ou menos próximos da “*common law*” inglês. Naturalmente que esta situação influencia a legislação comercial desses países que, tradicionalmente, não define um grande número de detalhes relativos a todas as regras que cubram o comportamento das empresas e à forma como estas devem publicar as suas demonstrações financeiras. Em certa medida, a contabilidade inserida neste contexto não está dependente de legislação. Isto leva a que nos países anglo-saxónicos exista, geralmente, muito menos uniformização contabilística do que nos países influenciados pelo Direito Romano. No que diz respeito à normalização contabilística e aos formatos para as demonstrações financeiras não existiam, até à pouco tempo, praticamente

⁹⁹ *ius civile Romano*.

¹⁰⁰ NOBES, Christopher – “*Accounting Harmonisation in Europe: process, progress and prospects*”. Financial Times Business Information, 1992. p. 15.

¹⁰¹ Por exemplo, na Holanda a legislação contabilística está contida no segundo livro do Código Civil. Na Alemanha e na França, o Código Comercial contem as regras contabilísticas que, no caso da Alemanha têm que ser completadas pela legislação comercial, enquanto em França são complementadas por um plano contabilístico de controlo governamental.

¹⁰² Direito não legislado, isto é, não dimanado de órgão legislativo mas baseado nos usos e costumes, bem como nas decisões judiciais anteriores e vinculativo em virtude da regra do precedente. Contrapõe-se ao direito legislado.

regras nenhuma consagradas na lei.¹⁰³ Contudo, e apesar desta situação, existe muito mais flexibilidade no Reino Unido, na Irlanda e na Holanda do que no resto da Comunidade Europeia.

Como foi referido, a natureza da regulamentação em alguns países influenciados pelo Direito Romano é feita através de legislação específica, geralmente sob a forma de planos contabilísticos que incluem formatos uniformes para as contas. As alterações aos princípios contabilísticos, ao controlo pela legislação comercial, pela legislação fiscal ou pelo plano contabilístico têm sido substanciais na maioria dos países da Comunidade Europeia, se bem que contra a vontade do Reino Unido, da Irlanda e da Holanda que, tradicionalmente, não possuem regras na legislação comercial, à parte os requisitos legais para a “equidade”. Em vez disso, nestes países, é a profissão de contabilista que tem tido influência na criação e no controlo da utilização dos critérios valorimétricos. No Reino Unido e na Irlanda, o *Accounting Standards Committee* foi dominado até 1990 por entidades e organismos profissionais. Na Holanda, as linhas gerais são publicadas pelo *Council for Annual Reporting*¹⁰⁴ no qual o *Netherlands Institute of Registered Accountants* desempenha um papel extremamente influente. A normalização e as linhas principais, nestes últimos países, não são construídas com base legal.

No Reino Unido foram adicionados, pela primeira vez em 1989, alguns reconhecimentos legais de normalização contabilística. No entanto continua a haver uma grande margem de liberdade nos países anglo-saxónico da UE e de qualquer outra parte do mundo. Contudo, a implementação da 4ª directiva comunitária introduziu, pela primeira vez, regras detalhadas na legislação. O que se, por um lado, tem aumentado um pouco a uniformidade, por outro tem, sobretudo, levantado problemas entre a lei e a normalização.

¹⁰³ No caso do Reino Unido só em 1981 é que foram introduzidas regras legais devido às imposições da 4ª directiva comunitária, ao passo que na Holanda isto só se verificou em 1983.

¹⁰⁴ *Raad voor Jaasrekening*.

A diferença nas tradições legais passa pelo facto das regras contabilísticas terem nos países de Direito Romano¹⁰⁵ uma base legal cujas alterações são, consequentemente, lentas enquanto nos países anglo-saxónicos¹⁰⁶ os detalhes são controlados pelos profissionais de contabilidade. Este facto afecta tanto a natureza da regulamentação como a natureza do detalhe das regras contabilísticas de um país. A tabela seguinte (tabela 2.3) apresenta uma divisão dos sistemas legais de alguns países em dois tipos, mais especificamente, num conjunto de países que se baseiam na “*common law*” e num conjunto de países que se baseiam no Direito Romano.

TABELA 2.3: Divisão dos Sistemas Legais

Direito Romano (codificado)	“Common law”
Alemanha	Austrália
Espanha	Canadá
França	E.U.A.
Holanda	Inglaterra e País de Gales
Itália	Irlanda
Japão ¹⁰⁷	Nova Zelândia
Portugal	

FONTE: Adaptado de NOBES, Christopher – “Accounting Harmonisation in Europe”, p. 20.

NOTA: A legislação da África do Sul, da Escócia, das Filipinas, de Israel e do Quebec reúnem elementos de ambos os sistemas.

II - A Harmonização Contabilística na EU: Directivas Comunitárias

O Tratado de Roma (1957) inclui o estabelecimento da livre circulação de pessoas, bens e serviços, e capitais entre os Estados Membros da Comunidade Europeia. Esta situação implica a eliminação de direitos aduaneiros, a imposição de tarifas comuns e o

¹⁰⁵ Por exemplo, a Alemanha, a Espanha, a França, a Holanda, a Itália, Portugal, etc.

¹⁰⁶ Por exemplo, a Austrália, o Canadá, os E.U.A., a Irlanda, a Nova Zelândia, o Reino Unido, etc.

¹⁰⁷ Apenas no que diz respeito às actividades comerciais.

estabelecimento de procedimentos que permitam a coordenação das políticas económicas.¹⁰⁸ Mais especificamente, a Política Económica Comum apela à criação de um espaço comercial unificado, incluindo a harmonização das leis e da tributação empresarial, bem como a criação de um mercado comum de capitais. Uma vez que as empresas dos diferentes países da UE apresentam estruturas orgânicas e funcionais idênticas e estão em concorrência umas com as outras, é defendida a ideia de que devem estar sujeitas às mesmas leis e às mesmas tributações.

A Comissão Europeia realiza os objectivos de harmonização através de dois instrumentos principais, nomeadamente, as directivas comunitárias que devem ser incorporadas nas leis posteriormente criadas por cada um dos Estados Membros, e as regulamentações que se tornam leis através da UE sem necessitarem de passar pelos processos legislativos nacionais dos Estados Membros. As directivas comunitárias de legislação empresarial mais relevantes do ponto de vista da harmonização contabilística para os países europeus que integram a UE são, principalmente, a 4ª e a 7ª directivas comunitárias. A 4ª directiva comunitária (78/660/CEE) está directamente relacionada com a coordenação das disposições nacionais dos vários Estados Membros e diz respeito à estrutura e à apresentação das contas anuais, bem como ao conteúdo do relatório de gestão, aos critérios valorimétricos e à publicidade dos documentos de prestação de contas. A 7ª directiva comunitária (83/349/CEE) diz respeito à harmonização das práticas de consolidação de contas, ou seja, refere-se ao mesmo tipo de matérias que a 4ª directiva comunitária só que abordadas numa perspectiva de grupo. Estas duas directivas conjuntamente com a 8ª directiva comunitária (84/253/CEE – Habilitação dos Revisores Oficiais de Contas) constituem a legislação essencial do denominado “direito contabilístico comunitário” aplicável às sociedades comerciais.

A filosofia francesa e alemã de uma política de codificação da contabilidade persistiu como a pedra fundamental da proposta para a 4ª directiva comunitária,¹⁰⁹ já que a

¹⁰⁸ NOBES, C. W. e PARKER, R. H. – *Comparative International Accounting*. 2ª ed. Philip Allan Publishers Limited, 1983. p. 341.

¹⁰⁹ Baseada no direito germânico e na legislação francesa, foram revolucionárias quando comparadas com as regras anglo-saxónicas.

magnitude da teoria contabilística francesa e alemã há muito se centra no modelo de registos básicos de dupla entrada. Este ênfase é dado pela grande atenção dedicada aos elementos nacionais de contabilidade, nomeadamente, aos *plans comptables* em França e ao *Kontenrahmen* na Alemanha.¹¹⁰ Conjugado com o sistema de códigos legais que prevalecem nos dois países, o resultado foi a codificação de regras e de regulamentações para a contabilidade e para os relatórios financeiros. Por outras palavras, a legislação determina onde, quando e como os procedimentos contabilísticos são aplicados.

Embora nos Estados Membros fundadores da UE existissem, e existam, posicionamentos fundamentalmente distintos relativamente à perspectiva sobre a qual se deve encarar a Contabilidade Geral, a proposta para a 4ª directiva comunitária foi influenciada e totalmente dominada pelas perspectivas francesa e alemã.¹¹¹ Isto deve-se ao facto da França, a Alemanha e a Bélgica dependerem da codificação e da política contabilística para a organização do sector público. Ou seja, a normalização contabilística é utilizada nestes países para sustentar, para além de uma política fiscal, uma política económica global.¹¹² Enquanto a Itália e o Luxemburgo que também têm jurisdição de códigos legais acabam por, na realidade, não possuírem nenhum corpo claramente definido que utilize procedimentos normalizados para a contabilidade e para os relatórios financeiros.

A situação resume-se à existência, por um lado, de uma política contabilística baseada directamente nos profissionais de contabilidade em países como, por exemplo, a Holanda, e, por outro, de uma política contabilística assente em decisões políticas que se reflectia na legislação das normas contabilísticas em países como a França, a Alemanha ou a Bélgica. Como resultado, as directivas comunitárias que regulamentam a contabilidade e a actividade financeira acabaram por ser totalmente dominadas pela França e pela Alemanha.

¹¹⁰ LAFFERTY, Michael – “Accounting in Europe”. National Westminster Bank, 1976. p. 324-325.

¹¹¹ A Holanda, o Reino Unido e a Irlanda representam uma aproximação profissional e do sector privado para a execução de uma política contabilística.

¹¹² Nestes países o Estado utiliza a normalização contabilística como suporte às suas decisões políticas (ex.: emprego, crescimento, etc.).

III - A Normalização Contabilística na Europa e o Plano Contabilístico Francês

O primeiro plano de contas compreensivo foi publicado na Alemanha em 1911. Estes formatos uniformizados foram inicialmente propostos e desenvolvidos, na Alemanha, pela contabilidade de custos para satisfazerem não só as necessidades de informação mas também para permitir comparações inter-empresariais dentro de um determinado tipo de indústria. Foi este o plano de contas utilizado pela indústria alemã durante a I Guerra Mundial. A ascendente ideologia, sob o Nacional Socialismo, de controlar a economia conduziu, naturalmente, à obrigação da adopção do plano de contas.

Durante a II Guerra Mundial, os alemães introduziram em França a uniformização da contabilidade. Apesar da Alemanha ter abandonado a uniformização depois da guerra, a França adoptou-a e descobriu que esta podia ser o mais efectivo dos instrumentos para o planeamento e controlo do crescimento económico em que se envolveu o Ministério da Economia.¹¹³ O plano contabilístico francês foi, pois, influenciado pelas ideias contabilísticas alemãs que foram postas em prática na Alemanha durante o período de tempo que mediou entre a I e a II Guerras Mundiais. Consequentemente, este sistema tem estado em uso em França desde os anos do após-guerra.

O desenvolvimento da normalização da contabilidade e dos relatórios financeiros tem sido um assunto bastante abordado e de extrema importância em França, onde as contas anuais têm que ser, geralmente, preparadas para serem utilizadas pelo Governo e pelas autoridades fiscais.

Em 1945, sob a proposta do Ministro das Finanças e dos Assuntos Económicos, foi estabelecida uma comissão para a criação de um sistema contabilístico uniforme, tendo esta comissão produzido, em 1947, o *Plan Comptable Général*¹¹⁴ – um plano nacional de contas uniformes. Um órgão oficial e permanente, o *Conseil National de la Comptabilité* estabelecido em 1947, foi encarregue de supervisionar a introdução do plano. Este órgão foi ainda incumbido da responsabilidade de analisar e de rever o

¹¹³ Até então, as principais regulamentações contabilísticas francesas encontravam-se no Código Comercial e na legislação comercial de 1867.

¹¹⁴ PCG (*Plano Oficial de Contabilidade Francês*).

plano original. O PCG é, desde então, administrado pelo *Conseil National de la Comptabilité* cujos membros incluem contabilistas, empresários e funcionários do Estado, sendo este Conselho, em vez das organizações profissionais de contabilidade, quem define as normas contabilísticas. O Conselho, organizado e controlado pelo Governo, recomenda sobre qualquer questão que diga respeito à contabilidade, tanto comercial como pública, e o seu ensino e prática.

A primeira versão completa do PCG surgiu em 1947, tendo o plano sofrido a sua primeira revisão em 1957. Por uma lei de 1959 e um decreto-lei de 1962 o Governo francês garantiu uma adopção universal e progressiva do PCG. Em 1979 foi equacionado um estudo de um novo plano que teve em consideração as linhas gerais impostas pela 4ª directiva comunitária. Este estudo resultou na publicação em 1982 de um novo plano que viria a sofrer a sua última revisão em 1986.

Genericamente, o PCG inclui um plano de contas detalhado de acordo com considerações económicas e legais; recomendações na avaliação dos activos e na determinação de custos, despesas e resultados (discussão das funções da Contabilidade Geral em classes de 1 a 8); modelo de demonstrações financeiras e de relatórios estatísticos; e uma discussão dos procedimentos da Contabilidade Analítica referente à classe 9 do plano. O plano de contas que é caracterizado por um sistema decimal de códigos nominais de registo que podem ser detalhados até aos cinco dígitos, visa controlar o sistema interno de registo contabilístico de uma empresa. Este sistema facilita as tarefas dos auditores, dos inspectores fiscais e dos contabilistas sempre que estes têm de se deslocar de uma empresa para outra no exercício das suas funções profissionais, acelera a aprendizagem do registo contabilístico e obviamente facilita, consideravelmente, o desenvolvimento e implementação de aplicações informáticas.

O PCG exerce uma influência extremamente forte na contabilidade francesa. Longe de ser meramente um plano de contas, é também um guia contabilístico bastante detalhado, incluindo, nomeadamente, definições de termos contabilísticos, critérios valorimétricos e modelos de demonstrações financeiras. O plano é tido como um instrumento de uniformização bastante flexível possuindo, inclusive, um sistema

limitado concebido para pequenas empresas, um sistema básico para médias e grandes empresas e um sistema avançado para facilitar a implementação dos sistemas de Contabilidade Analítica.

O PCG é, ainda, utilizado para a contabilidade pública, local e nacional, e para a produção detalhada de estatísticas nacionais, onde é obvia a sua utilização para propostas estatísticas fornecidas pelas autoridades centrais. Esta situação resulta do facto de existir em Paris uma governação de forte cariz económico que pode recolher os planos de contas de todas as empresas, reuni-los e organiza-los de acordo com uma codificação decimal específica, com vista a descobrir qual é o investimento total num tipo específico de activo fixo, definido de uma forma normalizada. Naturalmente, como o Governo é, historicamente, o principal utilizador da informação contabilística (nas suas funções de controlador económico, cobrador de impostos, e fornecedor de capitais públicos), o plano é controlado por um órgão governamental: o *Conseil National de la Comptabilité*. As contribuições fiscais são baseadas no plano e as publicações das demonstrações financeiras utilizam formatos modelo, definições normalizadas e critérios valorimétricos.

A conseqüente uniformidade pela qual a contabilidade francesa é famosa é muito útil numa economia centralizada e cuja regulamentação é realizada pelo Governo. Os belgas começaram por aproveitar os planos de contas que eram utilizados por algumas indústrias durante o período entre a I e a II Guerras Mundiais e experimentaram utilizá-los totalmente durante os princípios de 1940. Na Bélgica, parte do processo de preparação para a implantação, em 1970, da 4ª directiva comunitária passou pela introdução, em 1976, de um plano contabilístico muito semelhante ao plano francês. O *Plan Comptable Minimum Normalisé* é agora obrigatório. Contudo, e ao contrário do plano francês, o plano belga só diz respeito aos planos de contas que devem ser enviados para o *Banque Nationale*.

Em Espanha, o Ministro das Finanças Públicas criou, em 1973, o Instituto do Planeamento Contabilístico que elaborou várias versões do plano contabilístico para diferentes sectores de actividade. Tal como em França, o plano espanhol é constituído

por um plano de contas, por um conjunto de definições, de formatos para a apresentação das contas anuais e de critérios de avaliação. Os códigos até aos dois primeiros dígitos e os respectivos títulos das contas do plano de contas espanhol estão pela mesma ordem do plano de contas francês. Isto deve-se ao facto do plano contabilístico espanhol ter sido fortemente influenciado pelo plano contabilístico francês. O plano contabilístico espanhol foi sendo progressivamente introduzido, tendo a sua utilização começado por ser voluntária mas actualmente é obrigatória.

Portugal e a Grécia também adoptaram planos contabilísticos. Nestes casos, e tal como em França e em Espanha, os planos incluem uniformização para a publicação de demonstrações financeiras, ao contrário da Bélgica e da Alemanha, onde a uniformização das demonstrações financeiras é exigida pela legislação comercial em vez de ser por um plano contabilístico.

IV - A Classificação dos Sistemas Contabilísticos

Existe um número considerável de países importantes com diferentes práticas contabilísticas principalmente para a Contabilidade Geral. Desta forma torna-se necessário analisar de que forma é possível classificar estes e outros sistemas contabilísticos. As razões pelas quais se procura classificar os sistemas contabilísticos estão directamente relacionadas com as razões que, de uma forma geral, levam a que se façam classificações em qualquer ciência. Os passos fundamentais de qualquer tipo de classificação passam pela identificação, separação e agrupamento de elementos com características semelhantes.

A classificação dos sistemas contabilísticos deve ser uma forma eficiente de descrever e de comparar diferentes sistemas contabilísticos, utilizados por vários países, com vista a permitir identificar e enquadrar um sistema contabilístico de um país específico, analisando em que grupo é que este se encontra e quais são os países com os quais possui maiores afinidades. Claro que não há dois países que tenham regras e práticas contabilísticas exactamente iguais, embora pareça que alguns países formam pares ou

grupos mais amplos com influências bastante semelhantes nos relatórios financeiros. Uma vez que isto se verifica, é possível estabelecer classificações para os sistemas contabilísticos.

Convém, no entanto, referir que não existe uma única classificação para os sistemas contabilísticos, existindo classificações mais simples e outras classificações mais complexas e modernas que se baseiam nas mais recentes descrições dos diferentes sistemas de contabilidade dos diversos países. Desta forma, seguidamente são apresentados três tipos de classificação para os sistemas contabilísticos, nomeadamente: uma classificação baseada em esferas de influência; uma classificação do comité da *American Accounting Association*; e uma classificação baseada nas práticas contabilísticas. A última destas classificações (classificação baseada nas práticas contabilísticas) encontra-se subdividida em dois tipos de classificação diferentes, concretamente: numa classificação baseada nos critérios valorimétricos; e numa classificação baseada nos critérios de relevação contabilística relacionados com os critérios valorimétricos.

É evidente que a primeira forma de classificação dos sistemas contabilísticos é a mais simples e assenta na divisão destes sistemas em três grupos distintos, nomeadamente: Europa Continental, Reino Unido e Americano.¹¹⁵ Esta classificação, de base subjectiva e baseada em esferas de influência, foi utilizada desde o início do séc. XX até ao princípio da década de 70, altura em que começaram a surgir outros tipos de classificação mais elaborados.

Uma segunda hipótese de classificação dos sistemas contabilísticos é apresentada pelo comité da *American Accounting Association* que também produziu uma classificação subjectiva para os sistemas contabilísticos com base em zonas de influência. Segundo este comité, os sistemas contabilísticos deviam estar divididos em cinco categorias

¹¹⁵ NOBES, C. W. e PARKER, R. H. – “*Comparative International Accounting*”. 2ª ed. Philip Allan Publishers Limited, 1983. p. 206.

diferentes, mais especificamente em: Britânico, Franco-Hispano-Português, Germano-Holandês, E.U.A. e Comunista.¹¹⁶

Uma terceira hipótese de classificação, baseia-se directamente nas práticas contabilísticas utilizadas nos diferentes países. Segundo este tipo de classificação são agrupadas as práticas contabilísticas com uma alta correlação entre si. As características contabilísticas são divididas entre aquelas que estão relacionadas com critérios valorimétricos e aquelas que estão relacionadas com a relevação contabilística.

Esta diferenciação, ou subdivisão do critério das práticas contabilísticas, é particularmente útil devido ao efeito que tem na classificação de determinados países, como por exemplo a Alemanha, que possuem avançados requisitos de relevação contabilística. De acordo com algumas classificações, a Alemanha é enquadrada no grupo dos E.U.A. mas se forem utilizadas apenas características dos critérios valorimétricos a Alemanha já é classificada no grupo da Europa Continental.

Assim, uma classificação baseada nas práticas contabilísticas mas atendendo às características dos critérios valorimétricos divide os sistemas contabilísticos em quatro grupos principais, concretamente: Modelo Britânico, Modelo Latino-Americano, Modelo da Europa Continental e Modelo dos Estados Unidos.¹¹⁷ (ver tabela 2.4)

Apesar deste tipo de classificação não apresentar uma estrutura hierárquica, os resultados da análise parecem ser mais razoáveis e pormenorizados do que os das duas classificações anteriormente apresentadas. Contudo, segundo este tipo de classificação, quando enquadrados num contexto global à escala mundial, as características da contabilidade do Reino Unido, da Irlanda e da Holanda são visivelmente diferentes de muitos dos países da Europa Continental que utilizam o mesmo tipo de sistema contabilístico.

¹¹⁶ NOBES, C. W. e PARKER, R. H. – “*Comparative International Accounting*”. 2ª ed. Philip Allan Publishers Limited, 1983. p. 208-209.

¹¹⁷ NOBES, Christopher – “*Accounting Harmonisation in Europe: process, progress and Prospects*”. Financial Times Business Information, 1992. p. 25-26.

A criação de uma classificação perfeita é, obviamente, extremamente difícil de realizar, podendo-se argumentar que os sistemas contabilísticos são tão diferentes, sofrem tantas alterações e são tão complexos que essa classificação não é possível. Contudo, é sempre possível criar classificações mais elaboradas e pormenorizadas.

TABELA 2.4: Classificação dos Sistemas Contabilísticos baseada nos Critérios Valorimétricos

<u>Modelo Britânico Commonwealth</u>	<u>Modelo Latino-Americano</u>	<u>Modelo da Europa Continental</u>	<u>Modelo dos Estados Unidos</u>
África do Sul	Argentina	Alemanha	Canadá
Austrália	Bolívia	Bélgica	E.U.A.
Bahamas	Brasil	Espanha	Filipinas
Fiji	Chile	França	Japão
Holanda	Colômbia	Itália	México
Irlanda	Etiópia	Portugal	Panamá
Jamaica	Índia	Suécia	
Nova Zelândia	Paraguai	Suíça	
Paquistão	Peru	Venezuela	
Quénia	Uruguai		
Reino Unido			
Rodésia			
Singapura			
Trinidad & Tobago			

FONTE: Adaptado de NOBES, Christopher – "Accounting Harmonisation in Europe", p. 26.

O último tipo de classificação a ser referido é o mais elaborado das classificações apresentadas e baseia-se, também, nas práticas contabilísticas mas tendo em conta o relacionamento existente entre os critérios de relevação contabilística e os critérios valorimétricos, sendo evidente as vantagens que se podem obter devido ao facto de se utilizar uma classificação relacionada com a comparação da contabilidade internacional. Tal classificação pode ajudar a compreender e a treinar, e talvez possa ajudar na harmonização e no progresso de um plano de contas. Desta forma, procura-se classificar alguns países através dos critérios de relevação contabilística (práticas de

elaboração dos relatórios financeiros das empresas) quando se relacionam esses critérios com os critérios valorimétricos. (ver figura 2.1)

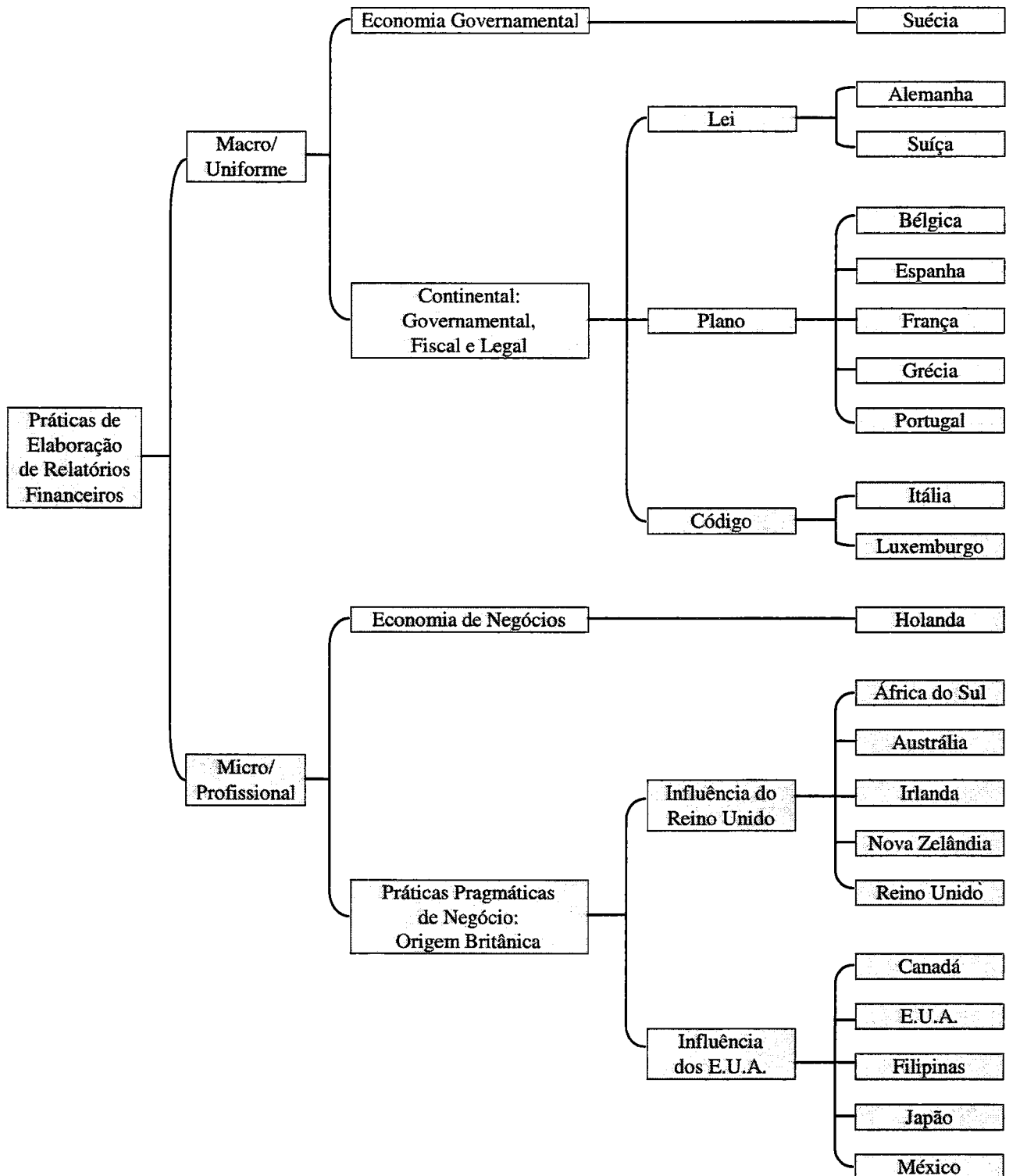
Esta classificação sugere a divisão dos sistemas de elaboração de relatórios financeiros em duas vertentes principais, nomeadamente, micro/profissional e macro/uniforme.¹¹⁸

A vertente micro/profissional engloba, ao nível europeu, o Reino Unido, a Irlanda e a Holanda, e fora da Europa, países como os E.U.A., Austrália, Nova Zelândia ou Canadá. A Holanda ainda possui menos regras contabilísticas do que o Reino Unido ou a Irlanda, contudo a influência da teoria microeconómica conduziu à utilização da substituição da informação dos custos por diversos graus. Por sua vez, a vertente macro/uniforme engloba todos os outros países europeus que podem ser divididos em vários grupos. Por exemplo, os planos contabilísticos são agora a fonte predominante que define e especifica as regras em França, na Bélgica, em Espanha, em Portugal e na Grécia. Na Alemanha, a principal autoridade é a legislação comercial, enquanto em Itália e no Luxemburgo as regras fiscais são, também, uma determinante vital no detalhe das práticas contabilística surgindo nos códigos comerciais em vez de surgirem nos planos contabilísticos ou na legislação comercial. Na Suécia, a influência predominante parece ser o governo como planeador económico e cobrador de impostos.

Esta classificação organiza os países em grupos através do critério baseado nos critérios valorimétricos dos relatórios financeiros, permitindo que o conhecimento das práticas contabilísticas de um país tenham capacidade de influenciar a obtenção de conclusões acerca das práticas contabilísticas de outros países. A distância a que dois países se encontram em termos de práticas contabilísticas depende do quanto é necessário recuar na hierarquia da classificação para se encontrar um ponto que seja comum a esses mesmos dois países.

¹¹⁸ NOBES, Christopher – “Accounting Harmonisation in Europe: process, progress and Prospects”. Financial Times Business Information. 1992. p. 26-28.

**FIGURA 2.1: Classificação dos Sistemas Contabilísticos baseada nos Critérios de Relevação Contabilística¹¹⁹
Relacionados com os Critérios Valorimétricos**



FONTE: Baseado em NOBES, Christopher – “Accounting Harmonisation in Europe”, p. 28.

¹¹⁹ Práticas de elaboração dos relatórios financeiros.

Portugal encontra-se no nível da França em qualquer um dos tipos de classificação contabilística anteriormente apresentados mas na classificação dos sistemas de contabilidade baseados nos critérios de relevação contabilística relacionados com os critérios valorimétricos esse facto é ainda mais evidente. Pela análise desenvolvida, pode-se considerar a França como o país mais influente, evoluído e sofisticado em termos de normalização contabilística regulamentada, uma vez que grande parte dos outros países, principalmente os que não se situam na Europa Continental, não possuem grande normalização contabilística. A influência da normalização contabilística francesa regulamentada fez-se sentir tanto nas imposições contabilísticas apresentadas na 4ª directiva comunitária, como no processo de elaboração e criação de planos oficiais de contabilidade em países como, por exemplo, a Bélgica, a Espanha e Portugal que possuem a mesma base legislativa assente no Direito Romano e que se encontram no mesmo nível de classificação contabilística. Assim, uma vez que Portugal não possui um plano oficial normalizado para a contabilidade analítica, parece sensato, evidente e objectivo seguir a perspectiva francesa para a abordagem das problemáticas subjacentes à Contabilidade Analítica. Desta forma, será utilizado o PCG como instrumento de base para os procedimentos práticos que dão sustentação a este estudo e a perspectiva francesa, materializada na forma deste plano, para a definição tanto dos objectivos como dos tipos de utilização da Contabilidade Analítica.

2.3 – Objectivos e Tipos de Utilização da Contabilidade Analítica

Difícilmente se poderá implementar, numa empresa ou numa organização, um sistema de controlo de gestão se não se dispuser de um sistema de Contabilidade Analítica que permita identificar, de uma forma rápida e detalhada, as origens dos proveitos e o destino dos encargos suportados por essa mesma empresa ou organização.¹²⁰ Nesta perspectiva, a Contabilidade Analítica é vista como um processo de tratamento de dados cujos

¹²⁰ CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ – “*Plan Comptable Général*”. Paris. Imprimerie Nationale. 4ª ed. 1986, p. III.7.

objectivos são, essencialmente, por um lado, conhecer os custos das diferentes funções desempenhadas pela empresa, determinar as bases de avaliação de certos elementos do balanço da empresa e explicar os resultados calculando os custos dos produtos¹²¹ para os comparar com os preços de venda correspondentes e, por outro lado, estabelecer previsões para os encargos e para os proveitos correntes¹²², constatar a sua realização e explicar os desvios daí resultantes¹²³. Para se atingirem estes objectivos, o sistema de Contabilidade Analítica de uma empresa deve estar adaptado, exactamente, à sua estrutura orgânica e às actividades particulares que essa empresa exerce.¹²⁴ Só assim se poderá garantir que a Contabilidade Analítica forneça todos os elementos necessários para esclarecer as tomadas de decisão ao nível dessa empresa.

Os resultados dos cálculos contabilísticos obtidos pelos mecanismos de análise não têm interesse e não justificam a importância dos trabalhos contabilísticos que os geraram, se não permitirem a sua participação no controlo da gestão da empresa e no processo de tomada de decisão a esta associada. Segundo o PCG¹²⁵, gerir uma empresa é conduzi-la em direcção aos objectivos definidos num quadro de uma política concertada colocada em prática pelos responsáveis da empresa através da gestão dos recursos que lhes são confiados; controlar a gestão de uma empresa é enquadrar a sua conduta através do esforço realizado para prever os acontecimentos e preparar a sua equipa quer para estes acontecimentos quer para adaptação a uma situação evolutiva. Para este efeito é necessário: definir um conjunto coerente de objectivos para todos os responsáveis pela concepção e pela execução; disponibilizar todos os meios humanos, materiais, serviços externos, organização da autoridade e da coordenação para atingir esses objectivos; observar regularmente os excessos e as insuficiências dos desempenhos realizados relativamente aos objectivos definidos; utilizar estas observações para empreender, se for o caso, a fixação racional dos objectivos iniciais ou das acções correctivas apropriadas sobre os meios tidos à disposição.

¹²¹ Bens e serviços.

¹²² Por exemplo, custos pré-estabelecidos e orçamentos de exploração.

¹²³ Por exemplo, controlo dos custos e dos orçamentos.

¹²⁴ De acordo com o que foi exposto na secção 1.3.

¹²⁵ CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ – “*Plan Comptable Général*”. Paris. Imprimerie Nationale. 4^a ed. 1986. p. III.69.

Para além das observações subjectivas que todos os elementos com algum nível de responsabilidade utilizam para assegurarem a conduta corrente da empresa, existem inúmeras observações que resultam de informações expressas de forma numérica, através de unidades físicas ou de unidades monetárias, muitas das quais resultam dos trabalhos efectuados pela Contabilidade Analítica. Estas observações podem alimentar, por exemplo, estatísticas ou mapas de informação, utilizados pelos diferentes níveis de responsabilidade.

A natureza e o número de informações necessárias para um bom controlo da gestão são específicas de cada empresa e dependem de inúmeros factores como, por exemplo, a dimensão da empresa, a sua dispersão geográfica, a natureza das suas actividades ou o seu tipo de administração. Desta forma, pode-se concluir que existem tantos métodos de gestão diferentes como a diversidade de empresas, diferindo a sua aplicação apenas em pormenores de detalhe, uma vez que os métodos de emprego dos dados e dos resultados que a Contabilidade Analítica é capaz de fornecer são em número ilimitado. Estas aplicações da Contabilidade Analítica vão desde a simples constatação de certos factos passados até à determinação de perspectivas fundamentadas na análise microeconómica. Cabe à administração da empresa escolher, de entre estes métodos, aquele que lhe parece ser o mais conveniente face às suas necessidades de informação e, depois, adaptá-lo em função das particularidades específicas da sua empresa. Assim, consoante os objectivos da Contabilidade Analítica que se pretendem atingir e o tipo de decisões que são necessárias tomar para que a gestão governe a empresa, a Contabilidade Analítica pode ser desenvolvida em três vertentes fundamentais: apuramento de custos, controlo da gestão e análise económica.¹²⁶

¹²⁶ CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ – “*Plan Comptable Général*”. Paris. Imprimerie Nationale. 4^o ed. 1986. p. III.70.

I – Cálculo dos Custos dos Bens ou dos Serviços Oferecidos pela Empresa¹²⁷

O cálculo dos custos é indispensável ao controlo da gestão e à análise económica.

Segundo os fins perseguidos por estes dois domínios, os custos podem ser:

- referentes a uma função económica, a um meio de exploração, a um bem ou a um serviço, a um centro de responsabilidade, etc;
- “*completos*”: com ou sem diferenças de incorporação; ou “*parciais*”: directos, variáveis ou marginais;
- “*constatados*”: após a ocorrência do evento; ou “*pré-estabelecidos*”: antes da ocorrência do evento, para servirem de norma ou de objectivo.

A determinação dos custos dos diferentes bens ou serviços oferecidos pela empresa está, do ponto de vista histórico, relacionada com o primeiro objectivo da Contabilidade Analítica. Este objectivo baseia-se numa perspectiva de produto já que consiste em repartir, por entre os diversos bens ou serviços oferecidos pela empresa, os diferentes encargos classificados por natureza na Contabilidade Geral.¹²⁸ Desta forma, é possível dar resposta às necessidades de gestão das empresas que se encontram numa situação de economia de produção.¹²⁹

A economia de produção caracteriza-se pelo facto da oferta global ser inferior à procura do mercado, o que leva a que a empresa apenas necessite de produzir para vender. Como tal, o principal problema da empresa consiste em fixar os seus preços de venda de tal forma elevados que lhe garantam um lucro suficiente, acompanhando a evolução dos custos integrais, com vista a aumentar os preços de venda caso os custos

¹²⁷ AUSSET, Gérard e MARGERIN, Jacques – “*Contabilidade Analítica: utensílio de gestão – ajuda à decisão*”. EDIPRISMA, 1990. P. 29.

¹²⁸ Matérias-primas, mão-de-obra e outros consumos que, na prática, são frequentemente agrupados sob a designação de “*gastos gerais*”.

¹²⁹ Este conhecimento é necessário e suficiente no caso de uma empresa em situação de economia de produção. Contudo, relativamente às empresas que se encontram numa situação de economia de mercado este conhecimento embora necessário não é suficiente.

umentem, de forma a manter o lucro desejado. Assim, o preço de venda é definido de acordo com a seguinte fórmula:

$$\text{Custo Integral}_{(\text{unitário})} + \text{Lucro}_{(\text{unitário})} = \text{Preço de Venda}_{(\text{unitário})} \quad (2.1)$$

Actualmente, e na grande maioria dos casos, a economia de produção deu lugar a uma situação de economia de mercado onde na grande maioria das situações as empresas são “*price-takers*”. Nestas condições, o preço de venda é, geralmente, um elemento fornecido pelo mercado, o que vem gerar uma relação diferente entre o lucro e o custo integral. Nesta situação, a fórmula para a definição do preço de venda é a seguinte:

$$\text{Preço de Venda}_{(\text{unitário})} - \text{Lucro}_{(\text{unitário})} = \text{Custo Integral}_{(\text{unitário})} \quad (2.2)$$

Este fenómeno leva a que o custo integral, que era uma constatação numa economia de produção, passe a ser um objectivo a atingir quando se está perante uma situação de economia de mercado. Contudo, a empresa não deve deixar de vigiar a evolução dos custos integrais reais e identificar quais são as causas que determinam custos anormais, no sentido de corrigir não só os preços de venda mas, também, de encontrar a respectiva solução para esses desvios. Isto porque, se a empresa se encontrar numa situação de economia de mercado, a capacidade de que esta dispõe para reagir através de uma subida do preço de venda é limitada. Nestas condições, e segundo G. Ausset e J. Margerin,¹³⁰ “*o único remédio consiste em melhorar as condições internas de exploração ou, melhor ainda, em prevenir os erros ou os desvios antes de ter de*

¹³⁰ AUSSET, Gérard e MARGERIN, Jacques – “*Contabilidade Analítica: utensílio de gestão – ajuda à decisão*”. EDIPRISMA, 1990. p. 29.

remediar, o que pressupõe uma vigilância constante sobre as condições de exploração, numa óptica de gestão previsional e controlada”.

II – Controlo da Gestão¹³¹

A vertente do controlo da gestão associada à Contabilidade Analítica resulta das evoluções económicas que se têm verificado nas últimas décadas. Na realidade, numa economia de mercado não é suficiente produzir para vender nem mesmo saber vender para ter sucesso. O sucesso da empresa depende da capacidade que esta possui para adaptar a sua oferta à procura do mercado e para dominar as suas condições internas de exploração, procurando prever os acontecimentos com vista a adaptar-se a uma situação cada vez mais evolutiva.

O desenvolvimento de estruturas de delegação e de descentralização de responsabilidades¹³² exige que exista uma verdadeira orientação económica da empresa, dado que o controlo pressupõe a previsão. É desta forma que a Contabilidade Analítica se torna num instrumento de previsão e de controlo. O PCG prevê, explicitamente, o agrupamento dos custos por função e por centro de responsabilidade desde que o poder e a responsabilidade consequente das decisões deixem de estar centralizados ao nível de uma só pessoa, geralmente o dono da empresa. Por outro lado, o plano preconiza a utilização da Contabilidade Analítica como instrumento de controlo da gestão, especificando que este controlo pode ser feito através da simples vigilância da evolução dos valores constatados ou pela comparação entre os valores constatados e os valores pré-estabelecidos.

¹³¹ AUSSET, Gérard e MARGERIN, Jacques – “Contabilidade Analítica: utensílio de gestão – ajuda à decisão”. EDIPRISMA, 1990. p. 30.

¹³² Definido na linha druckeniana de gestão participada por objectivos.

a) Controlo da gestão por simples vigilância da evolução dos valores constatados¹³³

Determinadas empresas, geralmente as pequenas e médias empresas, limitam-se a preparar contas de exploração trimestrais ou mensais, obtidas algumas semanas após o termo do período considerado¹³⁴, através das quais comparam os valores constatados como os pré-estabelecidos referentes aos proveitos correntes, aos encargos¹³⁵, aos custos¹³⁶, às margens ou aos resultados. As reflexões obtidas destas comparações permitem que a empresa possa tomar determinadas decisões de gestão como, por exemplo, o recrutamento de pessoal, a prospecção de clientelas, a pesquisa de novos fornecedores, a acção sobre o preço de venda, entre outros.

b) Controlo da gestão por comparação entre os valores constatados e os valores pré-estabelecidos¹³⁷

Quando determinadas pessoas, na empresa, são capazes de prever, para os períodos contabilísticos futuros,¹³⁸ os dados numéricos expressos em unidades físicas ou monetárias, este conjunto de dados constitui um sistema de referência pré-estabelecido que permite, alguns dias ou algumas semanas após o período de cálculo contabilístico ter terminado, colocar em evidência os desvios que resultam das diferenças entre os proveitos correntes pré-estabelecidos e os proveitos correntes constatados, entre os encargos pré-estabelecidos e os encargos constatados, entre os custos pré-estabelecidos e os custos constatados, entre as margens pré-estabelecidas e as margens constatadas, e entre os resultados pré-estabelecidos e os resultados constatados.

¹³³ CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ – “*Plan Comptable Général*”. Paris. Imprimerie Nationale. 4^a ed. 1986. p. III.70.

¹³⁴ Trimestre ou mês.

¹³⁵ Sacrificios económicos.

¹³⁶ Somatório de encargos.

¹³⁷ CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ – “*Plan Comptable Général*”. Paris. Imprimerie Nationale. 4^a ed. 1986. p. III.70.

¹³⁸ Trimestre ou mês.

Este processo realiza-se com base na mesma filosofia que leva a que os centros de actividade comparem hora a hora, dia a dia ou semana a semana os elementos avaliados em unidades físicas como, por exemplo, a tonelagem esperada e a tonelagem realizada ou o tempo atribuído e o tempo prestado.

A utilização destes desvios para o controlo da gestão é muito diferente se o sistema de referência, expresso em unidades monetárias ou em unidades físicas, for constituído por simples previsões, por objectivos¹³⁹ ou por normas¹⁴⁰. Nestes dois últimos casos¹⁴¹, os desvios verificados têm, geralmente, uma influência directa sobre a remuneração ou a promoção de certos membros do pessoal.

c) Controlo da gestão que implica a participação activa dos responsáveis¹⁴²

Quando o sistema de referência é estabelecido em pleno acordo e com a participação activa de todos os responsáveis da empresa, o controlo da gestão atinge a sua plena eficácia. Este é um elemento fundamental do princípio da delegação de autoridade e descentralização de responsabilidades, particularmente para as grandes empresas, e consiste em: fazer participar todos os agentes responsáveis na concepção de um conjunto coerente de objectivos; implementar um sistema de gestão previsional que permita aos responsáveis, em função dos objectivos definidos, estudar as consequências das decisões tomadas e procurar a melhor eficácia para a utilização dos recursos à sua disposição; confrontar as previsões orçamentais com as realizações, através da observação regular dos excessos e das insuficiências dos desempenhos realizados em relação aos objectivos fixados, para desencadear as decisões de ajustamento convenientes; utilizar estas observações para empreender, neste caso, a disposição racional dos objectivos inicialmente

¹³⁹ Por exemplo, quotas de venda, tempo atribuído ao pessoal, etc.

¹⁴⁰ Por exemplo, produtividade das máquinas, etc.

¹⁴¹ Por objectivos ou por normas.

¹⁴² CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ – “*Plan Comptable Général*”. Paris. Imprimerie Nationale. 4^o ed. 1986. p. III.70-III.71.

definidos ou das acções correctivas apropriadas sobre os meios colocados à disposição.

A Contabilidade Analítica fornece, assim, os meios para controlar a gestão da empresa e para fornecer, em tempo útil, aos gestores as informações necessárias para medir os resultados da sua acção e tomar, eventualmente, as medidas correctivas necessárias. Nestas condições, o controlo da gestão conduz os responsáveis a cooperarem dentro de um mesmo estado de espírito, apoiando-se sobre: uma estrutura bem adaptada e precisa que fixa as regras do exercício da responsabilidade, as atribuições, os limites de dependência e de subordinação e o quadro das delegações acordadas; a adesão total de todos os escalões dos diversos responsáveis que se encontram associados ao estabelecimento de previsões e de orçamentos; o diálogo aberto entre os técnicos e os contabilistas de modo a que estes se expressem, entre si, de forma clara e acessível tanto para a preparação dos orçamentos como para os comentários sobre as realizações; o conhecimento rápido de informações exactas relacionadas com as realizações. Desta forma, o controlo da gestão requer a cooperação de todos os responsáveis da empresa e uma coordenação conjunta, conduzindo a uma tomada de consciência, por parte dos responsáveis, da importância e da rentabilidade dos serviços que estes dirigem.¹⁴³

Segundo este prisma, a Contabilidade Analítica está muito menos direccionada para a repartição dos diversos consumos da empresa pelos diferentes bens ou serviços resultantes da sua actividade e mais direccionada para a sua afectação aos centros de actividade consumidores. Estes centros de actividade são considerados como os responsáveis pela utilização dos “factores de produção”, especialmente das matérias-primas, do trabalho e dos equipamentos. Por outro lado, a Contabilidade Analítica também está menos direccionada para constatar os consumos “*a posteriori*” e mais direccionada para a previsão desses consumos e para o seu controlo.

¹⁴³ AUSSET, Gérard e MARGERIN, Jacques – “Contabilidade Analítica: utensílio de gestão – ajuda à decisão”. EDIPRISMA, 1990. p. 30.

Os vários encargos da conta de exploração geral constituem, simultaneamente, custos para a empresa e remunerações para as diferentes categorias de factores de produção utilizados, nomeadamente, as matérias-primas, o trabalho e os equipamentos. Como estes factores de produção são dispendiosos e escassos é importante que sejam convenientemente utilizados. Como tal, os esforços de uma boa gestão devem tender, com um igual volume ao conjunto dos diferentes produtos, para uma diminuição do volume do conjunto dos factores consumidos ou, então, em caso de expansão, para um aumento do conjunto dos diferentes produtos que seja superior ao aumento de volume do conjunto dos factores consumidos. Estes esforços devem-se traduzir num conjunto de acções como, por exemplo, o aumento dos rendimentos, a melhor combinação dos factores, a melhoria da organização ou o desenvolvimento do mercado pelos quais serão responsáveis os diversos gestores da empresa independentemente do seu nível hierárquico. Desta forma, é extremamente importante que a empresa possa medir o seu desempenho económico não apenas ao nível global, uma vez que a este nível a Contabilidade Geral já o permite, mas, também, ao nível dos seus diferentes centros de responsabilidade, nomeadamente, as divisões, as oficinas, os departamentos ou outros.

A Contabilidade Analítica concebida para medir, ao nível dos próprios centros de responsabilidade, os proveitos da actividade bem como os custos encontra-se em posição para, por um lado, fornecer aos diferentes responsáveis as informações de gestão que estes necessitam para dirigirem melhor a sua unidade e, por outro, facilitar o controlo e a coordenação das actividades delegadas. A função de uma Contabilidade Analítica moderna passa, assim, pela criação de um sistema de informações de gestão que permita prever e controlar o contributo prestado por cada um dos centros de responsabilidade para o desempenho económico da empresa.

Em síntese, a Contabilidade Analítica está cada vez mais organizada em torno dos centros de responsabilidade e, como tal, através do desempenho do seu papel de auxiliar da gestão previsional e controlada, devendo permitir: analisar os consumos ao próprio nível do comprometimento dos custos; comparar os consumos entre

vários centros de responsabilidade com idêntica vocação e, dentro de um mesmo centro, entre diferentes períodos de tempo; analisar o comportamento dos custos face às oscilações da actividade, distinguindo os encargos relacionados com a actividade da empresa, frequentemente designados por encargos variáveis, dos encargos que resultam da estrutura da empresa, geralmente designados por encargos fixos; elaborar previsões que devem ganhar fiabilidade e consistência através de um melhor conhecimento dos factos passados; analisar os desvios entre as previsões e as realizações.

Assim, segundo G. Ausset e J. Margerin¹⁴⁴, numa perspectiva de controlo de gestão, “*para dominar as condições de exploração há que organizar a Contabilidade Analítica em função dos processos operativos¹⁴⁵ e da estrutura da empresa¹⁴⁶”.*

III – Análise Económica e a Tomada de Decisão¹⁴⁷

A análise económica e a tomada de decisão estão relacionadas com as estruturas de delegação de poderes caracterizadas pela descentralização de responsabilidades no seio da empresa e pelo progresso do raciocínio económico imposto pela necessidade de racionalizar as decisões.

A análise económica efectuada ao nível da empresa baseia-se, tal como o controlo da gestão, no cálculo e nos elementos constituintes dos custos e dos proveitos. Por seu lado, a tomada de decisão por parte dos vários responsáveis da empresa pode ser orientada pelos estudos técnico-contabilísticos apoiados, obviamente, na informação processada pela Contabilidade Analítica.¹⁴⁸ Desta forma, a Contabilidade Analítica

¹⁴⁴ AUSSET, Gérard e MARGERIN, Jacques – “*Contabilidade Analítica: utensílio de gestão – ajuda à decisão*”. EDIPRISMA, 1990. p. 31.

¹⁴⁵ Custo de produção e custo integral.

¹⁴⁶ Centros de responsabilidade.

¹⁴⁷ AUSSET, Gérard e MARGERIN, Jacques – “*Contabilidade Analítica: utensílio de gestão – ajuda à decisão*”. EDIPRISMA, 1990. p. 31.

¹⁴⁸ Contudo, a Contabilidade Analítica não é a única fonte de informação desta base de dados, não se devendo, por isso, menosprezar as estatísticas cujas informações acabam por constituir um complemento fundamental.

como assenta numa base decisional, logo previsional, tem como função, para além de reclassificar os encargos e os proveitos da Contabilidade Geral de acordo com o respectivo destino, produzir os elementos privilegiados da base de dados económicos interna da empresa, à qual deverá poder ter acesso qualquer responsável que necessite de obter informações adequadas para a tomada das decisões que lhe competem.

A Contabilidade Analítica nesta função de análise económica, que até há bem pouco tempo se afigurava utópica, tem, nos últimos tempos, vindo a estar, e estará cada vez mais, acessível a um número crescente de empresas devido, em grande parte, ao progresso dos métodos de tratamento da informação que é sustentado pela evolução tecnológica e procedimental dos meios informáticos. Neste sentido, e segundo o PCG¹⁴⁹, a Contabilidade Analítica permite, designadamente, quantificar as diferentes soluções com as quais os responsáveis são confrontados e apoiar a tomada de decisões em questões como, por exemplo: deve-se criar ou abandonar determinada actividade? deve-se fazer ou mandar fazer? deve-se subcontratar uma dada operação ou uma dada peça? em presença de um determinado nó de estrangulamento que limita a capacidade de produção, quais são os produtos a desenvolver e quais são os produtos que devem ser suspensos? deve-se substituir ou não determinado equipamento? deve-se comprar, alugar ou fazer “*leasing*” para um determinado equipamento? deve-se seleccionar os clientes ou as encomendas? deve-se aceitar uma encomenda de acordo com as condições exigidas pelo cliente?

A comparação dos desempenhos realizados entre empresas põe em evidência os custos unitários, os rendimentos, os rácios ou outros elementos, dos quais, uma parte, resulta das análises contabilísticas efectuadas. Contudo, estas comparações não são, naturalmente, significativas a não ser quando as definições e as formas de cálculo empregues por essas mesmas empresas sejam idênticas. Esta situação deve-se ao facto de existir uma grande variedade e diversidade de decisões que têm que ser tomadas ao nível de cada uma das empresas não permitindo o cálculo e a saída sistemática deste tipo de informações. Isto porque os custos apurados, para serem utilizados nesta óptica

¹⁴⁹ CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ – “*Plan Comptable Général*”. Paris. Imprimerie Nationale. 4^a ed. 1986. p. III.71.

decisional, são calculados a pedido dos respectivos responsáveis que num determinado momento têm que tomar uma decisão, não podendo ser considerados como estabelecidos de uma vez para sempre.¹⁵⁰

Desta forma, encarando a Contabilidade Analítica numa perspectiva de análise económica e de tomada de decisão, e segundo G. Ausset e J. Margerin,¹⁵¹ “a informação é a matéria-prima da decisão”.

O posicionamento em relação à Contabilidade Analítica por parte das autarquias locais é em tudo semelhante ao verificado ao nível empresarial. A Contabilidade Analítica pode ser utilizada como instrumento de apoio à gestão autárquica uma vez que permite, por um lado, apurar os custos das diferentes funções desempenhadas pela autarquia, determinar as bases de avaliação de certos elementos do balanço da autarquia e explicar os resultados através do cálculo dos custos dos bens e dos serviços para os comparar com as taxas, tarifas e preços correspondentes e, por outro lado, estabelecer previsões para os encargos e para os proveitos correntes, constatar a sua realização e explicar os desvios daí resultantes. Tal como ao nível empresarial, também ao nível autárquico se podem atingir os objectivos da contabilidade analítica através de três formas distintas de acção que são, nomeadamente, o apuramento de custos, o controlo da gestão e a análise económica. O recurso a cada uma destas formas de acção depende do tipo de decisões que são necessárias tomar para que a gestão autárquica controle, de forma eficiente e eficaz, a autarquia. Assim, a Contabilidade Analítica vai permitir que os responsáveis autárquicos quantifiquem as diferentes soluções com as quais são confrontados e vai apoiar a tomada de decisões em questões tão amplas e vastas como, por exemplo: deve a autarquia fornecer determinado bem ou prestar determinado serviço ou deve subcontratar uma empresa privada para o fazer? Quais são as direcções, os departamentos, as divisões e os sectores municipais que são rentáveis? Nas direcções, departamentos, divisões e sectores

¹⁵⁰ Por exemplo, os elementos de custo que devem ser considerados quando se pretende comparar uma solução de subcontratação com uma solução em que é a própria empresa a realizar a tarefa, são diferentes consoante a empresa se encontre numa situação de actividade normal, numa situação de sub-actividade ou numa situação de excesso de actividade.

¹⁵¹ AUSSET, Gérard e MARGERIN, Jacques – “Contabilidade Analítica: utensílio de gestão – ajuda à decisão”. EDIPRISMA, 1990. p. 31.

municipais não rentáveis quais são os factores responsáveis por este facto? Qual o impacto que as direcções, os departamentos, as divisões e os sectores municipais não rentáveis têm no orçamento municipal? Deve-se criar, manter ou abandonar determinado serviço municipalizado? Qual o custo de referência para a fixação do valor de uma determinada taxa, tarifa ou preço?

Ao permitir dar resposta a um leque tão amplo e vasto de questões extremamente pertinentes para o governo da autarquia, a Contabilidade Analítica apresenta-se, ao nível das autarquias locais, como um instrumento extremamente poderoso e útil para uma eficiente gestão autárquica.

3 – AS AUTARQUIAS LOCAIS E A GESTÃO AUTÁRQUICA

3.1 – As Finanças Públicas e a Estrutura do Sector Público em Portugal

3.1.1 – Distinção entre Finanças Privadas e Finanças Públicas

O objecto das finanças públicas assenta no estudo da aquisição e utilização de meios financeiros pelas actividades públicas, ou seja, pelas colectividades dotadas, em maior ou menor grau, de supremacia ou de poder de império.¹⁵² Contudo, sempre que se aborda o tema das finanças públicas surge a necessidade de fazer a respectiva distinção entre este conceito e o de finanças privadas.

As finanças privadas, segundo Sousa Franco¹⁵³, estão relacionadas com *“os aspectos tipicamente monetários do financiamento de uma economia ou de um agente económico, abrangendo os problemas da moeda e do crédito, ou, mais restritamente, os mercados financeiros onde se transaccionam activos representados por títulos a médio e a longo prazo”*. As finanças públicas, por seu lado, estão associadas a toda a actividade desenvolvida pelo Estado que envolva a realização de despesas e a obtenção de receitas com vista à satisfação do interesse geral numa sociedade política, apesar da actividade financeira do Estado não se esgotar nesta realização de despesas e obtenção de receitas.¹⁵⁴ Assim sendo, Sousa Franco¹⁵⁵ designa as finanças públicas como *“a actividade económica de um ente público tendente a afectar bens à satisfação de necessidades que lhe estão confiadas”*.

¹⁵² Por exemplo, o Estado a título originário ou as autarquias locais (municípios) a título derivado.

¹⁵³ FRANCO, António Sousa – *“Finanças Públicas e Direito Financeiro”*. Coimbra: Almedina, 1987. p. 3.

¹⁵⁴ SOUSA, Domingos Pereira de – *“Finanças Públicas”*. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 1992. p. 23.

¹⁵⁵ FRANCO, António Sousa – *“Finanças Públicas e Direito Financeiro”*. Coimbra: Almedina, 1987. p. 3.

As diferenças entre finanças privadas e finanças públicas são, ainda, mais evidentes quando se analisam os meios de financiamento das actividades.

Nas finanças privadas o dinheiro aplicado por uma empresa privada é, geralmente, recuperado através das receitas geradas pela venda dos bens ou serviços que essa produz. Como tal, na base dos meios de financiamento de uma empresa privada existe sempre uma relação de troca, relação esta onde os preços representam uma contraprestação dos bens ou serviços fornecidos pelas empresas.

As empresas privadas produzem bens ou serviços, têm despesas e financiam essas despesas através dos preços recebidos em troca dos bens e dos serviços fornecidos. Nesta perspectiva, qualquer empresa privada necessita de recuperar, através da venda de bens ou de serviços, o valor dos capitais fixos e circulantes utilizados na sua produção. Daqui resulta que as despesas destas empresas sejam condicionadas pelas receitas que estas consigam obter. Desta forma, as empresas privadas procuram produzir os bens ou os serviços de modo a que as despesas sejam mínimas e procuram vender esses mesmos bens ou serviços de forma a que as receitas sejam máximas.¹⁵⁶

O Estado, tal como as empresas privadas, também pode cobrir as despesas que suporta com a produção de bens ou serviços, através de preços ou taxas que resultam das relações de troca que daí advêm. Simplesmente, esta situação restringe-se a uma faixa relativamente reduzida de actuação do Estado, uma vez que este cobre a maior parte das suas despesas através de uma fonte de receita específica que só o próprio Estado possui: os impostos. Assim, a maior parte dos recursos aplicados na cobertura das despesas públicas provem da cobrança de impostos. As receitas provenientes da cobrança dos impostos não resultam de relações de troca porque o Estado pode exigir ao cidadão o pagamento de impostos sem que daí nasça, para o Estado, a obrigação de fornecer ao contribuinte qualquer bem ou serviço. Como tal, não há uma contraprestação, pois não ocorre qualquer relação de troca. O Estado possui, assim, um poderoso meio de

¹⁵⁶ RIBEIRO, José Joaquim Teixeira – “*Lições de Finanças Públicas*”. 5ª ed. Coimbra Editora, 1997. p. 38.

financiamento, uma vez que pode lançar impostos, obrigando o cidadão a entregar-lhe, sem contrapartida, parcelas do seu rendimento ou capital.

Daí que (ao contrário do que acontece nas empresas privadas) as despesas do Estado não estejam condicionadas às suas receitas uma vez que este pode cobrar receitas de forma a suportar todas as despesas que se propõe realizar. Mas, mesmo admitindo que o Estado se desinteresse do efeito das suas receitas e despesas, estas só podem determinar as receitas dentro de certos limites, normalmente apertados, que contrapõem ao aumento dos impostos as reacções negativas dos contribuintes. Logo, só dentro destes limites é que o Estado pode elevar as despesas com a certeza de encontrar sempre receitas para as cobrir.¹⁵⁷

Como actualmente o Estado não ignora o impacto que o efeito das receitas e das despesas tem sobre a economia do país, as suas despesas não podem ser fixadas sem se ter em conta as consequências da cobrança de receitas, nem pode fixar as suas receitas sem ter em conta as consequências da realização de despesas. No fundo, o Estado acaba por determinar as suas receitas e as suas despesas em função dos objectivos que pretende atingir.

No caso das finanças públicas, e no que diz respeito aos meios de financiamento do Estado, se, por um lado, existem algumas empresas públicas que produzem bens ou serviços com lucro, fruto das receitas obtidas por actos de troca, por outro lado, a maior parte das receitas do Estado não resulta de relações de troca mas provem, quase na sua totalidade, da cobrança de impostos.

Portanto, estas duas formas de funcionamento e de financiamento distinguem-se pelo facto de nas finanças privadas serem as receitas que determinam as despesas, enquanto nas finanças públicas as receitas e as despesas são fixadas tendo em vista os fins que o Estado pretende atingir.

¹⁵⁷ RIBEIRO, José Joaquim Teixeira – “*Lições de Finanças Públicas*”. 5ª ed. Coimbra Editora, 1997. p. 37.

Existe, ainda, uma outra característica que distingue estes dois tipos de finanças. O objectivo principal de uma empresa privada é a obtenção de lucros, através da maximização dos resultados que advêm de uma relação entre os preços de venda e os custos integrais. Quanto ao Estado, apesar de também produzir e fornecer bens ou serviços aos quais estão, obviamente, associadas despesas (despesas estas que o Estado procura reduzir ao mínimo) não o faz com objectivos lucrativos.¹⁵⁸

O Estado também fornece bens ou serviços aos quais estão associadas despesas e também procura reduzir ao mínimo essas mesmas despesas mas ou não vende os bens que produz (é o caso dos bens públicos que apenas satisfazem necessidades colectivas) ou vende esses bens a um preço que não é definido com o objectivo de obter lucro mas, sim, com o intuito de satisfazer as necessidades individuais julgadas convenientes (é o caso dos bens semi-públicos).¹⁵⁹ O objectivo do Estado não é, portanto, que as suas receitas sejam superiores às suas despesas.¹⁶⁰

As necessidades que o Estado satisfaz são necessidades sociais, as quais se apresentam como estados de carência ou insuficiência sentidos pelos indivíduos, enquanto membros da sociedade, e são resultado da vida em sociedade. Nesta situação surge a redistribuição do rendimento que vai possibilitar a satisfação de necessidade social que só o Estado pode satisfazer uma vez que, só ele, dispõe dos elementos de produção para provocar tal efeito.¹⁶¹ Há, contudo, outras necessidades que à partida podem ser satisfeitas por entidades particulares uma vez que estas já dispõem dos elementos necessários à produção dos bens que satisfazem essas mesmas necessidades.

No entanto, há ainda necessidades que, para serem satisfeitas em condições julgadas convenientes, obrigam o Estado a cobrir a totalidade ou apenas parte do custo de produção dos bens que podem satisfazer essas mesmas necessidades. Um exemplo de

¹⁵⁸ Este facto não exclui a hipótese de que num ou noutro serviço público específico, o resultado da sua actividade possa ser lucrativo.

¹⁵⁹ RIBEIRO, José Joaquim Teixeira – “*Lições de Finanças Públicas*”, 5ª ed. Coimbra Editora, 1997, p. 38.

¹⁶⁰ Contudo, se esta situação se verificar não é com o intuito de obter lucros mas, sim, com o intuito de apenas satisfazer as necessidades que julga deverem ser satisfeitas.

¹⁶¹ SOUSA, Domingos Pereira de – “*Finanças Públicas*”. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 1992, p. 42.

uma situação destas é o caso do ensino que é, ao mesmo tempo, uma necessidade colectiva, na medida em que é encarada como um factor de desenvolvimento e de estabilidade social, e uma necessidade individual, visto que muitos indivíduos sentem vontade própria de aprender. Neste caso, seria possível que as escolas fossem todas de iniciativa privada mas, caso esta situação se verificasse, nem todos os indivíduos teriam acesso ao ensino, uma vez que o sistema privado tem como objectivo o lucro e, como tal, tornaria o preço do bem inacessível a alguns indivíduos. É face a situações como esta que o Estado intervém. Neste caso, o Estado produz o bem em causa, a instrução, gratuitamente ou a um preço inferior ao seu custo, agindo, para financiar o déficite, coactivamente sobre a colectividade, cobrando impostos. A satisfação de certas necessidades individuais a preço igual ou inferior ao preço de mercado impõe-se, frequentemente, como verdadeira necessidade colectiva mas, ao contrário do que acontece com a actividade privada, o lucro não é o objectivo a atingir pelas entidades públicas que prestam determinados tipos de serviços à comunidade.

É de principal relevância a distinção teórica entre finanças privadas e finanças públicas, pelo facto de nas finanças privadas serem as receitas que determinam as despesas, enquanto nas finanças públicas são as despesas que determinam as receitas. Ou seja, nas finanças privadas o montante das despesas é função das receitas enquanto nas finanças públicas o montante das receitas é função das despesas.¹⁶²

Desta forma, surge a necessidade de se analisar quais são os meios de financiamento (receitas) de que o Estado ou os outros entes públicos dispõem para fazer face às despesas em que incorrem com a produção e disponibilização de bens públicos.

3.1.2 – Os Meios de Financiamento dos Bens Públicos

A produção e disponibilização de bens públicos, por parte do Estado ou de outro ente público, só é possível realizar-se através da afectação de recursos e da realização de

despesas. O Estado financia estas despesas através das receitas públicas que podem ser cobradas voluntariamente ou coactivamente e que se dividem em três tipos distintos, nomeadamente, as receitas patrimoniais, as receitas tributárias e as receitas creditícias.¹⁶³

As receitas patrimoniais são os preços que o Estado estabelece contratualmente e que recebe pela venda dos produtos do seu domínio privado e pela prestação de alguns serviços ou bens semi-públicos. Estes preços resultam da exploração dos bens do património privado e da utilização individual dos bens do património público. Como tal, são receitas voluntárias uma vez que resultam de obrigações voluntariamente assumidas pelos cidadãos.

Por sua vez, as receitas tributárias são receitas coactivas uma vez que resultam de obrigações impostas por lei aos cidadãos. A ideia que está na base deste tipo de receitas é a de que se todos os cidadãos beneficiam da actividade financeira, então, também, todos os cidadãos devem contribuir para a cobertura das despesas que essa actividade origina. Dentro desta categoria de receitas públicas encontram-se:

- Os impostos: que são a receita pública de maior relevo para o Estado. Os impostos podem ser definidos como prestações coactivas, unilaterais, sem carácter de sanção, que são impostas aos indivíduos em relação aos quais se verificam certos pressupostos, previstos na lei, que exprimem determinadas situações de riqueza. O Estado ao obter receitas por via dos impostos não estabelece uma relação de contrapartida com o cidadão, ou seja, não se compromete a fornecer qualquer tipo de bem ou serviço específico em troca dos impostos recebidos.
- As taxas: que são, tal como os impostos, prestações coactivas mas diferenciam-se destes por implicarem uma contrapartida a quem as paga. Isto é, as taxas são preços, geralmente inferiores ou iguais ao custo, autoritariamente estabelecidos pelo Estado, como contrapartida da prestação de serviços ou de bens semi-públicos.

¹⁶² RIBEIRO, José Joaquim Teixeira – “*Lições de Finanças Públicas*”. 5ª ed. Coimbra Editora, 1997. p. 37.

¹⁶³ SOUSA, Domingos Pereira de – “*Finanças Públicas*”. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 1992. p. 46-48.

- As contribuições especiais: estes tipos de contribuições são exigidas pelo Estado a determinados cidadãos em consequência da vantagem indirecta reflexamente auferida por esses mesmos cidadãos.¹⁶⁴

Por último, as receitas creditícias são prestações coactivas e obrigatórias que resultam de empréstimos contraídos pelo Estado para cobrir défices de tesouraria ou orçamentais, podendo, ainda, ser utilizadas para retrain o consumo através da diminuição do poder de compra e, conseqüentemente, combater a inflação. No entanto, o Estado só raramente recorre aos empréstimos como fonte de receitas, podendo estes empréstimos ser perpétuos ou temporários ou, ainda, serem de origem interna ou externa.

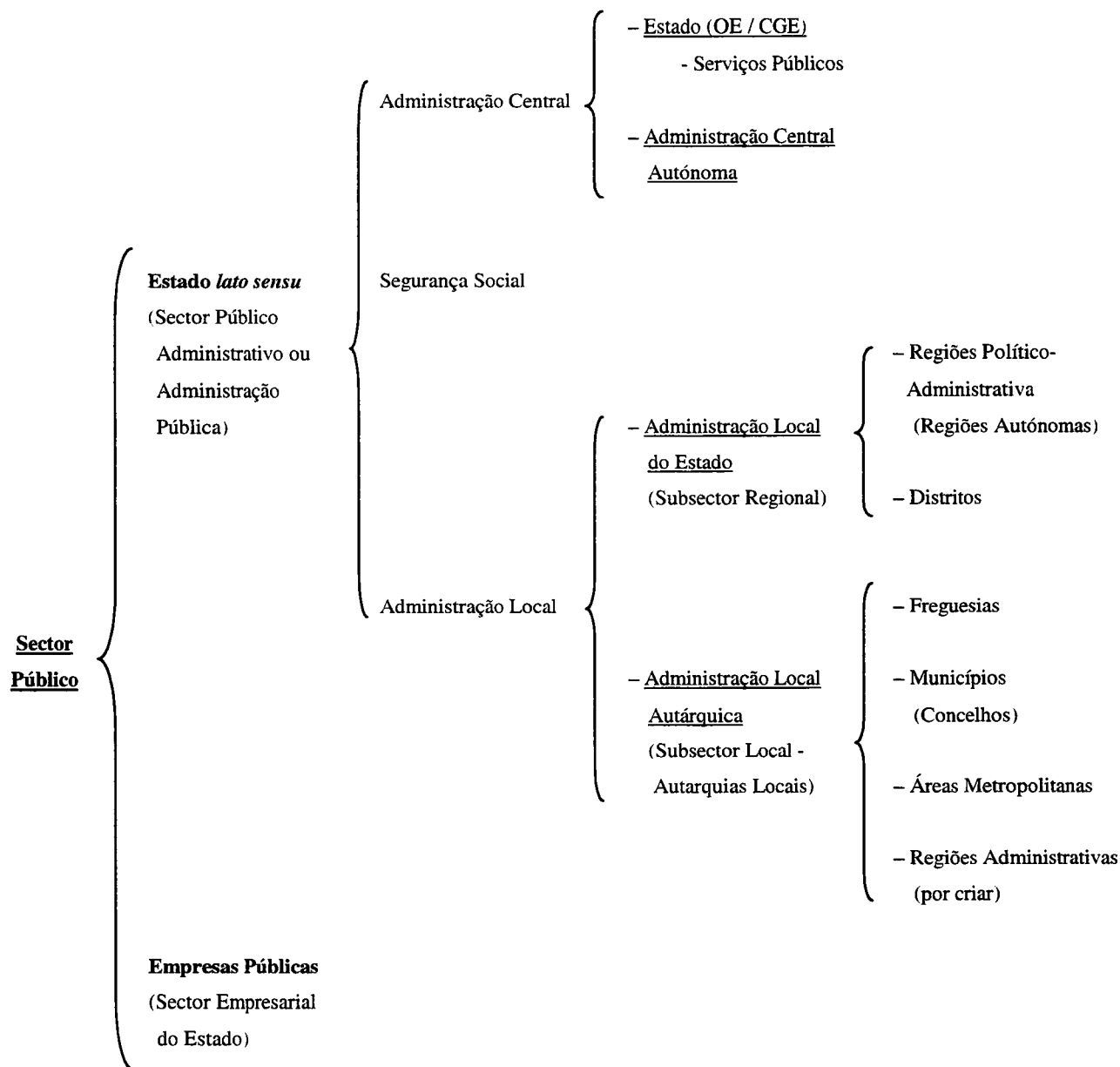
3.1.3 – A Estrutura do Sector Público em Portugal

As finanças públicas estão intimamente relacionadas com a estrutura do sector público. Por sector público entende-se, segundo Sousa Franco¹⁶⁵, o “conjunto das actividades económicas de qualquer natureza exercidas pelas entidades públicas (Estado, associações e instituições públicas, quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultantes da funcionalidade tecnocrática e da desconcentração por eficiência)”. Em Portugal, o sector público encontra-se dividido em Administração Pública, que engloba a Administração Central, a Segurança Social e a Administração Local, e em Empresas Públicas (Figura 3.1).

¹⁶⁴ Estas contribuições resultam, por exemplo, da valorização de terrenos provocada por iniciativas estaduais (ex: construção de uma ponte ou de uma estrada) e como consequência o Estado exige aos indivíduos cujos terrenos sofreram uma mais-valia predial o pagamento de uma contribuição especial.

¹⁶⁵ FRANCO, António Sousa– “Finanças Públicas e Direito Financeiro”. Coimbra: Almedina, 1987. p. 140.

FIGURA 3.1: Estrutura do Sector Público em Portugal



FONTE: Baseado em FRANCO, António Sousa– “Finanças Públicas e Direito Financeiro”, p. 142.

I – Administração Pública

A Administração Pública é encarada como a actividade económica própria do Estado e de outras entidades públicas, sem fins lucrativos, que desempenham uma actividade pública baseada em critérios não empresariais. Segundo Sousa Franco¹⁶⁶, a Administração Pública pode ser definida como a actividade do Estado que visa realizar os interesses colectivos da sociedade, concretizados em objectivos definidos por via da autoridade. O Estado desempenha esta actividade através da criação ou da transformação de bens e pela prestação de serviços fora do mercado ou mediante o condicionamento da actividade alheia, quer esta seja privada ou social. Em Portugal, a Administração Pública encontra-se dividida em Administração Central, Segurança Social e Administração Local.

a) Administração Central

Na Administração Central destacam-se, por um lado, um conjunto constituído pelos serviços integrados ou “simples”, subordinados ao Orçamento Geral do Estado e abrangidos pela Conta Geral do Estado, e, por outro lado, diversas entidades autónomas relativamente ao Orçamento Geral do Estado. Os serviços integrados são de natureza variada, abrangendo os próprios departamentos ministeriais e as suas unidades orgânicas, bem como outras entidades que podem chegar a ter personalidade jurídica, apesar de estarem totalmente subordinadas, tanto na previsão como na execução e no controlo, ao Orçamento Geral do Estado. Por seu lado, as entidades autónomas podem ser consideradas como serviços administrativos quando tratam de serviços que prestam toda uma gama de utilidades materiais e que utilizam, para tal, outros meios financeiros.¹⁶⁷ Assim, no próprio âmbito da Administração Central existem *serviços e fundos autónomos*¹⁶⁸ que se caracterizam por possuírem autonomia financeira, isto é, por terem o direito a

¹⁶⁶ FRANCO, António Sousa – “*Finanças Públicas e Direito Financeiro*”. Coimbra: Almedina, 1987. p. 141-142.

¹⁶⁷ Consideram-se entidades autónomas, por exemplo, unidades militares, hospitais e centros de saúde, universidades, a Assembleia da República, etc.

¹⁶⁸ Como exemplo destes serviços e fundos pode-se referir o Gabinete de Gestão do Fundo de Desemprego, o Instituto de Emprego e Formação Profissional, o Fundo de Transportes Terrestres, etc.

organizarem os seus orçamentos próprios e por possuírem receitas próprias, pelo menos no que diz respeito à parte dos recursos. Alguns destes fundos autónomos actuam, mesmo, como verdadeiros organismos financeiros, promovendo, inclusivamente, empréstimos.¹⁶⁹

b) Segurança Social

A Segurança Social possui autonomia, apesar de integrar a Lei do Orçamento de Estado, e constitui um subsector em que as entidades que o integram dispõem de um regime próprio e diferenciado.

c) Administração Local

A Administração Local, quando analisada de uma forma extensiva, engloba todos os órgãos e áreas da administração cujo poder de decisão e actividade são relativamente diferenciados dos da Administração Central e estão relacionados com os próprios interesses específicos de uma parte, e não da totalidade, da população do território nacional. A actividade financeira associada à Administração Local é, essencialmente, exercida por órgãos autónomos que são responsabilizados pela prossecução dos interesses de uma parcela da população territorialmente definida. Estes órgãos autónomos são, principalmente, as regiões autónomas e os diversos tipos de autarquias locais. A cada um destes núcleos institucionais do Sector Público Administrativo também se podem agregar actividades de empresas públicas de âmbito local, desde as empresas imperfeitas (serviços municipalizados) até às empresas perfeitas.

¹⁶⁹ SOUSA, Domingos Pereira de – “*Finanças Públicas*”. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 1992. p. 31.

Segundo António Francisco de Sousa¹⁷⁰, a Administração Local divide-se em Administração Local do Estado e em Administração Local Autárquica, sendo bastante evidentes as diferenças entre estes dois tipos de Administração Local.

Está-se perante uma situação de Administração Local do Estado quando o Estado coloca órgãos seus nas diferentes circunscrições administrativas, em que o território português se encontra dividido, com a finalidade de satisfazer os seus serviços.¹⁷¹ Este fenómeno de distribuição de serviços do Estado pelas circunscrições administrativas e de colocação à sua frente de órgãos locais do Estado é denominado de descentralização de poderes. Desta forma, os órgãos locais do Estado caracterizam-se por serem órgãos da pessoa colectiva Estado que exercem a sua competência na área da sua circunscrição administrativa e sob a dependência hierárquica do Governo, enquanto as circunscrições administrativas são zonas ou áreas geográficas delimitadas que existem no território português para efeitos de administração local do Estado. A circunscrição administrativa distingue-se da autarquia local por dois aspectos específicos:¹⁷²

- 1 – A circunscrição administrativa é apenas uma parte do território português enquanto que a autarquia local é uma pessoa colectiva pública, de base territorial, que tem como elemento essencial uma comunidade de indivíduos que nele habitam e com uma determinada organização com vista a atingir determinados fins.

- 2 – Na circunscrição administrativa actuam órgãos locais da administração central que fazem, desta forma, parte da pessoa colectiva do Estado e que integram a Administração Local do Estado. Assim sendo, as circunscrições administrativas não são, por si próprias, consideradas

¹⁷⁰ SOUSA, António Francisco de – “*Direito Administrativo das Autarquias Locais*”. 2ª ed. Lisboa: Luso Livro, 1992. p. 14-15.

¹⁷¹ Por exemplo, o comando distrital da Polícia de Segurança Pública (PSP), os tesoureiros da fazenda pública, os delegados de saúde, os directores escolares, etc.

¹⁷² SOUSA, António Francisco de – “*Direito Administrativo das Autarquias Locais*”. 2ª ed. Lisboa: Luso Livro, 1992. p. 15.

peças colectivas, contrariamente às autarquias locais que possuem personalidade jurídica própria.

Como é evidente, uma vez que se tratam de entidades distintas, o seu campo de acção territorial geralmente não coincide, existindo uma divisão do território português para efeitos de Administração Local do Estado e outra divisão, do mesmo território, para efeitos de Administração Local Autárquica.

A divisão do território português para efeitos de Administração Local do Estado compreende a divisão em distritos do território de Portugal Continental e a divisão em regiões autónomas para os arquipélagos dos Açores e da Madeira, competindo ao governador civil, assistido por um conselho, representar o Governo e exercer os poderes de tutela na área do distrito (art.º 291º, n.º 3, CRP). Para efeitos de Administração Local Autárquica a divisão do território português compreende, de acordo com o art.º 236º da CRP, para Portugal Continental: as freguesias, os municípios e as regiões administrativas; e para as regiões autónomas dos Açores e da Madeira compreende, apenas, as freguesias e os municípios.

Apesar da Constituição da República Portuguesa reconhecer, desde 1976, três tipos de autarquias locais que são, por ordem crescente de dimensão, a Freguesia, o Município e a Região Administrativa (art.º 236º, nº1, CRP) esta última, a Região Administrativa, continua apenas prevista e a sua criação ainda está por concretizar (art.º 255º, CRP). As autarquias locais, uma vez que fazem parte do Sector Público Administrativo, estão sujeitas a vários mecanismos de controlo que, condicionando tanto a origem como a aplicação de recursos, visam garantir um comportamento orçamental saudável.

Actualmente, deve-se entender como autarquias locais, salvo qualquer referência explícita, os municípios e as freguesias, apesar da Constituição da República Portuguesa (art.º 236º e 255º, CRP) definir uma terceira categoria de autarquias

locais que são as regiões administrativas¹⁷³ que, como já foi referido, até à data ainda não foram criadas.¹⁷⁴

Em 25 de Abril de 1974, o distrito deixou de ser considerado como autarquia local para passar a ser mera circunscrição da administração do Estado, quando da instauração do novo regime, estando mesmo previsto, na Constituição, o seu total desaparecimento, quando, no seu lugar, surgirem as regiões administrativas que serão consideradas autarquias locais.¹⁷⁵ Assim, enquanto as regiões administrativas não estiverem concretamente instituídas, subsistirá a divisão distrital no espaço por elas não abrangido (art.º 291º, n.º 1, CRP). Em 1991, a Assembleia da República, baseada nas faculdades concedidas pelo art.º 236º, n.º3 da CRP, criou, pela Lei n.º 44/91, de 2 de Agosto, as Áreas Metropolitanas do Porto (AMP) e de Lisboa (AML), passando, desde então, a existir mais uma forma de autarquias locais. Desta forma, o território português encontra-se, actualmente, dividido, ao nível da Administração Local Autárquica (Autarquias locais), em freguesias, municípios e duas áreas metropolitanas (Áreas metropolitanas do Porto e de Lisboa) que exercem competências sobre as respectivas áreas geográficas que lhes estão assignadas.

II – Empresas Públicas

As empresas públicas são empresas do Estado cujas actividades são dominadas, exclusivamente, por critérios económicos como a produção de bens e serviços, com o objectivo de gerar lucros. Estas actividades são actividades económicas que estão sujeitas a critérios de racionalidade económica e subordinadas ao bem comum, cujo objectivo é a criação de utilidades, através da produção de bens e serviços, a inserir num processo negocial. Pelo facto destas actividades estarem subordinadas ao bem

¹⁷³ É suposto que as regiões administrativas, quando forem criadas, venham substituir a divisão distrital do país. No entanto, enquanto estas não forem criadas permanecem, formalmente, activas as assembleias distritais que, na prática, não são consideradas como autarquias locais por se encontrarem sob dependência hierárquica do Governo.

¹⁷⁴ BALEIRAS, Rui Nuno – “*Finanças das Autarquias Locais*”. Working paper n.º 208. Universidade Nova de Lisboa, 1994. p. 3.

¹⁷⁵ SOUSA, António Francisco de – “*Direito Administrativo das Autarquias Locais*”. 2ª ed. Lisboa: Luso Livro, 1992. p. 77-78.

comum visam a realização de objectivos de bem-estar social e são controladas, directa ou indirectamente, pelo Estado ou por outras entidades públicas.

3.2 – As Finanças das Autarquias Locais

3.2.1 – Conceito de Autarquia Local e Autonomia das Autarquias Locais

I – Conceito de Autarquia Local

As autarquias locais fazem parte da organização democrática do Estado e caracterizam-se por serem pessoas colectivas territoriais, independentes e distintas do Estado, dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações respectivas (art.º 235º, CRP). Daqui ressalta um elemento integrante da organização democrática do Estado, a democracia local, como forma de auto-governo das populações dentro de cada circunscrição territorial (freguesia, concelho). Como as autarquias locais são consideradas pessoas colectivas públicas, independentes e distintas do Estado, não são Estado. Contudo, este facto não invalida que o Estado não fiscalize a sua actividade, não as controle e não as auxilie quer técnica quer financeiramente.

Em Portugal Continental são consideradas, por disposição legal, como autarquias locais as freguesias, os municípios e as regiões administrativas (art.º 236º, n.º 1, CRP).¹⁷⁶ No entanto, para as grandes áreas urbanas e para as ilhas, a lei pode estabelecer, de acordo com as suas condições específicas, outras formas de organização territorial autárquica (art.º 236º, n.º 3, CRP).¹⁷⁷ Em Portugal, o tipo de

¹⁷⁶ Esta divisão do território continental em regiões administrativas será estabelecida por lei (art.º 236, n.º 4 e art.º 255º, CRP) pois, apesar de ser referida na Constituição da República Portuguesa, esta divisão ainda não foi criada.

¹⁷⁷ Exemplos deste tipo de organização territorial autárquica são as áreas metropolitanas do Porto e de Lisboa.

autarquia local com maior importância, inclusive do ponto de vista financeiro, tem sido historicamente o município (concelho). Assim, e segundo Sousa Franco¹⁷⁸, considera-se que as autarquias locais são “*centros autónomos de decisão administrativa representativos dos cidadãos que vivem numa determinada circunscrição administrativa do Estado e das finanças autónomas delas dependentes*”. Nesta definição de autarquia local estão, implicitamente, associadas três características, nomeadamente, circunscrição territorial, agregado populacional e interesses comuns.¹⁷⁹

II –A Organização Democrática do Estado e a Autonomia das Autarquias Locais

A democracia local, como forma de auto-governo das populações dentro de cada circunscrição territorial (freguesia, concelho), é um elemento integrante da organização democrática do Estado. Segundo a Constituição, a organização democrática do Estado é composta pelas autarquias locais (art.º 235º, CRP). Estando mais próximas da população, as autarquias locais constituem o primeiro elo de ligação entre a Administração Pública e os cidadãos. A qualidade da gestão dos recursos que estes cidadãos lhes confiam é um atributo da maior importância que se reflecte na opinião que a comunidade vai formar acerca do valor do serviço prestado, não apenas pelos municípios e freguesias, mas, também, pelos restantes subsectores públicos.¹⁸⁰

A noção de necessidade local que, segundo Joaquim dos Santos Carvalho¹⁸¹, pode ser definida como “*a necessidade que é satisfeita pelo consumo de bens e serviços públicos providos pela administração local*”, enquadra-se no conceito de necessidade pública em consequência das suas funções de cooperação com os fins do Estado. O grau com que as autarquias locais satisfazem as necessidades locais depende da descentralização e da autonomia financeira que caracterizam a distribuição de funções

¹⁷⁸ FRANCO, António Sousa – “*Finanças do Sector Público: Introdução aos subsectores institucionais*”. AAFDL, 1991. p. 453-454.

¹⁷⁹ SOUSA, António Francisco de – “*Direito Administrativo das Autarquias Locais*”. 2ª ed. Lisboa: Luso Livro, 1992. p. 16.

¹⁸⁰ BALEIRAS, Rui Nuno – “*Finanças das Autarquias Locais*”. Working paper n.º 208. Universidade Nova de Lisboa, 1994. p. 1.

¹⁸¹ CARVALHO, Joaquim dos Santos – “*O Processo Orçamental das Autarquias Locais*”. Porto: Universidade Portucalense, 1994. p. 25.

públicas entre os diferentes níveis de governo. Essa distribuição depende de factores de diversa ordem, nomeadamente, de factores de ordem política, económica ou orgânico-funcional. A expressão “*autonomia*” é, geralmente, utilizada em termos legislativos para referir os problemas da descentralização em termos financeiros e os do reforço da independência financeira.

Actualmente verifica-se uma prossecução de políticas financeiras descentralizadas, inseridas na realização de uma política global que visa ser, essencialmente, uma política de desenvolvimento. Neste caso, trata-se de descentralizar as decisões como factor da sua correcção e eficiência maiores, por serem tomadas por órgãos que conhecem melhor a situação e as necessidades das populações (art.º 237, n.º 1, CRP). A Constituição estabelece, para as autarquias locais, o princípio financeiro através do qual estas possuem património e finanças próprias (art.º 238, n.º 1, CRP). Desta forma, verifica-se independência orçamental, uma vez que é consagrada independência financeira complexiva e global que abrange tanto o domínio patrimonial como a independência orçamental, isto é, a independência para arrecadarem receitas e para realizarem despesas. O regime das finanças locais consagra, ainda, segundo a Constituição, os princípios da solidariedade e da igualdade activa entre as autarquias locais. Este regime é estabelecido por lei e visa, por um lado, a justa repartição dos recursos públicos pelo Estado e pelas autarquias locais (princípio da solidariedade) e, por outro, a correcção necessária das desigualdades entre autarquias do mesmo grau (princípio da igualdade activa) (art.º 238º, n.º2, CRP).

Em suma, a expressão “*autonomia*” associada às autarquias locais diz respeito, unicamente, a uma autonomia administrativa (art.º 237º, n.º1, CRP), e não a uma autonomia política. O princípio da autonomia das autarquias locais está relacionado com a independência decisória dos organismos ou entes públicos, isto é, os órgãos autárquicos têm liberdade para disporem das receitas da autarquia, nomeadamente, das receitas que provêm da gestão do seu património ou que foram cobradas pela utilização dos seus serviços (art.º 238º, n.º3, CRP) e para tomarem decisões que julguem satisfazer e corresponder às necessidades locais das populações.

3.2.2 – Regime Financeiro das Autarquias Locais

O regime financeiro para as autarquias locais encontra-se definido na Lei das Finanças Locais (Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto) da qual se salientam alguns princípios de relativa importância.¹⁸²

I – A Autonomia Financeira das Autarquias Locais

As autarquias locais, uma vez que têm património e finanças próprias cuja gestão compete aos respectivos órgãos, possuem autonomia financeira plena (art.º 2º, n.º 1, LFL); isto é, possuem independência orçamental, apenas sujeita ao julgamento das contas autárquicas pelo Tribunal de Contas (art.º 9º, n.º 2 e 3, LFL) e à tutela inspectiva normal do Governo através da Inspeção-Geral de Finanças. No entanto, afirma-se o princípio da titularidade e gestão uma vez que a tutela sobre a gestão patrimonial e financeira das autarquias locais é meramente inspectiva e só pode ser exercida segundo as formas previstas na lei, salvaguardando, sempre, a democraticidade e a autonomia do poder local (art.º 2º, n.º 2, LFL).

As autarquias locais são pessoas colectivas de direito público com independência financeira uma vez que têm capacidade de elaborar, aprovar e alterar planos de actividade e orçamentos, e de elaborar e apresentar balanços e contas. Para isto, dispõem de receitas próprias, ordenam e processam as despesas e arrecadam receitas que por lei lhes são destinadas, tendo em vista a gestão do património autárquico (art.º 2º, n.º 3, LFL). Esta independência financeira das autarquias locais não significa que o poder central não analise as actividades destes serviços, cabendo ao Estado o exercício da tutela inspectiva, nomeadamente, a verificação do cumprimento das obrigações impostas por lei.¹⁸³

¹⁸² FRANCO, António Sousa – “Finanças do Sector Público: Introdução aos subsectores institucionais”. AAFDL, 1991, p. 487-498.

¹⁸³ SOUSA, Domingos Pereira de – “Finanças Públicas”. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 1992, p. 31-32.

Em Portugal, a Administração Local é um subsector público dotado de autonomia financeira. Deste princípio decorrem, nomeadamente, a possibilidade das autarquias locais disporem de património próprio e o direito de elaborarem e aprovarem os seus próprios orçamentos e planos de actividade sem necessidade de autorização por parte de qualquer autoridade pública de nível tutelar superior.¹⁸⁴ Verifica-se, assim, ao nível das autarquias locais, uma ampla democraticidade interna, uma vez que a repartição de competências favorece consideravelmente os órgãos deliberativos autárquicos sobre os órgãos executivos, cabendo aos primeiros aprovar os orçamentos e programas, relatórios e contas, o que se traduz numa capacidade de decisão e consequentemente de acção.

As autarquias locais dispõem de autonomia financeira que define os limites da sua acção económica, de que decorre a gestão de interesses contraditórios, que se debatem, e que as entidades locais devem regular na perspectiva de gerar e aumentar o bem-estar colectivo, através da satisfação de necessidades locais públicas ou colectivas, constituindo elemento fundamental da sua actividade económica procurar obter a produção óptima de bens e serviços locais, por forma a conseguir o máximo proveito com o mínimo dispêndio.¹⁸⁵

II – A Actividade Económica das Autarquias Locais

A actividade económica das autarquias locais, ao visar a prossecução dos interesses das respectivas populações, assume como primeiro objectivo a maximização do bem-estar dos residentes na respectiva circunscrição territorial. O bem-estar de cada indivíduo é, em grande medida, determinado pelo grau de satisfação atingido na procura de bens e serviços públicos. Desta forma, a actividade económica das autarquias locais pode ser definida, segundo Joaquim dos Santos Carvalho¹⁸⁶, como a

¹⁸⁴ BALEIRAS, Rui Nuno – “*Finanças das Autarquias Locais*”. Working paper n.º 208. Universidade Nova de Lisboa, 1994. p. 3.

¹⁸⁵ CARVALHO, Joaquim dos Santos – “*O Processo Orçamental das Autarquias Locais*”. Porto: Universidade Portucalense, 1994. p. 26.

¹⁸⁶ CARVALHO, Joaquim dos Santos – “*O Processo Orçamental das Autarquias Locais*”. Porto: Universidade Portucalense, 1994. p. 26.

actividade que “*promove ou assegura a satisfação das necessidades locais, através do processo de transformação de bens económicos que retiram da economia ou que lhe são fornecidos pelo Estado, garantindo desse modo um adequado nível de provisão de bens e serviços colectivos locais*”.

As autarquias locais diferem na sua forma de agir das empresas públicas e das empresas privadas. As empresas públicas¹⁸⁷ apesar de não estarem sujeitas às regras da contabilidade pública não visam necessariamente o lucro, ainda que este deva estar presente por forma a que a empresa o possa utilizar, para o seu desenvolvimento, como processo de auto-financiamento. As empresas privadas¹⁸⁸ têm por objectivo o lucro ou a prossecução de uma vantagem pessoal beneficiando das chamadas externalidades positivas, constituídas pela presença do mercado consumidor, da mão-de-obra e dos sistemas de infra-estruturas¹⁸⁹ criados pelo poder público central ou local. Por fim, as autarquias locais visam atender necessidades locais colectivas, isto é, necessidades de interesse geral e cuja satisfação depende, directa ou indirectamente, de uma autoridade pública, enquanto as empresas privadas têm por objectivo a satisfação de necessidades individuais, reguladas pelo mercado.

III – As Empresas Públicas e os Serviços Municipalizados¹⁹⁰

Visto que a actividade local é, na sua essência, uma actividade claramente administrativa, esta pode assumir natureza empresarial, inclusive com ganhos de eficiência se a sua dimensão for ajustada. Em alguns casos, a estruturação destas empresas faz-se como empresa pública perfeita e são as câmaras municipais de maiores dimensões que assumem a tutela destas empresas, em vez de ser o Estado.¹⁹¹

¹⁸⁷ RIVERO, Jean – “*Direito Administrativo*”. Ed. Almedina, 1981. p. 543.

¹⁸⁸ CARVALHO, Joaquim dos Santos – “*O Processo Orçamental das Autarquias Locais*”. Porto: Universidade Portucalense, 1994. p. 26-27.

¹⁸⁹ Por exemplo, saneamento, telecomunicações, acessibilidade, etc.

¹⁹⁰ FRANCO, António Sousa – “*Finanças do Sector Público: Introdução aos subsectores institucionais*”. AAFDL, 1991. p. 570-572.

¹⁹¹ Por exemplo, é o caso do Serviço de Transportes Colectivos do Porto (STCP).

As câmaras municipais podem, também, criar serviços municipalizados que se caracterizam por serem empresas públicas imperfeitas, uma vez que são desprovidas de personalidade. Estes serviços são definidos como sendo serviços públicos de interesse local e que são explorados sob forma industrial por conta e risco dos municípios (art.º 164º, Código Administrativo). A municipalização, que se caracteriza por ser a conversão em empresas públicas municipais, pode ser originária, no caso em que os municípios decidem organizar serviços de interesse público local, ou derivada, quando se integram explorações empresariais de interesse público na administração municipal.

As actividades que podem ser municipalizadas são várias e diversificadas, e podem estar relacionadas com (art.º 164º, Código Administrativo): a captação, condução e distribuição de água potável; a produção, o transporte e distribuição de energia eléctrica e de gás e iluminação; o aproveitamento, depuração e transformação das águas de esgotos, lixos, detritos e imundícies; construção e funcionamento de mercados, frigoríficos, balneários, estabelecimentos de água mineromedicinais e lavadouros públicos; a matança de reses e o transporte, distribuição e venda de carnes verdes; a higienização de produtos alimentares; o transporte colectivo de pessoas e mercadorias; Outras actividades quando se verificarem determinadas circunstâncias especiais que o justifiquem e o Governo as autorize.

Compete, portanto, às câmaras municipais elaborarem as normas necessárias ao bom funcionamento dos serviços municipais, incluindo os serviços municipalizados, fixar as respectivas tarifas pela prestação ao público de serviços municipais ou municipalizados e designar o conselho de administração para os serviços municipalizados (art.º 64º, n.º1, i) e j), Lei n.º 169/99, de 18/9).

IV – Regras Globais para a Gestão e Contabilidade Financeira com vista a Racionalizar as Receitas Municipais

No âmbito de uma ampla descentralização e de uma maior autonomia por parte das autarquias locais há uma tentativa para procurar alcançar uma rigorosa racionalização das receitas municipais e, obviamente, também das restantes receitas locais. Este processo de racionalização das receitas municipais passou pela simplificação das receitas fiscais, pela definição das principais receitas de origem fiscal e pela abolição dos subsídios e comparticipações¹⁹², tendo-se vindo a verificar uma tendência para a criação e integração de regras financeiras globais para os princípios que regem a gestão e a contabilidade do sector público, apesar de, nem sempre, em termos práticos, isto ser muito fácil de conseguir alcançar.

V – Dependência relativamente ao Orçamento do Estado

Verifica-se uma integração dos impostos com a administração estadual, cabendo a esta a cobrança dos impostos gerais que, posteriormente, serão entregues às autarquias locais, através dos serviços de tesouraria, apesar de ser permitido que as câmaras municipais cobrem, pelos seus próprios serviços, impostos de cobrança virtual como, por exemplo, o imposto sobre veículos (art.º 16º e 17º, n.º 2, LFL). No entanto, a repartição pelas autarquias locais das participações em impostos e da participação na receita global do Estado, resulta dos critérios estabelecidos anualmente no Orçamento do Estado. É através da Lei do Orçamento do Estado que se repartem, todos os anos, os recursos entre o Estado e o poder local, originando uma dependência orçamental por parte das autarquias locais, apesar destas possuírem autonomia financeira e independência orçamental relativamente aos seus próprios orçamentos (art.º 10º, LFL).

¹⁹² FRANCO, António Sousa – “Finanças do Sector Público: Introdução aos subsectores institucionais”. AAFDL, 1991. p. 490-494.

VI – Regime de Endividamento das Autarquias Locais

Existe um regime com uma grande amplitude e algo liberal no que diz respeito à forma de endividamento por parte das autarquias locais. Assim, as autarquias locais podem contrair empréstimos a curto, médio e longo prazo junto de quaisquer instituições de crédito nacionais ou organismos públicos com funções creditícias. Para contraírem estes empréstimos, as autarquias locais não necessitam de uma prévia autorização estadual, apesar de existirem princípios limitativos do destino das verbas obtidas pelo recurso ao crédito e se restrinjam os encargos anuais com a dívida local de cada autarquia (art.º 23º, LFL).

VII – A importância cada vez maior dos municípios

Constata-se que existe, cada vez mais, uma concentração quase total da autonomia financeira local nos municípios (concelhos). Este fenómeno deve-se à inexistência das regiões administrativas, ao pouco peso dos distritos (que estão destinados a desaparecerem para serem substituídos pelas regiões administrativas) e à reduzida capacidade financeira das freguesias. Por seu lado, as finanças distritais são meramente provisórias e residuais enquanto que as finanças paroquiais, para além de terem pouco peso quantitativo, dependem, tal como as finanças das freguesias, estreitamente das finanças municipais.

3.2.3 – As Finanças Municipais

I – A Autonomia Financeira e a Independência Orçamental dos Municípios

Os municípios são criados, alterados ou extintos por lei e os seus órgãos representativos são a assembleia municipal e a câmara municipal (art.º 249º e 250º,

CRP). A assembleia municipal é o órgão deliberativo do município e é constituída pelos presidentes das juntas de freguesias e por membros, eleitos directamente pelo colégio eleitoral do município, em número não inferior ao dos presidentes de junta de freguesia que a integram (art.º 251º, CRP), enquanto a câmara municipal é o órgão executivo colegial do município (art.º 252º, CRP), eleito pelos cidadãos eleitores residentes na sua área, e tem por presidente o primeiro candidato da lista mais votada.

Nos termos da Constituição, a autonomia financeira municipal tem um conteúdo bastante amplo, ao qual estão associados dois princípios fundamentais, nomeadamente, o princípio da legalidade e o princípio da solidariedade. De facto, os municípios têm autonomia patrimonial (art.º 238º, CRP), independência orçamental, isto é, autonomia de execução e controlo orçamental materializável através da elaboração e aprovação de balanços e contas próprias, autonomia de tesouraria e dispõem, ainda, de receitas próprias.

Relativamente ao princípio da legalidade, a Constituição dispõe que o regime das finanças locais será estabelecido por lei (art.º 238º, n.º 2, CRP) estando consubstanciado na actual Lei das Finanças Locais (Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto). Esta Lei actualmente em vigor estabelece apenas o regime financeiro dos municípios e das freguesias (art.º 1º, n.º 1, LFL), sendo o regime financeiro das regiões administrativas objecto de diploma próprio (art.º 1º, n.º 2, LFL). Para além deste princípio, a Constituição consagra, ainda, um outro: o princípio da solidariedade. Este é um princípio material, fundamentalmente para as finanças locais, uma vez que visa, por um lado, a justa repartição dos recursos públicos entre o Estado e as autarquias locais e, por outro, a correcção de desigualdades entre autarquias do mesmo grau (art.º 238º, n.º 2, CRP e art.º 7º, 10º, 11º, 12º, 13º, 14º e 15º, LFL). Apesar destes dois princípios serem comuns às finanças locais no seu todo, têm particular importância ao nível do município (concelho).

Em relação à gestão patrimonial, o princípio geral que prevalece é o da independência patrimonial. As autarquias locais, nomeadamente os municípios, possuem património próprio e a respectiva competência de gestão desse património é atribuída aos órgãos

próprios do município (art.º 2º, n.º 1, LFL), sem prejuízo da tutela sujeita ao princípio de legalidade estrita e limitada pelos princípios da democraticidade e da autonomia (art.º 2º, n.º 2, LFL). De acordo com esta perspectiva, as competências fundamentais do município são atribuídas às câmaras municipais, cabendo a estas a gestão corrente, incluindo a conservação do património municipal, a realização e a actualização do cadastro dos bens municipais, a aquisição e a alienação de móveis e imóveis, a deliberação sobre a administração das águas públicas da sua competência e, entre outros actos, a realização de actos de gestão dos cemitérios municipais (art.º 64º, Lei n.º 169/99, de 18/9).

Os municípios possuem poderes orçamentais que resultam da total autonomia de decisão que têm acerca dos interesses municipais e da melhor forma de os realizar. Cabe aos órgãos municipais aprovar as grandes orientações a desenvolver para realizar os interesses que lhes são confiados. Estes interesses, em vez de serem definidos legalmente de forma taxativa e limitativa, são definidos de forma não taxativa, limitados apenas pela noção de interesses próprios, comuns e específicos das populações e das autarquias locais cujos limites são a unidade do Estado e a delimitação das funções e atribuições do Estado e da administração local (art.º 2º, n.º 1, DL – n.º 100/84, de 29/3).

A gestão orçamental dos municípios, que tem como objecto as receitas e as despesas dos municípios, está subordinada a alguns princípios, integra um determinado número de actos principais ou essenciais de gestão orçamental e determina os processos de preparação e de execução dos orçamentos. Os principais actos da gestão orçamental são os actos previsionais e os actos de execução e responsabilização.¹⁹³ Os planos previsionais são planos de actividades e orçamentos onde se retratam as expressões financeiras das actividades com as respectivas despesas de financiamento (receitas), enquanto os actos de execução e responsabilização são os balanços¹⁹⁴ e as contas¹⁹⁵.

¹⁹³ FRANCO, António Sousa – “*Finanças do Sector Público: Introdução aos subsectores institucionais*”. AAFDL, 1991. p. 502-503.

¹⁹⁴ Expressão da situação do património, no final de cada exercício.

¹⁹⁵ Expressão dos recursos e gastos no período anual antecedente.

O orçamento municipal apesar de ser independente na sua elaboração, aprovação e execução relativamente ao Orçamento do Estado, encontra-se sujeito aos mesmos princípios que se aplicam ao Orçamento do Estado (art.º 6º, DL – n.º 341/83, de 21/7). Estes princípios são os princípios da anualidade, da unidade, da universalidade, da especificação, da não consagração, da não compensação e, ainda, o princípio do equilíbrio (art.º 7º, 8º, 9º, 10º, 11º e 12º, DL – n.º 341/83, de 21/7).

Segundo o princípio do equilíbrio, o orçamento, para além de prever os recursos necessários para cobrir as despesas (art.º 9º, n.º 1 : equilíbrio formal, DL – n.º 341/83, de 21/7), deve ter em atenção que as receitas correntes devem ser, pelo menos, iguais às despesas correntes (art.º 9º, n.º 2 : equilíbrio substancial, DL – n.º 341/83, de 21/7) (art.º 26º, LFL). No entanto, o que se verifica é que na maior parte dos municípios prevalece um sistema orçamental monista, devido à simplicidade do documento orçamental e apesar do POCAL já ser obrigatório, muitos municípios ainda não o utilizam devido a dificuldades de implementação. Contudo, esta situação já não é válida na sua totalidade para os orçamentos dos grandes municípios urbanos como, por exemplo, os do Porto e de Lisboa.

A independência orçamental dos municípios determina a existência de receitas próprias e de um poder da própria administração executiva, para ordenar e processar as respectivas despesas e para arrecadar as receitas dos municípios. Isto obriga a que os municípios possuam um processo de auto-controlo e de responsabilização adequados (art.º 2º, n.º3, LFL). Levanta-se, assim, a questão de saber até que ponto não será necessário um processo analítico para determinar as receitas e as despesas dos municípios com vista a conferir-lhes um melhor processo de auto-controlo, de responsabilização e de gestão.

II – As Receitas Municipais

Os municípios para fazerem face às suas despesas possuem um conjunto diversificado de receitas, estabelecidas por lei (art.º 16, LFL) e às quais podem recorrer.¹⁹⁶ As receitas municipais encontram-se divididas, como se pode verificar pela análise da figura 3.2, em quatro grupos principais, nomeadamente, em receitas tributárias, outras receitas próprias, participação nas receitas do Estado e, por último, recurso ao crédito e a operações sobre a dívida.

a) Receitas Tributárias (Impostos locais)

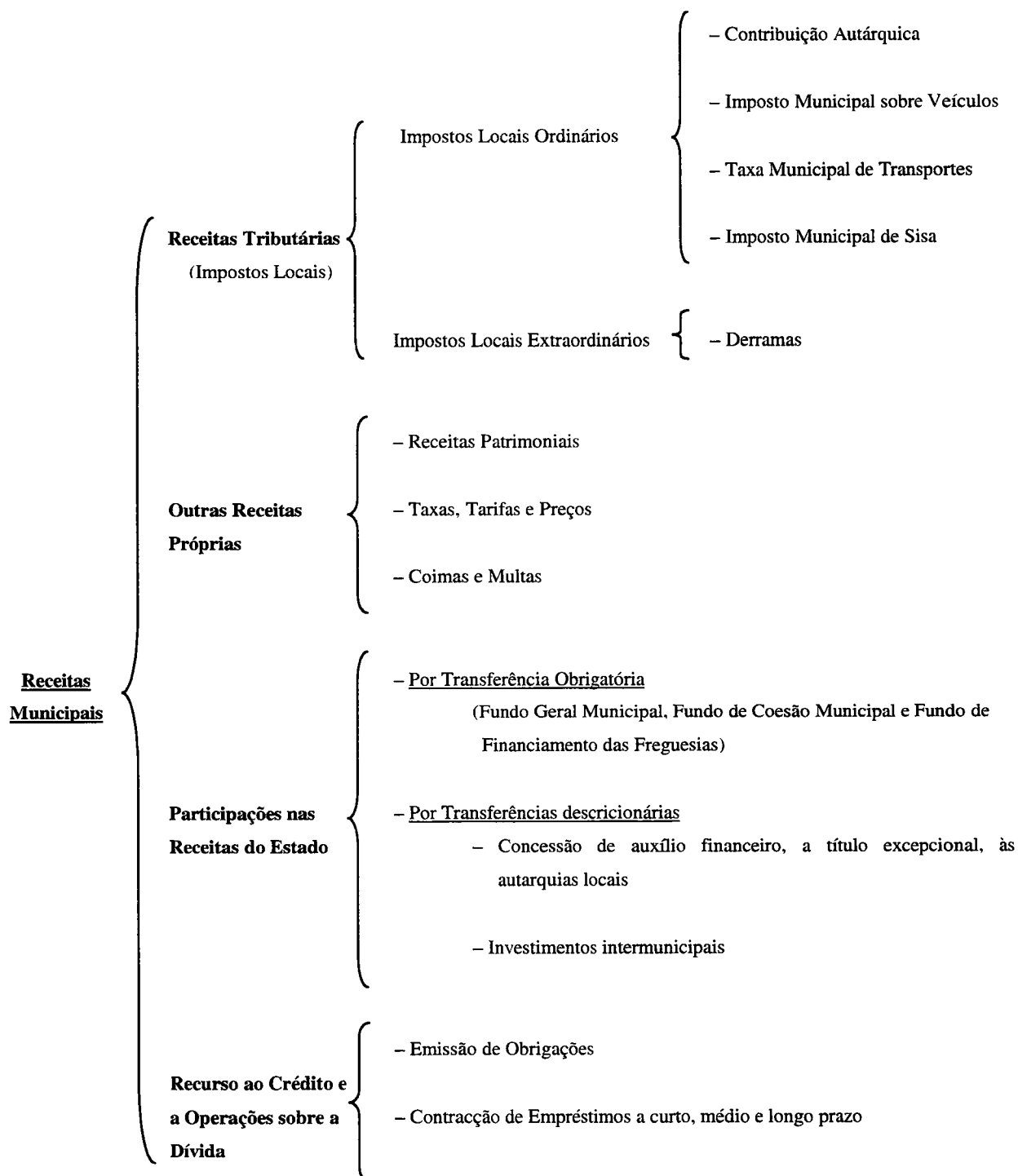
Os municípios e as autarquias locais em geral dispõem de receitas tributárias próprias, nos termos da lei, que são encaradas como verdadeiros impostos locais (art.º 254º, n.º 2, CRP). Contudo, os municípios, segundo a Constituição (art.º 103º, CRP) não têm o poder de criar impostos, isto é, não podem definir os elementos essenciais de qualquer imposto, de forma originária ou superveniente. Desta forma, os municípios não podem deliberar o lançamento de impostos, taxas, derramas ou mais-valias não previstas na lei (art.º 2º, n.º 4, LFL). A criação destes tipos de impostos está reservada à lei, aprovada pelos órgãos competentes do Estado.

Os impostos locais são impostos de âmbito nacional que são atribuídos, por lei, a todo e qualquer município, ou autarquia local em geral, mas sem, no entanto, ser feita qualquer diferenciação regional, de fonte legal ou regulamentar.¹⁹⁷ Estes impostos locais encontram-se divididos em duas categorias, especificamente em impostos locais ordinários e em impostos locais extraordinários.

¹⁹⁶ FRANCO, António Sousa – “Finanças do Sector Público: Introdução aos subsectores institucionais”. AAFDL, 1991. p. 513-549.

¹⁹⁷ FRANCO, António Sousa – “Finanças do Sector Público: Introdução aos subsectores institucionais”. AAFDL, 1991. p. 514-515.

FIGURA 3.2: Receitas Municipais



FONTE: Baseado em FRANCO, António Sousa – “Finanças do Sector Público: Introdução aos subsectores institucionais” p. 513-549.

a.1) Impostos Locais Ordinários¹⁹⁸

Os impostos locais ordinários são impostos cujo lançamento, liquidação e cobrança se faz, geralmente, todos os anos e com um carácter permanente. Actualmente, os impostos locais ordinários são compostos, essencialmente, pela Contribuição Autárquica, pelo Imposto Municipal sobre Veículos, pela Taxa Municipal de Transportes e pelo Imposto Municipal de Sisa (art.º 16º, a), LFL).

- A Contribuição Autárquica: é um imposto municipal que incide sobre o valor tributável dos prédios, rústicos ou urbanos, situados no território de cada município (art.º 1º, DL – n.º 422-C/88, de 30/11).
- O Impostos Municipal sobre Veículos: tem como sujeito activo o município da residência do proprietário de cada veículo e incide sobre a titularidade de certos veículos automóveis, aeronaves e barcos de recreio, pertencentes a pessoas residentes no concelho (art.º 17º, n.º 4, LFL). Este imposto é um imposto específico sobre o património, atingindo a titularidade deste bem patrimonial.
- A Taxa Municipal de Transportes: é uma taxa que pode ser lançada em municípios, suas associações ou federações, com população igual ou superior a 50.000 habitantes e onde esteja definida uma área de transportes urbanos com, pelo menos, 25.000 habitantes, para a qual exista um sistema de transportes colectivos urbanos de passageiros em funcionamento ou um plano para a sua criação e implementação, aprovado nos termos da legislação em vigor (art.º 2º, n.º 1, DL – n.º 439/83, de 22/12). A taxa municipal de transportes é aplicada às pessoas colectivas de direito público e às empresas privadas com, pelo menos, 10 trabalhadores permanentes que tenham sede, delegações, sucursais, filiais ou locais de trabalho na área de transportes urbanos (art.º 5º, DL – n.º 439/83, de 22/12). Esta taxa incide sobre os salários

¹⁹⁸ FRANCO, António Sousa – “Finanças do Sector Público: Introdução aos subsectores institucionais”. AAFDL, 1991. p. 520-526.

pagos e, como tal, tem em consideração toda a espécie de remuneração regular e permanente (art.º 6º, DL – n.º 439/83, de 22/12). No entanto, esta taxa nunca chegou a entrar em vigor por falta de regulamentação (art.º 10º e 12º, DL – n.º 439/83, de 22/12).

- O Imposto Municipal de Sisa: é um imposto que incide sobre a transmissão, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis e a sua atribuição aos municípios justifica-se, não só, pela óptica do acréscimo da receita gerado mas, também, pelo princípio do benefício (art.º 2º, DL – n.º 223/82, de 7/6).

a.2) Impostos Locais Extraordinários¹⁹⁹

Os impostos locais extraordinários são impostos cujo lançamento, liquidação e cobrança apenas pode fazer-se por período certo, carecendo de renovação, e devendo ser fundamentados por necessidades extraordinárias com expressão financeira. Actualmente, o único imposto local extraordinário de que os municípios dispõem são as derramas.

- As Derramas: são receitas adicionais, e extraordinárias, que as assembleias municipais, sob proposta das câmaras municipais, podem deliberar lançar, até ao máximo de 10% sobre a colecta do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), relativamente ao rendimento gerado por esses contribuintes na sua área geográfica. As derramas têm carácter excepcional; como tal, devem ser lançadas ano a ano e só podem ter por fundamento o financiamento de investimentos urgentes ou quando constam do quadro de contratos de reequilíbrio financeiro (art.º 18º, LFL).

¹⁹⁹ FRANCO, António Sousa – “Finanças do Sector Público: Introdução aos subsectores institucionais”. AAFDL, 1991. p. 526-527.

b) Outras Receitas Próprias

Os municípios para além das receitas tributárias, divididas em impostos locais ordinários e em impostos locais extraordinários, possuem, ainda, outros tipos de receitas próprias, mais concretamente, as receitas patrimoniais, as taxas, tarifas e preços, e as coimas e multas.

– As Receitas Patrimoniais: são receitas que possuem uma base constitucional (art.º 238º, n.º3, CRP) e que resultam tanto da administração ou da alienação do património próprio como da gestão do património alheio, incluindo o estadual (art.º 16º, e), i), j) e l), LFL).

– As Taxas, Tarifas e Preços: não existe, ao nível das autarquias locais, uma diferenciação clara e objectiva entre taxas, tarifas e preços, devendo-se esta situação ao facto de, para determinadas situações, a legislação em vigor não ser suficientemente explícita.

Se, por um lado, é da competência das autarquias locais a fixação de tarifas devidas pela prestação de serviços municipais ou municipalizados no âmbito da distribuição de água; da drenagem de águas residuais; da recolha, depósito e tratamento de resíduos sólidos; dos transportes colectivos de pessoas e mercadorias; e da distribuição de energia eléctrica em baixa tensão (art.º 20º, n.º 1, LFL), por outro, o artigo 16º da LFL estabelece que são receitas dos municípios o produto da cobrança de taxas por licenças concedidas pelo município (alínea c)) e o produto da cobrança de taxas, tarifas e preços resultantes da prestação de serviços pelos municípios (alínea d)). No artigo 19º da LFL são definidas as situações em que os municípios podem cobrar taxas. Assim, os municípios podem cobrar taxas por:

– Realização, manutenção e reforço de infra-estruturas urbanísticas;

- Concessão de licenças de loteamento, de licenças de obras de urbanização, de execução de obras particulares, de ocupação da via pública por motivo de obras e de utilização de edifícios, bem como de obras para ocupação ou utilização do solo, subsolo e espaço aéreo do domínio público municipal;
- Ocupação ou utilização do solo, subsolo e espaço aéreo do domínio público municipal e aproveitamento dos bens de utilidade pública;
- Prestação de serviços ao público por parte das unidades orgânicas ou dos funcionários municipais;
- Ocupação e utilização de locais reservados nos mercados e feiras;
- Aferição e conferição de pesos, medidas e aparelhos de medição quando oficialmente qualificados e autorizados para o efeito;
- Estacionamento de veículos em parques ou outros locais a esse fim destinados;
- Autorização para o emprego de meios de publicidade destinados a propaganda comercial;
- Utilização de quaisquer instalações destinadas ao conforto, comodidade ou recreio público;
- Enterramento, concessão de terrenos e uso de jazigos, de ossários e de outras instalações em cemitérios municipais;
- Conservação e tratamento de esgotos;
- Licenciamento sanitário das instalações;

- Ressarcimento dos prejuízos causados ao município pela exploração de inertes na respectiva área;
- Qualquer outra licença da competência dos municípios;
- Registos determinados por lei;
- Quaisquer outras situações previstas por lei.

Assim, as taxas caracterizam-se por serem prestações pecuniárias, coactivas, bilaterais, uma vez que existe uma contrapartida por parte do Estado, e sem carácter de sanção, e são cobradas pela utilização de determinados serviços municipais (art.º 19º, LFL). As taxas podem se consideradas prestações tributárias que pressupõem, ou dão origem a, uma contraprestação específica que resulta de uma relação concreta (que pode ser, ou não, de benefício) entre o contribuinte e um bem ou serviço público. Daí as taxas poderem ser consideradas como preços fixados autoritariamente. Por seu lado, as tarifas e os preços são receitas de mercado provenientes do fornecimento, por parte dos municípios, de bens ou serviços e onde o custo do bem ou do serviço serve de referência para a determinação do valor da tarifa ou do preço. Por sua vez, no n.º 3 do artigo 20º da LFL, afirma-se que as tarifas e os preços respeitantes aos serviços municipais ou municipalizados, referidos a propósito das competências das autarquias locais, não devem ser inferiores aos respectivos encargos previsionais de exploração e de administração, acrescidos do montante necessário à reintegração do equipamento. Caso os municípios não sigam esta regra têm que inscrever obrigatoriamente como despesa o montante correspondente à indemnização compensatória.

A distinção entre taxa, tarifa e preço está relacionada com o facto de se ter, ou não, o mercado como referencial. Assim sendo, se um bem ou um serviço for fornecido pelo Estado, em condições de mercado, será sempre remunerado por

um preço e nunca por uma taxa. Por outro lado, os bens ou serviços que só o Estado fornece, em relação aos quais a sua utilização por parte dos particulares pode ser obrigatória e cujas condições gerais de utilização são definidas em termos genéricos (e não de forma contratual) dão origem à cobrança de taxas, com natureza tributária, uma vez que estes factos decorrem da sua natureza de serviço de autoridade.

No entanto, a legislação utiliza, aparentemente, a designação de tarifa com o sentido de preço em que o referencial custo de produção assume um papel fundamental. Desta forma, a relação com o custo de produção pode ser um elemento que faz a distinção entre a tarifa e a taxa, se esta for ou não dominante, no critério de fixação dos seus montantes. As taxas e as tarifas podem-se distinguir, segundo Mário Rui Silva, José Costa, Joaquim Carvalho e Armando Gomes²⁰⁰, pelo facto das tarifas terem como referencial o custo da contrapartida enquanto que para as taxas, embora predominem objectivos de política, o custo pode, em certas circunstâncias, ser utilizado como referencial. Isto, apesar de, em muitas taxas, o referencial-custo não poder ser utilizado, podendo as taxas adoptar, frequentemente, valores inferiores ou superiores ao custo de contrapartida que é tido como referencial e, por isso mesmo, se tratarem de taxas e não de tarifas.

Segundo o artigo 165º do Código Administrativo, também existem distinções entre tarifas e preços. Assim, quando os serviços municipalizados visam a satisfação de necessidades colectivas da população do concelho, à qual a iniciativa privada não proveja de modo completo, devem-se fixar as tarifas de modo a cobrir os gastos de exploração e de administração, bem como a permitir a constituição das reservas necessárias. No entanto, nos casos em que os serviços municipalizados prestam ao público algumas utilidades acessórias ao seu objecto principal, que normalmente se podem obter através da indústria particular,

²⁰⁰ SILVA, Mário Rui, COSTA, José da Silva, CARVALHO, Joaquim dos Santos e GOMES, Armando Dias – “*Taxas e Tarifas Municipais*”. Porto: Instituto de Investigação e Serviços da Faculdade de Economia da Universidade do Porto, 1998. p. 234.

devem esses serviços fixar os respectivos preços. Contudo, estes preços devem ser calculados de modo a que não se estabeleça concorrência entre os serviços municipalizados em questão e a indústria particular.

Desta forma, cabe aos municípios fixarem as taxas e as tarifas, bem como os preços, a praticar nos serviços municipais e municipalizados, não devendo o valor das tarifas ou dos preços ser inferiores aos encargos de exploração e de administração que lhes estão associados (art.º 20º, n.º 3, LFL). Isto é, os valores das tarifas e dos preços não devem ser inferiores ao custo integral correspondente.

É, ainda, de salientar o facto das taxas, tarifas e preços serem as únicas fontes de receitas municipais cujo valor a cobrar depende única e simplesmente dos municípios. Nas outras fontes de receita os valores estão definidos na lei ou são impostos pelo governo via Orçamento do Estado.

Por fim, convém, ainda, referir, apesar de existir uma diferença entre os conceitos de taxa e tarifa, que na prática um grande número de municípios tem uma grande dificuldade em estabelecer esta distinção e, como tal, não fazem a distinção nas suas tabelas entre taxas e tarifas. Isto leva a que, frequentemente, sejam consideradas nestas tabelas, simplesmente como taxas, tanto as taxas como as tarifas.

- **Coimas e Multas:** os municípios ainda possuem como receitas próprias as coimas e multas (art.º 16º, f), LFL) que resultam da infracção de regulamentos policiais ou posturas e possuem uma disposição preventiva, de carácter genérico e execução permanente, não podendo o seu valor ser superior a 10 vezes o salário mínimo nacional mais elevado, nem exceder o montante dos valores que são impostos por autarquias de grau superior, ou pelo próprio Estado, para contra-ordenações do mesmo tipo (art.º 29º, LFL).

c) Participação nas Receitas do Estado

Quer a Constituição (art.º 254º, n.º1, CRP) quer a Lei das Finanças Locais (art.º 10º, LFL) prevêm, ainda, a existência de um sistema de participação nas receitas do Estado, ou seja, prevêm a transferência obrigatória de receitas do Estado para os municípios ou para as autarquias locais em geral. Esta participação dos municípios, ou das autarquias locais em geral, nas receitas do Estado, pode ser feita por transferência obrigatória ou por transferência discricionária.²⁰¹

c.1) Participação nas Receitas do Estado por Transferência Obrigatória

A principal forma dos municípios e das freguesias participarem nas receitas do Estado por transferência obrigatória é através do Fundo Geral Municipal, do Fundo de Coesão Municipal e do Fundo de Financiamento das Freguesias (art.º 10º, 11º, 12º, 13º, 14º e 15º, LFL). Estes fundos representam o montante a transferir obrigatoriamente, pelo Orçamento do Estado, para as autarquias locais. Neste caso, é o Orçamento do Estado que passa a fixar, anualmente, a percentagem global a transferir para as autarquias locais, percentagem esta que é calculada em relação ao montante global das despesas fixadas nos artigos 10º, 12º, 14º e 15º da Lei das Finanças Locais. A dotação anual de transferência obrigatória é transferida por duodécimos para as câmaras municipais, cabendo ao Orçamento do Estado fazer, em mapa anexo, a distribuição desta dotação para cada um dos municípios.

c.2) Participação nas Receitas do Estado por Transferência Discricionária

Apesar dos municípios beneficiarem da participação nas receitas do Estado por transferência obrigatória, também podem usufruir de receitas transferidas discricionariamente do Estado para os municípios. Estas transferências

²⁰¹ FRANCO, António Sousa – “Finanças do Sector Público: Introdução aos subsectores institucionais”. AAFDL, 1991. p. 528-544.

discricionárias podem ser feitas através da concessão de auxílio financeiro, a título excepcional, às autarquias locais ou através de investimentos intermunicipais (art.º 7º, n.º 2, 3 e 7, LFL).

– Concessão de Auxílio Financeiro, a Título Excepcional, às Autarquias Locais :

as autarquias locais estão proibidas de receberem quaisquer formas de subsídios ou participações financeiras por parte do Estado, institutos públicos ou fundos autónomos (art.º 7º, n.º 1, LFL). No entanto, a título meramente excepcional, o governo pode tomar providências orçamentais que permitam conceder auxílio financeiro às autarquias locais. As situações que podem originar este auxílio financeiro extraordinário encontram-se divididas em diferentes categorias (art.º 7º, n.º 3, LFL). Estas situações são as seguintes: calamidade pública; quando existem autarquias locais que estão negativamente afectadas por investimentos da responsabilidade da administração central, nomeadamente em estradas, auto-estradas, portos, aeroportos e barragens; quando os edifícios sede das autarquias locais se encontrarem negativamente afectados na respectiva funcionalidade; quando se verificarem circunstâncias graves que afectem drasticamente a operacionalidade das infra-estruturas e dos serviços municipais de protecção civil; instalação de novos municípios ou freguesias; recuperação de áreas de construção clandestina ou de renovação urbana, sempre que o peso financeiro destes investimentos transcenda a capacidade e a responsabilidade autárquica.

Facilmente se constata que este sistema de auxílios financeiros às autarquias locais não é, propriamente, um sistema de auxílio excepcional mas, sim, uma verdadeira forma alternativa de financiamento das autarquias locais, embora sujeita a alguns requisitos de legalidade e transferência administrativa mais rigorosos, que coexiste com as transferências obrigatórias.²⁰²

²⁰² FRANCO, António Sousa – “Finanças do Sector Público: Introdução aos subsectores institucionais”. AAFDL, 1991. p. 539-540.

- Os Investimentos Intermunicipais: são, também, um caso generalizado e alargado de obtenção de receitas por parte dos municípios. Estes investimentos intermunicipais caracterizam-se pelo facto da Administração Central participar em determinados investimentos realizados por dois ou mais municípios, ou mesmo por um só, sempre que as características e dimensões do empreendimento o justifiquem.

d) Recurso ao Crédito e a Operações sobre a Dívida

A Lei das Finanças Locais prevê que os municípios possam recorrer ao crédito através da emissão de obrigações nos termos da lei (art.º 23º, n.º 1, LFL) ou através da contracção de empréstimos a curto, médio e longo prazos (art.º 23º, n.º 1 e 3, LFL). O recurso à emissão de obrigações por parte dos municípios ainda não se encontra regulamentado. Daí que a contracção de empréstimos constitua a principal fonte de receitas e recursos de tesouraria acessível aos municípios, e deverá continuar a constituir mesmo quando a emissão de obrigações vier a ser regulamentada.

Assim, a Lei das Finanças Locais permite que os municípios contraiam empréstimos junto de quaisquer instituições autorizadas por lei a conceder crédito (art.º 23º, n.º 1, LFL). Desta forma, os municípios podem endividar-se por contrato de empréstimo, podendo a dívida municipal ser contraída junto de instituições de crédito nacionais, quer públicas quer privadas, e também junto de organismos públicos que incluam, nas suas atribuições, actividades de crédito. No entanto, a contracção de empréstimos por parte dos municípios tem que obedecer à regra da limitação de encargos, onde os encargos anuais com amortizações e juros dos empréstimos a médio e longo prazos não podem exceder determinados limites (art.º 23º, n.º 4 e art.º 24º, 25º e 26º, LFL).

Os empréstimos a curto prazo, isto é, empréstimos com um prazo inferior a um ano, destinam-se a ocorrer a dificuldades de tesouraria, não podendo o seu montante

médio anual exceder 10% das receitas provenientes das participações do município nos Fundos Geral Municipal e de Coesão Municipal (art.º 24º, n.º 1, LFL). Quanto aos empréstimos a médio e longo prazo, isto é, empréstimos com vigência superior a um ano, só podem ser contraídos com duas finalidades. Uma delas é para financiarem investimentos reprodutivos e investimentos de carácter social ou cultural, e a outra é para situações de saneamento ou reequilíbrio financeiro dos municípios (art.º 24º, n.º 2 e 3 e art.º 25º e 26º, LFL).

III – Áreas Administrativas da Competência dos Municípios

A autonomia e o reforço de poderes e de meios financeiros dos municípios só se traduzem num processo de descentralização efectivo se forem definidas quais as áreas de interesse público que ficam a cargo do Estado e quais são as que passam a integrar a esfera autárquica, nomeadamente, a municipal. Esta problemática passa por uma definição da delimitação das áreas administrativas a cargo dos municípios e a cargo da Administração Central. Para tal, é necessário delimitar as actuações dos municípios, ou seja, é necessário definir quais os investimentos públicos que estão exclusivamente a cargo dos municípios.

Aos municípios compete a prossecução de interesses locais que se traduz em assegurar a satisfação das necessidades de carácter local, ou exclusivamente locais (art.º 6º, n.º 2, DL – n.º 77/84, de 8/3), enquanto que ao Estado compete tratar dos interesses colectivos, provendo à satisfação das necessidades de carácter geral, através da elaboração dos planos nacionais de desenvolvimento económico-social e dos planos regionais de ordenamento e da definição de políticas nacionais para os diversos sectores da Administração Pública (art.º 6º, n.º 1, DL – n.º 77/84, de 8/3). Desta forma, devem concentrar-se nos municípios todas as funções de interesse local imediato, por lhes competir assegurar todas as funções que revelem interesse primário para as respectivas populações. Por seu lado, o Estado reserva para si as funções de interesse geral, de forma a assegurar o fornecimento de bens e serviços públicos que interessem

a todos os cidadãos, independentemente destes cidadãos residirem nos concelhos A, B ou C.²⁰³

Os municípios portugueses possuem competências no planeamento, gestão e realização de investimentos públicos em diversos domínios, nomeadamente em (art.º 13º, 16º a 31º, Lei n.º 159/99, de 14/9):

a) Equipamento rural e urbano:

- 1) Espaços verdes;
- 2) Ruas e arruamentos;
- 3) Cemitérios municipais;
- 4) Instalações de serviços públicos dos municípios;
- 5) Mercados e feiras municipais;

b) Energia:

- 1) Distribuição de energia eléctrica em baixa tensão;
- 2) Iluminação pública urbana e rural;

c) Transportes e comunicações:

- 1) Rede viária de âmbito municipal;
- 2) Rede de transportes regulares urbanos;
- 3) Rede de transportes regulares locais que se desenvolvam exclusivamente na área do município;

d) Educação e ensino:

- 1) Construção, apetrechamento e manutenção dos estabelecimentos de educação pré-escolar;
- 2) Construção, apetrechamento e manutenção dos estabelecimentos das escolas do ensino básico;

²⁰³ CARVALHO, Joaquim dos Santos – “O Processo Orçamental das Autarquias Locais”. Porto: Universidade Portucalense, 1994. p. 33-34.

e) Património, cultura e ciência:

- 1) Centros de cultura, centros de ciência, bibliotecas, teatros e museus municipais;
- 2) Património cultural, paisagístico e urbanístico do município;

f) Tempos livres e desporto:

- 1) Parques de campismo de interesse municipal;
- 2) Instalações e equipamentos para a prática desportiva e recreativa de interesse municipal;

g) Saúde:

- 1) Participação no planeamento da rede de equipamento de saúde concelhios;
- 2) Construção, manutenção e apoio de centros de saúde;
- 3) Gestão de equipamentos termais municipais;

h) Acção social:

- 1) Construção ou apoio à construção de creches, jardins de infância, lares ou centros de dia para idosos e centros para deficientes;
- 2) Instalações e equipamentos para a prática desportiva e recreativa de interesse municipal;

i) Protecção civil:

- 1) Criação de corpos de bombeiros municipais;
- 2) Construção e manutenção de quartéis de bombeiros voluntários e municipais, no âmbito da tipificação em vigor;
- 3) Apoio à aquisição de equipamentos para bombeiros voluntários, no âmbito da tipificação em vigor;

j) Ambiente e saneamento básico:

- 1) Sistemas municipais de abastecimento de água;
- 2) Sistemas municipais de drenagem e tratamento de águas residuais urbanas;
- 3) Sistemas municipais de limpeza pública e de recolha e tratamento de resíduos sólidos urbanos.

IV – A Dependência das Finanças das Freguesias em Relação às Finanças Municipais

As freguesias têm como órgãos representativos a assembleia de freguesia e a junta de freguesia (art.º 244º, CRP). A assembleia de freguesia é o órgão deliberativo da freguesia e é eleita pelos cidadãos eleitores residentes na área da freguesia (art.º 245º, CRP), enquanto a junta de freguesia é o órgão executivo colegial da freguesia (art.º 246º, CRP), sendo eleita por escrutínio secreto pela assembleia, de entre todos os seus membros, e onde o presidente da junta é o cidadão que encabeça a lista mais votada na eleição da assembleia ou, caso não exista, o cidadão que para esse cargo for eleito pelo plenário.

As freguesias possuem património próprio gerido pelo órgão executivo, a junta de freguesia. No entanto, a reduzida expressão das freguesias traduz-se no regime das finanças paroquiais e no seu escasso peso financeiro.²⁰⁴ Como as freguesias têm pouco significado do ponto de vista financeiro, as suas finanças dependem das finanças municipais. Desta forma, é o orçamento do concelho que fixa, em cada ano, a parcela de créditos provenientes do Orçamento do Estado a atribuir às freguesias da sua circunscrição. No entanto, sempre que esta situação não se verifique, as freguesias ficam sujeitas ao regime da contabilidade autárquica (art.º 16º, n.º2, f), DL – n.º 341/83, de 21/7).

²⁰⁴ FRANCO, António Sousa – “Finanças do Sector Público: Introdução aos subsectores institucionais”. AAFDL, 1991. p. 558-559.

Desta forma, a expressão “autarquia local” está fortemente associada com o conceito de município, isto porque se verifica uma concentração quase total da autonomia financeira local nos municípios. Esta concentração deve-se à inexistência de regiões administrativas, ao pouco peso dos distritos, que estão destinados a desaparecerem para serem substituídos pelas futuras regiões administrativas, e à reduzida autonomia financeira das freguesias.

Assim sendo, este trabalho vai-se debruçar unicamente sobre os municípios (concelhos) como objecto de estudo, abordando as contabilidades que lhes estão associadas, com especial relevo para a contabilidade analítica, e debruçando-se sobre as receitas municipais, especialmente sobre as taxas, tarifas e preços dos bens fornecidos e dos serviços prestados.

3.2.4 – O Peso das Taxas, Tarifas e Preços na Receita Total dos Municípios Portugueses

Uma vez descritos os tipos de receitas aos quais os municípios podem recorrer para fazer face às despesas que possuem, impõe-se analisar, em geral, o peso que cada um dos quatro grupos principais de receitas municipais (receitas tributárias, outras receitas próprias, participação nas receitas do Estado, e recurso ao crédito e a operações sobre a dívida) tem na receita total e, em particular, o peso que as taxas, tarifas e preços, cobrados pelo fornecimento de bens e pela prestação de serviços municipais, têm na receita total do município.

A análise do peso das taxas, tarifas e preços na receita total dos municípios assume particular interesse uma vez que esta fonte de receitas municipais é a única, das fontes anteriormente referidas, que depende exclusivamente dos municípios, enquanto as restantes fontes de receita dependem, directa ou indirectamente, do governo central, uma vez que os valores que lhes estão associados são definidos por lei ou são impostos pelo governo via Orçamento do Estado. Assim, a importância da análise do peso das taxas,

tarifas e preços na receita total municipal reflecte-se no facto deste tipo de receita, ao depender exclusivamente da gestão autárquica, representar, de certa forma, uma margem de autonomia e de independência por parte da autarquia face ao governo central, acabando por se traduzir numa maior margem de manobra financeira.

I – Análise do Peso das Taxas, Tarifas e Preços na Receita Total dos Municípios

Quando se analisam, a nível nacional e para o ano de 1999, os pesos dos quatro tipos de receitas no total das receitas municipais constata-se que as transferências do governo central para os municípios têm um peso de 45%, as receitas fiscais representam 31,5%, as taxas e rendimentos de bens e serviços são responsáveis por 14,5% da receita total, enquanto os passivos financeiros representam 7,4%, existindo, ainda, um peso de 1,4% referente a outras receitas municipais que dada a sua extraordinariedade não se enquadram em nenhuma das quatro categorias apresentadas (Tabela 3.1).

TABELA 3.1: Peso, a Nível Nacional, dos Vários Tipos de Receitas Municipais na Receita Total dos Municípios (valores referentes a 1999)

<u>Tipo de Receita Municipal</u>	<u>Valor da Receita</u> <i>(contos)</i>	<u>Peso na Receita Total</u> <i>(%)</i>
Receitas Fiscais <i>(Receitas Tributárias)</i>	323.502.764 contos	31,5 %
Taxas, Rend. Bens e Serviços <i>(Outras Receitas Próprias)</i>	148.369.082 contos	14,5 %
Transferências <i>(Participação nas Receitas do Estado)</i>	463.646.300 contos	45,5 %
Passivos Financeiros <i>(Recurso ao crédito e a operações sobre a dívida)</i>	76.228.411 contos	7,4 %
Outras Receitas	14.726.562 contos	1,4%
TOTAL DE PORTUGAL	1.026.473.119 contos	100 %

FONTE: Baseado em Ministério do Ambiente e do Ordenamento do Território – “Finanças Municipais 1999”, p. 90.

Dos valores observados, é de salientar o peso de 14,5%, a nível nacional, relativo às taxas e rendimentos de bens e serviços que ascende a 148.369.082 contos, o que, para uma fonte de receita que depende exclusivamente do processo de gestão autárquica, se pode considerar um valor bastante significativo. Contudo, se a nível nacional o peso das taxas e rendimentos de bens e serviços representa 14,5% da receita total dos municípios portugueses quando se analisa o peso desta mesma fonte de receitas, por municípios ou por zonas geográficas, constata-se que existem diferenças relativamente significativas em relação ao peso de 14,5% verificado a nível nacional.

Numa análise por NUTS II²⁰⁵ (onde o país se encontra dividido em: Norte, Centro, Lisboa e Vale do Tejo, Alentejo, Algarve, Região Autónoma dos Açores e Região Autónoma da Madeira) (Tabela 3.2) constata-se que a Zona Norte é, de entre as zonas situadas em Portugal Continental, aquela que apresenta um menor peso das taxas e rendimentos de bens e serviços em relação à receita total e que se traduz em 12,7%, logo seguida pela Zona Centro (13,9%), Alentejo (14,5%), Lisboa e Vale do Tejo (16,2%) e Algarve com um valor de 16,5% que se apresenta como a zona do continente onde este peso é mais elevado. No que diz respeito às Regiões Autónomas, a Madeira apresenta um peso de 16,9%, sendo este valor o mais elevado de todo o território português, de acordo com esta divisão territorial do país, enquanto os Açores se ficam por uns 6,4%, valor este que é o mais baixo de todo o país. No entanto, se neste tipo de divisão territorial já se começam a verificar algumas diferenças nos valores referentes aos pesos da receita proveniente das taxas e rendimentos de bens e serviços na receita total dos municípios, à medida que se vai dividindo o país em zonas territoriais cada vez mais pequenas estas diferenças tornam-se, ainda, mais acentuadas.

²⁰⁵ Divisão do território português através de uma Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos (NUTS), estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 163/99, de 13 de Maio. A NUTS abrange três níveis de divisão territorial: NUTS I, NUTS II e NUTS III. A NUTS I é constituída pelo Continente, Região Autónoma dos Açores e Região Autónoma da Madeira. Na NUTS II o Continente encontra-se dividido nas cinco áreas de actuação das comissões de coordenação regional mais as duas regiões autónomas. A NUTS III é constituída por 30 unidades, das quais 28 se situam no Continente (com a delimitação que consta do anexo II ao Decreto-Lei n.º 46/89, de 15 de Fevereiro) e 2 correspondentes às Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira.

TABELA 3.2: Peso das Taxas e Rendimentos de Bens e Serviços na Receita Total Municipal, por NUTS II e NUTS III (valores referentes a 1999)

<u>Regiões</u>	<u>Total das Receitas</u> (contos)	<u>Taxas, Rend. Bens e Serv.</u> (contos)	<u>Peso na Receita Total</u> (%)
Alto Trás-os-Montes	28.373.682	3.766.093	13,3%
Ave	32.793.208	4.160.846	12,7%
Cávado	27.683.036	3.758.189	13,6%
Douro	25.095.680	2.479.354	9,9%
Entre Douro e Vouga	19.989.739	2.816.766	14,1%
Grande Porto	110.257.831	14.458.499	13,1%
Minho-Lima	23.492.534	2.406.922	10,2%
Tâmega	40.139.468	5.172.723	12,9%
Total Norte	307.825.178	39.019.392	12,7%
Baixo Mondego	29.303.613	5.683.276	19,4%
Baixo Vouga	31.496.389	4.971.959	15,8%
Beira Interior Norte	16.444.809	1.041.314	6,3%
Beira Interior Sul	9.772.379	1.195.362	12,2%
Cova da Beira	9.023.648	1.093.853	12,1%
Dão-Lafões	24.880.746	3.147.343	12,6%
Pinhal Interior Norte	16.397.034	2.081.036	12,7%
Pinhal Interior Sul	5.437.715	516.385	9,5%
Pinhal Litoral	18.535.172	3.022.356	16,3%
Serra da Estrela	5.836.764	504.888	8,7%
Total Centro	167.128.269	23.257.772	13,9%
Grande Lisboa	233.028.734	35.278.923	15,1%
Lezíria do Tejo	24.166.581	3.773.451	15,6%
Médio Tejo	21.038.139	2.977.736	14,2%
Oeste	34.527.756	5.753.605	16,7%
Península de Setúbal	66.188.130	13.512.854	20,4%
Total Lisboa e Vale do Tejo	378.949.340	61.296.569	16,2%
Alentejo Central	21.525.743	3.880.837	18,0%
Alentejo Litoral	12.937.566	2.015.985	15,6%
Alto Alentejo	17.310.415	1.950.142	11,3%
Baixo Alentejo	17.995.009	2.275.813	12,6%
Total Alentejo	69.768.733	10.122.777	14,5%
Algarve	56.872.296	9.384.941	16,5%
Total Algarve	56.872.296	9.384.941	16,5%
TOTAL CONTINENTE	980.543.816	143.081.451	14,6%
Região Aut. dos Açores	23.572.294	1.502.195	6,4%
Região Aut. da Madeira	22.357.009	3.785.436	16,9%
TOTAL PORTUGAL	1.026.473.119	148.369.082	14,5%

FONTE: Baseado em Ministério do Ambiente e do Ordenamento do Território – “Finanças Municipais 1999”, p. 81-90.

Assim, aumentando um nível na divisão territorial e passando a ter por base uma divisão do país em NUTS III (Tabela 3.2), constata-se que na Zona Norte o peso das taxas e rendimentos de bens e serviços varia entre os 9,9% da região do Douro e os 14,1% da região de Entre Douro e Vouga. Por sua vez, na Zona Centro as oscilações vão desde os 6,3% da Beira Interior Norte e os 19,4% do Baixo Mondego, enquanto em Lisboa e Vale do Tejo as variações encontram-se entre os 14,2% da região do Médio Tejo e os 20,4% da Península de Setúbal. Por fim, no Alentejo, os valores variam entre os 11,3% registados na região do Alto Alentejo e os 18% do Alentejo Central. O Algarve mantém um peso de 16,5%, bem como as Regiões Autónomas dos Açores (6,4%) e da Madeira (16,9%), uma vez que com este tipo de divisão do território nacional em NUTS III estas zonas territoriais não se encontram subdivididas em regiões mais pequenas face à divisão apresentada pela NUTS II.

A este nível de divisão territorial já se podem levantar algumas questões como, por exemplo: porque motivo é que a Península de Setúbal (Lisboa e Vale do Tejo) apresenta um valor de 20,4% ou o Baixo Mondego (Zona Centro) um valor de 19,4% enquanto que a região do Douro (Zona Norte) apresenta um valor de 9,9% e a Beira Interior (Zona Centro) se fica por uns 6,3% ? Ou ainda, porque é que mesmo dentro de uma mesma zona territorial existem diferenças significativas como é o caso da Zona Centro, onde a região do Baixo Mondego apresenta um valor de 19,4% enquanto a região da Beira Interior Norte se fica pelos 6,3%. Ou, por exemplo, na Zona Norte a região de Entre Douro e Vouga tem um valor de 14,1% contra 9,9% da região do Douro.

Esta constatação permite levantar a seguinte questão: porque motivo é que existem estas variações entre regiões que começam a ser significativas (variam, no caso desta divisão do país em NUTS III, entre 6,3% e 20,4%) e que assumem uma amplitude ainda maior quando se faz uma análise município a município agravando-se as diferenças quando se realiza uma análise ao nível concelhio (Anexo I). Neste caso, em que o território nacional se encontra dividido em concelhos, podem-se encontrar discrepâncias ainda maiores, relativas aos pesos que as taxas e rendimentos de bens e serviços têm na receita total dos municípios, que vão desde os 0,9% do município de

Santa Cruz das Flores (Reg. Aut. dos Açores) ou dos 2,7% do município de Freixo de Espada à Cinta (região do Douro) até aos 32,1% do Município de Vendas Novas (região do Alentejo Central).

Fazendo uma análise geral e superficial ao nível dos municípios portugueses verifica-se que, por exemplo, o município de Freixo de Espada à Cinta, situado na região do Douro, apresenta um valor de 2,7%; contudo, dentro desta mesma região, existem municípios como o de Mesão Frio com 18,3% ou o do Peso da Régua com 15,4%, isto quando a região do Douro apresenta um valor de 9,9%. No Alto Trás-os-Montes existem valores tão díspares como os 28,6% de Bragança e os 3,2% do Vimioso, enquanto na região do Tâmega as oscilações vão desde os 4% de Cinfães aos 28,7% de Ribeira de Pena. Por sua vez, na região do Grande Porto há oscilações que passam pelos 6,8% de Matosinhos, os 7,5% de Valongo, os 7,8% da Maia ou os 9,5% de Vila Nova de Gaia até aos 23% de Vila do Conde ou aos 27,9% da Póvoa de Varzim, ficando-se o Porto pelos 13,4%, valor este muito próximo da média nacional.

Na Zona Centro constata-se valores de 2,8% em Pampilhosa da Serra (região Pinhal Interior Norte) ou de 6,1% da Guarda (região da Beira Interior Norte) e de 25,9% da Mealhada (região do Baixo Vouga) ou de 29% de Mira (região do Baixo Mondego). Por sua vez, na região da Grande Lisboa as diferenças passam pelos 4,4% da Amadora ou os 5,2% de Loures até aos 20,8% de Lisboa. Contudo, os municípios de Almeirim e do Cartaxo, na região da Lezíria do Tejo, apresentam valores de, respectivamente, 25,7% e 25,3%, apesar de nesta mesma região existirem municípios abaixo dos 10%, como é o caso da Chamusca com 8,5%. A Península de Setúbal apresenta para os seus concelhos valores bastante elevados, quando comparados com os das restantes regiões, que vão desde os 15% de Almada até aos 26,7% da Moita ou aos 27,3% de Setúbal.

No Alentejo Central, constata-se que Vendas Novas apresenta um valor de 32,1%, que é o mais elevado dos municípios portugueses, e Évora um valor de 26,7%. Nesta região os municípios com valores mais baixos são Alportel com 6,9% e Arraiolos com 6,6%. No Algarve há valores tão díspares como os 20,4% de Lagoa e os 7,1% de Faro.

Por último, na Região Autónoma dos Açores verificam-se variações entre os 0,9% de Santa Cruz das Flores, que é entre os municípios portugueses aquele que apresenta o valor mais baixo, os 3,3% das Lajes do Pico ou os 3,5% da Calheta (São Jorge) e os 11,3% da Horta ou os 14,8% de Vila Praia da Vitória, enquanto na Região Autónoma da Madeira os valores vão desde os 1,2% de Porto Santo, os 3,8% da Calheta (Madeira) ou os 4,5% de São Vicente passando pelos 16,8% de Santa Cruz e culminando nos 26,7% do Funchal.

Após esta análise descritiva, onde facilmente se constata que existem diferenças bastante significativas, de município para município, em relação ao peso que as taxas e rendimentos de bens e serviços têm no total das receitas municipais, talvez seja interessante tentar identificar os motivos que possam explicar esta discrepância de valores, analisando se factores como o desenvolvimento do município ou o poder de compra dos cidadãos de cada município ou, inclusive, a população residente no município influenciam e explicam a disparidade e a dispersão, entre municípios, dos valores referentes aos pesos das taxas e rendimentos de bens e serviços na receita total municipal.

II – Análise da Relação entre as Taxas e Rendimentos de Bens e Serviços e o Produto Interno Bruto *per Capita*, o Índice do Poder de Compra *per Capita* e a População

Para tentar explicar porque motivo alguns municípios apresentam um peso para as taxas e rendimentos de bens e serviços próximo dos 30% enquanto outros apresentam pesos que rondam os 5% será testada a fiabilidade da hipótese de existir alguma relação ao nível dos municípios entre o peso das taxas e o Produto Interno Bruto (PIB) *per capita*, o Índice do Poder de Compra (IPC) *per capita*, a população total e a densidade populacional que explique estas variações de valores.

Em termos concretos pretende-se analisar a situação de forma a tentar dar-se resposta a questões como: os municípios com um valor de PIB *per capita* mais elevado terão um peso das taxas na receita total maior do que os municípios com um baixo valor do PIB

per capita? Os municípios com um valor mais alto do Índice do Poder de Compra *per capita* terão um valor mais elevado para o peso das taxas na receita total do que os municípios com Índice de Poder de Compra *per capita* menor? Será que os municípios com maior população total têm um peso das taxas maior do que os municípios com menor população total? Será que os municípios com menor densidade populacional apresentam um menor peso para as taxas ou, por outro lado, são aqueles que apresentam um peso maior?

Para procurar dar resposta a estas questões é necessário definir um conjunto de variáveis que estão associadas a cada um dos factores referidos e recorrer a um modelo que analise as relações existentes entre essas mesmas variáveis. Assim, as variáveis a serem definidas são cinco, respectivamente:

Taxa – Valor do peso das taxas e rendimentos de bens e serviços na receita total do município, sendo os valores referentes ao ano de 1999.

Pib – Valor estimado para o Produto Interno Bruto *per capita* do município, sendo os valores referentes ao ano de 1994.

Ipc – Valor do Índice do Poder de Compra *per capita* do município, sendo os valores referentes ao ano 2000.

Pop – Valor da população total do município, sendo os valores referentes ao Censos 2001.

Dp – Valor da densidade populacional do município, sendo os valores referentes ao Censos 2001.

Os valores que vão ser utilizados para estas variáveis são referentes a 275 municípios portugueses, situados em Portugal Continental, nos quais não constam os municípios de Odivelas, Trofa e Vizela, uma vez que estes três municípios só recentemente é que

foram administrativamente criados²⁰⁶ e, como tal, algumas das variáveis em análise, devido aos anos a que reportam os valores, não contemplam estes três municípios (Anexo I).²⁰⁷ A caracterização estatística das variáveis consideradas nesta análise (*Taxa*, *Pib*, *Ipc*, *Pop* e *Dp*) é apresentada na tabela seguinte.

TABELA 3.3: Caracterização Estatística das Variáveis

	<i>Taxa</i> (%)	<i>Pib</i> (contos)	<i>Ipc</i> (base = 100)	<i>Pop</i> (hab.)	<i>Dp</i> (hab./km ²)
Média	12,9%	1039,6	66,5	35.181,9	285,6
Mediana	11,9%	922,3	58,3	15.753,0	73,9
Máximo	32,1%	5676,8	305,2	564.657,0	7400,2
Mínimo	2,7%	338,9	33,7	1.924,0	6,5
Desvio Padrão	6,2%	570,6	28,9	57.020,5	823,7
N.º de Observações (municípios)	275	275	275	275	275

A escolha destas variáveis (*Pib*, *Ipc*, *Pop* e *Dp*) deveu-se, essencialmente, ao facto das receitas provenientes das taxas e rendimentos dos bens fornecidos e dos serviços prestados pelos municípios estarem relacionadas com os cidadãos dos municípios em causa. Isto é, a autarquia só fornece bens ou presta serviços se tiver população a quem o fazer, ou seja, é necessário que existam cidadãos que procurem esses bens ou serviços e que possuam capacidade económica para os pagar. Desta forma é, aparentemente, importante para que um município possa fornecer bens e prestar serviços que necessite de possuir um determinado número de cidadãos que, por sua vez, devem possuir um determinado poder de compra que lhes permita adquirir esses

²⁰⁶ Estes municípios foram criados em 1999 pelo Decreto-Lei n.º 163/99, de 13 de Maio que passou a integrar estes novos municípios (Odivelas, Trofa e Vizela) nas respectivas unidades territoriais.

²⁰⁷ Para o cálculo dos valores referentes à variável taxa foram utilizados os valores, obtidos através da Direcção Geral das Autarquias Locais, referentes às receitas totais por municípios e ao valor das taxas e rendimentos de bens e serviços relativos ao ano de 1999.

Os valores referentes ao PIB *per capita* (1994), ao Índice do Poder de Compra *per capita* (2000) e à população (Censos 2001 – valores provisórios) foram obtidos através da informação publicada pelo Instituto Nacional de Estatística (INE).

mesmos bens e serviços fornecidos pela autarquia. Desta forma, não se podem dissociar as variáveis a utilizar no modelo uma vez que existem algumas relações entre elas como, por exemplo, em relação ao Índice do Poder de Compra *per capita* e à População, pois pode não interessar a um município possuir muitos cidadãos com um poder de compra muito baixo ou, então, muito poucos cidadãos mas com um poder de compra elevado.

TABELA 3.4: Matriz de Correlação entre as Variáveis

	<i>Taxa</i>	<i>Pib</i>	<i>Ipc</i>	<i>Pop</i>	<i>Dp</i>
<i>Taxa</i>	1	0,231834	0,310116	0,109407	0,083094
<i>Pib</i>	0,231834	1	0,655619	0,442237	0,410825
<i>Ipc</i>	0,310116	0,655619	1	0,768317	0,743927
<i>Pop</i>	0,109407	0,442237	0,768317	1	0,736663
<i>Dp</i>	0,083094	0,410825	0,743927	0,736663	1

É com base nesta situação que para tentar analisar a existência de alguma relação, ao nível dos municípios, entre o peso das taxas e rendimentos de bens e serviços (*Taxa*) e o Produto Interno Bruto *per capita* (*Pib*), o Índice do Poder de Compra *per capita* (*Ipc*), a população total (*Pop*) e a densidade populacional (*Dp*) se vai recorrer a um modelo de regressão linear múltipla descrito pela seguinte equação:

$$Taxa_i = \beta_1 + \beta_2 Pib_i + \beta_3 Ipc_i + \beta_4 Pop_i + \beta_5 Dp_i + U_i \quad (3.1)$$

Onde, i = município

U_i = termo de perturbação

Os resultados foram obtidos através do recurso ao modelo de regressão linear múltipla acima descrito, tendo a estimação sido feita pelo Método dos Mínimos Quadrados (Ordinary Least Squares) e para o efeito foi utilizado o programa informático Eviews 3.1. Os resultados desta estimação são os apresentados na tabela seguinte (Tabela 3.5).

TABELA 3.5: Resultados da Estimação

<u>Variáveis</u>	<u>Coefficientes Estimados</u>
<i>Const</i>	0.04911100 (4.194) **
<i>Pib</i>	- 0.0000007 (- 0.095)
<i>Ipc</i>	0.00142000 (5.850) **
<i>Pop</i>	- 0.00000023 (- 2.258) *
<i>Dp</i>	- 0.00001890 (- 2.777) **
R^2	0.160
F-Statistic	12.936

NOTA: Entre parêntesis estão representadas as estatísticas-t, sendo ** estatisticamente significativas para um nível de significância de 0.01 e * para 0.05.

Pela análise dos resultados da estimação constata-se que as variáveis são todas estatisticamente significativas à excepção do PIB *per capita* (*Pib*). Contudo, os valores dos coeficientes das variáveis estatisticamente significativas (*Ipc*, *Pop* e *Dp*) são muito pequenos e extremamente próximos de zero, o que faz com que estas variáveis tenham um impacto residual na variável *Taxa*. Isto é, o impacto que estas variáveis têm na variável que se pretende explicar (peso das taxas e rendimentos de bens e serviços na receita total dos municípios) é de tal forma reduzido que praticamente não existe impacto algum.

As variações da variável *Taxa* são explicadas apenas em 16% pelas variações das variáveis *Pib*, *Ipc*, *Pop* e *Dp* que seriam as variáveis explicativas. Logo, dada a heterogeneidade do comportamento dos municípios, existe alguma dificuldade na explicação da variável *Taxa* em função das variáveis *Pib*, *Ipc*, *Pop* e *Dp*. Ou seja, o facto de um município apresentar um valor elevado para o peso das taxas e

rendimentos de bens e serviços na receita total do município não se pode estabelecer, aparentemente, qualquer relação entre o valor deste peso e os valores do PIB *per capita*, do Índice de Poder de Compra *per capita*, da população total ou da densidade populacional do município em questão. Como tal, se forem conhecidos os valores do PIB *per capita*, do Índice de Poder de Compra *per capita*, da população total ou da densidade populacional de um município, não se poderá inferir acerca do valor que este município terá para o peso das taxas e rendimentos de bens e serviços na receita total, isto é, não se poderá saber se o valor para este peso será alto, baixo ou intermédio.

Em suma, parece não se poder explicar uma discrepância entre os valores dos pesos das taxas dos vários municípios através das diferenças entre os valores das restantes variáveis que foram consideradas nesta análise (*Pib*, *Ipc*, *Pop* e *Dp*), uma vez que estas variáveis não explicam o comportamento da variável *Taxa*.

O facto de, por um lado, as variáveis serem estatisticamente significativas mas apresentarem um impacto extremamente reduzido na variável *Taxa* e, por outro lado, não existir qualquer tipo de relação linear entre as variáveis *Pib*, *Ipc*, *Pop* e *Dp* e a variável *Taxa* pode ser confirmado através de uma análise visual dos gráficos 3.1 a 3.4.

GRÁFICO 3.1: Relação entre as Variáveis *Pib* e *Taxa*

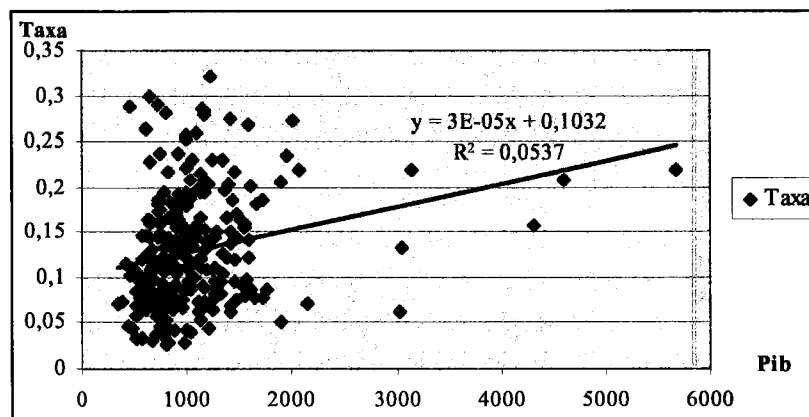
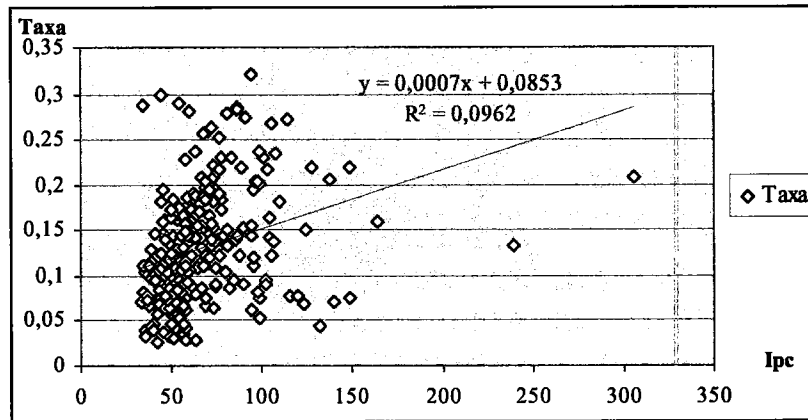
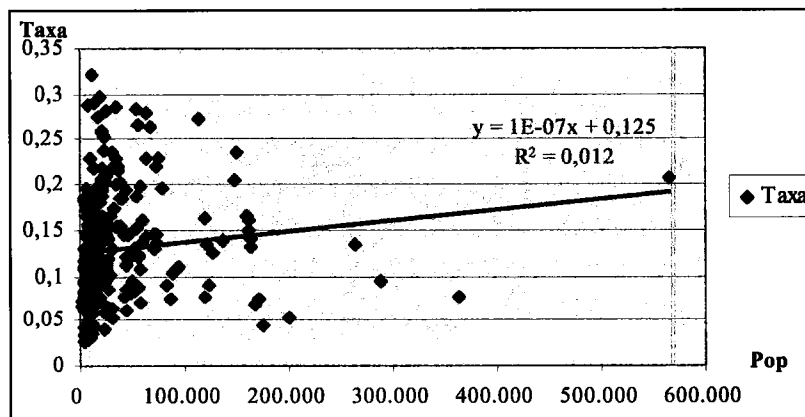
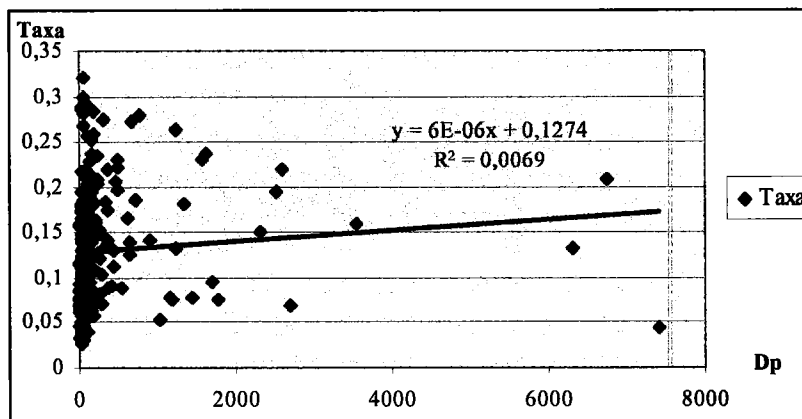


GRÁFICO 3.2: Relação entre as Variáveis *Ipc* e *Taxa*GRÁFICO 3.3: Relação entre as Variáveis *Pop* e *Taxa*GRÁFICO 3.4: Relação entre as Variáveis *Dp* e *Taxa*

Este fenómeno pode, em parte, dever-se ao facto dos dados utilizados para esta análise englobarem as receitas provenientes de taxas e tarifas bem como outras receitas próprias provenientes de rendimentos de bens e de serviços fornecidos pelos municípios. Caso tivesse sido possível utilizar apenas as receitas provenientes de taxas e tarifas a relação de causalidade analisada poderia, eventualmente, apresentar resultados diferentes. Por outro lado, o facto da relação de causalidade analisada não ser clara converge com a ideia de que, ao nível municipal, a definição de esforço fiscal é algo aleatória devido às insuficiências dos sistemas de informação.

O resultado geral deste estudo empírico caracteriza-se por um conjunto de pontos que seguidamente se passam a descrever. Em primeiro lugar, constatou-se que existe uma grande discrepância, ao nível dos municípios, entre os valores dos pesos das taxas e rendimentos de bens e serviços na receita total. Quando se procurou uma explicação para esta disparidade de valores, com recurso a factores como o PIB *per capita*, o Índice de Poder de Compra *per capita*, a população total e a densidade populacional, verificou-se que não existe uma relação funcional entre a variável *Taxa* que se pretendia explicar a as variáveis *Pib*, *Ipc*, *Pop* e *Dp*.

Como estas variáveis não explicam o comportamento da variável *Taxa*, provavelmente poderão existir outros factores, que não foram considerados neste estudo, que possuam algum tipo de relação com a variável *Taxa* e que, de alguma forma, expliquem as variações de valores desta variável, ou então, a distribuição da variável *Taxa* poderá depender de um fenómeno puramente aleatório para o qual poderá não existir uma explicação objectiva.

Apesar dos factores que foram considerados não explicarem o comportamento da variável *Taxa*, pelos resultados da análise descritiva verificou-se que as taxas e rendimentos de bens e serviços, a nível nacional, representam um peso de 14,5%, reflectindo-se este peso num valor absoluto que ascende a 148.368.082 contos, o que para uma fonte de receita que depende, exclusivamente, do processo de gestão autárquica pode ser considerado um valor extremamente significativo.

Por outro lado, existem municípios que, quer pelo valor absoluto apresentado para as taxas e rendimentos de bens e serviços, quer pelo peso relativo que esta fonte de receita tem na receita total desses mesmos municípios, surgem como potencialmente interessantes para utilizarem a contabilidade analítica como um instrumento que lhes vai permitir melhorarem a sua gestão autárquica. Assim, dos municípios considerados neste estudo empírico, aqueles que, aparentemente, se apresentam como tendo maior interesse em recorrer à contabilidade analítica como instrumento utilizado no processo de gestão das taxas por parte das autarquias locais são os apresentados na tabela seguinte (Tabela 3.6 e Anexo I).

TABELA 3.6: Municípios com Potencial para Utilizarem a Contabilidade Analítica no Processo de Gestão das Taxas (valores referentes a 1999)

<u>Município</u>	<u>Taxas, Rend. Bens e Serv.</u> (contos)	<u>Peso na Receita Total</u> (%)
Albufeira	1.487.710	23,6 %
Almada	2.071.594	15,0 %
Aveiro	1.562.316	21,9 %
Braga	1.465.121	14,1 %
Bragança	1.318.227	28,6 %
Cascais	1.456.248	7,4 %
Coimbra	2.339.765	20,5 %
Évora	1.551.980	26,7 %
Figueira da Foz	1.567.181	22,9 %
Funchal	2.769.282	26,7 %
Gondomar	1.300.093	13,3 %
Guimarães	1.710.539	16,6 %
Leiria	1.342.105	16,3 %
Lisboa	26.467.265	20,8 %
Mafra	1.786.377	28,4 %
Oeiras	3.181.783	16,0 %
Porto	4.222.003	13,4 %
Póvoa de Varzim	2.106.693	27,9 %
Seixal	2.740.740	23,6 %
Setúbal	3.187.120	27,3 %
Tavira	1.139.748	28,1 %
Vila do Conde	1.841.284	23,0 %
Vila Nova de Gaia	1.733.667	9,5 %

FONTE: Baseado no Anexo I.

3.3 – As Autarquias Locais e os Sistemas de Contabilidade

3.3.1 – A Contabilidade Pública, a Contabilidade Privada e a Contabilidade das Autarquias Locais

I – A Contabilidade Pública e a Contabilidade Privada

A principal diferença entre a contabilidade pública e a contabilidade privada resulta, acima de tudo, dos sujeitos aos quais estas se aplicam. A contabilidade pública aplica-se aos entes públicos (Estado, Regiões e Autarquias) e tem em atenção os fins de natureza política e administrativa prosseguidos, não revelando preocupações de medidas dos resultados e restringindo-se ao conjunto das regras jurídicas e das técnicas que são utilizadas na execução, classificação e controlo das operações financeiras dos organismos públicos, até porque a noção de risco é, ainda hoje, um conceito estranho na Administração Pública. Por seu lado, a contabilidade privada é aplicada às empresas, uma vez que está orientada para fornecer elementos de medida que permitam efectuar uma avaliação financeira e patrimonial das respectivas unidades económicas. Desta forma, a contabilidade é um instrumento que as empresas dispõem e que as auxilia na prossecução dos seus objectivos principais, o lucro, a rentabilidade ou a maximização do valor da empresa.

A actividade dos organismos públicos compreende todo um conjunto de actos administrativos de que decorrem operações de arrecadação de receitas e de realização de despesas, devendo estes factos administrativos ser objecto de tratamento e de registo com vista a serem conhecidos os factos realizados pelos diversos serviços públicos. Desta forma, cabe à contabilidade pública fazer o registo destas operações, sendo a sua função inicial e original a observação do controlo da legalidade.

A contabilidade pública não se limita ao simples registo dos factos administrativos à medida que estes ocorrem (aspecto material) mas exprime, também, o conjunto de

regras e de princípios jurídicos que orientam toda a gestão económico-financeira dos organismos públicos (aspecto formal) e as entidades a quem esta se aplica (aspecto orgânico). É esta função de natureza formal da contabilidade pública que garante “ordem, clareza e exactidão” na aplicação dos dinheiros públicos, uma vez que esta contabilidade ao tratar os factos de natureza económico-financeira fornece todo um conjunto de informações cuja análise permite detectar tendências, corrigir desvios, orientar e fundamentar as decisões e as opções políticas tomadas pela Administração. Deste modo, a contabilidade pública é o único meio que possibilita a prestação de contas, quer perante as entidades fiscalizadoras (Tribunal de Contas) quer perante os administrados em geral e os eleitores em particular.²⁰⁸

Acaba por ser em relação à despesa que os requisitos essenciais da contabilidade pública mais se fazem sentir porque a primeira função desta contabilidade é observar a conformidade da aplicação dos dinheiros públicos com as normas legais e definir o modo e os fins a que esses valores podem ser destinados. Assim, o simples facto de se estar a lidar com dinheiros públicos justifica que os mecanismos de controlo sejam mais apertados, com vista a conter a acção da administração dentro dos limites orçamentados. Desta forma, a existência de um controlo interno, para além de estar plenamente justificada, deve ainda ser melhorada, reforçando os poderes e a responsabilidade dos respectivos serviços, dando-lhe credibilidade, prestígio e independência técnica em relação aos órgãos políticos.

II – A Contabilidade das Autarquias Locais

A contabilidade das autarquias locais segue, no essencial, as regras e os princípios da contabilidade pública, apresentando, assim, os mesmos objectivos e a mesma fundamentação, relativamente à sua importância e à sua necessidade, que os atribuídos à contabilidade pública. Por outro lado, e de uma forma geral, encontram-se nas autarquias locais as mesmas funções tradicionais que se podem encontrar nas

²⁰⁸ CARVALHO, Joaquim dos Santos – “*O Processo Orçamental das Autarquias Locais*”. Porto: Universidade Portucalense, 1994, p. 165-167.

organizações empresariais, nomeadamente actividades relacionadas com o aprovisionamento e a distribuição (venda), ou actividades próximas destes conceitos, a par da função de pessoal. Ou seja, todo e qualquer movimento gerador de despesa ou de arrecadação de receita acaba por determinar fluxos de natureza económica e financeira quer no interior da autarquia local quer nos fluxos desta com o exterior. Para registar os movimentos associados a estes fluxos as autarquias locais têm que dispor de uma função contabilística.

Apesar das diferenças que existem, do ponto de vista orgânico, quanto ao objecto e aos fins, as autarquias locais devem aproximar-se dos modelos empresariais, caso estes se revelem tecnicamente mais capazes quer para a avaliação da origem e aplicação de fundos, quer para a medição da eficácia e da eficiência obtida na sua utilização, bem como da dos serviços que prestam. Isto é, nada impede que as autarquias locais utilizem os modelos de informação e técnicas contabilísticas da contabilidade empresarial para registarem as suas operações, tendo em vista a determinação e a análise dos custos, dos proveitos e dos resultados.²⁰⁹ No entanto, a aplicação, por parte das autarquias locais, das técnicas contabilísticas empresariais pressupõe que sejam tidas em atenção algumas questões, nomeadamente:

- A diferente natureza quanto ao objecto e aos fins das autarquias locais leva a que a transposição para estas, dos modelos e procedimentos contabilísticos adoptados nas contabilidades geral e analítica, deva articular-se com a necessidade destas entidades terem de se subordinar às regras da contabilidade pública.
- A dificuldade que existe na determinação de uma relação de proporcionalidade entre a provisão de serviços públicos locais (produção) e a aplicação de taxas, tarifas e preços (venda) faz com que estas noções (produção/venda) devam ser prudentemente utilizadas para efeitos de gestão, podendo, contudo, ser adaptadas ao domínio da técnica contabilística.

²⁰⁹ CARVALHO, Joaquim dos Santos – “*O Processo Orçamental das Autarquias Locais*”. Porto: Universidade Portucalense, 1994. p. 189-190.

3.3.2 – O Plano de Contabilidade em vigor nas Autarquias Locais (POCAL)

O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), actualmente em vigor, foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, e veio provocar uma profunda reformulação contabilística nas autarquias locais, através da criação de uma maior transparência na gestão autárquica e de uma melhor organização e uniformização da gestão da administração pública e da administração autárquica. O POCAL resultou de uma adaptação para a administração local das regras do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) (art.º 5º, n.º 2, DL n.º 232/97, de 3/9 e art.º 6º, n.º 2, LFL).

Esta reforma da contabilidade autárquica teve início com a publicação do Decreto-Lei n.º 243/79, de 25 de Julho, que veio uniformizar a contabilidade das autarquias locais e a contabilidade dos serviços públicos, sujeitos à então lei de enquadramento do Orçamento do Estado. Posteriormente, o Decreto-Lei n.º 341/83, de 21 de Julho, veio aperfeiçoar o sistema instituído e introduziu a obrigatoriedade de elaboração, aprovação e execução do plano de actividades e da utilização de uma classificação funcional para as despesas. Em 1984, foi publicado o Decreto Regulamentar n.º 92-C/84, de 28 de Dezembro, que veio complementar este diploma e que institucionalizou, através da definição das normas de execução da contabilidade das autarquias locais, um sistema contabilístico para a administração autárquica.

No entanto, as preocupações relativas a uma gestão económica, eficiente e eficaz das actividades desenvolvidas pelas autarquias locais, no âmbito das suas atribuições, exige um conhecimento integral e exacto da composição do património autárquico e do contributo deste para o desenvolvimento das comunidades locais. Na persecução destes objectivos foi publicado o Decreto-Lei n.º 226/93, de 22 de Junho, que estabeleceu o regime para a contabilidade dos serviços municipalizados, através da adaptação do Plano Oficial de Contabilidade (POC) à organização da informação patrimonial e financeira dos referidos serviços (art.º 27º, n.º 2, DL n.º 226/93, de 22/6).

Por fim, foi com a publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) (Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro) que se estabeleceu o instrumento de enquadramento indispensável a um moderno sistema de contas para toda a administração pública, cuja adaptação à contabilidade das autarquias locais está prevista, não só neste diploma, mas também na Lei das Finanças Locais (Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto).

Desta forma, o POCAL actualmente em vigor tem como principal objectivo a criação de condições para uma integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, numa contabilidade pública moderna que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais e que possibilite:

- 1) O controlo financeiro e a disponibilização de informação para os órgãos autárquicos, concretamente o acompanhamento da execução orçamental numa perspectiva de caixa e de compromissos;
- 2) O estabelecimento de regras e procedimentos específicos para a execução orçamental e modificação dos documentos previsionais, de modo a garantir o cumprimento integrado, a nível dos documentos previsionais, dos princípios orçamentais, bem como a compatibilidade com as regras previsionais definidas;
- 3) Atender aos princípios contabilísticos definidos no POCP, retomando os princípios orçamentais estabelecidos na lei de enquadramento do Orçamento do Estado, nomeadamente na orçamentação das despesas e receitas e na efectivação dos pagamentos e recebimentos;
- 4) Na execução orçamental, ter sempre em consideração os princípios da mais racional utilização possível das dotações aprovadas e da melhor gestão de tesouraria;
- 5) Uma melhor uniformização de critérios de previsão, com o estabelecimento de regras para a elaboração do orçamento, em particular no que respeita à previsão

das principais receitas, bem como das despesas mais relevantes das autarquias locais;

- 6) A obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional;
- 7) A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia local.

Este regime de contabilidade autárquica, definido no POCAL, é obrigatoriamente aplicável a todos os municípios, freguesias, associações de municípios e de freguesias de direito público e, ainda, às áreas metropolitanas e a todas as entidades que, por lei, estejam sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais (art.º 2º, DL n.º 54-A/99, de 22/2). Os serviços municipalizados, enquanto parte da estrutura municipal, passam a aplicar este diploma, tendo em conta o disposto no Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro. Desta forma, foi estabelecida, pela primeira vez, a possibilidade dos órgãos municipais tomarem decisões a partir de documentos previsionais e de prestação de contas uniformes, elaboradas segundo métodos e procedimentos comuns, nomeadamente no que diz respeito à determinação do valor das tarifas e dos preços. No entanto, as atribuições das freguesias e as competências dos seus órgãos, bem como a diversidade de dimensão populacional das cerca de 4.300 freguesias existentes, levam a que se tenha de considerar sistemas contabilísticos distintos, ajustados às realidades próprias deste tipo de autarquias locais.

Deste modo, o POCAL, ao visar a uniformização, normalização e simplificação da contabilidade, trata uma importante medida no plano da gestão financeira das autarquias locais e, por se basear na aplicação dos princípios do POCP, permite dar uma visão de conjunto dos entes estaduais.

O POCAL representa um regime inovador de contabilidade para as autarquias locais, uma vez que integra as considerações técnicas, os princípios e regras orçamentais e

contabilísticos, os critérios de valorimetria, o plano de contas, o balanço e a demonstração de resultados, o sistema contabilístico e o controlo interno, bem como os documentos previsionais e os de prestação de contas (art.º 3º, DL n.º 54-A/99, de 22/2). Os documentos de prestação de contas englobam os mapas de execução orçamental, a execução anual do plano plurianual de investimentos, o mapa de fluxos de caixa e os anexos às demonstrações financeiras. Este regime compreende, também, os quadros, códigos e notas explicativas das classificações funcional, económica, orçamental e patrimonial e, ainda, o sistema contabilístico, do qual se destacam o inventário, a contabilidade analítica e o relatório de gestão. Os documentos anuais definidos permitem conhecer as previsões estabelecidas pelos respectivos órgãos deliberativos, bem como o resultado anual da autarquia local e a sua situação patrimonial.

Os subsistemas de organização da informação considerados constituem instrumentos essenciais para um conhecimento completo do valor contabilístico do património autárquico e do contributo dos resultados das actividades das autarquias locais para a economia regional e nacional, permitindo, assim, uma gestão racional dos recursos locais.

O sistema de contabilidade das autarquias locais estabelece os procedimentos relativos a operações de registo e especifica os documentos e os livros de escrituração dessas operações. De entre estes aspectos, merecem realce o inventário, os critérios de valorimetria e os documentos e livros dos registos dos movimentos financeiros.

A contabilidade analítica também é contemplada pelo sistema de contabilidade das autarquias locais, assumindo-se como um importante instrumento de gestão, uma vez que o POCAL fixa um conjunto, embora limitado e superficial, de procedimentos contabilísticos para o apuramento de determinados custos e para a determinação dos custos que podem estar subjacentes à fixação das taxas, das tarifas e dos preços.

O POCAL descreve as normas e as especificidades técnicas relevantes que devem ser tidas em consideração aquando da elaboração do plano plurianual de investimentos, do orçamento, do balanço, da demonstração de resultados, bem como dos mapas de execução orçamental e dos anexos às demonstrações financeiras. Para além disto, ainda são

evidenciadas as especificidades do tratamento contabilístico das operações orçamentais, do inventário, das provisões, do sistema contabilístico, da contabilidade de custos e do controlo interno.

Uma vez que o POCAL se aplica, simultaneamente, a autarquias locais e a outras entidades, ambas poderão proceder às adaptações necessárias que decorram das suas especificidades.

Os documentos de prestação de contas das autarquias locais que remetem as contas para o Tribunal de Contas são os seguintes: balanço; demonstração de resultados; mapas de execução orçamental; anexos às demonstrações financeiras; relatório de gestão. No entanto, e segundo o POCAL, para além dos documentos de prestação de contas referidos, as autarquias locais ainda podem elaborar quaisquer outros documentos que considerem relevantes para a sua gestão.

I – Demonstração de Resultados

Segundo o POCAL, o mapa da demonstração de resultados, a elaborar pelas autarquias locais, apresenta os custos e os proveitos classificados por natureza. Os resultados são classificados em correntes e extraordinários, desdobrando-se os primeiros em operacionais e financeiros. No entanto, apesar do POCAL não apresentar qualquer especificação relativa ao mapa da demonstração de resultados por funções, refere que a elaboração desse mapa é facultativa para as autarquias locais. Contudo, a elaboração de um mapa de demonstração de resultados por funções só é possível de ser realizada se a autarquia local em questão possuir um sistema de contabilidade analítica, sistema este que permite o apuramento dos custos de cada uma das funções.

II – Quadros e Códigos de Contas

Os quadros e os códigos das contas apresentados no POCAL correspondem ao mínimo de informação de que as autarquias devem dispor. Contudo, o POCAL admite, por ser

inviável contemplar todas as situações possíveis, que em muitas contas da classificação orçamental e patrimonial as autarquias locais possam criar subcontas, segundo as suas necessidades, desde que respeitem sempre o conteúdo da conta principal. O quadro de contas da classificação orçamental e patrimonial apresentado pelo POCAL para as autarquias locais integra as classes de 1 a 5, respeitantes às contas do balanço, as classes 6, 7 e 8, às contas de resultados, e a classe 0, às contas do controlo orçamental e de ordem. No que diz respeito à classe 9, contas da contabilidade analítica, o POCAL é omissivo.

III – Sistema Contabilístico

O sistema contabilístico apresentado pelo POCAL corresponde a um conjunto de tarefas e registos através do qual se processam as operações como meio de manter a informação financeira e engloba a identificação, a agregação, a análise, o cálculo, a classificação, o lançamento nas contas e o resumo e relato de várias operações e acontecimentos. É dentro deste sistema contabilístico que o POCAL enquadra os procedimentos referentes à contabilidade analítica. Assim sendo, e segundo o POCAL²¹⁰, a contabilidade analítica é obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de taxas, tarifas e preços de bens e serviços.

O custo das funções, dos bens e dos serviços corresponde aos respectivos custos directos e indirectos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financiamento. A imputação dos custos indirectos deve ser efectuada através de coeficientes, após o apuramento dos custos directos por função, sendo o coeficiente de imputação dos custos indirectos de cada função correspondente à percentagem do total dos respectivos custos directos, no total geral dos custos directos apurados em todas as funções. Enquanto que o coeficiente de imputação dos custos indirectos de cada bem ou serviço corresponde à percentagem do total dos custos directos da função em que se enquadram. Por sua vez, os custos indirectos de cada função resultam da aplicação do

²¹⁰ Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro.

respectivo coeficiente de imputação ao montante total dos custos indirectos apurados, enquanto que 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 enquadram, o correspondente coeficiente de imputação dos custos indirectos. Por fim, o custo de cada função, bem ou serviço é apurado através da adição dos respectivos custos directos com os custos indirectos correspondentes.

Contudo, apesar do POCAL fazer referência à contabilidade analítica, fá-lo de uma forma extremamente superficial, limitando-se a apresentar a estrutura com o conteúdo mínimo obrigatório dos documentos da contabilidade analítica que refere. Estes documentos da contabilidade analítica consubstanciam-se nas seguintes fichas: materiais; cálculo de custo/hora da mão-de-obra; mão-de-obra; cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas; máquinas e viaturas; apuramento de custos indirectos; apuramento de custos de bens ou serviços; apuramento de custos directos da função; apuramento de custos por função.

O facto do POCAL apresentar uma estrutura para alguns documentos a elaborar pela contabilidade analítica, por si só já é um primeiro passo para futuros desenvolvimentos nesta área, apesar de, no entanto, os procedimentos apresentados ainda ficarem muito aquém do que seria razoável, principalmente, no que diz respeito a uma estrutura global e abrangente de um sistema de contabilidade analítica e, principalmente, no que diz respeito à determinação dos valores das taxas, das tarifas e dos preços.

3.3.3 – A Importância da Contabilidade Analítica para a Determinação do Valor das Taxas, das Tarifas e dos Preços

I – As Contabilidades Orçamental, Geral e Analítica nas Autarquias Locais

Como em todo o serviço público, também nos serviços municipalizados a satisfação das necessidades dos utilizadores é um fim. Esta situação leva a que tenham que ser definidos os factores que determinam as taxas, tarifas e preços dos bens fornecidos ou dos serviços que, geralmente, estas entidades prestam. Face a isto, a contabilidade analítica é vista como um instrumento de gestão por excelência que permite determinar o valor das taxas, tarifas ou dos preços.

A contabilidade analítica deverá ser, também, utilizada na determinação do valor das obras efectuadas por administração directa e dos custos dos projectos comparticipados por outras entidades nacionais e comunitárias, bem como na demonstração de resultados por funções e por actividades.

Por sua vez, a Lei das Finanças Locais prevê, no seu artigo 6º, n.º 1, que a contabilidade das autarquias locais deve constituir um instrumento de gestão económico-financeiro que permita a apreciação e julgamento da execução orçamental. Assim, o principal objectivo desta contabilidade é disponibilizar informação útil e atempada para a tomada de decisões na gestão autárquica sem, no entanto, descuidar outros fins que, tradicionalmente, lhe estão conferidos, como, por exemplo, as funções de controlo sobre o orçamento e a sua execução, a fim de garantir a legalidade na arrecadação e dispêndio dos dinheiros públicos.

Portanto, há todo o interesse em que o quadro contabilístico seja único, contemplando, no entanto, as adaptações necessárias tendo em conta a particularidade das autarquias locais, cujo fim consiste em atender aos interesses específicos das respectivas populações, o que transforma as autarquias em fornecedoras de bens e serviços

colectivos, com uma lógica de fixação de preços, e de financiamento, que se afasta da lógica do mercado.

O objecto da contabilidade das autarquias locais deve ser suficientemente abrangente de forma a que os documentos e procedimentos atendam e respondam quer às necessidades de informação quer aos potenciais utilizadores da informação contabilística, o que pressupõe que o modelo reflecta, de uma forma integrada, todas as operações de natureza económico-financeira. Para tal, a informação deve ser tratada de modo concertado e sistemático, tendo em vista: apurar, através de uma contabilidade analítica, o custo exacto dos serviços administrativos, sociais e económicos assegurados pela autarquia; conhecer, através de uma contabilidade geral, a composição e o valor do património autárquico; comparar as contas das autarquias e agregar os resultados de forma a obter uma conta única das autarquias locais.²¹¹

A contabilidade geral e, principalmente, a contabilidade analítica, ao reflectirem a execução do orçamento de funcionamento e de investimento, para além de facultarem uma completa informação sobre a situação económica, financeira e patrimonial da autarquia, também facilitam a determinação dos custos e dos proveitos dos bens e dos serviços fornecidos pela autarquia. A determinação destes elementos é realizada pela contabilidade analítica e torna-se fundamental para a fixação do valor das taxas, das tarifas e dos preços a cobrar pelos bens e serviços fornecidos pela autarquia.

Assim, e segundo Joaquim Carvalho²¹², a informação contabilística para efeitos de gestão autárquica, ao nível das autarquias locais, deve dar resposta a três elementos fundamentais, nomeadamente a elementos de:

- Carácter Económico-Financeiro: a contabilidade analítica, a partir dos principais elementos fornecidos pela contabilidade geral, deve processar informações de carácter económico e financeiro com vista a: determinar os resultados do ponto de

²¹¹ CARVALHO, Joaquim dos Santos – “*O Processo Orçamental das Autarquias Locais*”. Porto: Universidade Portucalense, 1994. p. 194-195.

²¹² CARVALHO, Joaquim dos Santos – “*O Processo Orçamental das Autarquias Locais*”. Porto: Universidade Portucalense, 1994. p. 200-201.

vista económico e patrimonial; determinar os custos dos bens e dos serviços fornecidos, bem como os proveitos (taxas, tarifas e preços); fornecer informações económica e financeira necessárias à tomada de decisões, quer de natureza política quer de gestão.

- Carácter Patrimonial: a este nível, a contabilidade geral deve reflectir, em cada momento, a composição, o valor e o fim a que se encontra afecto cada elemento patrimonial. Para este efeito, a contabilidade geral deve elaborar o inventário e conter os mecanismos de controlo do imobilizado, do endividamento e da situação devedora e credora da autarquia, relativamente a terceiros, de modo a que o balanço seja o reflexo da composição e da situação do património autárquico, como deve, também, representar as respectivas variações desse mesmo património, nomeadamente as que resultam da depreciação ou reavaliação dos elementos patrimoniais de duração plurianual.
- Carácter Orçamental: mesmo sob um regime de contabilidade geral, o orçamento continua a assumir-se como um documento fundamental e regulador de toda a actividade autárquica porque o orçamento, quando é elaborado num regime de contabilidade geral, deve traduzir as origens dos recebimentos ocorridos nos cofres da autarquia local e as aplicações resultantes dos pagamentos efectuados, cabendo à contabilidade orçamental o dever de assegurar o registo de execução do orçamento da autarquia e o apuramento do resultado orçamental.

II – O Controlo da Qualidade da Gestão nas Autarquias Locais

A adopção, por parte das autarquias locais, de um modelo de contabilidade que englobe as contabilidades geral e analítica proporciona os meios informativos que possibilitam redefinir os mecanismos de controlo sobre as autarquias locais.

As autarquias locais, como já foi anteriormente referido, são organismos públicos prestadores de serviços e sem fins lucrativos, cuja acção está subordinada às restrições de natureza orçamental e aos limites impostos pelo âmbito das suas atribuições. São

estes elementos que acabam por definir a especificidade dos organismos públicos e que tornam inadequada a simples transposição dos métodos de controlo de gestão das empresas privadas para as autarquias locais porque estas distinguem-se do sector privado por factores como a finalidade e a natureza da sua produção de bens e prestação de serviços, bem como a sua relação com o meio envolvente ou o nível dos sistemas de decisão.

Assim, enquanto as empresas privadas visam o lucro, as autarquias locais, atendendo ao amplo leque das suas atribuições, prosseguem múltiplos objectivos difíceis de avaliar e que se destinam a uma grande diversidade de utilizadores, pelo que, a medida dos resultados obtidos se torna mais complexa, uma vez que não se trata de medir a rentabilidade de um produto ou de um sector de actividade da empresa. Além disso, as autarquias locais recebem da comunidade os recursos financeiros que utilizam, quer por via fiscal, quer pela cobrança de taxas e tarifas ou pela arrecadação de meios decorrentes da gestão do seu património privado. Estes recursos são aplicados na provisão de certas quantidades de bens e serviços públicos, que são fornecidos segundo o princípio da não rivalidade, podendo as populações usufruir destes gratuitamente ou mediante o pagamento de um valor que não tem que ter uma correspondência directa com o respectivo custo integral. Este facto constitui outro elemento que distingue as autarquias locais das empresas privadas porque, para estas últimas, é fundamental que os seus recursos resultem do mercado uma vez que têm por objectivo a maximização da diferença entre o preço de venda e o custo integral obtido.

Um outro elemento, também de importância significativa, que distingue os organismos públicos das empresas privadas é o sistema de decisão que leva a que o processo decisório nos organismos públicos decorra, não apenas em função dos objectivos da organização mas, também, tendo em atenção o impacto que as decisões tomadas podem produzir sobre a opinião pública em geral e sobre os eleitores em particular. Desta forma, e segundo Joaquim Carvalho²¹³, a tomada de decisões ao nível dos organismos públicos está sempre associada a um custo de *mise en scène* que engloba

²¹³ CARVALHO, Joaquim dos Santos – “O Processo Orçamental das Autarquias Locais”. Porto: Universidade Portucalense, 1994. p. 204.

os custos directos com a promoção do evento e os custos indirectos relacionados com a escolha do momento político julgado mais apropriado para o arranque do projecto. Obviamente que o momento político raramente coincide com o momento que a racionalidade económica do projecto aconselharia.

Estes fenómenos de natureza extra-económica que intervêm na tomada de decisões ao nível dos organismos públicos constituem, não só, um obstáculo à continuidade da gestão autárquica como, também, não permitem que haja uma explicitação de forma clara dos objectivos globais. Evidentemente que estas influências no processo decisório dificultam a avaliação dos resultados obtidos.

No entanto, e apesar destas dificuldades em avaliar os resultados, existe uma forte necessidade de controlar a qualidade da gestão ao nível das autarquias locais que é imposta não só por razões de natureza económica mas, também, pela condição essencial do fortalecimento da democracia local que passa pela participação activa dos cidadãos em geral e dos eleitores em particular. A necessidade de um controlo da qualidade da gestão autárquica impõe-se, ainda, pelo facto de não se dever legitimar mais o poder exercido por estas entidades com base na sua natureza e no fim que visam. Isto leva a que os órgãos decisores ao nível das autarquias locais se vejam, cada vez mais, obrigados a justificar, perante a opinião pública e perante os eleitores, a qualidade do serviço prestado e a fiscalidade praticada e explicar que a forma como aplicaram os recursos foi a mais racional. Contudo, a institucionalização do controlo da gestão ao nível das autarquias locais apenas se imporá se resultar da lei, uma vez que factores de natureza política, e não só, referentes à inércia que caracterizam os organismos públicos, determinam a incapacidade de renovar, por iniciativa própria, os seus métodos de trabalho e de acção.²¹⁴

Esta situação (que pressupõe o fortalecimento da democracia local, a justificação, por parte dos órgãos decisores das autarquias locais, perante a opinião pública das decisões e dos actos praticados e, conseqüentemente, a produção de um efeito positivo sobre os

²¹⁴ CARVALHO, Joaquim dos Santos – “*O Processo Orçamental das Autarquias Locais*”. Porto: Universidade Portucalense, 1994. p. 206-207.

eleitores) poderá, de certa forma, ser conseguida através do recurso à reunião dos meios que os permitam concretizar, nomeadamente, através do recurso à contabilidade analítica.

III – A Importância da Contabilidade Analítica na Determinação do Custo de Referência da Contrapartida das Taxas, Tarifas e Preços

Os municípios portugueses possuem uma capacidade de manobra praticamente nula em matéria de impostos. Esta situação é confirmada pelas reduzidas competências de natureza fiscal que os municípios possuem, uma vez que a sua acção nesta matéria se resume ao lançamento da derrama, à fixação, dentro de determinados limites, da taxa de contribuição autárquica e ao lançamento de taxas e tarifas. Em matéria de fixação de taxas e tarifas e das receitas daí resultantes, os municípios devem reflectir sobre os actuais critérios para a fixação dos respectivos quantitativos de forma a implantarem melhorias significativas ao nível das taxas e das tarifas, enquanto instrumentos de obtenção de receitas e de implantação de políticas municipais.

Os executivos camarários têm vindo, progressivamente, a ganhar consciência sobre a necessidade de efectuarem uma gestão mais eficaz das receitas obtidas com o lançamento de taxas e tarifas dado que, e face à legislação em vigor, a principal possibilidade dos municípios expandirem as suas receitas próprias situa-se ao nível das taxas, tarifas e preços (apesar desta possibilidade de expansão poder ser muito diferente de município para município), dependendo o lançamento destas taxas, tarifas e preços, geralmente, de uma necessidade que o processo de gestão autárquico tem para controlar as actividades municipais.

Desta forma, de acordo com o estudo elaborado para a Comissão de Coordenação da Região do Norte por Mário Rui Silva, José Costa, Joaquim Carvalho e Armando

Gomes²¹⁵, o interesse pelas taxas e tarifas ao nível municipal não se limita, única e exclusivamente, à necessidade de se obterem receitas dado que existem outros objectivos que têm vindo a ganhar importância como, por exemplo, a simplificação das tabelas, a simplificação dos processos associados ao cálculo das taxas e tarifas, a distinção entre taxas e tarifas, a anulação de taxas sobre factos caídos em desuso, o aumento de coerência das tabelas, ou a transformação das tabelas num instrumento de gestão autárquica, aumentando assim a consistência entre as tabelas de taxas e licenças e as políticas prosseguidas por cada pelouro camarário.

Assim sendo, dado que o lançamento de uma taxa está quase sempre relacionado com uma necessidade de controlo das actividades dos munícipes, e para o qual é significativamente importante o conhecimento do custo da contrapartida que está associado ao valor cobrado para cada tipo de taxa, é extremamente útil conhecer o valor deste custo de contrapartida para um número consideravelmente significativo de taxas, como, por exemplo, para: taxas de secretaria; algumas taxas de mercados e recolha de lixo; taxas relativas a ciclomotores, a vistorias, a canídeos, à utilização de bens destinados ao público; etc.

A tabela 3.7 apresenta uma lista das taxas sobre as quais se deve ter em conta o custo da contrapartida, verificando-se que o referencial custo é utilizado para quase todas as taxas de secretaria, higiene e salubridade, utilização de bens destinados ao público e ciclomotores. Por outro lado, também se constata que o referencial custo não é um elemento importante para determinado tipo de taxas como, por exemplo, para as taxas relacionadas com o loteamento e obras (excepção feita às taxas de infra-estruturas urbanísticas e às taxas relacionadas com vistorias) e taxas de publicidade.

²¹⁵ SILVA, Mário Rui, COSTA, José da Silva, CARVALHO, Joaquim dos Santos e GOMES, Armando Dias – “*Taxas e Tarifas Municipais*”. Porto: Instituto de Investigação e Serviços da Faculdade de Economia da Universidade do Porto, 1998. p. 8.

TABELA 3.7: Utilização de Referenciais-Custo na Fixação de Taxas

	<u>Referencial Custo</u>
<u>Actividades em Mercados</u>	
Lojas	Não
Lugares de terrado	Não
Bancas	Não
Uso de depósitos	Sim
Câmaras frigoríficas	Sim
Inspecção sanitária	Sim
<u>Loteamento e Obras</u>	
Inscrição de técnicos	Não
Obras – taxa geral	Não
Obras – muros e vedações provisórias	Não
Obras – anexos e similares	Não
Obras – modificação de fachadas	Não
Obras – habitação / não habitação	Não
Varandas e similares	Não
Corpos salientes	Não
Demolições	Não
Escadas exteriores	Não
Terraplanagens	Não
Ocupação da via pública – tapumes	Não
Ocupação da via pública – andaimes	Não
Outras ocupações da via pública	Não
Licenças de utilização de edifícios	Sim
Vistorias	Sim
<u>Ocupação da Via Pública</u>	
Parquímetros	Não
Ocupação do espaço aéreo	Não
Quiosques	Não
Espanadas	Não
Arcas congeladoras, grelhadores e similares	Não
Rampas fixas	Não

(continua)

TABELA 3.7: Utilização de Referenciais-Custo na Fixação de Taxas (continuação)

	<u>Referencial Custo</u>
<u>Publicidade</u>	
Anúncios luminosos	Não
Publicidade corrida	Não
Frisos luminosos	Não
Bandeiras comerciais e tabuletas	Não
Exposição no exterior dos estabelecimentos	Não
Vitrines e expositores	Não
Publicidade sonora	Não
Publicidade em veículos	Não
Afixação de cartazes, placards e similares	Não
Distribuição de impressos na via pública	Não
Publicidade rotativa	Não
Mupis	Não
<u>Canídeos</u>	
Registos	Sim
Licenças	Sim
Chapas	Sim
Hospedagem de animais	Sim
<u>Lixos</u>	
Remoção de lixo	Sim
Remoção de aparas de jardim	Sim
Remoção de objectos	Sim
Utilização de lixeiras e aterros	Sim
<u>Caça, Uso e Porte de Arma</u>	Não
<u>Taxas de Secretaria</u>	
Afixação de editais	Sim
Alvarás	Sim
Atestados	Sim
Autos / termos	Sim
Averbamentos	Sim
Substituição de documentos	Sim
Autenticação de documentos	Sim
Certidões	Sim
Registo de minas	Não

(continua)

TABELA 3.7: Utilização de Referenciais-Custo na Fixação de Taxas (continuação)

	Referencial Custo
Termos de responsabilidade	Sim
Desistência de pretensão	Sim
<u>Higiene e Salubridade</u>	
Alvarás sanitários	Não
Vistorias	Sim
Limpeza de fachadas	Sim
Limpeza de fossas	Sim
Utilização de sentinas, balneários e lavandarias	Sim
<u>Cemitérios</u>	
Inumações	Sim
Ocupação de jazigos e ossários municipais	Não
Concessão de terrenos para sepulturas perpétuas e jazigos	Não
Averbamentos de proprietários de sepulturas e jazigos	Não
<u>Utilização de Bens Destinados ao Público</u>	
Parques de estacionamento	Não
Museus	Sim
Piscinas	Sim
Pavilhões desportivos	Sim
Outras taxas relativas à utilização de bens	Sim
<u>Carburantes, Ar e Água</u>	
<u>Ciclomotores</u>	
Matriculas e registos	Sim
Vistorias	Sim
Licenças de condução	Sim
Livretes	Sim
Averbamentos	Sim
Exames de condução	Sim

FONTE: Adaptado de SILVA, Mário Rui, COSTA, José da Silva, CARVALHO, Joaquim dos Santos e GOMES, Armando Dias - "Taxas e Tarifas Municipais", p. 236-238.

As taxas relacionadas, por exemplo, com actividades em mercados são um dos tipos de taxas que mais receitas geram e têm como referencial o valor de contrapartida idêntica no mercado. Nestas situações, apesar de não se fixar a taxa em função do custo de

contrapartida, pode ser útil comparar a receita gerada com os custos dos serviços que lhes estão associados, podendo esta comparação servir para analisar até que ponto a receita gerada cobre os custos associados à administração da taxa. Caso não exista uma razão objectiva para se manter a taxa, decorrente da política camarária, poder-se-á, então, equacionar a sua abolição.

Independentemente de se considerar como referencial o custo da contrapartida ou outro referencial qualquer (ex.: valor de mercado, benefício do contribuinte, externalidade gerada, etc.) os responsáveis pela gestão autárquica podem, ainda, definir coeficientes de incentivos ou de desincentivos. Esta é uma matéria de decisão política, uma vez que estes coeficientes dependem da situação concreta em presença e do programa político do executivo camarário.

Partindo do princípio que é utilizado o referencial custo para a fixação de determinadas taxas, surgem de imediato algumas hipóteses possíveis para o apuramento do custo referencial. A primeira hipótese passa por considerar apenas os custos directos da contrapartida para o cálculo do custo de referência. Esta hipótese é de tratamento relativamente simples uma vez que é, com relativa facilidade, que se identificam os custos directos da contrapartida. No entanto, esta hipótese tem subjacente a ideia de que os custos indirectos devem ser financiados por impostos. Por sua vez, uma segunda hipótese consiste em utilizar no apuramento do custo referencial da contrapartida tanto os custos directos que lhe estão associados como uma parcela dos custos indirectos que estão relacionados com esses bens ou serviços. Segundo Mário Rui Silva, José Costa, Joaquim Carvalho e Armando Gomes²¹⁶, *“nesses serviços a adopção de uma contabilidade de custos é necessária de forma a poder-se calcular com rigor o custo da contrapartida”*.

Pode, ainda, ser considerada uma terceira hipótese que passa por procurar determinar, com algum rigor e exactidão, os custos directos e indirectos das contrapartidas

²¹⁶ SILVA, Mário Rui. COSTA, José da Silva. CARVALHO, Joaquim dos Santos e GOMES, Armando Dias – *“Taxas e Tarifas Municipais”*. Porto: Instituto de Investigação e Serviços da Faculdade de Economia da Universidade do Porto, 1998. p. 240.

prestadas pelo município, através da definição de centros de custos e de centros de proveitos para a generalidade das actividades do município. Esta situação é de extrema importância do ponto de vista da gestão municipal uma vez que permite conhecer, para cada serviço, as receitas que são geradas, os custos que lhes estão associados e os respectivos resultados (margens). Contudo, para esta terceira hipótese, e segundo Mário Rui Silva, José Costa, Joaquim Carvalho e Armando Gomes²¹⁷, a situação constatada na generalidade dos municípios portugueses, do ponto de vista da informação contabilística interna (contabilidade analítica), não permite uma comparação entre as receitas das taxas e os custos que lhes estão associados. Assim, é retirada utilidade, do ponto de vista da gestão autárquica e conseqüentemente do processo decisório, ao processo de apuramento de custos. Se esta última hipótese fosse implementada ao nível dos municípios representava um passo assinalável ao nível dos benefícios que geraria no seio da gestão camarária. No entanto, a situação real é a de que a grande maioria dos municípios portugueses não possui um sistema adequado de apuramento das receitas provenientes das taxas e dos custos que estão associados às respectivas contrapartidas.

Em suma, e segundo os autores²¹⁸, justifica-se plenamente que os municípios venham a desenvolver um esforço conseqüente em matéria de contabilidade analítica, numa primeira fase ao nível do apuramento dos custos de exploração, onde a adopção de uma verdadeira contabilidade analítica é, sem dúvida, a solução que melhor serve a gestão camarária.

No entanto, tendo em conta a dificuldade em determinar com rigor os custos directos e os custos indirectos, e considerando, ainda, o facto de que nem todas as taxas apresentam o mesmo peso em termos de receitas do município, uma solução viável passa por adoptar diferentes procedimentos no apuramento dos diferentes tipos de taxas, consoante a importância destas face à receita gerada.

²¹⁷ SILVA, Mário Rui, COSTA, José da Silva, CARVALHO, Joaquim dos Santos e GOMES, Armando Dias – *“Taxas e Tarifas Municipais”*. Porto: Instituto de Investigação e Serviços da Faculdade de Economia da Universidade do Porto, 1998. p. 240.

²¹⁸ SILVA, Mário Rui, COSTA, José da Silva, CARVALHO, Joaquim dos Santos e GOMES, Armando Dias – *“Taxas e Tarifas Municipais”*. Porto: Instituto de Investigação e Serviços da Faculdade de Economia da Universidade do Porto, 1998. p. 241.

Assim, o estudo “*Taxas e Tarifas Municipais*”²¹⁹ apresenta uma solução para o apuramento do custo de referência da contrapartida para as taxas, atendendo à importância da receita gerada e às condições organizacionais existentes na maioria das câmaras portuguesas, e na qual são indicados os tipos de taxas que para efeitos de gestão autárquica necessitam de uma contabilidade analítica (Tabela 3.8). Convém, ainda, referir que quando são admitidas duas soluções para o método de apuramento do valor da taxa a solução mais recomendável encontra-se assinalada com um (*).

TABELA 3.8: Métodos de Cálculo dos Custos por Tipo de Taxa

	<u>Custo da Mão-de-Obra Directa</u>	<u>Custo da Mão-de-Obra Directa + Outros Custos Directos</u>	<u>Estimativa de Custos Directos e Indirectos do Serviço</u>	<u>Contabilidade Analítica</u>
<u>Actividades em Mercados</u>				
Uso de depósitos		Sim		
Câmaras frigoríficas		Sim		
Inspeção sanitária		Sim		
<u>Loteamento e Obras</u>				
Licenças de utilização de edifícios		Sim		
Vistorias		Sim		
<u>Canídeos</u>				
Registos	Sim			
Licenças	Sim			
Chapas		Sim		
Hospedagem de animais		Sim		
<u>Lixos</u>				
Remoção de lixo			Sim	Sim (*)
Remoção de aparas de jardim		Sim		
Remoção de objectos		Sim		
Utilização de lixeiras e aterros			Sim	Sim (*)

(continua)

²¹⁹ SILVA, Mário Rui, COSTA, José da Silva, CARVALHO, Joaquim dos Santos e GOMES, Armando Dias – “*Taxas e Tarifas Municipais*”. Porto: Instituto de Investigação e Serviços da Faculdade de Economia da Universidade do Porto, 1998, p. 243.

TABELA 3.8: Métodos de Cálculo dos Custos por Tipo de Taxa (continuação)

	<u>Custo da Mão-de-Obra Directa</u>	<u>Custo da Mão-de-Obra Directa + Outros Custos Directos</u>	<u>Estimativa de Custos Directos e Indirectos do Serviço</u>	<u>Contabilidade Analítica</u>
<u>Taxas de Secretaria</u>				
Afixação de editais	Sim			
Alvarás	Sim			
Atestados	Sim			
Autos / Termos	Sim			
Averbamentos	Sim			
Substituição de documentos	Sim			
Autenticação de documentos	Sim			
Certidões	Sim			
Termos de responsabilidade	Sim			
Desistência de pretensão	Sim			
<u>Higiene e Salubridades</u>				
Vistorias	Sim			
Limpeza de fachadas			Sim	
Limpeza de fossas		Sim	Sim	Sim (*)
Utilização de sentinas, balneários e lavandarias		Sim		
<u>Cemitérios</u>				
Inumações	Sim			
<u>Utilização de Bens Destinados ao Público</u>				
Museus			Sim	Sim (*)
Piscinas			Sim	Sim (*)
Pavilhões desportivos			Sim	Sim (*)
Outras taxas relativas à utilização de bens			Sim	Sim (*)
<u>Ciclomotores</u>				
Matrículas e registos	Sim			
Vistorias	Sim			
Licenças de condução	Sim			
Livretes	Sim			
Averbamentos	Sim			
Exames de condução	Sim			

FONTE: Adaptado de SILVA, Mário Rul. COSTA, José da Silva. CARVALHO, Joaquim dos Santos e GOMES, Armando Dias – “Taxas e Tarifas Municipais”. p. 244-245.

O custo da contrapartida é um referencial importante para avaliar a eficiência dos serviços uma vez que permite que os contribuintes criem juízos de valor acerca do desempenho dos serviços camarários, pois poderão estabelecer comparações com as taxas dos serviços camarários vizinhos, apesar de existir um objectivo de política municipal que faz com que a taxa possa ser superior ou inferior ao custo da contrapartida. No entanto, o custo da contrapartida permite, a qualquer momento, estabelecer uma comparação entre a oferta pública e a oferta equivalente feita por entidades privadas.

O custo da contrapartida do serviço prestado e o benefício que decorre para o contribuinte são critérios que devem ser tidos em conta. É defendido o argumento de que existe uma tendência para proteger o contribuinte do pagamento de taxas desproporcionadas em relação às contrapartidas que lhes são prestadas pelas autarquias locais. No entanto, este argumento de que o contribuinte deve ser protegido só pode ser utilizado se existir um referencial de custo para a taxa, e se não se estiver na presença de factos que estejam relacionados com o objectivo de desincentivar determinado tipo de comportamentos.

Ora bem, neste particular, em que é necessária a existência de um referencial de custo para a taxa, por motivos de gestão autárquica, a contabilidade analítica apresenta-se como o instrumento que com maior rigor vai permitir calcular o referencial do custo da contrapartida da taxa e que melhor vai servir esse processo de gestão autárquica. Contudo, o recurso, a este nível, à contabilidade analítica como instrumento de gestão autárquica vai-se mostrar mais útil para uns municípios do que para outros, isto porque a utilização de taxas, tarifas e preços públicos (apesar de genericamente aparecerem identificados unicamente por taxas) é mais frequente nos municípios de maior dimensão, uma vez que nos municípios de menor dimensão a ausência de uma escala adequada e as indivisibilidades na oferta dos serviços são uma restrição importante à utilização de taxas, tarifas e preços.

A importância relativa das taxas na receita dos municípios varia positivamente com a dimensão e com o nível de desenvolvimento do município. Desta forma, verifica-se,

genericamente, que nos municípios mais pequenos e menos desenvolvidos as taxas são uma fonte de receita cujo valor absoluto é praticamente insignificante, enquanto nos municípios de grandes dimensões as taxas representam uma fonte de receitas com um valor considerável. Face a esta situação, os municípios de grandes dimensões e cujas receitas oriundas das taxas assumem valores consideráveis deveriam utilizar a contabilidade analítica com vista a apurarem o valor de determinadas taxas que se assumem como as mais importantes.

Como se constatou aquando da análise da tabela 3.6²²⁰, existe um conjunto de municípios (como, por exemplo: Aveiro, Braga, Coimbra, Funchal, Guimarães, Lisboa, Porto, Póvoa de Varzim, Seixal, Setúbal, Vila do Conde ou Vila Nova de Gaia) que devido a factores como a dimensão ou o nível de desenvolvimento apresentam uma fonte de receitas cujo valor anual é bastante superior a 1 milhão de contos, sendo mesmo de salientar os destaques significativos, essencialmente, de Lisboa com uma receita proveniente das taxas de 26.467.265 contos mas, também, do Porto com um valor de 4.222.003 contos.

Como a contabilidade analítica se mostra, em geral para todos os municípios e em particular para os municípios cujas receitas provenientes das taxas assumem valores consideráveis, como um instrumento extremamente capaz no auxílio da gestão autárquica relativamente ao apuramento do referencial do custo da contrapartida das taxas, no próximo capítulo deste estudo é apresentado um caso prático que visa ilustrar como a contabilidade analítica pode ser utilizada para apurar o valor da taxa de um determinado serviço municipal.

O desenvolvimento deste caso prático vai recair sobre a Câmara Municipal do Porto, e dentro desta na Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos, devido a factores como a dimensão do município, o montante de receitas oriundas das taxas, a localização geográfica e a facilidade e disponibilidade de acesso à informação necessária para a realização de um caso prático deste tipo.

²²⁰ Pág. 135.

4 – CÁLCULO DO CUSTO DE REFERÊNCIA DA TAXA DE REMOÇÃO DE RESÍDUOS SÓLIDOS COMERCIAIS E INDUSTRIAIS

4.1 – A Opção pela Taxa de Remoção de Resíduos Sólidos Comerciais e Industriais

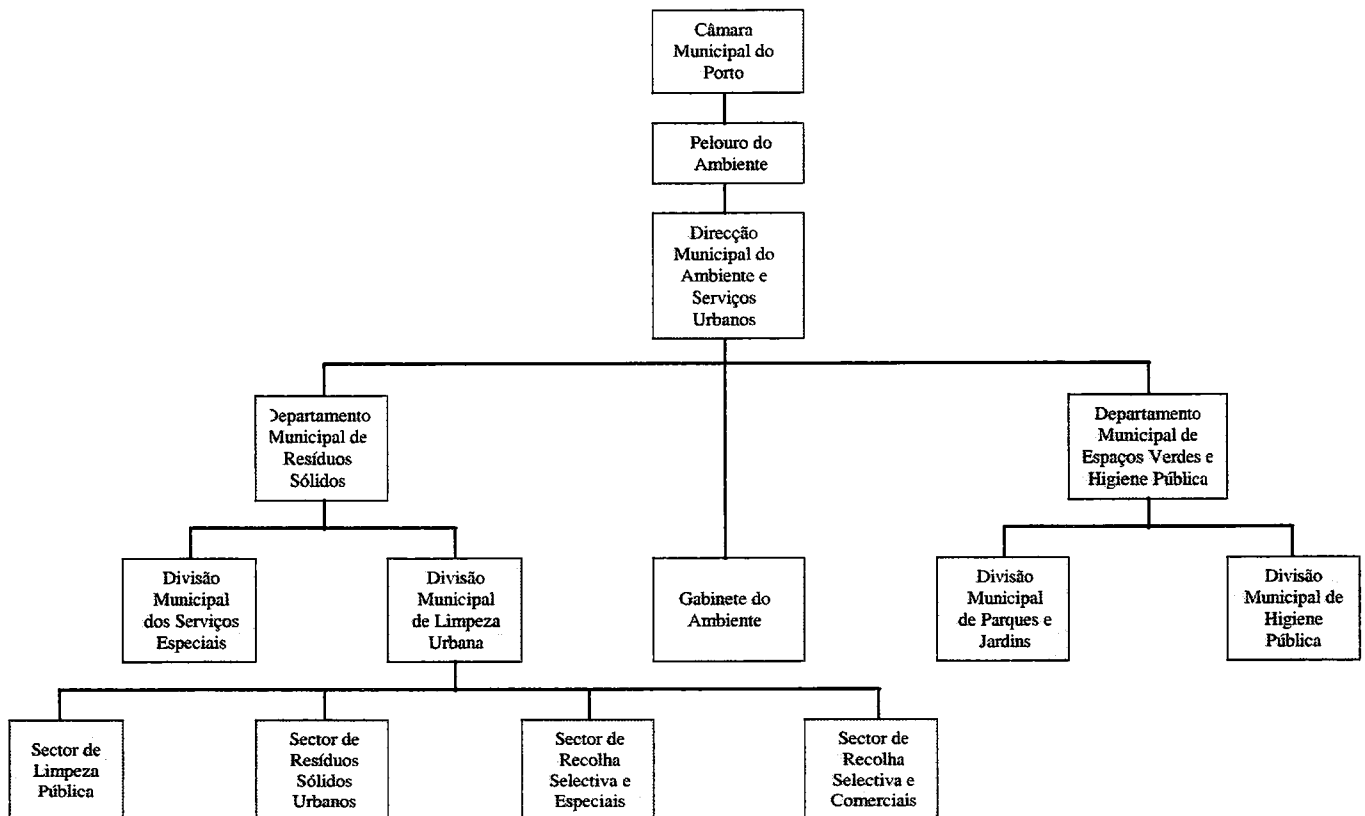
O caso prático que este estudo visa ilustrar, com o objectivo de mostrar a importância da contabilidade analítica como instrumento de gestão ao nível das autarquias locais, incide sobre a Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos da Câmara Municipal do Porto. A opção por esta Direcção Municipal deve-se ao facto da remoção de resíduos²²¹ (limpeza urbana) representar uma fatia consideravelmente elevada no orçamento da Câmara Municipal do Porto. Este facto justifica a existência de um particular interesse no apuramento do custo de referência das taxas associadas com estes tipos de serviços, com vista a se poderem comparar esses valores apurados com os das taxas actualmente em vigor e analisar a rentabilidade destes mesmos serviços.

A Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos da Câmara Municipal do Porto encontra-se organizada em dois departamentos municipais, departamentos estes que por sua vez também se encontram organizados em duas divisões municipais cada um, conforme se pode constatar pela análise do organigrama desta mesma direcção municipal (Figura 4.1).

Ao nível da Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos qualquer uma das quatro divisões municipais que a integram (Divisão Municipal dos Serviços Especiais, Divisão Municipal de Limpeza Urbana, Divisão Municipal de Parques e Jardins e Divisão Municipal de Higiene Pública) prestam serviços ao exterior, estando, obviamente, associadas taxas a estas prestações de serviços, taxas estas que, por sua vez, representam uma fonte de receita para a câmara municipal pelos serviços prestados.

²²¹ Entendendo-se por resíduos quaisquer substâncias ou objectos de que o detentor se desfaz ou tem intenção ou obrigação de se desfazer (art.º 3º, a), DL – n.º 239/97, de 9/9).

FIGURA 4.1: Organigrama da Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos da Câmara Municipal do Porto



FONTE: Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos da Câmara Municipal do Porto.

Os tipos de taxas actualmente cobradas pela Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos da Câmara Municipal do Porto, fruto dos diferentes tipos de serviços prestados, são as seguintes (art.º 71º, 72º e 73º, do aviso n.º 6918/99 (2ª série) do apêndice n.º 128/99 do *Diário da República*, 2ª série, de 11 de Outubro de 1999):

1 – Divisão Municipal dos Serviços Especiais

– taxa de limpeza de fachada (art.º 71º, n.º 2)

2 – Divisão Municipal de Limpeza Urbana

– Sector de Limpeza Pública

Este sector não presta qualquer tipo de serviço que tenha como contrapartida uma receita proveniente de uma taxa.

– Sector de Resíduos Sólidos Urbanos

– taxa de lavagem em locais particulares com viatura auto-tanque
(art.º 71º, n.º 3)

– taxa de recolha, tratamento e depósito de resíduos sólidos urbanos
(art.º 72º, n.º 1, 2 e 3)

– Sector de Recolha Selectiva e Especiais

– taxa de limpeza de fossas ou colectores particulares (art.º 71º, n.º 4)

– taxa de remoção de resíduos sólidos de construção civil (art.º 73º,
n.º 2)

– taxa de remoção de resíduos sólidos referentes a objectos
domésticos fora de uso (art.º 73º, n.º 3)

– taxa de remoção de resíduos sólidos referentes a aparas de jardins
particulares (art.º 73º, n.º 4)

– Sector de Recolha Selectiva e Comerciais

- taxa de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais (art.º 73º, n.º 1)²²²

3 – Divisão Municipal de Parques e Jardins

- taxa de regas em locais particulares com viatura automóvel (art.º 71º, n.º 1)

4 – Divisão Municipal de Higiene Pública

A Divisão Municipal de Higiene Pública presta serviços que têm como contrapartida receitas provenientes de taxas. Os serviços prestados, e consequentemente as taxas associadas, estão relacionados com a prestação de serviços ao nível dos caniços e dos sanitários móveis e devido à natureza específica e enquadramento municipal destes serviços estas taxas não serão aqui apresentadas.

Destas várias taxas cobradas pelos diversos serviços prestados pela Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos este estudo incide sobre o cálculo do custo de referência das taxas associadas ao serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais²²³ do Sector de Recolha Selectiva e Comerciais.

A escolha deste tipo de taxas foi motivada essencialmente por três situações. Em primeiro lugar, existia uma opinião generalizada, quer ao nível da Divisão Municipal de Limpeza Urbana quer ao nível do Sector de Recolha Selectiva e Comerciais, de que a prestação deste tipo de serviço acarreta elevados prejuízos para a Câmara Municipal do Porto, o que

²²² Taxa sobre a qual incide a parte empírica deste estudo.

²²³ Entendendo-se por resíduos industriais os resíduos gerados em actividades industriais, bem como os que resultam das actividades de produção e distribuição de electricidade, gás e água (art.º 3º, c), DL – n.º 239/97, de 9/9).

implica que este serviço tenha que ser financiado através do orçamento desta autarquia, provocando um agravamento nas rubricas de remoção de resíduos inscritas nesse mesmo orçamento que, por si só, já possuem um valor consideravelmente elevado.

Em segundo lugar, é desconhecida a forma como foram calculadas as taxas que se encontram actualmente em vigor para este tipo de serviço, sabendo-se apenas que os valores das taxas são actualizados, anualmente, com base em coeficientes de actualização aplicados ao valor das taxas até então em vigor, tendo em conta quer a evolução do índice geral de preços quer eventuais alterações nos preços relativos. Este desconhecimento leva a que os responsáveis da Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos acreditem que os valores das taxas actualmente em vigor se encontram muito abaixo do real custo do serviço prestado, o que por sua vez solidifica a ideia de que este serviço não é rentável.

Por último, de entre as várias divisões da Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos que procedem à cobrança de taxas, é o Sector de Recolha Selectiva e Comerciais que possui uma maior facilidade nos processos de recolha, compilação e tratamento da informação devido à forma como este sector se encontra funcionalmente estruturado existindo, ao nível do referido sector, um conjunto bastante razoável de elementos desagregados, mas importantes, para o cálculo do custo de referência das referidas taxas, enquanto que os elementos necessários, mas inexistentes, podem ser obtidos com relativa facilidade.

Actualmente, a Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos possui uma carteira com 169 empresas clientes, produtoras²²⁴ de resíduos sólidos comerciais e industriais, às quais presta o serviço de remoção dos referidos resíduos. Estas empresas possuem contentores de 110 litros ou de 800 litros que lhes pertencem e que são regularmente recolhidos²²⁵ pelos funcionários da Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos afectos a este serviço.

²²⁴ Entendendo-se por produtor qualquer pessoa, singular ou colectiva, cuja actividade produza resíduos ou que efectue operações de tratamento, de mistura ou outras que alterem a natureza ou a composição de resíduos (art.º 3º, g), DL – n.º 239/97, de 9/9).

²²⁵ Entendendo-se por recolha a operação de apanha de resíduos com vista ao seu transporte (art.º 3º, j), DL – n.º 239/97, de 9/9).

Apesar de, actualmente, só se efectuarem recolhas de contentores de 110 litros e de 800 litros existem outras taxas em vigor para contentores com outras capacidades, sendo os valores das várias taxas em vigor, para este tipo de serviço, apresentados na tabela 4.1 (art.º 73º, n.º 1, do aviso n.º 6918/99 (2ª série) do apêndice n.º 128/99 do *Diário da República*, 2ª série, de 11 de Outubro de 1999).

TABELA 4.1: Taxas em Vigor Referentes ao Serviço de Remoção de Resíduos Sólidos Comerciais e Industriais

Capacidade do Contentor	Valor da Taxa
110 l	240\$00 / por contentor
800 l	1.693\$00 / por contentor
1.100 l	2.108\$00 / por contentor
Superior a 1.100 l, por litro adicional	3\$00 / por litro adicional

O posicionamento assumido pelos responsáveis, ao nível da Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos, por este serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais caracteriza-se:

- pelo desconhecimento sobre a forma como foram determinados os valores das taxas actualmente em vigor;
- pelo desconhecimento do real custo do serviço prestado;
- pela convicção de que este serviço com as taxas actualmente em vigor não é minimamente rentável para a Câmara Municipal do Porto sendo, como tal, altamente prejudicial para o orçamento municipal.

Este posicionamento origina uma certa desorientação em termos da gestão do respectivo serviço, levando a que os responsáveis adiantem, como possível estratégia, uma diminuição progressiva do número de empresas às quais prestam este tipo de serviço, até

deixarem, totalmente, de prestar o serviço em questão, aliviando, assim, o peso dos custos daí inerentes em relação ao orçamento municipal.

Desta forma, o cálculo e a análise deste tipo de taxa assume particular importância uma vez que a Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos pretende conhecer o valor aproximado das perdas inerentes ao funcionamento deste tipo de serviço, de forma a poder planear e definir um período de tempo ao longo do qual vai reduzindo o número de empresas, às quais presta este serviço, até chegar ao ponto em que ele deixará de ser prestado pela Câmara Municipal do Porto. Quando isto se verificar as empresas particulares que recorrem ao serviço prestado pela Câmara Municipal do Porto passam a ter de recorrer a empresas privadas que lhes forneçam este mesmo tipo de serviço ou, então, devem ser elas próprias as responsáveis pela gestão e pelo tratamento²²⁶ dos resíduos que produzem.

A Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos da Câmara Municipal do Porto sustenta a sua posição no facto da responsabilidade pelo destino final dos resíduos ser de quem os produz. No caso dos resíduos sólidos comerciais e industriais, são considerados como responsáveis pelo destino final deste tipo de resíduos as empresas comerciais ou industriais que os produzem, cabendo-lhes, ainda, suportar os custos de gestão destes mesmos resíduos (art.º 6º, n.º 1, 2 e 3, DL – n.º 239/97, de 9/9). Este princípio da responsabilidade do produtor pelos resíduos que produz, ou que venha a produzir, encontra-se, também, em conformidade com a legislação comunitária.

Como tal, os municípios ou as associações de municípios não são responsáveis pelo destino final dos resíduos comerciais e industriais mas, se assim o entenderem, também lhes é dada, legalmente, a possibilidade de prestarem este tipo de serviço, apesar de, legalmente, não serem obrigados a fazê-lo. Logo, e do ponto de vista legal, os municípios ou as associações de municípios são única e exclusivamente responsáveis pelo destino final a dar aos resíduos urbanos (art.º 6º, n.º 2, a), DL – n.º 239/97, de 9/9), daí o interesse

²²⁶ Entendendo-se por tratamento quaisquer processos manuais, mecânicos, físicos, químicos ou biológicos que alterem as características de resíduos, por forma a reduzir o seu volume ou perigosidade, bem como a facilitar a sua movimentação, valorização ou eliminação (art.º 3º, p), DL – n.º 239/97, de 9/9).

da Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos abandonar a prestação de um serviço que julga não ser rentável e que legalmente não é obrigada a prestar.

Desta forma, a parte empírica deste estudo tem como objectivos:

- Calcular o custo por litro recolhido de resíduos sólidos comerciais e industriais;
- Calcular o custo de referência da taxa de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais para os contentores de 110 litros;
- Calcular o custo de referência da taxa de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais para os contentores de 800 litros;
- Comparar os custos de referência apurados com os valores das taxas actualmente em vigor, quer para os contentores de 110 litros como para os de 800 litros;
- Analisar os ganhos ou as perdas que a Câmara Municipal do Porto tem com a prestação deste tipo de serviço com vista a auxiliar a tomada de decisão estratégica por parte dos responsáveis deste serviço.

4.2 – Descrição do Funcionamento do Serviço de Remoção de Resíduos Sólidos Comerciais e Industriais

O serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais da Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos é executado por duas equipas de trabalho. Cada uma destas duas equipas de trabalho é composta por um motorista, dois cantoneiros e uma

viatura especialmente preparada para o transporte²²⁷ de resíduos sólidos. Estas duas equipas são identificadas internamente por voltas. Assim, temos uma Volta 1 e uma Volta 2 que são compostas por determinados elementos específicos (Tabela 4.2).

TABELA 4.2: Elementos Constituintes da Volta 1 e da Volta 2

<u>Volta 1</u>	<u>Volta 2</u>
Viatura n.º 507 ²²⁸	Viatura n.º 508 ²²⁸
Motorista n.º 4.205	Motorista n.º 3.409
Cantoneiro n.º 676	Cantoneiro n.º 5.386
Cantoneiro n.º 3.797	Cantoneiro n.º 5.782

Convém referir que os elementos que compõem estas duas voltas são fixos, isto é, são sempre os mesmos, não sofrendo por isso alterações e, como tal, estão perfeitamente identificados. No entanto, a Divisão de Transportes da Câmara Municipal do Porto disponibiliza uma outra viatura (viatura n.º 509), que funciona como viatura de substituição, para qualquer uma das voltas sempre que as viaturas dessas voltas (viaturas n.º 507 ou n.º 508) se encontrem paradas por motivos de manutenção ou reparação. Estas três viaturas possuem características técnicas e funcionais idênticas.

Quanto aos motoristas e cantoneiros estes nunca são substituídos, salvo em situações excepcionais como, por exemplo, nos casos motivados por doença ou em caso de férias. Esta situação faz com que os custos com este tipo de pessoal sejam facilmente conhecidos bastando, para isso, consultar as respectivas folhas de vencimento.

Caso os motoristas ou os cantoneiros fossem frequentemente substituídos verificar-se-iam variações nos custos com este tipo de pessoal. Contudo, ao nível deste serviço, estas substituições não ocorrerem muito frequentemente e estes funcionários que se encontram,

²²⁷ Entendendo-se por transporte a operação de transferir os resíduos de um local para outro (art.º 3º, 1), DL – n.º 239/97, de 9/9).

²²⁸ Existe uma outra viatura, viatura n.º 509, que funciona como viatura de substituição tanto para a Volta 1 como para a Volta 2.

actualmente, nestas funções já as desempenham há aproximadamente 6 anos, o que reflecte uma grande estabilidade ao nível dos custos com o pessoal.

Para além destes dois motoristas e quatro cantoneiros, este serviço ainda integra um encarregado de brigada e um encarregado de serviço. Estes dois encarregados desempenham funções afectas a vários serviços, dos quais um deles é o serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais. Assim, o encarregado de serviço tem como função a coordenação da execução e a fiscalização das operações associadas: ao serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais; ao serviço de recolha de ecopontos; ao serviço de gestão de ecocentros; e ao serviço de recolha selectiva em escolas e edifícios públicos. Por sua vez, o encarregado de brigada tem como função o controlo e a fiscalização das operações associadas à execução: do serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais; do serviço de remoção de resíduos especiais e do serviço de esvaziamento de fossas.

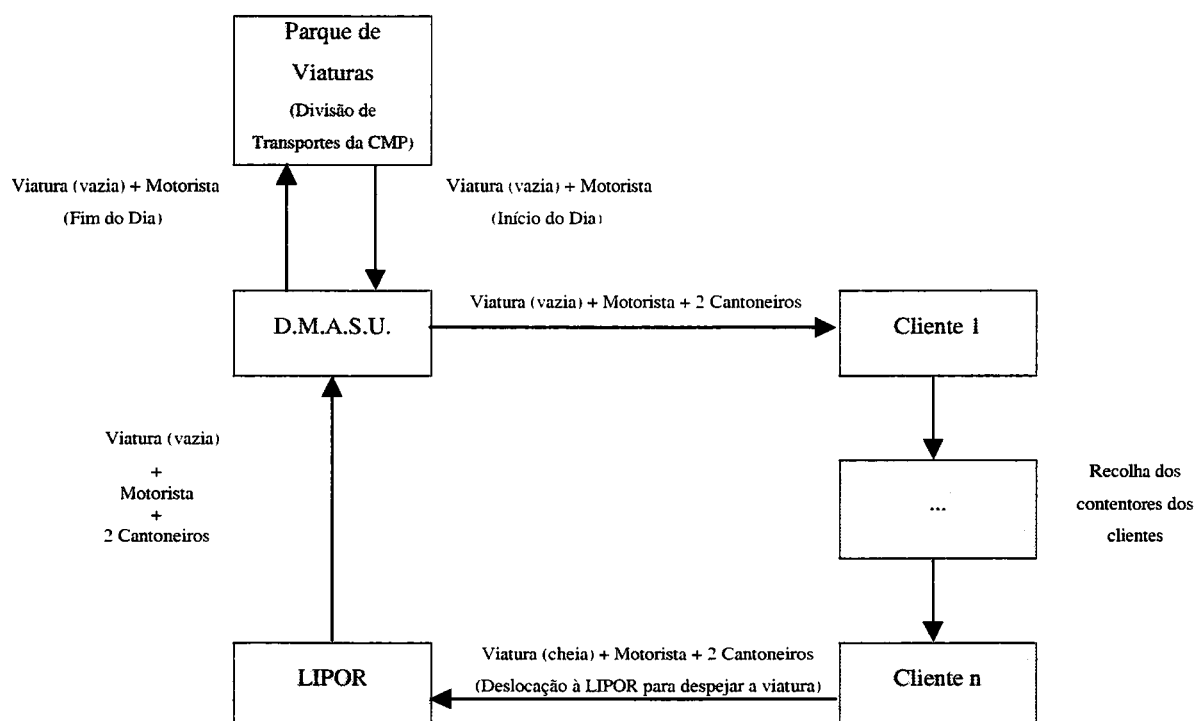
Por último, cada uma das duas voltas que compõem este serviço possui um conjunto de 5 itinerários diferentes, um para cada dia da semana, que se repetem todas as semanas (Anexos II e III).

I – Descrição do Processo de Remoção dos Resíduos Sólidos Comerciais e Industriais

O processo de recolha dos contentores com resíduos comerciais e industriais processa-se, para qualquer uma das voltas e independentemente do itinerário em questão, da forma seguidamente descrita para cada dia de trabalho (Figura 4.2).

No início do dia de trabalho, o motorista desloca-se ao parque de viaturas na Divisão de Transportes da Câmara Municipal do Porto para levantar a viatura. Seguidamente, dirige-se para a Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos para ir buscar os dois cantoneiros. Uma vez completa a equipa de trabalho começa o percurso diário de recolha dos resíduos.

FIGURA 4.2: Representação Esquemática do Processo de Remoção dos Resíduos Sólidos Comerciais e Industriais



Ao longo do dia, a equipa de trabalho vai passando pelos vários clientes do itinerário específico para esse mesmo dia e descarrega os contentores desses clientes para a viatura, sendo efectuada uma pausa de cerca de 1h30 para almoço, por volta das 12h30, quer do motorista quer dos cantoneiros. Após o almoço, a equipa de trabalho continua o processo de recolha dos contentores pelas várias empresas clientes.

Uma vez recolhidos os contentores do último cliente que consta no itinerário diário, a viatura dirige-se, com o motorista e os dois cantoneiros, à LIPOR para descarregar os resíduos transportados pela viatura com vista a serem tratados, sendo estes pesados, aquando da sua descarga, nesta estação de tratamento. Já com a viatura vazia, a equipa de trabalho dirige-se para a Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos para deixar os 2 cantoneiros e, de seguida, o motorista dirige-se para o parque de viaturas para recolher a viatura.

Estes passos repetem-se todos os dias de trabalho, só variando, de dia para dia e da Volta 1 para a Volta 2, os itinerários e, conseqüentemente, as empresas clientes a quem são recolhidos os contentores (Anexos III e IV).

II – Custos Unitários Associados ao Processo de Remoção dos Resíduos Sólidos Comerciais e Industriais

Existem custos unitários associados aos vários elementos intervenientes no processo de remoção dos resíduos sólidos comerciais e industriais.

a) Custos com pessoal:

O vencimento do pessoal funcionário da Câmara Municipal do Porto está indexado a um índice de vencimentos, índice esse que tem associado um determinado custo, por hora de trabalho, do funcionário. Este custo por hora é fornecido pelo Departamento de Recursos Humanos²²⁹ da Câmara Municipal do Porto e já engloba todos os encargos²³⁰ que a entidade patronal, neste caso a Câmara Municipal do Porto, tem com o funcionário em questão. Desta forma, os custos fornecidos pelo Departamento de Recursos Humanos da Câmara Municipal do Porto, para o pessoal envolvido no processo de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais, e em vigor em Dezembro de 2000, são os apresentados na tabela 4.3.

Os motoristas e os cantoneiros trabalham 7 horas por dia, já descontadas de 1h30 de pausa para o almoço, 22 dias úteis por mês e gozam 22 dias de férias por ano. Por seu lado, o encarregado de brigada despende 11 horas por mês e o encarregado de serviço 5h30 por mês com este mesmo serviço, divididos equitativamente pela Volta 1 e pela Volta 2.

²²⁹ Entidade externa e sob alçada de outra Direcção Municipal distinta da Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos.

²³⁰ Nomeadamente: vencimento base, encargos sociais, subsídios de férias e de Natal, subsídios de alimentação e de transporte, seguros, etc.

TABELA 4.3: Custos por Hora de Trabalho dos Funcionários

Tipo de funcionário	Custo por hora de trabalho ²³¹
Motorista n.º 3.409	744\$04 / hora
Motorista n.º 4.205	658\$69 / hora
Cantoneiro n.º 676	847\$00 / hora
Cantoneiro n.º 3.797	716\$05 / hora
Cantoneiro n.º 5.386	566\$38 / hora
Cantoneiro n.º 5.782	566\$38 / hora
Encarregado de Brigada	924\$00 / hora
Encarregado de Serviço	904\$00 / hora

Estes valores referentes ao custo da hora de trabalho por funcionário, fornecidos pela CMP, possuem uma base teórica associada ao seu processo de cálculo e é sobre a forma como o cálculo deste custo horário da mão-de-obra deve ser realizado que, seguidamente, será feita uma breve abordagem explicativa.

Frequentemente a mão-de-obra constitui, em grau de importância, o segundo elemento do custo dos produtos, logo após as matérias-primas. Em algumas empresas, principalmente nas empresas prestadoras de serviços, como é o caso do serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais da CMP, pode ser mesmo o elemento mais importante.

Enquanto a contabilidade geral só fornece a informação relativa ao montante total dos gastos com pessoal (remunerações e encargos patronais), a contabilidade analítica faz a sua repartição pelos diferentes produtos ou serviços ou, ainda, pelos diferentes centros de responsabilidade. É evidente que esta repartição e consequente afectação do custo da mão-de-obra aos respectivos produtos ou serviços pressupõe, previamente, o apuramento do custo referente à mão-de-obra. Este apuramento envolve, por um lado, o registo dos tempos de trabalho de cada trabalhador, medido em horas (sendo designado por horas-homem e representado abreviadamente por

²³¹ Valores fornecidos pelo Departamento de Recursos Humanos da Câmara Municipal do Porto.

hh), por produto ou serviço e, por outro lado, o conhecimento do custo da unidade dos tempos de trabalho (custo horário da mão-de-obra). Desta forma, se se multiplicar o tempo de trabalho pelo respectivo custo horário obtém-se o custo com o pessoal a afectar aos objectos de custo que podem ser os produtos e serviços ou os centros de responsabilidade.

O custo horário da mão-de-obra deve ser determinado a partir do custo total da mão-de-obra calculado para cada categoria profissional ou para cada qualificação específica do pessoal. Por sua vez, o custo total da mão-de-obra é constituído por elementos que englobam as remunerações em sentido amplo, os encargos sociais, bem como os encargos fiscais associados.

As remunerações, propriamente ditas, podem classificar-se em fixas e variáveis. As remunerações fixas englobam: a remuneração mensal (ordenado bruto); o subsídio de férias (qualquer trabalhador tem direito, após 12 meses de trabalho, a um subsídio de férias equivalente à remuneração mensal); o subsídio de Natal (após 12 meses de trabalho, o trabalhador tem direito a um subsídio equivalente à remuneração mensal). Pelo exposto, o trabalhador recebe durante os 12 meses de trabalho uma remuneração anual equivalente a 14 ordenados. Contudo, além das remunerações fixas descritas, podem, por vezes, existir outras remunerações, também estas fixas, como por exemplo, o subsídio de isenção de horário de trabalho ou outras remunerações que, embora não sejam obrigatórias por lei, a empresa possa ter decidido fixar. Quanto às remunerações variáveis, estas podem ser de diversos tipos, sendo de salientar: a remuneração pela prestação de trabalho para além do horário normal (geralmente designado por horas extraordinárias); as comissões sobre vendas ou compras e os prémios de produtividade.

Sobre as remunerações pagas pela empresa, esta tem, ainda, de suportar, segundo a lei geral, um conjunto de encargos geralmente designados de encargos patrimoniais e que são, nomeadamente: os encargos com a segurança Social (cuja taxa geralmente é igual para as várias categorias profissionais e para os diferentes sectores de actividade) e os seguros de acidentes de trabalho e doenças profissionais

(cuja taxa é variável com os sectores de actividade). Contudo, para além destes encargos, os contratos colectivos ou acordos sindicais de trabalho podem, também, estipular o pagamento, por parte da empresa ao trabalhador, de outros subsídios ou pagamentos em espécie, obrigatórios ou facultativos, e variáveis de empresa para empresa, como, por exemplo, os subsídios de alimentação e de transporte, os seguros de vida ou de saúde, ou os encargos com creches, refeitórios, pensões de reforma e de invalidez e com formação profissional, entre outros.

Desta forma, o custo total da mão-de-obra deve incluir não só a remuneração mensal do trabalhador mas, também, as restantes remunerações fixas e todos os encargos suportados pela entidade patronal. Por fim, para se calcular o custo horário da mão-de-obra é necessário conhecer, previamente, o custo total da mão-de-obra bem como o número de horas que o trabalhador trabalha por ano (tendo sempre presente que o trabalhador recebe, anualmente, 14 remunerações mensais mas que só trabalha 11 meses). Seguidamente, dividindo o custo total da mão-de-obra pelo número de horas de trabalho obtém-se, então, o custo horário da mão-de-obra.

No caso específico deste estudo, os custos horários de cada trabalhador, apresentados na tabela 4.3, foram fornecidos pelo Departamento de Recursos Humanos da CMP e como tal não foi necessário proceder ao seu cálculo.

b) Custos com o fardamento do pessoal:

Os funcionários intervenientes nas equipas de trabalho da Volta 1 e da Volta 2 estão equipados com fardas apropriadas ao desempenho das suas funções. Como tal, quer os motoristas quer os cantoneiros possuem fardas para executarem o seu trabalho, sendo que estas fardas têm, obviamente, características diferentes e possuem, conseqüentemente, diferentes custos (Tabela 4.4).

TABELA 4.4: Custos com o Equipamento dos Funcionários

Tipo de equipamento	Custo mensal por funcionário
Fardamento do motorista	3.700\$00 ²³²
Fardamento do cantoneiro	9.094\$27

Os custos com o fardamento do pessoal que trabalha no serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais têm uma base de cálculo teórica subjacente e através da qual é possível determinar o custo mensal do fardamento por funcionário.

Em primeiro lugar é necessário identificar o tipo de equipamento²³³ utilizado por cada funcionário no desempenho das suas funções, em cada uma das duas categorias profissionais associadas a este serviço de remoção de resíduos (motoristas e cantoneiros). Uma vez identificado o tipo de equipamento fornecido aos funcionários de cada uma das duas categorias profissionais é necessário conhecer o custo unitário de cada peça de equipamento bem como as respectivas quantidades fornecidas. Como resultado da multiplicação destes dois factores surge o custo total por tipo de equipamento. Por sua vez, conhecendo o tempo médio de duração (em meses) de cada tipo de equipamento e dividindo o custo total por tipo de equipamento pelo tempo médio de duração, obtém-se o custo mensal por tipo de equipamento. O somatório dos vários custos mensais referentes aos diferentes tipos de equipamento de que cada funcionário dispõe representa o custo mensal do fardamento desse trabalhador.

Os cálculos dos custos mensais referentes aos fardamentos dos motoristas e dos cantoneiros não são aqui apresentados uma vez que estes valores foram fornecidos pela Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos da Câmara Municipal do Porto.

²³² Valor fornecido pela Divisão de Transportes da Câmara Municipal do Porto.

²³³ O equipamento utilizado pelas equipas de trabalho do serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais é constituído por elementos como: blusão de terylene, boné, botas de biqueira, botas PVC, calças impermeáveis, calças de terylene, colete de malha polar, camisa de algodão, camisola de gore-tex, casaco impermeável, luvas anti-corte, luvas de pele de cavalo e toalha 100% algodão.

c) Custos com as viaturas:

As viaturas utilizadas na remoção dos resíduos comerciais e industriais possuem um determinado custo por quilómetro percorrido. Estes custos por quilómetro são fornecidos pela Divisão de Transportes²³⁴ da Câmara Municipal do Porto e são os seguintes:

TABELA 4.5: Custos das Viaturas por Quilómetro

Identificação das viaturas	Custo por km ²³⁵
Viatura n.º 507	202\$56 / km
Viatura n.º 508	183\$50 / km
Viatura n.º 509 (substituição)	183\$79 / km

O cálculo do custo por quilómetro das viaturas é realizado tendo em conta quer o total de todos os encargos suportados com determinada viatura (custo total com a viatura) quer o número total de quilómetros percorridos por essa mesma viatura, desde o momento da sua aquisição até ao actual momento temporal. Com base nestes dois elementos, o custo por quilómetro da viatura é apurado pela simples divisão do custo total com a viatura pelo número total de quilómetros percorridos por essa mesma viatura.

O processo para determinar os valores totais destes dois elementos passa, por um lado, pelo facto do número total de quilómetros percorridos pela viatura, até um determinado momento, ser indicado pelo contador de quilómetros que se encontra instalado na viatura e que faz parte do seu equipamento de fábrica, enquanto que, por outro lado, o conhecimento do custo total com a viatura não se obtém tão imediatamente como o número de quilómetros percorridos, uma vez que obriga a determinados procedimentos de cálculo.

²³⁴ Entidade externa e sob alçada de outra Direcção Municipal distinta da Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos.

²³⁵ Valores fornecidos pela Divisão de Transportes da Câmara Municipal do Porto.

Assim, o custo total com a viatura resulta do somatório dos encargos associados a vários elementos que estão relacionados com a viatura e com o seu normal funcionamento e que devem ser tidos em consideração desde o momento em que a viatura foi adquirida. Desta forma, a totalidade dos encargos suportados com a viatura resulta de elementos tais como: custo com a aquisição da viatura (sendo o mais razoável considerar o valor mensal da quota de amortização, uma vez que a quota da amortização considera o valor de aquisição da viatura mas deduzido do valor residual que esta terá no final do seu período de vida útil. Por sua vez, o facto da quota ser mensal permite diminuir as oscilações provocadas no custo unitário do quilómetro, oscilações estas que seriam bastante evidentes caso se considerasse uma quota anual para a amortização da viatura.); encargos com a legalização da viatura (como, por exemplo, os custos suportados com o registo de propriedade, etc.); seguros; combustível; manutenção (como, por exemplo, custos com lavagens, substituição de lâmpadas ou pneus, revisões periódicas, etc.); reparações (avarias e danos não esperados sofridos pela viatura e resultantes da sua utilização); imposto municipal sobre veículos; inspecções periódicas obrigatórias por lei e custos com o parqueamento da viatura (devem ser considerados todos os encargos relacionados com os recursos , quer materiais quer humanos, necessários ao parqueamento das viaturas).

Tal como os custos com o pessoal e com o fardamento dos funcionários também os valores referentes aos custos do quilómetro por viatura foram fornecidos pela CMP, mas, desta vez, pela Divisão de Transportes, e como tal não foram objecto de cálculo neste estudo.

d) Custos com o tratamento dos resíduos (LIPOR):

A Câmara Municipal do Porto tem que pagar à LIPOR um determinado valor por cada tonelada de resíduos sólidos descarregados nesta estação de tratamento de resíduos. Este valor está relacionado com o custo que a LIPOR tem que suportar

para realizar o tratamento destes mesmos resíduos. Com base nisto, e relativamente aos resíduos sólidos comerciais e industriais, a LIPOR cobra à Câmara Municipal do Porto, neste caso específico à Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos, um determinado valor por tonelada de resíduos descarregada e tratada (Tabela 4.6).

TABELA 4.6: Custos por Tonelada de Resíduos Descarregada na LIPOR

Custo por tonelada descarregada na LIPOR
4.500\$00 / ton. ²³⁶

Estes custos de tratamento dos resíduos devem ser incluídos no cálculo do custo de referência da taxa, uma vez que devem ser imputados às empresas clientes que recorrem à Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos para que esta proceda à recolha dos seus resíduos.

e) Custos com o processamento das facturas:

No final da cada mês, a Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos envia, a cada uma das empresas às quais prestou serviços de recolha de resíduos sólidos comerciais e industriais, uma factura referente ao valor do serviço prestado no mês em questão. No entanto, o processamento e envio das facturas às empresas clientes deste tipo de serviço engloba um conjunto de encargos, nomeadamente, com a impressão das facturas, com selos e envelopes, com listagens internas de controlo, com os custos da mão-de-obra da secretária que faz o processamento das facturas e com os custos da mão-de-obra do paquete que trata de enviar, pelo correio, para as várias empresas, as cartas com as respectivas facturas. Considerando este conjunto de encargos, a Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos possui um determinado custo unitário associado ao processamento das facturas para o serviço de recolha de resíduos sólidos comerciais e industriais (Tabela 4.7).

²³⁶ Valor fornecido pela LIPOR.

TABELA 4.7: Custo com o Processamento das Facturas

Custo com o processamento das facturas
126\$00 / empresa

f) Custos não considerados:

Existe, ainda, um conjunto de encargos que não é tido em conta no cálculo do custo de referência das taxas de recolha dos resíduos sólidos comerciais e industriais. Estes encargos são, essencialmente, encargos de estrutura e que estão indirectamente relacionados com o serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais. Estes encargos englobam elementos referentes às amortizações do edifício, dos equipamentos informáticos e de escritório, bem como aos seguros que lhes estão associados, e ainda à energia eléctrica (para alimentar, por exemplo, os equipamentos informáticos ou para iluminação) e os custos relacionados com as comunicações.

O facto de não se considerarem estes encargos no cálculo do custo de referência destas taxas prende-se com dificuldades associadas à determinação dos valores dos respectivos encargos, bem como da quota que deve ser imputada ao serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais, uma vez que estes encargos são comuns a vários serviços, nomeadamente: ao serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais; ao serviço de remoção de resíduos especiais; ao serviço de esvaziamento de fossas; ao serviço de remoção de entulhos na via pública e ao serviço de recolha selectiva, não se encontrando a Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos organizada estrutural e funcionalmente de forma a poder dar resposta a esta situação. No entanto, tudo leva a crer que o peso que estes encargos possam ter no serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais, embora afecte, não condiciona o resultado final do cálculo do valor de referência para este tipo de taxas.

4.3 – Cálculo do Custo de Referência das Taxas de Remoção dos Resíduos Sólidos Comerciais e Industriais

Com vista a poder calcular-se o custo de referência para as taxas de remoção dos resíduos sólidos comerciais e industriais é necessário recolher, diariamente, ao longo de cada mês, e para cada uma das voltas, os seguintes elementos: n.º de litros de resíduos recolhidos; n.º de quilómetros percorridos quer para a viatura principal quer para a viatura de substituição; n.º de horas de trabalho quer para o motorista quer para os cantoneiros; toneladas descarregadas na LIPOR; n.º de empresas facturadas.

I – Valores dos Elementos Recolhidos Mensalmente entre Novembro de 2000 e Fevereiro de 2001

Os valores que foram mensalmente recolhidos para o período de 4 meses em análise, que vai de Novembro de 2000 a Fevereiro de 2001, são os seguidamente apresentados.

TABELA 4.8: Número de Contentores Recolhidos por Tipo de Contentor, por Volta e por Mês

	<u>Volta 1</u>		<u>Volta 2</u>		<u>Total por Mês</u>	
	110 litros	800 litros	110 litros	800 litros	110 litros	800 litros
Nov. 2000	113 cont.	1.317 cont.	347 cont.	851 cont.	460 cont.	2.168 cont.
Dez. 2000	108 cont.	1.074 cont.	245 cont.	727 cont.	353 cont.	1.801 cont.
Jan. 2001	111 cont.	1.372 cont.	248 cont.	844 cont.	359 cont.	2.216 cont.
Fev. 2001	102 cont.	1.219 cont.	294 cont.	787 cont.	396 cont.	2.006 cont.
Total por Volta	<i>434 cont.</i>	<i>4.982 cont.</i>	<i>1.134 cont.</i>	<i>3.209 cont.</i>	<i>1.568 cont.</i>	<i>8.191 cont.</i>

Pela análise da tabela 4.8 constata-se que, no total, são recolhidos cerca de 5 vezes mais contentores de 800 litros do que contentores de 110 litros. A Volta 1 recolhe

sempre mais contentores de 800 litros do que a Volta 2 mas, por sua vez, a Volta 2 recolhe sempre mais contentores de 110 litros do que a Volta 1.

TABELA 4.9: Total de Litros Recolhidos por Tipo de Contentor, por Volta e por Mês

	Volta 1			Volta 2		
	110 litros	800 litros	110 litros + 800 litros	110 litros	800 litros	110 litros + 800 litros
Nov. 2000	12.430 l	1.053.600 l	1.066.030 l	38.170 l	680.800 l	718.970 l
Dez. 2000	11.880 l	859.200 l	871.080 l	26.950 l	581.600 l	608.550 l
Jan. 2001	12.210 l	1.097.600 l	1.109.810 l	27.280 l	675.200 l	702.480 l
Fev. 2001	11.220 l	975.200 l	986.420 l	32.340 l	629.600 l	661.940 l
Total por Volta	47.740 l	3.985.600 l	4.033.340 l	124.740 l	2.567.200 l	2.691.940 l

Pela análise da tabela 4.9 pode-se verificar que a Volta 1, no total, recolhe sempre consideravelmente mais litros de resíduos por mês do que a Volta 2.

TABELA 4.10: Total de Quilómetros Realizados pelas Viaturas por Volta e por Mês

	Volta 1			Volta 2		
	Viat. n.º 507	Viat. n.º 509	Viat. n.º 507 + Viat. n.º 509	Viat. n.º 508	Viat. n.º 509	Viat. n.º 508 + Viat. n.º 509
Nov. 2000	921 km	363 km	1.284 km	1.252 km	496 km	1.748 km
Dez. 2000	538 km	450 km	988 km	1.305 km	170 km	1.475 km
Jan. 2001	999 km	493 km	1.492 km	1.261 km	384 km	1.645 km
Fev. 2001	593 km	480 km	1.073 km	1.123 km	302 km	1.425 km
Total por Volta	3.051 km	1.786 km	4.837 km	4.941 km	1.352 km	6.293 km

Pela análise da tabela 4.10 pode facilmente constatar-se que as viaturas que são utilizadas na Volta 1 realizam, por mês, sistematicamente menos quilómetros do que as

viaturas que são utilizadas na Volta 2, isto independentemente do facto da Volta 1 recolher consideravelmente mais litros de resíduos por mês do que a Volta 2.

TABELA 4.11: Tempos de Trabalho dos Motoristas e dos Cantoneiros por Volta e por Mês

	<u>Volta 1</u>		<u>Volta 2</u>	
	Motorista	Cantoneiros	Motorista	Cantoneiros
Nov. 2000	141,5 h	135,17 h	139,92 h	134,42 h
Dez. 2000	114,25 h	110,67 h	113,63 h	109,98 h
Jan. 2001	150,75 h	146,25 h	136,75 h	131,17 h
Fev. 2001	124,83 h	121,25 h	123,58 h	118,92 h

Pela análise da tabela 4.11 pode verificar-se que não existem diferenças significativas entre os tempos de trabalho despendidos pelos motoristas e pelos cantoneiros da Volta 1 e da Volta 2. Mas, mesmo assim, o motorista e os dois cantoneiros da Volta 1 trabalharam, durante estes 4 meses, ligeiramente mais tempo por mês do que os da Volta 2.

TABELA 4.12: Número de Empresas Facturadas por Volta e por Mês

	<u>Volta 1</u>	<u>Volta 2</u>	<u>Total por Mês</u>
Nov. 2000	73 empresas	80 empresas	153 empresas
Dez. 2000	73 empresas	80 empresas	153 empresas
Jan. 2001	72 empresas	81 empresas	153 empresas
Fev. 2001	71 empresas	79 empresas	150 empresas
Total por Volta	289 empresas	320 empresas	609 empresas

Pela observação da tabela 4.12 pode-se verificar que a Volta 1 percorre, nos seus itinerários, menos empresas do que a Volta 2. Este fenómeno poderá, eventualmente, ter algum tipo de relação com o facto das viaturas da Volta 2 realizarem, por mês, mais

quilómetros do que as da Volta 1. No entanto, também é possível constatar que no total de empresas facturadas por mês, durante o mês de Fevereiro de 2001, foi prestado este serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais a um menor número de empresas do que o que tinha sido prestado durante os três meses anteriores (Novembro de 2000, Dezembro de 2000 e Janeiro de 2001).

TABELA 4.13: Toneladas Descarregadas na LIPOR por Volta e por Mês

	Volta 1	Volta 2	Total por Mês
Nov. 2000	101,06 ton.	90,24 ton.	191,30 ton.
Dez. 2000	106,22 ton.	81,92 ton.	188,14 ton.
Jan. 2001	112,52 ton.	115,30 ton.	227,82 ton.
Fev. 2001	101,84 ton.	102,96 ton.	204,80 ton.
Total por Volta	<i>421,64 ton.</i>	<i>390,42 ton.</i>	<i>812,06 ton.</i>

Pela observação da tabela 4.13 não é possível estabelecer relações que tenham alguma pertinência entre as toneladas descarregadas na LIPOR pela Volta 1 e as toneladas descarregadas pela Volta 2 porque nos meses de Novembro de 2000 e de Dezembro de 2000 a Volta 1 descarregou mais toneladas de resíduos sólidos na LIPOR do que a Volta 2, o que poderia, eventualmente, estar associado ao facto da Volta 1 ter recolhido, nesses dois meses, consideravelmente mais litros de resíduos sólidos do que a Volta 2. No entanto, nos meses de Janeiro de 2001 e de Fevereiro de 2001, foi a Volta 2 que descarregou mais toneladas de resíduos sólidos na LIPOR, apesar de nestes dois meses a Volta 2 continuar, tal como em Novembro e em Dezembro de 2000, a ter recolhido consideravelmente menos litros de resíduos sólidos do que a Volta 1.

Como a Volta 2 tem vindo a efectuar sempre mais quilómetros por mês do que a Volta 1, parece, numa análise mais superficial, não haver qualquer tipo de relação entre as toneladas descarregadas na LIPOR e o número de litros recolhidos, ou entre as toneladas descarregadas na LIPOR e o número de quilómetros percorridos.

II – Cálculo Mensal do Custo por Litro Recolhido para as Voltas 1 e 2 e o Custo Total por Litro Recolhido

Com base nos valores que foram mensalmente recolhidos para o período de 4 meses em análise e nos respectivos custos unitários²³⁷⁽²¹⁹⁾ é calculado o custo por litro recolhido para as Voltas 1 e 2, o custo total por litro recolhido, bem como o custo de cada contentor de 110 litros e de 800 litros que vai servir de referência para a definição do valor das respectivas taxas. Convém, no entanto, referir que os valores apresentados nos mapas de cálculo dos custos de referência das taxas (mapas 4.1, 4.2, 4.3 e 4.4) aparecem arredondados para escudos. Contudo, como estes valores são apurados através do recurso a uma folha de cálculo, esta aplicação considera, no seu processo de execução dos cálculos, valores com duas casas decimais (centavos).

²³⁷ Estes custos unitários encontram-se discriminados na 2ª secção do 4º capítulo (4.2 – Descrição do Funcionamento do Serviço de Remoção de Resíduos Sólidos Comerciais e Industriais).

MAPA 4.1: Cálculo dos Custos de Referência das Taxas para o Mês de Novembro de 2000

	u.f.	Custo Unitário	Volta 1 Litros Recolhidos: 1.066.030 l		Volta 2 Litros Recolhidos: 718.970 l		TOTAL 1.785.000 l
			Quant.	Valor	Quant.	Valor	
1. Transporte							
Viatura n.º 507	km	203\$00	921 km	186.558\$00	-----	-----	186.558\$00
Viatura n.º 508	km	184\$00	-----	-----	1.252 km	229.742\$00	229.742\$00
Viatura n.º 509 (subst.)	km	184\$00	363 km	66.716\$00	496 km	91.160\$00	157.876\$00
Total 1				253.274\$00		320.902\$00	574.175\$00
2. Custos com Pessoal							
Motorista n.º 4205	hh	659\$00	141,5 hh	93.205\$00	-----	-----	93.205\$00
Motorista n.º 3409	hh	774\$00	-----	-----	139,92 hh	108.304\$00	108.304\$00
Cantoneiro n.º 676	hh	847\$00	135,17 hh	114.489\$00	-----	-----	114.489\$00
Cantoneiro n.º 3797	hh	716\$00	135,17 hh	96.788\$00	-----	-----	96.788\$00
Cantoneiro n.º 5386	hh	566\$00	-----	-----	134,42 hh	76.133\$00	76.133\$00
Cantoneiro n.º 5782	hh	566\$00	-----	-----	134,42 hh	76.133\$00	76.133\$00
Encarregado de Serviço	hh	904\$00	2,75 hh	2.486\$00	2,75 hh	2.486\$00	4.972\$00
Encarregado de Brigada	hh	924\$00	5,5 hh	5.082\$00	5,5 hh	5.082\$00	10.164\$00
Total 2				312.050\$00		268.137\$00	580.187\$00
3. Outros Custos							
Fardamento dos Motoristas	unid.	3.700\$00	1 unid.	3.700\$00	1 unid.	3.700\$00	7.400\$00
Fardamento dos Cantoneiros	unid.	9.094\$00	2 unid.	18.189\$00	2 unid.	18.189\$00	36.377\$00
Mapas e Itinerários	unid.	110\$00	1 unid.	110\$00	1 unid.	110\$00	220\$00
Custos de Tratamento (LIPOR)	ton.	4.500\$00	101,06 ton.	454.770\$00	90,24 ton.	406.080\$00	860.850\$00
Custos de Processamento das Facturas	emp.	126\$00	73 emp.	9.198\$00	80 emp.	10.080\$00	19.278\$00
Total 3				485.967\$00		438.159\$00	924.125\$00
4. Custo Total				1.051.290\$00		1.027.198\$00	2.078.488\$00
5. Custo Unitário por Litro Recolhido							
(escudos por litro)				1\$00 / l		1\$00 / l	1\$00 / l
				0,99		1,43	1,16

Custo da recolha de cada	Contentor de 110 litros :	128\$00
		128,09
N.º de recolhas de cada	Contentor de 800 litros :	932\$00
		931,54
	Contentor de 110 litros :	460 contentores
	Contentor de 800 litros :	2.168 contentores

MAPA 4.2: Cálculo dos Custos de Referência das Taxas para o Mês de Dezembro de 2000

	u.f.	Custo Unitário	Volta 1		Volta 2		TOTAL
			Quant.	Valor	Quant.	Valor	
							1.479.630 1
1. Transporte							
Viatura n.º 507	km	203\$00	538 km	108.977\$00	-----	-----	108.977\$00
Viatura n.º 508	km	184\$00	-----	-----	1.305 km	239.468\$00	239.468\$00
Viatura n.º 509 (subst.)	km	184\$00	450 km	82.706\$00	170 km	31.244\$00	113.950\$00
Total 1				191.683\$00		270.712\$00	462.395\$00
2. Custos com Pessoal							
Motorista n.º 4205	hh	659\$00	114,25 hh	75.255\$00	-----	-----	75.255\$00
Motorista n.º 3409	hh	774\$00	-----	-----	113,63 hh	87.954\$00	87.954\$00
Cantoneiro n.º 676	hh	847\$00	110,67 hh	93.737\$00	-----	-----	93.737\$00
Cantoneiro n.º 3797	hh	716\$00	110,67 hh	79.245\$00	-----	-----	79.245\$00
Cantoneiro n.º 5386	hh	566\$00	-----	-----	109,98 hh	62.290\$00	62.290\$00
Cantoneiro n.º 5782	hh	566\$00	-----	-----	109,98 hh	62.290\$00	62.290\$00
Encarregado de Serviço	hh	904\$00	2,75 hh	2.486\$00	2,75 hh	2.486\$00	4.972\$00
Encarregado de Brigada	hh	924\$00	5,5 hh	5.082\$00	5,5 hh	5.082\$00	10.164\$00
Total 2				255.806\$00		220.103\$00	475.909\$00
3. Outros Custos							
Fardamento dos Motoristas	unid.	3.700\$00	1 unid.	3.700\$00	1 unid.	3.700\$00	7.400\$00
Fardamento dos Cantoneiros	unid.	9.094\$00	2 unid.	18.189\$00	2 unid.	18.189\$00	36.377\$00
Mapas e Itinerários	unid.	110\$00	1 unid.	110\$00	1 unid.	110\$00	220\$00
Custos de Tratamento (LIPOR)	ton.	4.500\$00	106,22 ton.	477.990\$00	81,92 ton.	368.640\$00	846.630\$00
Custos de Processamento das Facturas	emp.	126\$00	73 emp.	9.198\$00	80 emp.	10.080\$00	19.278\$00
Total 3				509.187\$00		400.719\$00	909.905\$00
4. Custo Total				956.675\$00		891.533\$00	1.848.209\$00
5. Custo Unitário por Litro Recolhido							
(escudos por litro)				1\$00 / l		1\$00 / l	1\$00 / l
				1,10		1,47	1,25

Custo da recolha de cada	Contentor de 110 litros :	137\$00
		137,40
N.º de recolhas de cada	Contentor de 800 litros :	999\$00
		999,28
	Contentor de 110 litros :	353 contentores
	Contentor de 800 litros :	1.801 contentores

MAPA 4.3: Cálculo dos Custos de Referência das Taxas para o Mês de Janeiro de 2001

	u.f.	Custo Unitário	Volta 1		Volta 2		TOTAL
			Quant.	Valor	Quant.	Valor	
							1.812.290 1
1. Transporte							
Viatura n.º 507	km	203\$00	999 km	202.357\$00	-----	-----	202.357\$00
Viatura n.º 508	km	184\$00	-----	-----	1.261 km	231.394\$00	231.394\$00
Viatura n.º 509 (subst.)	km	184\$00	493 km	90.608\$00	384 km	70.575\$00	161.184\$00
Total 1				292.966\$00		301.969\$00	594.935\$00
2. Custos com Pessoal							
Motorista n.º 4205	hh	659\$00	150,75 hh	99.298\$00	-----	-----	99.298\$00
Motorista n.º 3409	hh	774\$00	-----	-----	136,75 hh	105.850\$00	105.850\$00
Cantoneiro n.º 676	hh	847\$00	146,25 hh	123.874\$00	-----	-----	123.874\$00
Cantoneiro n.º 3797	hh	716\$00	146,25 hh	104.722\$00	-----	-----	104.722\$00
Cantoneiro n.º 5386	hh	566\$00	-----	-----	131,17 hh	74.292\$00	74.292\$00
Cantoneiro n.º 5782	hh	566\$00	-----	-----	131,17 hh	74.292\$00	74.292\$00
Encarregado de Serviço	hh	904\$00	2,75 hh	2.486\$00	2,75 hh	2.486\$00	4.972\$00
Encarregado de Brigada	hh	924\$00	5,5 hh	5.082\$00	5,5 hh	5.082\$00	10.164\$00
Total 2				335.462\$00		262.002\$00	597.464\$00
3. Outros Custos							
Fardamento dos Motoristas	unid.	3.700\$00	1 unid.	3.700\$00	1 unid.	3.700\$00	7.400\$00
Fardamento dos Cantoneiros	unid.	9.094\$00	2 unid.	18.189\$00	2 unid.	18.189\$00	36.377\$00
Mapas e Itinerários	unid.	110\$00	1 unid.	110\$00	1 unid.	110\$00	220\$00
Custos de Tratamento (LIPOR)	ton.	4.500\$00	112,52 ton.	506.340\$00	115,3 ton.	518.850\$00	1.025.190\$00
Custos de Processamento das Facturas	emp.	126\$00	72 emp.	9.072\$00	81 emp.	10.206\$00	19.278\$00
Total 3				537.411\$00		551.055\$00	1.088.465\$00
4. Custo Total				1.165.838\$00		1.115.025\$00	2.280.864\$00
5. Custo Unitário por Litro Recolhido				1\$00 / l		2\$00 / l	1\$00 / l
(escudos por litro)				1,05		1,59	1,26

Custo da recolha de cada	Contentor de 110 litros :	138\$00
		138,44
N.º de recolhas de cada	Contentor de 800 litros :	1.007\$00
		1006,84
	Contentor de 110 litros :	359 contentores
	Contentor de 800 litros :	2.216 contentores

MAPA 4.4: Cálculo dos Custos de Referência das Taxas para o Mês de Fevereiro de 2001

	u.f.	Custo Unitário	Volta 1		Volta 2		TOTAL
			Quant.	Valor	Quant.	Valor	
							1.648.360 I
1. Transporte							
Viatura n.º 507	km	203\$00	593 km	120.118\$00	---	---	120.118\$00
Viatura n.º 508	km	184\$00	---	---	1.123 km	206.071\$00	206.071\$00
Viatura n.º 509 (subst.)	km	184\$00	480 km	88.219\$00	302 km	55.505\$00	143.724\$00
Total 1				208.337\$00		261.575\$00	469.912\$00
2. Custos com Pessoal							
Motorista n.º 4205	hh	659\$00	124,83 hh	82.224\$00	---	---	82.224\$00
Motorista n.º 3409	hh	774\$00	---	---	123,58 hh	95.656\$00	95.656\$00
Cantoneiro n.º 676	hh	847\$00	121,25 hh	102.699\$00	---	---	102.699\$00
Cantoneiro n.º 3797	hh	716\$00	121,25 hh	86.821\$00	---	---	86.821\$00
Cantoneiro n.º 5386	hh	566\$00	---	---	118,92 hh	67.354\$00	67.354\$00
Cantoneiro n.º 5782	hh	566\$00	---	---	118,92 hh	67.354\$00	67.354\$00
Encarregado de Serviço	hh	904\$00	2,75 hh	2.486\$00	2,75 hh	2.486\$00	4.972\$00
Encarregado de Brigada	hh	924\$00	5,5 hh	5.082\$00	5,5 hh	5.082\$00	10.164\$00
Total 2				279.312\$00		237.932\$00	517.244\$00
3. Outros Custos							
Fardamento dos Motoristas	unid.	3.700\$00	1 unid.	3.700\$00	1 unid.	3.700\$00	7.400\$00
Fardamento dos Cantoneiros	unid.	9.094\$00	2 unid.	18.189\$00	2 unid.	18.189\$00	36.377\$00
Mapas e Itinerários	unid.	110\$00	1 unid.	110\$00	1 unid.	110\$00	220\$00
Custos de Tratamento (LIPOR)	ton.	4.500\$00	101,84 ton.	458.280\$00	102,96 ton.	463.320\$00	921.600\$00
Custos de Processamento das Facturas	emp.	126\$00	71 emp.	8.946\$00	79 emp.	9.954\$00	18.900\$00
Total 3				489.225\$00		495.273\$00	984.497\$00
4. Custo Total				976.874\$00		994.779\$00	1.971.653\$00
5. Custo Unitário por Litro Recolhido				1\$00 / l		2\$00 / l	1\$00 / l
(escudos por litro)				0,99		1,50	1,20

Custo da recolha de cada	Contentor de 110 litros :	132\$00
		131,57
N.º de recolhas de cada	Contentor de 800 litros :	957\$00
		956,90
	Contentor de 110 litros :	396 contentores
	Contentor de 800 litros :	2.006 contentores

III – Cálculo do Custo de Referência para a Taxa dos Contentores de 110 litros e de 800 litros através de uma Média Móvel Ponderada a 12 Meses

Para cada um dos quatro meses em análise (Novembro de 2000, Dezembro de 2000, Janeiro de 2001 e Fevereiro de 2001) foi apurado um custo quer para os contentores de 110 litros quer para os contentores de 800 litros. A tabela 4.14 apresenta uma síntese com o valor apurado, por mês, do custo para cada um dos dois tipos de contentores, bem como o respectivo número de contentores recolhidos.

TABELA 4.14: Custo Unitário Mensal e Número de Contentores Recolhidos por Mês e por Tipo de Contentor

	<u>Contentores de 110 litros</u>		<u>Contentores de 800 litros</u>	
	Custo Unitário	N.º de Contentores Recolhidos	Custo Unitário	N.º de Contentores Recolhidos
Nov. 2000	128\$09	460 contentores	931\$54	2.168 contentores
Dez. 2000	137\$40	353 contentores	999\$28	1.801 contentores
Jan. 2001	138\$44	359 contentores	1.006\$84	2.216 contentores
Fev. 2001	131\$57	396 contentores	956\$90	2.006 contentores

O valor de referência para a taxa de cada um dos dois tipos de contentores deve ser determinado com base num processo de cálculo que assenta numa média móvel ponderada a 12 meses. Desta forma, o cálculo do custo de referência das taxas considera quer os custos unitários para o tipo de contentor em questão quer o número de contentores recolhidos, para um período máximo de 12 meses. Isto é, os dados que entram na fórmula de cálculo são os dos últimos 12 meses, não sendo tidos em conta valores que se afastem mais de 12 meses do momento em que se está a calcular o valor de referência para a taxa.

Contudo, neste caso prático, como só se está a considerar um período de 4 meses e não valores recolhidos continuamente, mês a mês, durante um período de 12 meses, resulta que o cálculo do custo de referência da taxa é realizado com base numa média ponderada com os valores dos 4 meses em questão (valores da figura 4.19).

Assim sendo, quer no caso de se considerarem os 12 meses quer neste caso específico em que se consideram apenas 4 meses, a fórmula de cálculo tanto para a taxa dos contentores de 110 litros como para os de 800 litros é a seguinte:

$$\text{Custo de Referência da Taxa} = \frac{\sum_{i=1}^n t_i \times c_i}{\sum_{i=1}^n c_i}, \text{ com } 1 \leq n \leq 12 \quad (4.1)$$

- n – n.º de meses considerados ($1 \leq n \leq 12$).
 i – Mês em análise.
 t_i – Valor da taxa apurado para o mês i .
 c_i – n.º de contentores recolhidos no mês i .

Nesta situação, como só estão a ser considerados 4 meses, vem que $i=4$, onde $i=1$, Novembro de 2000; $i=2$, Dezembro de 2000; $i=3$, Janeiro de 2001; $i=4$, Fevereiro de 2001. Utilizando a fórmula para calcular o custo de referência da taxa dos contentores de 110 litros, conclui-se que:

$$\begin{aligned} \text{Custo de Referência da Taxa (110 l)} &= \frac{(128 \$09 \times 460) + (137 \$40 \times 353) + (138 \$44 \times 359) + (131 \$57 \times 396)}{460 + 353 + 359 + 396} \\ &= 133\$43 / \text{contentor} \end{aligned}$$

Enquanto que se for utilizada a fórmula para calcular o custo de referência da taxa dos contentores de 800 litros, obtem-se:

$$\begin{aligned} \text{Custo de Referência da Taxa (800 l)} &= \frac{(931 \$54 \times 2.168) + (999 \$28 \times 1.801) + (1.006 \$84 \times 2.216) + (956 \$90 \times 2.006)}{2.168 + 1.801 + 2.216 + 2.006} \\ &= 973\$02 / \text{contentor} \end{aligned}$$

Desta forma, e para o período de 4 meses que vai de Novembro de 2000 a Fevereiro de 2001, os valores para o custo de referência, relativos às taxas dos contentores de 110 litros e de 800 litros, apurados através de um processo de médias móveis ponderadas de apenas 4 meses, em vez dos 12 meses, são os apresentados na tabela 4.15.

TABELA 4.15: Custo de Referência para as Taxas dos Contentores de 110 litros e 800 litros

Tipo de Contendor	Custo de Referência da Taxa²³⁸
110 litros	133\$43
800 litros	973\$02

4.4 – Análise dos Valores Obtidos para o Custo de Referência das Taxas de Remoção dos Resíduos Sólidos Comerciais e Industriais

I – Análise dos Valores Obtidos

Uma vez determinado e conhecido o valor do custo de referência para as taxas dos contentores de 110 litros e de 800 litros, impõe-se a comparação destes valores com os valores das taxas actualmente em vigor. Esta comparação permite verificar se os valores das taxas em vigor são superiores, inferiores ou iguais aos valores do custo de referência determinado. Se forem superiores, significa que os custos com a prestação do serviço de remoção dos resíduos sólidos comerciais e industriais são totalmente cobertos, havendo, ainda, um excedente de proveitos. Se forem inferiores, significa que os custos com a prestação deste tipo de serviço não são totalmente cobertos, o que implica que uma parte dos custos deste serviço tenha que ser suportada através do

²³⁸ Ver cálculo dos valores na página anterior.

orçamento da Câmara Municipal do Porto. No caso de serem iguais, significa que os proveitos cobrem exactamente os custos inerentes à prestação do serviço.

TABELA 4.16: Variação Unitária entre o Valor das Taxas Actualmente em Vigor e o Custo de Referência das Taxas

	Valor da Taxa Actualmente em Vigor	Custo de Referência da Taxa	Variação Unitária entre as Taxas
Contentores de 110 litros	240\$00	133\$43	106\$57
Contentores de 800 litros	1.693\$00	973\$02	719\$98

Pela análise da tabela 4.16 pode-se, facilmente, constatar que os valores das taxas actualmente em vigor, quer para a recolha de contentores de 110 litros quer de 800 litros, são substancialmente superiores aos valores do custo de referência das taxas, ou seja, são superiores aos valores referentes ao custo real do serviço prestado.

Contrariamente à ideia inicial e generalizada, os valores das taxas em vigor não são inferiores ao real custo do serviço prestado (custo de referência da taxa) mas são superiores, o que implica que este serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais apresente um resultado positivo.

Considerando o número total de contentores recolhidos por ano, e tendo como referência o número total de contentores recolhidos durante o ano 2000 que foi, respectivamente, de 4.008 contentores de 110 litros e 22.652 contentores de 800 litros, e multiplicando estes números pela variação unitária entre taxas pode-se quantificar o valor do resultado que o serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais apresentou em relação ao ano 2000. Os cálculos relativos a esta quantificação do valor dos resultados, referentes ao ano 2000, são apresentados na tabela 4.17 e dizem respeito às margens tanto para os contentores de 110 litros como para os contentores de 800 litros, bem como à margem total.

TABELA 4.17: Margens dos Contentores de 110 litros e de 800 litros e Margem Total

	<u>Varição Unitária entre as Taxas</u>	<u>N.º Contentores Recolhidos (2000)</u>	<u>Resultados (Margens)</u>
Contentores de 110 litros	106\$57	4.008 contentores	427.132\$56
Contentores de 800 litros	719\$98	22.652 contentores	16.308.986\$96
Total			16.736.119\$52

Quando se analisam os valores obtidos na tabela 4.17, verifica-se que, para o ano 2000, o serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais apresentou um resultado bruto positivo no valor de 16.736.119\$52. Este resultado positivo deve-se, em grande parte, à recolha de contentores de 800 litros, uma vez que foram recolhidos 22.652 contentores, durante o ano 2000, contra apenas 4.008 contentores de 110 litros. Isto, em termos monetários, significa um valor de 16.308.986\$96 para os contentores de 800 litros e 427.132\$56 para os contentores de 110 litros. Como tal, os contentores de 800 litros são responsáveis por 16.308.986\$96 dos 16.736.119\$52 do resultado bruto total, o que representa 97,45% deste resultado.

O resultado bruto total, por sua vez, resulta da diferença entre o valor total dos proveitos (obtidos pela cobrança das taxas relativas à prestação deste serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais) e o custo integral²³⁹ associado à prestação deste mesmo serviço. Assim sendo, tem-se que:

$$\begin{aligned}
 \text{Total de Proveitos} &= (240\$00 \times 4.008 \text{ contentores}) + (1.693\$00 \times 22.652 \text{ contentores}) \\
 &= 961.920\$00 + 38.349.836\$00 \\
 &= 39.311.756\$00
 \end{aligned}$$

²³⁹ Entendendo-se por custo integral tudo o que custou o serviço prestado ou o bem (mercadoria ou produto) vendido e uma vez entregue ao cliente.

$$\begin{aligned}
\text{Custo Integral} &= (133\$43 \times 4.008 \text{ contentores}) + (973\$02 \times 22.652 \text{ contentores}) \\
&= 534.787\$44 + 22.040.849\$04 \\
&= 22.575.636\$48
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
\text{Resultados Brutos (Margem)} &= \text{Total de Proveitos} - \text{Custo Integral} \\
&= 39.311.756\$00 - 22.575.636\$48 \\
&= 16.736.119\$52
\end{aligned}$$

Se se estabelecer uma comparação entre o resultado bruto e o real custo do serviço prestado (custo integral) é possível determinar, em relação ao ano 2000, o valor da taxa de rentabilidade do custo integral associada a este serviço. Assim sendo, obtém-se:

$$\begin{aligned}
\text{Taxa de Rentabilidade do Custo Integral} &= \frac{16.736.119\$52}{22.575.636\$48} \times 100 \\
&= 74,1 \%
\end{aligned}$$

Desta forma, é possível constatar que o serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais da Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos da Câmara Municipal do Porto apresenta, com base nos dados disponíveis e nos cálculos realizados, uma taxa de rentabilidade de aproximadamente 74,1%, o que faz deste serviço um serviço altamente rentável para a Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos e, conseqüentemente, para a Câmara Municipal do Porto. Este cenário vem contrariar, como já foi anteriormente referido, a opinião inicial e generalizada de que os valores das taxas actualmente em vigor se encontravam muito abaixo do real custo do serviço prestado e que solidificava a ideia de que este serviço não era rentável e, conseqüentemente, acarretava elevados prejuízos para a Câmara

Municipal do Porto, tendo, por isso, que ser financiado através do orçamento desta mesma câmara municipal. Contudo, os valores apurados para este resultado bruto bem como para esta taxa de rentabilidade foram calculados sem englobarem um conjunto de encargos comuns a vários serviços e que foram, anteriormente, identificados por custos não considerados²⁴⁰.

No entanto, pode assumir-se um valor para os custos que não foram considerados nos cálculos dos custos de referência das taxas dos contentores de 110 litros e de 800 litros mas, para tal, é necessário partir de duas premissas que são as seguintes:

- Primeira: considera-se um valor mensal, propositadamente elevado, de 1.250.000\$00 (15.000.000\$00 por ano) para os custos que não foram considerados e que são comuns aos seguintes serviços: serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais; serviço de remoção de resíduos especiais; serviço de esvaziamento de fossas; serviço de remoção de entulhos na via pública e serviço de recolha selectiva.

Este valor apresentado diz respeito ao somatório de um conjunto de encargos comuns aos vários serviços referidos e que estão relacionados com: valor das amortizações e respectiva manutenção (ou valor de uma renda idêntico ao praticado pelo mercado na mesma zona da cidade) dos edifícios comuns que são, directa ou indirectamente, utilizados por estes serviços, onde se inclui, entre outros, a área de escritório, os espaços de estacionamento de viaturas, tanto dos funcionários como de recolha de resíduos, ou as instalações sanitárias; custos com equipamentos informáticos e material de escritório; custos com o fornecimento de energia eléctrica, água e gás; custos com os serviços comuns a todos os serviços da DMASU, como o serviço de portaria, telefonista, centro de cópias e outros; custos com a manutenção, conservação e limpeza dos edifícios e equipamentos que servem, directa ou indirectamente, estes serviços;

²⁴⁰ Ver Secção 4.2 – Descrição do Funcionamento do Serviço de Remoção de Resíduos Sólidos Comerciais e Industriais.

parcela dos custos com os seguros referentes às áreas ocupadas por estes serviços e parcela dos custos respeitantes aos recursos materiais e humanos, inerentes à supervisão deste serviço, até à parcela dos custos referentes à própria direcção da DMASU.

Este valor de 1.250.000\$00 (15.000.000\$00 por ano) é um valor arbitrário, adiantado por excesso, e que visa reflectir o somatório deste conjunto de encargos. Por isso, não se baseia num conjunto de parcelas cujos valores se encontram bem definidos, uma vez que não existe informação organizada ao nível da DMASU que permita responder com exactidão a tal questão.

- Segunda: o valor destes custos é dividido, equitativamente, pelos cinco serviços em questão, o que não reflecte, exactamente, a realidade uma vez que o serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais é, destes cinco serviços, um dos que menos utiliza os recursos que originam estes custos.

Desta forma, e aceitando estas duas premissas que penalizam este serviço mais do que aquilo que deviam, o serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais possui uma quota que corresponde a um valor mensal de 250.000\$00 e, conseqüentemente, a um valor anual de 3.000.000\$00.

Assim, com base nos dados disponibilizados, nos cálculos realizados e neste acréscimo de 3.000.000\$00 relativo à quota de custos comuns que não foram inicialmente considerados, obtêm-se, para o serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais, um custo integral no valor de 25.575.636\$48 (resultante de 22.575.636\$48 + 3.000.000\$00), um resultado bruto de 13.736.119\$52 e, conseqüentemente, uma taxa de rentabilidade do custo integral de 53,7%, continuando, este serviço, a ser bastante rentável para a Câmara Municipal do Porto.

Mesmo assumindo um valor propositadamente elevado para os custos que não foram inicialmente considerados no processo de cálculo do custo de referência das taxas relativas aos contentores de 110 litros e de 800 litros, e considerando, agora, estes custos no processo de cálculo, o resultado bruto do serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais continua a ser positivo e a taxa de rentabilidade elevada.

Como já foi anteriormente referido²⁴¹, consoante os objectivos da Contabilidade Analítica que se pretendem atingir e consoante o tipo de decisões que são necessárias tomar para que a gestão controle o funcionamento da organização, a Contabilidade Analítica pode ser dividida em três vertentes fundamentais, isto é, pode ser utilizada de três formas distintas com vista a atingir os seus objectivos, nomeadamente no apuramento de custos, no controlo da gestão e na análise económica e tomada de decisão.

No caso específico deste serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais, a Contabilidade Analítica é utilizada quer numa perspectiva de apuramento de custos quer numa perspectiva de análise económica e tomada de decisão, sendo que o apuramento dos custos é indispensável à análise económica e à tomada de decisão.

Assim, o apuramento dos custos de referência das taxas do serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais, prestado pela Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos da Câmara Municipal do Porto, está, do ponto de vista histórico, relacionado com o primeiro objectivo da Contabilidade Analítica. Este objectivo baseia-se numa perspectiva de produto uma vez que consiste em repartir, por entre os diversos serviços prestados por esta direcção municipal, os diferentes encargos classificados por natureza na Contabilidade Geral. É, assim, possível dar resposta às necessidades de gestão dos vários serviços que se encontram numa situação de economia de produção.

²⁴¹ Secção 2.3 – Objectivos e Tipos de Utilização da Contabilidade Analítica.

A análise económica e a tomada de decisão estão relacionadas com as estruturas de delegação de responsabilidades, caracterizadas pela descentralização dos poderes de decisão no seio da organização, neste caso concreto no seio da Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos da Câmara Municipal do Porto, e pelo progresso do raciocínio económico imposto pela necessidade de racionalizar as decisões. A análise económica efectuada ao nível do serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais da Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos da Câmara Municipal do Porto baseia-se no cálculo e nos elementos constituintes dos custos. Quanto à tomada de decisão, por parte dos vários responsáveis por este serviço, pode ser orientada por estudos técnico-contabilísticos apoiados, obviamente, pelos custos de referência das taxas apurados pela Contabilidade Analítica.

Desta forma, a Contabilidade Analítica como assenta numa base decisional tem como função produzir informações, às quais deve ter acesso qualquer responsável por este serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais que delas necessite para a tomada das decisões que lhe competem, nomeadamente, para a tomada de decisões relacionadas com a definição das estratégias para este serviço.

Relativamente aos custos de referência das taxas de remoção dos contentores de 110 litros e de 800 litros, apurados para serem utilizados numa óptica decisional, são calculados a pedido dos respectivos responsáveis por este serviço que, num determinado momento, têm de tomar uma decisão, não podendo estes custos de referência ser considerados como estabelecidos de uma vez para sempre.

O caso prático que ilustra este estudo é um exemplo concreto de uma situação em que a Contabilidade Analítica pode ser utilizada como instrumento de gestão, ao nível das autarquias locais, porque se julgava que o serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais apresentava um resultado negativo, fruto da opinião generalizada de que o valor das taxas em vigor era inferior ao real custo do serviço prestado.

Face a esta situação, estava definida uma determinada estratégia para este serviço que passava pela diminuição progressiva do número de empresas às quais ele era prestado, até se chegar ao ponto em que este serviço deixaria de ser prestado.

Utilizando procedimentos da Contabilidade Analítica apurou-se o custo de referência das taxas para os contentores de 110 litros e de 800 litros, e comparando estes custos com os proveitos gerados pela prestação deste serviço constatou-se que o serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais apresenta um resultado bruto positivo e uma taxa de rentabilidade consideravelmente elevada, o que faz dele um serviço rentável para Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos e, consequentemente, para a Câmara Municipal do Porto.

A Contabilidade Analítica veio, desta forma, mostrar que a realidade é diferente da percepção que dela se tinha. A Contabilidade Analítica serve, neste caso, para orientar as decisões relacionadas com o processo de gestão deste serviço, trazendo uma maior objectividade e orientação. Isto vai ajudar os responsáveis da Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos da Câmara Municipal do Porto a repensarem o futuro deste serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais, através da definição de uma estratégia mais adequada para o funcionamento deste mesmo serviço que substitua a estratégia inicialmente prevista antes da realização deste estudo.

II – Alguns Pontos para Reflexão

Além da problemática associada ao cálculo do custo de referência das taxas de recolha dos contentores de 110 litros e de 800 litros, convém, também, salientar a existência de um conjunto de pontos associados ao funcionamento do serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais, sobre os quais é pertinente efectuar algumas reflexões com vista a ser melhorado o funcionamento deste serviço, bem como para se definir de uma nova estratégia para o mesmo. Estas são, apenas, algumas reflexões mais ou menos superficiais e, como tal, não pretendem ser uma descrição exhaustiva e detalhada sobre determinado tipo de problemas.



1 – Optimização de itinerários e maximização da margem de lucro deste serviço:

A maximização da margem de lucro do serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais passa pela maximização dos proveitos e pela minimização dos custos com o processo de recolha dos vários tipos de contentores, concretamente, dos contentores de 110 litros e de 800 litros. A maximização dos proveitos assenta, essencialmente, em dois pontos: um deles, é o aumento do número de empresas às quais é prestado este serviço; o outro, é o aumento do valor das taxas em vigor para os contentores de 110 litros e de 800 litros.

O aumento do número de empresas passa, por um lado, pela optimização dos percursos efectuados por cada uma das voltas (Volta 1 e Volta 2) tendo em conta a localização geográfica dos clientes e as quantidades de resíduos por estes produzidos e, por outro, pela manutenção dos meios envolvidos, isto é, mantendo as mesmas duas equipas de trabalho, uma para cada volta (2 viaturas; 2 motoristas; 4 cantoneiros).

Quanto ao valor das taxas actualmente em vigor, estas podem ser consideravelmente aumentadas, uma vez que a procura deste tipo de serviço é inelástica. Este fenómeno deve-se ao facto do serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais da Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos da Câmara Municipal do Porto se encontrar numa situação de economia de produção, uma vez que este serviço se caracteriza pelo facto da oferta global ser inferior à procura do mercado, levando a que a Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos da Câmara Municipal do Porto apenas necessite de prestar este tipo de serviço e de efectuar a respectiva cobrança. Como tal, o principal problema da Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos da Câmara Municipal do Porto consiste em fixar os valores das taxas de tal forma elevados que lhe garantam um lucro suficiente e em acompanhar a evolução dos custos integrais dessas mesmas taxas, com vista a aumentar os valores das taxas caso estes custos aumentem, de forma a manter, ou controlar, o resultado (lucro) desejado.

É, pois, possível maximizar a margem de lucro deste serviço através do maior aumento possível quer para o valor das taxas em vigor quer para o número de empresas às quais é prestado o serviço, sem ser necessário recorrer a mais recursos, quer materiais quer humanos, do que os que actualmente existem, e otimizar a relação entre o valor máximo para as taxas e o maior número possível de empresas às quais se presta o referido serviço.

2 – Preços para as cedências internas:

Nas empresas, tal como na Câmara Municipal do Porto, onde existe uma estrutura de gestão por centros de responsabilidade (no caso da Câmara Municipal do Porto, divisões municipais), estabelecem-se relações de gestão entre os diferentes centros (divisões municipais), originando “trocas internas”. Desta forma, o centro ou divisão municipal que recebe de um outro centro ou divisão municipal um determinado bem ou serviço deve ser debitado pelo crédito de uma conta do centro ou divisão municipal que fornece esse mesmo bem ou que presta esse mesmo serviço.

A Divisão de Transportes e a Divisão de Recursos Humanos da Câmara Municipal do Porto, quando encaradas como centros de responsabilidade, deveriam utilizar preços para as cedências internas dos seus recursos às divisões municipais da Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos e, neste caso concreto, ao serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais, bem como às divisões municipais de outras direcções municipais. O facto de se utilizarem preços para as cedências internas, para os centros ou divisões municipais que não contribuem para a arrecadação de receitas provenientes do fornecimento de bens ou da prestação de serviços ao exterior, permite definir e avaliar, em termos de resultado, o desempenho destes mesmos centros ou divisões municipais. Caso estes centros ou divisões municipais não utilizem preços para as cedências que fazem aos

outros centros ou divisões municipais acabam por só terem custos, uma vez que não possuem proveitos.

A utilização de preços para as cedências internas, para além de permitir apurar com maior rigor os custos dos bens ou dos serviços das divisões municipais que recebem as cedências, permite, ainda, estabelecer comparações entre os preços das cedências internas com os preços praticados pelo mercado e, eventualmente, optar por aqueles que menos onerem os custos dos bens que fornecem ou dos serviços que prestem.

Assim, a Divisão de Transportes da Câmara Municipal do Porto deveria ter, para cada viatura específica, um preço interno que seria cobrado sempre que esta divisão municipal cedesse uma determinada viatura a outra divisão municipal ou, nestes caso concreto, ao serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais.

Da mesma forma, a Divisão de Recursos Humanos da Câmara Municipal do Porto deveria, também, ter um preço interno para a cedência de cada um dos funcionários municipais ao serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais, ou a outros serviços de qualquer outra divisão municipal, porque se o serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais, ou qualquer outro serviço desta ou de outra divisão municipal, tiver que pagar um preço interno às outras divisões municipais pelos recursos de que necessita, em princípio, nunca irá requisitar esses mesmos recursos e depois não os otimizar. Isto é, racionalmente, nunca vai requisitar recursos para depois não os utilizar, impedindo que outras divisões municipais que deles realmente necessitem os utilizem, uma vez que terá de pagar por eles.

Este procedimento, que pressupõe a utilização de preços para as cedências internas, permite uma melhor racionalização e optimização dos recursos existentes e, ainda, um melhor apuramento dos custos ao nível das divisões municipais que recebem cedências internas.

3 – Uma outra unidade de obra para as viaturas:

A unidade de obra para o custo das viaturas de recolha dos resíduos sólidos comerciais e industriais, bem como de outro tipo de viaturas, deveria ser repensada, de forma a que se baseasse numa relação entre os quilómetros percorridos e o tempo de utilização da viatura (km-hora), em vez da actual unidade de obra utilizada que se baseia, única e simplesmente, no número de quilómetros (km) percorridos.

Na situação actual, onde a unidade de obra só tem em consideração o número de quilómetros percorridos, caso uma viatura seja requisitada por uma divisão municipal que a mantém parada, esta divisão municipal acaba por não ter de pagar nada por essa viatura (assumindo que já existem preços para as cedências internas) uma vez que a viatura se encontra parada e como tal não realiza quilómetros e, conseqüentemente, não tem um custo associado. Portanto, se uma divisão municipal possuir uma viatura em sua posse e se não a está a utilizar, deveria entregá-la à Divisão de Transportes para que esta divisão a possa afectar a um outro serviço ou divisão municipal que dela necessite e que efectivamente a utilize. Caso a divisão municipal em causa não entregue a viatura à Divisão de Transportes deverá pagar o preço da cedência interna dessa mesma viatura e se não a utilizar verá os seus custos aumentarem desnecessariamente.

Por outro lado, e agora tendo como referência o cliente e não outras divisões municipais, com a actual unidade de obra (km), o custo a imputar a um cliente que se encontra a 2 km de distância e que mantém a viatura ocupada durante 3 horas é muito menor do que o custo a imputar a um cliente que se encontra a 20 km de distância e que, apenas, mantém a viatura ocupada durante 20 minutos.

4 – Tempos de espera das viaturas no cliente:

Os clientes que retêm, durante mais tempo, no processo de recolha dos resíduos, a viatura e os funcionários deveriam pagar mais pelo serviço do que os clientes que

consomem, durante menos tempo, estes mesmos recursos. A este fenómeno estão associados os tempos mortos em que a viatura e os funcionários se encontram à espera enquanto os resíduos do cliente são descarregados para a viatura.

O processo de recolha de resíduos pode ser mais lento mas serem descarregados menos litros não existindo, aparentemente, como foi anteriormente referido, uma relação directa entre o litro e a tonelada descarregada na LIPOR. Assim, pode perfeitamente acontecer que um cliente que descarregue uma determinada quantidade de litros e que demore muito tempo neste processo pague, exactamente, o mesmo do que um cliente que descarregue os mesmos litros mas que realize esta operação muito mais rapidamente.

Com a actual situação está a incentivar-se o mais lento, o que se traduz num incentivo à ineficiência do funcionamento do próprio sistema de remoção de resíduos. Assim, pode, eventualmente, ser equacionado que os clientes onde a operação de descarregamento dos resíduos se processa de forma mais lenta, sejam mais penalizados, isto é, devam pagar mais pelo serviço, uma vez que se podem encontrar numa situação em que estão a subaproveitar os recursos.

5 – Contentores descarregados manualmente e descarregados mecanicamente:

Os contentores de 800 litros (18.121.600 litros durante o ano 2000), que são descarregados mecanicamente, representam 97,45% do resultado bruto total deste tipo de serviço. Isto significa que os contentores de 110 litros (440.880 litros durante o ano 2000), que são descarregados manualmente, só representam 2,55% deste mesmo resultado. No entanto, convém analisar o tempo que cada um destes tipos de contentores demoram a ser descarregados e apurar qual é o tipo de contentor mais vantajoso para o serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais, isto é, o que acarreta menores custos para este serviço porque, numa operação de descarregamento mecânico de um contentor, existem custos com o sistema mecânico que despeja o contentor para a viatura, existem custos com os

funcionários que, embora estejam praticamente inactivos durante uma boa parte desta operação, são recursos que estão afectos ao sistema e que não estão ser plenamente utilizados, ou rentabilizados, e existem, ainda, os custos associados ao tempo que esta operação mecânica demora a ser realizada.

Será, pois, conveniente analisar, por um lado, quanto tempo demora a descarregar mecanicamente um contentor de 800 litros e qual o custo associado a esta operação e, por outro, durante esse mesmo período de tempo, quantos contentores de 110 litros é que os dois cantoneiros conseguem despejar manualmente para a viatura, bem como o respectivo custo associado. Desta forma, poderá ser possível analisar qual dos dois tipos de contentores acarreta menores custos para o serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais.

6 – O valor do custo de referência das taxas deveria ser actualizado mensalmente:

O valor do custo de referência para as taxas de recolha dos contentores de 110 litros e de 800 litros deveria ser calculada mensalmente, permitindo, assim, actualizar o valor do custo de referência das taxas, com base no método de médias móveis ponderadas a 12 meses, em vez dos valores serem, numa determinada altura, apurados e mantidos durante longos períodos de tempo. Esta situação deveria ser posta em prática independentemente de, anualmente, se terem de publicar em Diário da República o valor das taxas que permanecerão em vigor durante um determinado período de tempo (por princípio 12 meses) para os contentores recolhidos pelo serviço de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais.

CONCLUSÃO

O presente estudo investigou o impacto que a contabilidade analítica pode ter no processo de gestão das autarquias locais, quando esta é utilizada como instrumento de cálculo do referencial do custo da contrapartida de uma taxa. Concretamente, a taxa em questão refere-se ao Serviço de Remoção de Resíduos Sólidos Comerciais e Industriais do Sector de Recolha Selectiva e Comerciais da Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos da Câmara Municipal do Porto.

Antes de se identificar e seleccionar esta taxa de remoção de resíduos sólidos, associada ao serviço prestado pela Câmara Municipal do Porto, foi realizada uma análise ao peso que as taxas, tarifas e preços têm na receita total dos municípios portugueses. Esta análise teve como objectivo verificar se as taxas, tarifas e preços apresentavam um peso na receita total do município suficientemente significativo que justificasse um estudo mais aprofundado e a consequente utilização da contabilidade analítica como instrumento de cálculo e de gestão deste tipo de receitas municipais.

A análise do peso das taxas, tarifas e preços na receita total dos municípios assumiu particular interesse uma vez que esta fonte de receitas municipais é a única, das principais fontes de receitas (receitas tributárias, outras receitas próprias, participação nas receitas do Estado, e recurso ao crédito e a operações sobre a dívida) que depende, exclusivamente, dos municípios, enquanto as restantes fontes de receita dependem, directa ou indirectamente, do governo central, uma vez que os valores que lhes estão associados são definidos por lei ou são impostos pelo governo via Orçamento do Estado. Assim, a importância da análise do peso das taxas, tarifas e preços na receita total municipal reflecte-se no facto deste tipo de receita, ao depender exclusivamente da gestão autárquica, representar, de certa forma, uma margem de autonomia e de independência por parte da autarquia face ao governo central, acabando por se traduzir numa maior margem de manobra financeira.

Quando se analisaram, a nível nacional e para o ano de 1999, os pesos dos quatro tipos de receitas no total das receitas municipais constatou-se que as transferências do governo central para os municípios têm um peso de 45% (463.646.300 contos), as receitas fiscais representam 31,5% (323.502.764 contos), as taxas e rendimentos de bens e serviços são responsáveis por 14,5% (148.369.082 contos) da receita total, enquanto os passivos financeiros representam 7,4% (76.228.411 contos), existindo, ainda, um peso de 1,4% (14.726.562 contos) referente a outras receitas municipais que, dada a sua extraordinariedade, não se enquadram em nenhuma das quatro categorias apresentadas. É de salientar que o peso de 14,5%, a nível nacional, relativo às taxas e rendimentos de bens e serviços ascende a 148.369.082 contos, o que, para uma fonte de receita que depende exclusivamente do processo de gestão autárquica, se pode considerar um valor bastante significativo. Contudo, se a nível nacional o peso das taxas e rendimentos de bens e serviços representa 14,5% da receita total dos municípios portugueses quando se analisou o peso desta mesma fonte de receitas, por municípios ou por zonas geográficas, constatou-se que existem diferenças, relativamente significativas, em relação ao peso de 14,5% verificado a nível nacional. Esta constatação permitiu levantar a seguinte questão: porque motivo é que existem estas variações entre regiões que começam a ser significativas (variam, no caso da divisão do país em NUTS III, entre 6,3% e 20,4%) e que assumem uma amplitude ainda maior quando se faz uma análise município a município, agravando-se as diferenças quando se realiza uma análise ao nível concelhio? Neste caso, em que o território nacional se encontra dividido em concelhos, podem encontrar-se discrepâncias ainda maiores, relativas aos pesos que as taxas e rendimentos de bens e serviços têm na receita total dos municípios, que vão desde os 0,9% do município de Santa Cruz das Flores (Reg. Aut. dos Açores) ou dos 2,7% do município de Freixo de Espada à Cinta (região do Douro) até aos 32,1% do Município de Vendas Novas (região do Alentejo Central).

Após esta análise descritiva, onde facilmente se constatou a existência de diferenças bastante significativas, de município para município, em relação ao peso que as taxas e rendimentos de bens e serviços têm no total das receitas municipais, procurou-se identificar os motivos que pudessem explicar esta discrepância de valores, analisando se factores como o desenvolvimento do município ou o poder de compra dos cidadãos de

cada município ou, inclusive, a população residente no município influenciam e explicam a disparidade e a dispersão, entre municípios, dos valores referentes aos pesos das taxas e rendimentos de bens e serviços na receita total municipal.

Para tentar explicar porque motivo alguns municípios apresentam um peso para as taxas e rendimentos de bens e serviços próximo dos 30%, enquanto outros apresentam pesos que rondam os 5%, foi testada a fiabilidade da hipótese de existir alguma relação ao nível dos municípios entre o peso das taxas e o Produto Interno Bruto (PIB) *per capita*, o Índice do Poder de Compra (IPC) *per capita*, a população total e a densidade populacional para explicar estas variações de valores. Concretamente, pretendeu-se analisar a situação de forma a tentar dar resposta a questões como: os municípios com um valor de PIB *per capita* mais elevado terão um peso das taxas na receita total maior do que os municípios com um baixo valor do PIB *per capita*? Os municípios com um valor mais alto do Índice do Poder de Compra *per capita* terão um valor mais elevado para o peso das taxas na receita total do que os municípios com Índice de Poder de Compra *per capita* menor? Será que os municípios com maior população total têm um peso das taxas maior do que os municípios com menor população total? Será que os municípios com menor densidade populacional apresentam um menor peso para as taxas ou, por outro lado, são aqueles que apresentam um peso maior?

Os resultados foram obtidos através do recurso ao modelo de regressão linear múltipla, tendo a estimação sido feita pelo Método dos Mínimos Quadrados (Ordinary Least Squares). Pela análise dos resultados da estimação constatou-se que as variáveis são todas estatisticamente significativas à excepção do PIB *per capita* (*Pib*). Contudo, os valores dos coeficientes das variáveis estatisticamente significativas (*Ipc*, *Pop* e *Dp*) são muito pequenos e extremamente próximos de zero, o que faz com que estas variáveis tenham um impacto residual na variável *Taxa*. Isto é, o impacto que estas variáveis têm na variável que se pretende explicar (peso das taxas e rendimentos de bens e serviços na receita total dos municípios) é de tal forma reduzido que praticamente não existe impacto algum. As variações da variável *Taxa* são explicadas apenas em 16% pelas variações das variáveis *Pib*, *Ipc*, *Pop* e *Dp* que seriam as variáveis explicativas. Logo, dada a heterogeneidade do comportamento dos municípios, existe alguma dificuldade na

explicação da variável *Taxa* em função das variáveis *Pib*, *Ipc*, *Pop* e *Dp*. Isto significa que o facto de um município apresentar um valor elevado para o peso das taxas e rendimentos de bens e serviços na receita total do município não permite estabelecer, aparentemente, qualquer relação entre o valor deste peso e os valores do PIB *per capita*, do Índice de Poder de Compra *per capita*, da população total ou da densidade populacional do município em questão. Como tal, se forem conhecidos os valores do PIB *per capita*, do Índice de Poder de Compra *per capita*, da população total ou da densidade populacional de um município, não se poderá inferir acerca do valor que este município terá para o peso das taxas e rendimentos de bens e serviços na receita total, isto é, não se poderá saber se o valor para este peso será alto, baixo ou intermédio.

Em suma, o resultado geral desta análise caracteriza-se por um conjunto de pontos que se passam a descrever. Em primeiro lugar, constatou-se que existe uma grande discrepância, ao nível dos municípios, entre os valores dos pesos das taxas e rendimentos de bens e serviços na receita total mas quando se procurou uma explicação para esta disparidade de valores, com recurso a factores como o PIB *per capita*, o Índice de Poder de Compra *per capita*, a população total e a densidade populacional, verificou-se que não existe uma relação funcional entre a variável *Taxa* que se pretendia explicar e as variáveis *Pib*, *Ipc*, *Pop* e *Dp*. Como estas variáveis não explicam o comportamento da variável *Taxa*, provavelmente poderão existir outros factores, que não foram considerados neste estudo, que possuam algum tipo de relação com a variável *Taxa* e que, de alguma forma, expliquem as variações dos valores desta variável, ou então, a distribuição da variável *Taxa* poderá depender de um fenómeno puramente aleatório para o qual não existirá, talvez, uma explicação objectiva. Este último fenómeno não é, de todo, estranho uma vez que se sabia de antemão que o valor das taxas em vigor, para os vários municípios, não obedecia a qualquer processo de cálculo objectivo, sendo os seus valores definidos de forma aleatória.

Apesar dos factores que foram considerados não explicarem o comportamento da variável *Taxa*, pelos resultados da análise descritiva, verificou-se que as taxas e rendimentos de bens e serviços, a nível nacional, representam um peso de 14,5%, reflectindo-se este peso num valor absoluto que ascende a 148.368.082 contos. Verificou-se, ainda, que existem

municípios que, quer pelo valor absoluto apresentado para as taxas e rendimentos de bens e serviços, quer pelo peso relativo que esta fonte de receita tem na receita total desses mesmos municípios, surgem como potencialmente interessantes para utilizarem a contabilidade analítica como um instrumento que lhes vai permitir melhorar a sua gestão autárquica. Assim, dos municípios considerados neste estudo empírico, alguns dos quais, aparentemente, se apresentam como tendo maior interesse em recorrer à contabilidade analítica como instrumento utilizado no processo de gestão das taxas por parte das autarquias locais são, por exemplo, os municípios de: Almada (2.071.594 contos e 15%), Coimbra (2.339.765 contos e 20,5%), Funchal (2.769.282 contos e 26,7%), Lisboa (26.467.265 contos e 20,8%), Oeiras (3.181.783 contos e 16%), Porto (4.222.003 contos e 13,4%), Seixal (2.740.740 contos e 23,6%) e Setúbal (3.187.120 contos e 27,3%).

Como se pode constatar, existe um conjunto de municípios que devido a factores como a dimensão ou o nível de desenvolvimento apresentam uma fonte de receitas cujo valor anual é bastante superior a 1 milhão de contos, sendo mesmo de salientar os destaques significativos, essencialmente, de Lisboa com uma receita proveniente das taxas de 26.467.265 contos e, também, do Porto com um valor de 4.222.003 contos.

Como a contabilidade analítica se mostra (em geral, para todos os municípios e, em particular, para os municípios cujas receitas provenientes das taxas assumem valores consideráveis) como um instrumento extremamente capaz no auxílio da gestão autárquica relativamente ao apuramento do referencial do custo da contrapartida das taxas, seguidamente desenvolveu-se um caso prático que visa ilustrar como a contabilidade analítica pode ser utilizada para apurar o valor da taxa de um determinado serviço municipal.

O desenvolvimento deste caso prático recaiu sobre a Câmara Municipal do Porto, e dentro desta na Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos, devido a factores como a dimensão do município, o montante de receitas oriundas das taxas, a localização geográfica e a facilidade e disponibilidade de acesso à informação necessária para a realização de um caso prático deste tipo, sendo a taxa escolhida, a taxa do Serviço de Remoção de Resíduos Sólidos Comerciais e Industriais.

O posicionamento inicial assumido pelos responsáveis, ao nível da Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos, por este Serviço de Remoção de Resíduos Sólidos Comerciais e Industriais caracterizava-se: pelo desconhecimento sobre a forma como tinham sido determinados os valores das taxas actualmente em vigor; pelo desconhecimento do real custo do serviço prestado; pela convicção de que este serviço, com as taxas actualmente em vigor, não era minimamente rentável para a Câmara Municipal do Porto sendo, pelo contrário, altamente prejudicial para o orçamento municipal.

Este posicionamento originou uma certa desorientação em termos da gestão do respectivo serviço, levando a que os responsáveis adiantassem, como possível estratégia, uma diminuição progressiva do número de empresas às quais aquele é prestado, até deixarem, totalmente, de prestar o serviço em questão, aliviando, assim, o peso dos custos daí inerentes em relação ao orçamento municipal.

Por este motivo, o cálculo e a análise deste tipo de taxa assumiu particular importância uma vez que a Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos pretendia conhecer o valor aproximado das perdas, inerentes ao funcionamento deste tipo de serviço, de forma a poder planear e definir um período de tempo ao longo do qual iria reduzindo o número de empresas clientes, até chegar ao ponto em que aquele deixaria de ser prestado pela Câmara Municipal do Porto. Quando esta situação se verificasse as empresas particulares que recorriam ao serviço prestado pela Câmara Municipal do Porto passariam a ter de recorrer a empresas privadas ou, então, deveriam ser elas próprias as responsáveis pela gestão e pelo tratamento dos resíduos produzidos.

Assim, este estudo empírico teve como objectivos: calcular o custo de referência da taxa de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais para os contentores de 110 litros; calcular o custo de referência da taxa de remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais para os contentores de 800 litros; comparar os custos de referência apurados com os valores das taxas actualmente em vigor, quer para os contentores de 110 litros quer para os de 800 litros e analisar os ganhos ou as perdas que a Câmara Municipal do

Porto tem com a prestação deste tipo de serviço, com vista a auxiliar a tomada de decisão estratégica por parte dos respectivos responsáveis.

Utilizando procedimentos da contabilidade analítica para calcular os valores do custo de referência relativos às taxas dos contentores de 110 litros e de 800 litros, apuraram-se os seguintes valores: 133\$43 por cada contentor de 110 litros e 973\$02 por cada contentor de 800 litros. Quando se compararam estes valores com os valores das taxas em vigor para os contentores de 110 litros (240\$00/contentor) e de 800 litros (1.693\$00/contentor) facilmente se constatou que os valores das taxas em vigor são substancialmente superiores aos valores do custo de referência das taxas, ou seja, são superiores aos valores referentes ao custo real do serviço prestado. Esta constatação veio contrariar a ideia inicial de que os valores das taxas em vigor eram bastante inferiores ao real custo do serviço prestado (custo de referência da taxa).

Seguidamente, estabeleceu-se uma comparação entre o resultado bruto e o real custo do serviço prestado (custo integral) com vista a determinar, em relação ao ano 2000, o valor da taxa de rentabilidade do custo integral a este associado. Obteve-se um resultado bruto positivo que se traduziu numa rentabilidade do custo integral de 74,1%. Desta forma, foi possível constatar que o Serviço de Remoção de Resíduos Sólidos Comerciais e Industriais da Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos da Câmara Municipal do Porto apresenta, com base nos dados disponíveis e nos cálculos realizados, uma taxa de rentabilidade de aproximadamente 74,1%, o que o torna altamente rentável para a Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos e, conseqüentemente, para a Câmara Municipal do Porto. Este cenário vem contrariar, como já foi anteriormente referido, a opinião inicial e generalizada de que os valores das taxas, actualmente em vigor, se encontravam muito abaixo do real custo do serviço prestado e que solidificava a ideia de que este não era rentável e, conseqüentemente, acarretava elevados prejuízos para a Câmara Municipal do Porto, tendo, por isso, que ser financiado através do orçamento desta mesma câmara municipal.

No entanto, os valores apurados para este resultado bruto, bem como para esta taxa de rentabilidade foram calculados sem englobarem um conjunto de encargos indirectos,

comuns a vários serviços. Resolveu-se, então, realizar um agravamento de 3.000.000\$00 (250.000\$00/mês) relativo à quota de custos comuns que não tinham sido inicialmente considerados no processo de cálculo do custo dos contentores, tendo-se, assim, obtido, para o Serviço de Remoção de Resíduos Sólidos Comerciais e Industriais, um custo integral no valor de 25.575.636\$48 (resultante de 22.575.636\$48 + 3.000.000\$00), um resultado bruto de 13.736.119\$52 e, conseqüentemente, uma taxa de rentabilidade do custo integral de 53,7%, continuando, portanto, este a ser bastante rentável para a Câmara Municipal do Porto.

Este caso prático apresenta-se, assim, como um exemplo concreto de uma situação em como a Contabilidade Analítica pode ser utilizada como instrumento de gestão, ao nível das autarquias locais, uma vez que, inicialmente, se julgava que o Serviço de Remoção de Resíduos Sólidos Comerciais e Industriais apresentava um resultado negativo, fruto da opinião generalizada de que o valor das taxas em vigor era inferior ao real custo do serviço prestado e, face a esta situação, estava definida uma determinada estratégia que passava pela diminuição progressiva do número de empresas às quais o serviço era prestado, até se chegar ao ponto em que este deixaria de ser prestado. Utilizando procedimentos da Contabilidade Analítica apurou-se o custo de referência das taxas para os contentores de 110 litros e de 800 litros, e comparando estes custos com os proveitos gerados pela prestação deste serviço constatou-se que a remoção de resíduos sólidos comerciais e industriais apresenta um resultado bruto positivo e uma taxa de rentabilidade consideravelmente elevada, o que torna o referido serviço altamente rentável para Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos e, conseqüentemente, para a Câmara Municipal do Porto.

A Contabilidade Analítica veio, desta forma, mostrar que a realidade é diferente da percepção empírica que dela se tinha, tendo servido, neste caso, para orientar as decisões relacionadas com o processo de gestão do serviço em análise, trazendo uma maior objectividade e melhor orientação. Ajudou-se, assim, os responsáveis da Direcção Municipal do Ambiente e Serviços Urbanos da Câmara Municipal do Porto a repensarem o futuro deste Serviço de Remoção de Resíduos Sólidos Comerciais e Industriais, através

da definição de uma estratégia mais adequada para o funcionamento do mesmo que substitua a estratégia inicialmente prevista antes da realização deste estudo.

Este trabalho pretende, assim, contribuir para a sensibilização, em geral, das autarquias locais e, em particular, dos vários responsáveis pelas diversas direcções, departamentos, divisões, sectores e serviços municipais em relação à importância da Contabilidade Analítica como instrumento de gestão ao nível das autarquias locais com vista a que estes responsáveis comecem a adoptar a esta contabilidade, como instrumento de apoio às suas tomadas de decisão e, conseqüentemente, aos seus processos de gestão.

No entanto, este contributo vai para além das limitações deste trabalho que ao nível da Contabilidade Analítica se caracteriza por um recurso a procedimentos de cálculo restritos, elementares e pouco complexos, fruto da estrutura dos serviços municipalizados e do tipo de informação disponível ao nível dos mesmos (no caso deste estudo, do Serviço de Remoção de resíduos Sólidos Comerciais e Industriais da Câmara Municipal do Porto) que não permite, numa fase inicial, realizar estudos mais complexos sem que estes serviços tenham de realizar investimentos ao nível da instalação e manutenção de sistemas de informação, nomeadamente de informação contabilística, investimentos estes que, muitas vezes, não são vistos como uma prioridade ao nível das várias direcções municipais. Contudo, aquilo que deve estar em causa não é a complexidade dos processos de cálculo utilizados mas, sim, a utilidade que a informação gerada pode ter no processo da tomada de decisões ao nível da gestão autárquica.

Mas estas limitações podem ser encaradas como um passo inicial num processo de criação de um sistema de informação integrado que vai evoluindo desde um sistema simples que passa pelo simples cálculo do custo de referência de uma taxa até um sistema complexo que culmina com a integração dos vários serviços, sectores, divisões, departamentos e direcções municipais de uma autarquia local, permitindo apoiar a tomada de decisões em questões tão amplas e vastas como, por exemplo: deve a autarquia fornecer determinado bem ou prestar determinado serviço ou deve subcontratar uma empresa privada para o fazer? Quais são as direcções, os departamentos, as divisões e os sectores municipais que são rentáveis? Nas direcções, departamentos, divisões e sectores

municipais não rentáveis quais são os factores responsáveis por este facto? Qual o impacto que as direcções, os departamentos, as divisões e os sectores municipais não rentáveis têm no orçamento municipal? Deve-se criar, manter ou abandonar determinado serviço municipalizado?

Esta evolução de um sistema simples de informação até um sistema mais complexo pressupõe um investimento por parte das autarquias locais, ao nível dos recursos materiais e humanos, uma vez que sem este tipo de acompanhamento o processo de investigação e de criação de sistemas de informação mais evoluídos de apoio à gestão e à tomada de decisões estará, provavelmente, limitado.

Pode, desta forma, constatar-se que a informação, por muito simples e elementar que, por vezes, possa parecer é muitas vezes a matéria-prima essencial e fundamental para a tomada de decisões.

Referências Bibliográficas

AUSSET, Gérard e MARGERIN, Jacques – “*Contabilidade Analítica: utensílio de gestão – ajuda à decisão*”. EDIPRISMA, 1990.

AVISO n.º 6918/99 (2ª série) do apêndice n.º 128/99 do *Diário da República*, 2ª série, de 11 de Outubro de 1999

BALEIRAS, Rui Nuno – “*Finanças das Autarquias Locais*”. Working paper n.º 208. Universidade Nova de Lisboa, 1994.

BARRETO, António – “*A Situação Social em Portugal 1960-1999: Indicadores sociais em Portugal e na União Europeia*”. Vol. II. Eurostat. Imprensa de Ciências Sociais, 2000.

BORGES, António e FERRÃO, Martins – “*A Contabilidade e a Prestação de Contas*”. 6ª ed. Rei dos Livros, 1995.

BORGES, António, RODRIGUES, Azevedo e RODRIGUES, Rogério – “*Elementos de Contabilidade Geral*”. 12ª ed. Rei dos Livros, 1992.

CARQUEJA, Hernâni – “*A Conta como Solução Contabilística*”. V. Porto, 1975.

CARQUEJA, Hernâni – “*Reflexões sobre Contabilidade Geral*”.

CARVALHO, Joaquim dos Santos – “*O Processo Orçamental das Autarquias Locais*”. Porto: Universidade Portucalense, 1994.

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ – “*Plan Comptable Général*”. Paris. Imprimerie Nationale. 4ª ed. 1986.

DECLARAÇÃO DE RECTIFICAÇÃO n.º 13/98, de 14 de Agosto, publicada no *Diário da República*, I – A Série, n.º 195, de 25 de Agosto de 1998.

DECRETO-LEI n.º 243/79, de 25 de Julho

DECRETO-LEI n.º 223/82, de 7 de Junho (*Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações*)

DECRETO-LEI n.º341/83, de 21 de Julho

DECRETO-LEI n.º439/83, de 22 de Dezembro

DECRETO-LEI n.º77/84, de 8 de Março

DECRETO-LEI n.º100/84, de 29 de Março (*Lei das Autarquias Locais*)

DECRETO-LEI n.º 422-C/88, de 30 de Novembro (*Código da Contribuição Autárquica*)

DECRETO-LEI n.º226/93, de 22 de Junho

DECRETO-LEI n.º232/97, de 3 de Setembro (*Plano Oficial de Contabilidade Pública*)

DECRETO-LEI n.º239/97, de 9 de Setembro

DECRETO-LEI n.º44/99, de 12 de Fevereiro

DECRETO-LEI n.º54-A/99, de 22 de Fevereiro (*Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais*)

FRANCO, António Sousa – “*Finanças do Sector Público: Introdução aos subsectores institucionais*”. AAFDL, 1991.

FRANCO, António Sousa– “*Finanças Públicas e Direito Financeiro*”. Coimbra: Almedina, 1987.

FRANCO, António Sousa e DOURADO, Ana Paula – “*Legislação de Finanças Públicas Portuguesas*”. Lisboa, 1992.

INE-Instituto Nacional de Estatística – “*Anuário Estatístico da Região Norte: 2000*”. Portugal. Lisboa: INE, 2001.

INE-Instituto Nacional de Estatística – “*Censos 2001: XIV Recenseamento Geral da População (Resultados Provisórios)*”. Portugal. Lisboa: INE, 2002.

INE-Instituto Nacional de Estatística – “*Contas Regionais 1995-1998 e estimativas preliminares de 1999*”. Portugal. Lisboa: INE, 2001.

INE-Instituto Nacional de Estatística – “*Estudo sobre o Poder de Compra Concelhio*”. Núcleo de Estudos Regionais da Direcção Regional de Centro. Número IV. INE, 2000.

LAFFERTY, Michael – “*Accounting in Europe*”. 2ª ed. National Westminster Bank, 1976.

LEI n.º 1/87, de 6 de Janeiro (*Lei das Finanças Locais*)

LEI n.º 42/98, de 6 de Agosto (*Lei das Finanças Locais*)

LEI n.º 159/99, de 14 de Setembro

LEI n.º 169/99, de 18 de Setembro (*Lei das Autarquias Locais*)

LEI CONSTITUCIONAL n.º 1/87, publicada no Diário da República n.º 218/87, de 20 de Setembro (4ª Revisão Constitucional) (*Constituição da República Portuguesa*)

LUÍS, José Gomes – “*Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais*”. Vislis Editores, 1999.

MORA, J. Ferrater – “*Dicionário de Filosofia*”. Lisboa: Pub. Dom Quixote, 1991.

NOBES, C. W. e PARKER, R. H. – “*Comparative International Accounting*”. 2ª ed. Philip Allan Publishers Limited, 1983.

NOBES, Christopher – “*Accounting Harmonisation in Europe: process, progress and Prospects*”. Financial Times Business Information, 1992.

OLIVEIRA, António – “*Contabilidade Geral e Financeira*”. 1ª ed. Lisboa: Assoc. Est. ISCAL, 1990/91.

PORTUGAL, Departamento de Coordenação e Integração – Serviço de Coordenação – “*Áreas das Freguesias: Ordenação por Distrito*”. 1995.

PORTUGAL, Ministério do Ambiente e do Ordenamento do Território – Secretaria de Estado da Administração Local – “*Finanças Municipais 1999*”. Direcção Geral das Autarquias Locais. Lisboa: DGAL, 2001.

RAMOS, Pedro Nogueira – “*Estimativas do PIB per capita para os Concelhos do Continente Português*”. In: “*Revista de Estatística*”. Vol. III. 3º Quadrimestre de 1998. Instituto Nacional de Estatística. Lisboa: INE, 1998.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira – “*Lições de Finanças Públicas*”. 5ª ed. Coimbra Editora, 1997.

RIVERO, Jean – “*Direito Administrativo*”. Ed. Almedina, 1981.

SARDINHA, José Miguel – “*Direito Administrativo: Colectânea de legislação básica*”. 1ª ed. Lisboa: SPB Editores e Livreiros, 1999.

SILVA, Gonçalves – “*Doutrinas Contabilísticas*”. Cent. Graf. Famalicão, 1959.

SILVA, Mário Rui, COSTA, José da Silva, CARVALHO, Joaquim dos Santos e GOMES, Armando Dias – “*Taxas e Tarifas Municipais*”. Porto: Instituto de Investigação e Serviços da Faculdade de Economia da Universidade do Porto, 1998.

SOUSA, António Francisco de – “*Direito Administrativo das Autarquias Locais*”. 2ª ed. Lisboa: Luso Livro, 1992.

SOUSA, Domingos Pereira de – “*Finanças Públicas*”. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 1992.

VEIGA, Henrique – “*Economia da Empresa*”. vol. I, 2ª ed. GEEFO.

VEIGA, Henrique – “*Planeamento dos Sistemas de Informação Contabilística*”.

VLAEMMINCK, Joseph-H. – “*Histoire et Doctrines de la Comptabilité*”. Paris: Dunod, 1956.

Anexos

Anexo I: Dados relativos às receitas, PIB *per capita*, IPC *per capita*, população e área por município

Anexo II: Mapa de distâncias e tempos

Anexo III: Mapa de remoção de resíduos (Volta 1)

Anexo IV: Mapa de remoção de resíduos (Volta 2)

Anexo I: Dados relativos às receitas, PIB *per capita*, IPC *per capita*, população e área por município

Municípios	Total das Receitas	Taxas, Rend. Bens e Serv.	%	PIB <i>per Capita</i>	Indicador do Poder de Compra <i>per Capita</i>	População Total	Área Municipal	Densidade Populacional
	(contos)	(contos)		(contos)	(base=100)	(hab.)	(km ²)	(hab. / km ²)
	1999	1999	1999	1994	2000	2001	1995	2001
1 - NORTE								
1.1 - ALTO TRÁS-OS-MONTES								
Alfândega da Fé	948.304	58.046	6,1%	548,6	42,95	5.963	321,960	19
Boticas	1.121.891	117.053	10,4%	495,7	35,06	6.417	322,410	20
Bragança	4.602.877	1.318.227	28,6%	1.157,1	86,70	34.752	1.173,930	30
Chaves	3.313.652	639.639	19,3%	916,0	68,99	43.668	590,420	74
Macedo de Cavaleiros	2.254.377	323.467	14,3%	652,5	51,05	17.449	699,270	25
Miranda do Douro	1.365.424	85.095	6,2%	3.023,4	58,06	8.048	488,360	16
Mirandela	2.692.630	307.072	11,4%	873,9	65,21	25.742	658,450	39
Mogadouro	1.619.177	130.271	8,0%	1.556,9	46,75	11.235	757,980	15
Montalegre	2.683.678	196.242	7,3%	1.114,4	40,81	12.762	806,190	16
Murça	971.296	71.061	7,3%	926,9	44,46	6.752	189,360	36
Valpaços	1.855.263	213.991	11,5%	420,4	39,13	19.512	553,060	35
Vila Pouca de Aguiar	1.690.661	174.013	10,3%	611,0	40,83	14.998	432,680	35
Vimioso	1.338.396	43.340	3,2%	568,9	48,47	5.315	481,470	11
Vinhais	1.916.056	88.576	4,6%	447,9	39,85	10.646	694,680	15
Total 1.1	28.373.682	3.766.093	13,3%		56,87	223.259	8.170,220	27
1.2 - AVE								
Fafe	3.485.899	449.633	12,9%	909,1	53,59	52.757	218,870	241
Guimarães	10.311.103	1.710.539	16,6%	1.381,2	70,74	159.577	257,850	619
Póvoa de Lanhoso	2.031.007	118.567	5,8%	712,0	49,38	22.772	131,990	173
Santo Tirso	4.547.629	617.328	13,6%	1.200,7	68,13	72.396	207,040	350
Trofa	1.457.927	27.081	1,9%			37.581		
Vieira do Minho	1.588.008	108.141	6,8%	720,0	41,74	14.724	220,150	67
Famalicão	8.427.502	1.057.338	12,5%	1.335,9	72,86	127.567	201,850	632
Vizela	944.133	72.219	7,6%			22.595		
Total 1.2	32.793.208	4.160.846	12,7%		66,95	509.969	1.237,750	412
1.3 - CÁVADO								
Amares	1.901.293	140.025	7,4%	675,8	50,04	18.521	81,860	226
Barcelos	8.325.283	1.122.790	13,5%	1.062,4	58,67	122.096	378,700	322
Braga	10.373.914	1.465.121	14,1%	1.591,8	103,57	164.193	183,510	895
Esposende	2.794.838	488.220	17,5%	908,9	57,73	33.325	95,180	350
Terras de Bouro	1.314.259	108.384	8,2%	1.317,4	34,48	8.350	276,170	30
Vila Verde	2.973.449	433.649	14,6%	607,0	45,76	46.579	227,200	205
Total 1.3	27.683.036	3.758.189	13,6%		74,27	393.064	1.242,620	316
1.4 - DOURO								
Alijó	1.603.195	161.327	10,1%	1.079,6	43,00	14.320	297,570	48
Armamar	1.141.207	76.940	6,7%	621,7	37,33	7.492	112,240	67
Carraceda de Ansiães	1.168.757	113.971	9,8%	1.576,2	39,11	7.642	280,910	27
Freixo de Espada à Cinta	1.129.577	30.713	2,7%	801,7	42,46	4.184	244,490	17
Lamego	2.401.748	396.297	16,5%	922,3	58,98	28.081	166,710	168
Mesão Frio	694.021	126.706	18,3%	736,1	44,70	4.926	26,850	183

Municípios	Total das Receitas (contos)	Taxas, Rend. Bens e Serv. (contos)	%	PIB per Capita (contos)	Indicador do Poder de Compra per Capita (base=100)	População Total (hab.)	Área Municipal (km ²)	Densidade Populacional (hab. / km ²)
	1999	1999	1999	1994	2000	2001	1995	2001
Moimenta da Beira	1.216.497	145.411	12,0%	580,7	46,84	11.074	219,750	50
Penedono	662.383	50.345	7,6%	592,1	46,93	3.445	132,700	26
Peso da Régua	1.406.208	217.148	15,4%	1.544,0	66,39	18.832	96,120	196
Sabrosa	1.035.006	78.172	7,6%	963,6	37,27	7.032	156,450	45
Santa Marta de Penaguião	810.332	104.009	12,8%	983,0	39,21	8.569	69,980	122
São João da Pesqueira	957.826	83.963	8,8%	1.275,0	43,17	8.653	267,560	32
Sernancelhe	865.804	96.364	11,1%	464,9	33,92	6.227	231,420	27
Tabuaço	1.069.095	42.966	4,0%	1.034,2	39,93	6.785	135,720	50
Tarouca	1.119.049	86.521	7,7%	550,4	36,49	8.308	101,500	82
Torre de Moncorvo	1.588.091	112.421	7,1%	750,8	55,36	9.919	532,770	19
Vila Flor	1.314.931	144.839	11,0%	716,7	37,94	7.913	265,520	30
Vila Nova de Foz Côa	1.312.058	67.057	5,1%	1.906,8	52,00	8.494	395,880	21
Vila Real	3.599.895	344.184	9,6%	1.267,8	84,22	49.957	377,670	132
Total 1.4	25.095.680	2.479.354	9,9%		54,99	221.853	4.111,810	54
1.5 - ENTRE DOURO E VOUGA								
Arouca	2.024.852	196.901	9,7%	681,0	51,45	24.228	327,990	74
Oliveira de Azeméis	4.664.495	607.325	13,0%	1.172,1	75,63	70.722	163,410	433
Santa Maria da Feira	7.877.936	1.099.206	14,0%	1.042,1	73,08	135.964	213,450	637
São João da Madeira	2.974.725	649.555	21,8%	3.134,2	148,74	21.102	8,110	2602
Vale de Cambra	2.447.731	263.779	10,8%	1.242,7	64,72	24.798	146,210	170
Total 1.5	19.989.739	2.816.766	14,1%		76,41	276.814	859,170	322
1.6 - GRANDE PORTO								
Espinho	4.372.712	1.002.549	22,9%	1.338,4	101,06	33.701	21,420	1573
Gondomar	9.796.787	1.300.093	13,3%	789,9	80,55	164.096	133,260	1231
Maia	11.917.661	930.745	7,8%	1.652,0	115,68	120.111	83,700	1435
Matosinhos	12.957.338	881.379	6,8%	1.421,0	123,15	167.026	62,300	2681
Porto	31.540.898	4.222.003	13,4%	3.055,7	238,77	263.131	41,660	6316
Póvoa de Varzim	7.552.611	2.106.693	27,9%	1.164,1	80,92	63.469	81,940	775
Valongo	5.833.703	440.086	7,5%	898,9	98,77	86.005	72,990	1178
Vila do Conde	8.017.686	1.841.284	23,0%	1.050,3	77,13	74.391	149,310	498
Vila Nova de Gaia	18.268.435	1.733.667	9,5%	1.320,7	101,86	288.749	170,820	1690
Total 1.6	110.257.831	14.458.499	13,1%		130,71	1.260.679	817,400	1542
1.7 - MINHO-LIMA								
Arcos de Valdevez	2.524.357	369.412	14,6%	572,6	41,29	24.761	445,890	56
Caminha	2.121.682	295.637	13,9%	997,6	75,26	17.069	129,660	132
Melgaço	1.939.246	59.075	3,0%	672,8	51,22	9.996	239,040	42
Monção	1.935.003	147.754	7,6%	635,8	49,24	19.957	211,510	94
Paredes de Coura	1.149.215	110.371	9,6%	617,8	42,50	9.571	138,020	69
Ponte da Barca	1.479.739	126.560	8,6%	1.757,2	51,92	12.909	184,760	70
Ponte de Lima	2.798.130	242.380	8,7%	646,7	45,31	44.343	321,200	138
Valença	1.862.504	280.659	15,1%	1.031,0	66,02	14.187	117,430	121
Viana do Castelo	6.335.122	655.908	10,4%	1.340,5	80,10	88.628	314,360	282
Vila Nova de Cerveira	1.347.536	119.166	8,8%	988,8	54,21	8.852	108,460	82

Municípios	Total das Receitas (contos)	Taxas, Rend. Bens e Serv. (contos)	%	PIB per Capita (contos)	Indicador do Poder de Compra per Capita (base=100)	População Total (hab.)	Área Municipal (km ²)	Densidade Populacional (hab. / km ²)
	1999	1999	1999	1994	2000	2001	1995	2001
Total 1.7	23.492.534	2.406.922	10,2%		61,12	250.273	2.210,330	113
1.8 - TÂMEGA								
Amarante	3.702.587	596.293	16,1%	751,8	53,54	59.627	299,250	199
Baião	1.658.010	170.755	10,3%	466,9	41,30	22.355	175,710	127
Cabeceiras de Basto	1.408.358	138.728	9,9%	544,1	43,80	17.846	240,880	74
Castelo de Paiva	1.795.261	219.835	12,2%	787,6	51,58	17.338	114,670	151
Celorico de Basto	1.685.899	118.817	7,0%	338,9	33,72	20.466	181,100	113
Cinfães	1.363.552	54.089	4,0%	801,8	35,35	22.424	241,710	93
Felgueiras	4.162.313	822.251	19,8%	1.363,8	69,22	57.595	119,090	484
Lousada	3.098.658	347.750	11,2%	734,3	52,11	44.712	100,340	446
Marco de Canavezes	4.630.518	382.316	8,3%	785,7	58,18	52.419	202,020	259
Mondim de Basto	1.002.376	43.534	4,3%	477,9	39,21	8.574	171,870	50
Paços de Ferreira	3.585.030	670.135	18,7%	1.011,7	65,93	52.985	72,650	729
Paredes	4.662.828	417.197	8,9%	880,7	50,71	83.377	156,560	533
Penafiel	4.677.728	677.568	14,5%	827,9	56,13	71.801	212,820	337
Resende	1.240.251	91.959	7,4%	380,0	36,49	12.370	122,710	101
Ribeira de Pena	1.466.099	421.496	28,7%	467,0	33,97	7.412	217,660	34
Total 1.8	40.139.468	5.172.723	12,9%		53,22	551.301	2.629,040	210
Total 1 (Norte)	307.825.178	39.019.392	12,7%		85,96	3.687.212	21.278,340	173
2 - CENTRO								
2.1 - BAIXO MONDEGO								
Cantanhede	3.015.910	556.786	18,5%	908,9	62,96	37.911	392,750	97
Coimbra	11.412.076	2.339.765	20,5%	1.889,2	136,99	148.474	316,830	469
Condeixa-a-Nova	1.844.014	246.062	13,3%	905,6	71,84	15.340	141,160	109
Figueira da Foz	6.835.295	1.567.181	22,9%	1.241,6	82,90	62.601	379,430	165
Mira	1.234.066	358.428	29,0%	736,8	54,17	12.872	122,010	105
Montemor-o-Velho	1.906.689	214.053	11,2%	678,3	50,61	25.478	228,620	111
Penacova	1.422.356	230.036	16,2%	912,3	46,82	16.725	217,690	77
Soure	1.633.207	170.965	10,5%	638,0	53,89	20.941	263,910	79
Total 2.1	29.303.613	5.683.276	19,4%		95,58	340.342	2.062,400	165
2.2 BAIXO VOUGA								
Águeda	3.320.410	289.615	8,7%	1.602,4	82,28	49.041	333,500	147
Albergaria-a-Velha	1.548.575	102.705	6,6%	960,9	68,46	24.638	155,980	158
Anadia	2.424.733	153.402	6,3%	1.253,9	73,64	31.546	217,130	145
Aveiro	7.127.453	1.562.316	21,9%	2.066,4	127,20	73.335	199,770	367
Estarreja	2.323.791	356.933	15,4%	1.119,4	63,65	28.182	108,110	261
Ílhavo	2.633.680	580.920	22,1%	995,2	72,83	37.209	75,050	496
Mealhada	2.133.478	552.953	25,9%	1.100,5	69,47	20.751	111,140	187
Murtosa	975.803	222.859	22,8%	647,2	57,08	9.458	73,650	128
Oliveira do Bairro	2.221.020	460.694	20,7%	1.034,6	72,79	21.164	87,280	242
Ovar	4.115.255	366.167	8,9%	1.285,9	74,23	55.198	149,880	368

Municípios	Total das Receitas (contos)	Taxas, Rend. Bens e Serv. (contos)	%	PIB per Capita (contos)	Indicador do Poder de Compra per Capita (base=100)	População Total (hab.)	Área Municipal (km ²)	Densidade Populacional (hab. / km ²)
	1999	1999	1999	1994	2000	2001	1995	2001
Sever do Vouga	1.312.938	100.218	7,6%	840,9	58,08	13.186	129,850	102
Vagos	1.359.253	223.177	16,4%	633,7	58,59	22.017	165,620	133
Total 2.2	31.496.389	4.971.959	15,8%		81,70	385.725	1.806,960	213
2.3 - BEIRA INTERIOR NORTE								
Almeida	1.602.747	144.699	9,0%	883,2	60,18	8.423	520,550	16
Celorico da Beira	1.333.254	89.286	6,7%	728,2	51,47	8.875	249,930	36
Figueira de Castelo Rodrigo	1.506.748	57.146	3,8%	703,6	45,54	7.158	508,570	14
Guarda	4.807.329	295.481	6,1%	1.423,3	93,99	44.084	717,880	61
Manteigas	681.960	29.183	4,3%	995,1	51,73	3.833	108,590	35
Meda	1.264.600	51.395	4,1%	757,0	39,98	6.239	285,910	22
Pinhel	1.772.291	100.740	5,7%	743,4	52,71	10.954	486,150	23
Sabugal	1.758.925	211.905	12,0%	685,7	49,09	14.871	826,700	18
Trancoso	1.716.955	61.479	3,6%	784,0	56,30	10.889	364,540	30
Total 2.3	16.444.809	1.041.314	6,3%		66,13	115.326	4.068,820	28
2.4 - BEIRA INTERIOR SUL								
Castelo Branco	5.571.004	676.620	12,1%	1.379,0	87,43	55.709	1.439,938	39
Ídanha-a-Nova	2.292.877	365.101	15,9%	655,3	44,96	11.662	1.412,725	8
Penamacor	1.098.875	103.153	9,4%	633,0	43,11	6.658	555,515	12
Vila Velha de Ródão	809.623	50.488	6,2%	1.113,4	48,35	4.098	329,925	12
Total 2.4	9.772.379	1.195.362	12,2%		74,80	78.127	3.738,103	21
2.5 - COVA DA BEIRA								
Belmonte	959.709	85.138	8,9%	1.172,8	61,39	7.592	114,560	66
Covilhã	5.350.182	656.638	12,3%	1.132,2	76,16	54.506	556,430	98
Fundão	2.713.757	352.077	13,0%	974,1	66,36	31.482	701,650	45
Total 2.5	9.023.648	1.093.853	12,1%		71,55	93.580	1.372,640	68
2.6 - DÃO-LAFÕES								
Aguiar da Beira	817.946	68.230	8,3%	515,5	43,27	6.247	203,680	31
Carregal do Sal	968.055	71.181	7,4%	725,9	53,72	10.411	113,720	92
Castro Daire	1.473.153	157.972	10,7%	520,4	43,22	16.990	376,250	45
Mangualde	1.982.935	283.770	14,3%	1.085,6	59,80	20.990	220,720	95
Mortágua	1.208.426	114.808	9,5%	1.006,5	57,53	10.379	248,590	42
Nelas	1.211.925	208.960	17,2%	900,5	60,65	14.283	127,900	112
Oliveira de Frades	1.195.923	202.456	16,9%	903,3	52,77	10.585	147,450	72
Penalva do Castelo	998.954	96.074	9,6%	553,1	40,68	9.019	135,930	66
Santa Comba Dão	918.755	97.296	10,6%	794,8	59,93	12.473	112,540	111
São Pedro do Sul	2.412.800	719.079	29,8%	647,4	44,82	19.083	348,680	55
Sátão	993.351	108.595	10,9%	507,8	44,50	13.144	198,400	66
Tondela	2.208.172	117.166	5,3%	807,9	53,96	31.152	373,250	83
Vila Nova de Paiva	796.197	46.729	5,9%	513,9	41,90	6.141	177,370	35
Viseu	6.383.610	705.496	11,1%	1.273,6	95,39	93.502	507,200	184
Vouzela	1.310.544	149.531	11,4%	770,2	46,04	11.916	191,650	62
Total 2.6	24.880.746	3.147.343	12,6%		64,66	286.315	3.483,330	82

Municípios	Total das Receitas (contos)	Taxas, Rend. Bens e Serv. (contos)	%	PIB per Capita (contos)	Indicador do Poder de Compra per Capita (base=100)	População Total (hab.)	Área Municipal (km ²)	Densidade Populacional (hab. / km ²)
	1999	1999	1999	1994	2000	2001	1995	2001
	2.7 - PINHAL INTERIOR NORTE							
Alvaiázere	878.507	91.209	10,4%	647,0	52,63	8.438	161,000	52
Ansião	1.183.945	226.397	19,1%	933,5	62,11	13.719	179,980	76
Arganil	2.176.832	92.534	4,3%	881,7	58,01	13.623	332,130	41
Castanheira de Pêra	1.083.279	198.525	18,3%	990,3	50,80	3.733	66,860	56
Figueiró dos Vinhos	931.182	125.361	13,5%	826,6	48,97	7.352	171,950	43
Góis	841.230	55.044	6,5%	623,6	52,77	4.861	263,720	18
Lousã	1.695.707	333.848	19,7%	1.101,7	71,99	15.753	139,160	113
Miranda do Corvo	1.010.086	186.904	18,5%	733,7	59,05	13.077	126,980	103
Oliveira do Hospital	1.709.751	321.654	18,8%	1.039,2	62,74	22.112	234,550	94
Pampilhosa da Serra	900.432	25.541	2,8%	976,5	57,14	5.220	396,490	13
Pedrógão Grande	633.400	60.289	9,5%	1.464,9	54,48	4.398	128,590	34
Penela	882.919	108.596	12,3%	608,4	44,42	6.594	132,490	50
Tábua	1.434.646	96.599	6,7%	795,9	52,23	12.602	199,750	63
Vila Nova de Poiares	1.035.118	158.535	15,3%	964,0	72,92	7.061	83,820	84
Total 2.7	16.397.034	2.081.036	12,7%		58,84	138.543	2.617,470	53
2.8 - PINHAL INTERIOR SUL								
Mação	1.147.189	83.704	7,3%	1.178,6	49,55	8.442	400,830	21
Oleiros	931.857	60.838	6,5%	615,6	48,97	6.677	465,520	14
Proença-a-Nova	1.029.288	122.840	11,9%	750,5	53,33	9.610	395,260	24
Sertã	1.685.898	195.420	11,6%	1.049,7	54,36	16.721	453,130	37
Vila de Rei	643.483	53.583	8,3%	850,9	53,28	3.354	191,260	18
Total 2.8	5.437.715	516.385	9,5%		52,35	44.804	1.505,170	30
2.9 - PINHAL LITORAL								
Batalha	1.202.020	167.350	13,9%	1.179,6	85,08	15.002	103,560	145
Leiria	8.237.165	1.342.105	16,3%	1.521,7	103,83	119.870	564,660	212
Marinha Grande	3.286.637	659.440	20,1%	1.601,4	98,67	34.153	181,370	188
Pombal	4.146.119	507.364	12,2%	997,1	68,44	56.300	626,360	90
Porto de Mós	1.663.231	346.097	20,8%	1.173,8	66,29	24.271	264,880	92
Total 2.9	18.535.172	3.022.356	16,3%		90,11	249.596	1.740,830	143
2.10 - SERRA DA ESTRELA								
Fornos de Algodres	1.278.603	60.440	4,7%	752,3	49,68	5.629	133,230	42
Gouveia	1.622.327	148.124	9,1%	893,5	55,98	16.122	302,490	53
Seia	2.935.834	296.324	10,1%	1.052,5	57,79	28.145	435,920	65
Total 2.10	5.836.764	504.888	8,7%		56,28	49.896	871,640	57
Total 2 (Centro)	167.128.269	23.257.772	13,9%		77,53	1.782.254	23.267,363	77
3 - LISBOA E VALE DO TEJO								
3.1 - GRANDE LISBOA								
Amadora	11.520.402	508.742	4,4%	1.198,9	131,36	175.872	23,766	7400

Municípios	Total das Receitas (contos)	Taxas, Rend. Bens e Serv. (contos)	%	PIB per Capita (contos)	Indicador do Poder de Compra per Capita (base=100)	População Total (hab.)	Área Municipal (km ²)	Densidade Populacional (hab. / km ²)
	1999	1999	1999	1994	2000	2001	1995	2001
	Cascais	19.563.644	1.456.248	7,4%	1.467,5	148,89	170.683	97,066
Lisboa	127.301.019	26.467.265	20,8%	4.599,2	305,19	564.657	83,842	6735
Loures	17.967.225	940.351	5,2%	1.129,5	98,46	199.061	194,734	1022
Odivelas	5.053.787	154.206	3,1%			133.846		
Oeiras	19.930.234	3.181.783	16,0%	1.557,1	164,30	162.124	45,840	3537
Sintra	22.516.066	1.737.619	7,7%	1.731,1	119,08	363.740	316,050	1151
Vila Franca de Xira	9.176.357	832.709	9,1%	1.158,8	102,19	122.908	293,884	418
Total 3.1	233.028.734	35.278.923	15,1%		176,31	1.892.891	1.055,182	1794
3.2 - LEZÍRIA DO TEJO								
Almeirim	2.263.533	580.975	25,7%	995,4	67,02	21.957	221,790	99
Alpiarça	1.319.927	217.003	16,4%	872,0	56,40	8.024	94,440	85
Azambuja	2.360.032	323.554	13,7%	1.209,6	74,63	20.838	261,651	80
Benavente	2.102.746	192.723	9,2%	1.529,7	89,58	23.256	521,460	45
Cartaxo	1.875.733	474.706	25,3%	995,8	76,11	23.389	158,166	148
Chamusca	1.714.361	145.857	8,5%	745,5	51,20	11.492	745,558	15
Coruche	2.728.033	393.543	14,4%	787,4	60,07	21.332	1.113,116	19
Golegã	869.202	103.338	11,9%	805,3	58,87	5.710	76,480	75
Rio Maior	2.415.174	468.252	19,4%	1.171,0	73,82	21.110	272,171	78
Salvaterra de Magos	1.618.875	169.140	10,4%	892,9	58,25	20.161	244,737	82
Santarém	4.898.965	704.360	14,4%	1.482,8	94,52	63.563	558,287	114
Total 3.2	24.166.581	3.773.451	15,6%		75,69	240.832	4.267,856	56
3.3 - MÉDIO TEJO								
Abrantes	4.311.552	329.385	7,6%	1.249,8	69,18	42.235	700,360	60
Alcanena	2.108.507	392.340	18,6%	1.435,1	74,21	14.600	127,333	115
Constância	855.571	158.927	18,6%	1.725,9	67,08	3.815	80,038	48
Entroncamento	1.506.571	272.547	18,1%	1.672,7	109,55	18.173	13,700	1326
Ferreira de Zêzere	871.950	94.926	10,9%	657,6	52,06	9.422	184,280	51
Ourém	3.431.410	407.349	11,9%	1.130,1	71,16	46.196	416,500	111
Sardoal	867.962	70.638	8,1%	806,7	55,07	4.104	91,944	45
Tomar	3.286.081	476.653	14,5%	1.267,9	78,68	43.007	350,470	123
Torres Novas	2.943.052	632.314	21,5%	1.121,8	75,45	36.908	269,502	137
Vila Nova da Barquinha	855.483	142.657	16,7%	1.123,7	63,08	7.610	48,944	155
Total 3.3	21.038.139	2.977.736	14,2%		73,90	226.070	2.283,071	99
3.4 - OESTE								
Alcobaça	3.455.568	373.464	10,8%	1.181,5	74,41	56.794	417,050	136
Alenquer	3.612.263	547.236	15,1%	1.285,3	80,53	39.180	302,151	130
Arruda dos Vinhos	1.213.167	171.392	14,1%	950,5	64,56	10.350	77,713	133
Bombarral	1.190.290	231.676	19,5%	1.000,0	70,78	13.325	90,440	147
Cadaval	1.286.832	206.589	16,1%	749,8	60,46	13.943	174,172	80
Caldas da Rainha	3.250.109	263.034	8,1%	1.263,8	97,14	48.844	255,780	191
Lourinhã	2.002.077	474.767	23,7%	739,8	63,54	23.265	146,068	159
Mafra	6.282.368	1.786.377	28,4%	1.168,5	86,40	54.358	290,736	187
Nazaré	1.878.206	147.823	7,9%	816,6	63,11	15.060	80,490	187

Municípios	Total das Receitas (contos)	Taxas, Rend. Bens e Serv. (contos)	%	PIB per Capita (contos)	Indicador do Poder de Compra per Capita (base=100)	População Total (hab.)	Área Municipal (km ²)	Densidade Populacional (hab. / km ²)
	1999	1999	1999	1994	2000	2001	1995	2001
	Óbidos	1.347.545	220.689	16,4%	653,7	49,70	10.875	142,170
Peniche	2.476.572	350.257	14,1%	896,2	66,15	27.316	77,410	353
Sobral de Monte Agraço	895.715	164.039	18,3%	947,3	77,47	8.927	51,951	172
Torres Vedras	5.637.044	816.262	14,5%	1.246,5	86,16	72.250	405,891	178
Total 3.4	34.527.756	5.753.605	16,7%		78,13	394.487	2.512,022	157
3.5 - PENÍNSULA DE SETÚBAL								
Alcochete	1.461.063	278.226	19,0%	950,2	75,95	13.010	94,486	138
Almada	13.770.082	2.071.594	15,0%	1.427,5	124,21	160.826	69,976	2298
Barreiro	6.518.115	1.272.259	19,5%	1.124,5	95,74	79.011	31,492	2509
Moita	4.283.818	1.129.405	26,4%	617,5	72,42	67.446	55,080	1225
Montijo	4.869.382	989.816	20,3%	1.405,7	96,55	39.168	347,356	113
Palmela	5.711.089	869.561	15,2%	1.176,6	90,03	53.352	461,820	116
Seixal	11.598.297	2.740.740	23,6%	916,0	98,36	150.272	93,582	1606
Sesimbra	6.305.586	974.133	15,4%	954,4	93,90	37.567	194,978	193
Setúbal	11.670.698	3.187.120	27,3%	2.006,7	114,46	113.937	170,575	668
Total 3.5	66.188.130	13.512.854	20,4%		102,49	714.589	1.519,345	470
Total 3 (Lisboa e Vale do Tejo)	378.949.340	61.296.569	16,2%		136,77	3.468.869	11.637,476	298
4 - ALENTEJO								
4.1 - ALENTEJO CENTRAL								
Alandroal	1.027.088	77.437	7,5%	595,9	44,59	6.585	544,860	12
Arraiolos	1.127.146	74.002	6,6%	709,9	47,16	7.616	684,080	11
Borba	1.529.873	217.109	14,2%	1.051,3	63,16	7.782	145,122	54
Estremoz	1.449.837	263.473	18,2%	994,6	73,05	15.673	513,823	31
Évora	5.808.294	1.551.980	26,7%	1.581,9	105,00	56.525	1.308,243	43
Montemor-o-Novo	2.020.896	363.811	18,0%	996,6	64,90	18.578	1.232,098	15
Mourão	696.107	49.984	7,2%	1.171,5	53,09	3.230	278,540	12
Portel	1.316.463	91.129	6,9%	509,4	43,22	7.109	601,148	12
Redondo	1.032.184	181.647	17,6%	755,1	54,65	7.036	369,751	19
Reguengos de Monsaraz	1.804.735	221.247	12,3%	857,5	60,98	11.382	461,223	25
Sousel	610.803	67.194	11,0%	799,0	56,94	5.780	278,942	21
Vendas Novas	1.309.102	420.753	32,1%	1.221,1	94,48	11.619	222,510	52
Viana do Alentejo	804.137	133.310	16,6%	829,7	56,92	5.615	393,920	14
Vila Viçosa	989.078	167.761	17,0%	1.469,3	65,01	8.871	194,618	46
Total 4.1	21.525.743	3.880.837	18,0%		76,23	173.401	7.228,878	24
4.2 - ALENTEJO LITORAL								
Alcácer do Sal	2.020.164	318.182	15,8%	965,0	58,58	14.287	1.479,939	10
Grândola	1.859.392	257.489	13,8%	972,9	72,02	14.901	804,995	19
Odemira	4.043.284	347.026	8,6%	649,6	53,17	26.106	1.719,730	15
Santiago do Cacém	3.037.768	661.921	21,8%	816,1	76,90	31.105	1.058,620	29
Sines	1.976.958	431.367	21,8%	5.676,8	88,73	13.577	198,970	68
Total 4.2	12.937.566	2.015.985	15,6%		69,21	99.976	5.262,254	19

Municípios	Total das Receitas (contos)	Taxas, Rend. Bens e Serv. (contos)	%	PIB per Capita (contos)	Indicador do Poder de Compra per Capita (base=100)	População Total (hab.)	Área Municipal (km ²)	Densidade Populacional (hab. / km ²)
	1999	1999	1999	1994	2000	2001	1995	2001
4.3 - ALTO ALENTEJO								
Alter do Chão	776.387	89.884	11,6%	791,4	57,92	3.938	361,628	11
Arronches	954.933	88.822	9,3%	767,7	58,83	3.389	314,517	11
Avis	857.803	72.446	8,4%	975,8	51,28	5.197	605,550	9
Campo Maior	1.095.000	99.006	9,0%	1.042,1	73,75	8.387	247,250	34
Castelo de Vide	733.647	81.015	11,0%	1.128,3	67,19	3.872	264,829	15
Crato	817.285	96.231	11,8%	715,8	49,25	4.348	388,027	11
Elvas	2.723.205	429.411	15,8%	1.095,9	72,10	23.361	631,040	37
Fronteira	768.617	82.439	10,7%	897,0	55,65	3.732	245,203	15
Gavião	859.724	54.440	6,3%	554,3	46,59	4.887	293,547	17
Marvão	625.724	81.230	13,0%	662,9	55,94	4.029	154,846	26
Monforte	744.841	48.125	6,5%	865,7	48,64	3.393	419,649	8
Mora	687.002	76.187	11,1%	996,2	57,97	5.787	443,464	13
Nisa	1.209.216	173.851	14,4%	1.038,8	58,30	8.585	573,934	15
Ponte de Sôr	1.756.493	153.129	8,7%	1.034,5	66,85	18.140	840,545	22
Portalegre	2.700.538	323.926	12,0%	1.457,4	95,31	25.980	446,242	58
Total 4.3	17.310.415	1.950.142	11,3%		70,06	127.025	6.230,271	20
4.4 - BAIXO ALENTEJO								
Aljustrel	1.048.322	146.353	14,0%	811,1	47,04	10.567	455,655	23
Almodôvar	1.709.062	148.113	8,7%	651,9	49,17	8.145	775,875	10
Alvito	662.110	44.165	6,7%	836,6	56,19	2.688	260,930	10
Barrancos	448.657	32.296	7,2%	666,0	51,79	1.924	168,430	11
Beja	3.617.418	782.762	21,6%	1.451,6	102,91	35.762	1.140,207	31
Castro Verde	1.148.444	180.448	15,7%	4.312,9	58,07	7.603	567,300	13
Cuba	834.071	60.345	7,2%	645,7	47,70	4.994	171,315	29
Ferreira do Alentejo	1.373.156	109.033	7,9%	712,3	51,44	9.010	648,450	14
Mértola	1.593.637	124.049	7,8%	618,1	46,34	8.712	1.279,402	7
Moura	1.738.354	251.675	14,5%	732,0	55,77	16.590	957,730	17
Ourique	1.419.200	66.487	4,7%	803,2	56,44	6.199	660,140	9
Serpa	1.737.639	215.679	12,4%	619,4	49,83	16.723	1.103,740	15
Vidigueira	664.939	114.408	17,2%	719,2	49,92	6.188	314,199	20
Total 4.4	17.995.009	2.275.813	12,6%		63,88	135.105	8.503,373	16
Total 4 (Alentejo)	69.768.733	10.122.777	14,5%		70,33	535.507	27.224,776	20
5 - ALGARVE								
Albufeira	6.306.359	1.487.710	23,6%	1.961,4	107,99	31.543	140,910	224
Alcoutim	951.161	31.582	3,3%	510,9	35,86	3.770	576,570	7
Aljezur	1.200.065	177.048	14,8%	743,3	57,06	5.288	323,642	16
Castro Marim	1.347.361	113.540	8,4%	578,7	53,69	6.593	299,829	22
Faro	6.115.993	436.851	7,1%	2.149,7	139,37	58.051	201,311	288
Lagoa	3.494.062	712.719	20,4%	1.149,8	68,69	20.646	88,500	233
Lagos	4.368.597	885.517	20,3%	1.209,3	97,78	25.397	213,922	119
Loulé	8.111.190	1.109.457	13,7%	1.415,8	106,79	59.158	765,130	77

Municípios	Total das Receitas (contos)	Taxas, Rend. Bens e Serv. (contos)	%	PIB per Capita (contos)	Indicador do Poder de Compra per Capita (base=100)	População Total (hab.)	Área Municipal (km ²)	Densidade Populacional (hab. / km ²)
	1999	1999	1999	1994	2000	2001	1995	2001
Monchique	2.054.150	60.368	2,9%	815,6	62,93	6.974	396,150	18
Olhão	3.249.478	599.148	18,4%	842,4	68,20	40.808	126,820	322
Portimão	6.277.794	764.223	12,2%	1.591,2	104,93	44.818	179,345	250
São Brás de Alportel	1.378.608	238.997	17,3%	895,0	77,20	10.032	150,050	67
Silves	3.812.742	589.742	15,5%	900,2	64,27	33.830	678,750	50
Tavira	4.052.694	1.139.748	28,1%	810,7	60,04	24.995	611,050	41
Vila do Bispo	1.268.017	247.675	19,5%	786,2	45,63	5.349	178,987	30
Vila Real de St.º António	2.884.025	790.616	27,4%	1.418,3	90,87	17.956	57,524	312
Total 5 (Algarve)	56.872.296	9.384.941	16,5%		91,81	395.208	4.988,490	79
TOTAL CONTINENTE	980.543.816	143.081.451	14,6%		101,65	9.869.050	88.396,445	112
6 - REGIÃO AUT. DOS AÇORES								
6.1 - CORVO								
Corvo	236.431	22.846	9,7%		76,23	425	17,120	25
Total 6.1	236.431	22.846	9,7%		76,23	425	17,120	25
6.2 - FAIAL								
Horta	1.314.816	148.791	11,3%		77,69	15.063	169,940	89
Total 6.2	1.314.816	148.791	11,3%		77,69	15.063	169,940	89
6.3 - FLORES								
Lajes das Flores	366.725	13.379	3,6%		42,58	1.502	69,590	22
Santa Cruz das Flores	512.080	4.815	0,9%		56,94	2.493	72,110	35
Total 6.3	878.805	18.194	2,1%			3.995	141,700	28
6.4 - GRACIOSA								
Santa Cruz da Graciosa	575.183	43.165	7,5%		47,51	4.780	60,940	78
Total 6.4	575.183	43.165	7,5%		47,51	4.780	60,940	78
6.5 - PICO								
Lajes do Pico	811.186	27.070	3,3%		48,87	5.041	157,350	32
Madalena	852.036	41.370	4,9%		53,90	6.136	149,080	41
São Roque do Pico	631.409	34.779	5,5%		54,75	3.629	144,310	25
Total 6.5	2.294.631	103.219	4,5%			14.806	450,740	33
6.6 - SANTA MARIA								
Vila do Porto	993.011	56.265	5,7%		70,38	5.578	97,070	57
Total 6.6	993.011	56.265	5,7%		70,38	5.578	97,070	57
6.7 - SÃO JORGE								
Calheta (São Jorge)	799.129	27.959	3,5%		55,13	4.069	126,510	32
Velas	823.685	50.868	6,2%		54,78	5.605	119,080	47
Total 6.7	1.622.814	78.827	4,9%			9.674	245,590	39

Anexo II: Mapa de distâncias e tempos

DIRECÇÃO MUNICIPAL DO AMBIENTE E SERVIÇOS URBANOS
DMRS – Divisão Municipal de Limpeza Urbana

Distâncias / Tempos

Dia:	Mês:	Ano:	Viatura N.º:
Motorista N.º:			Cantoneiros N.º: /
Km entrada:			Hora saída Motorista:
Km saída:			Hora saída Cantoneiros:
Total Km:			Hora entrada Cantoneiros:
			Hora entrada Motorista:
Dia:	Mês:	Ano:	Viatura N.º:
Motorista N.º:			Cantoneiros N.º: /
Km entrada:			Hora saída Motorista:
Km saída:			Hora saída Cantoneiros:
Total Km:			Hora entrada Cantoneiros:
			Hora entrada Motorista:
Dia:	Mês:	Ano:	Viatura N.º:
Motorista N.º:			Cantoneiros N.º: /
Km entrada:			Hora saída Motorista:
Km saída:			Hora saída Cantoneiros:
Total Km:			Hora entrada Cantoneiros:
			Hora entrada Motorista:
Dia:	Mês:	Ano:	Viatura N.º:
Motorista N.º:			Cantoneiros N.º: /
Km entrada:			Hora saída Motorista:
Km saída:			Hora saída Cantoneiros:
Total Km:			Hora entrada Cantoneiros:
			Hora entrada Motorista:

Anexo III: Mapa de remoção de resíduos (Volta 1)

REMOÇÃO DE RESÍDUOS COMERCIAIS E INDUSTRIAIS

VOLTA 1

2ª FEIRA

Visto		2001 FEVEREIRO DIA 26		Contentores	
		Nome da Firma	Morada	800	110
	1	Ernesto de S. Ribeiro	Rua Direita de Francos, 267	3	
	2	Relopa	Rua Eng. Ferreira Dias, 335	2	
	3	RAR – Ref.	Rua Manuel Pinto Azevedo, 272	2	
	4	Unichem, S.A.	Rua Eng. Ferreira Dias, 772	1	
	7	Rolporto	Rua Eng. Ferreira Dias, 840	1	
	8	Sociedade Com. G. Laidley, S.A.	Rua Eng. Ferreira Dias, 993	1	
	9	Gustavo Cudell, L. ^{da}	Rua Eng. Ferreira Dias, 954	4	
	10	Fujifilm Portugal, L. ^{da}	Av. Fontes Pereira de Melo, 342	4	
	10	Ina Rolamentos, L. ^{da}	Av. Fontes Pereira de Melo, 470	1	
	11	Aouimeur & Araújo	Rua Direita de Pereiró, 2021		1
	12	P.B. – M. C., L. ^{da}	Av. Fontes Pereira de Melo, 192	1	
	13	Pinto & Cruz, L. ^{da}	Rua Eng. Ferreira Dias, 445	5	
	14	Salvador Caetano	Av. Fontes Pereira de Melo, 305	2	
	15	Industrias Invicta, S.A.	Rua Delfim Ferreira, 483 / 515	2	
	16	Jorjauto, L. ^{da}	Rua Manuel Pinto Azevedo, 574	2	
	17	Volvo	Rua Manuel Pinto Azevedo, 663	3	
	18	Auto Sueco, L. ^{da}	Via Marechal Carmona, 1637	13	
	19	Albino S. Araújo	Rua Delfim Ferreira, 555	1	
	20	Socorte	Rua Delfim Ferreira, 629	2	
	21	Inmecanomolde	Rua da Preciosa, 302		4
	22	Socequi	Rua António Silva Marinho		1
	23	Ota, L. ^{da}	Rua António Silva Marinho, 157		1
	25	Fernando Simão, L. ^{da} (circunvalação)	Est. Int. Circunvalação, 12679	4	
	26	Cibercar	Rua Manuel Pinto Azevedo, 161	2	

Anexo IV: Mapa de remoção de resíduos (Volta 2)

REMOÇÃO DE RESÍDUOS COMERCIAIS E INDUSTRIAIS

VOLTA 2

2ª FEIRA

Visto	2001 FEVEREIRO DIA 26			Contentores	
		Nome da Firma	Morada	800	110
	30	Fecor	Rua 9 de Abril, 253	1	
	31	INTI – Confeções, L. ^{da}	Rua António Enes, 112	1	
	32	Calçado Trópico, L. ^{da}	Rua António Enes, 63		2
	33	Felisberto Oliveira	Rua António Enes, 58		2
	35	Nicanor, L. ^{da}	Rua de S. Dinis, 378	1	
		C. S. P.	Rua da Constituição	6	
	37	Cecil	Rua do Ouro, 958 / 1032	1	
	38	Drogaria Moura, L. ^{da}	Rua de Miragaia, 93	1	
	39	Garagem Batalha	Rua Alexandre Herculano, 385	1	
		J.A.E.	Av. Paiva Couceiro	2	
	40	REPR Mavirol, L. ^{da}	Av. Paiva Couceiro, 182	1	
	41	REPR Mavirol, L. ^{da}	Estrada Nacional 108 – N.º 120	1	
		Mercado Abastecedor	Chaves Oliveira		
	43	Sporvap, L. ^{da}	Rua de Costa Cabral, 954-A	1	
	45	Parauto	Rua Dr. Joaquim Pires de Lima, 49	1	
	46	Acitril	Rua Dr. Joaquim Pires de Lima, 17	1	
	46	Nilfisk	Rua Óscar da Silva, 233		3
	47	Alfredo Cardoso	Rua Ant.º Bessa Leite, 993 / 1001	1	
	48	A. Dias Ramos, L. ^{da}	Rua Ant.º Bessa Leite, 1106	2	
	49	Fábrica Pinc. Pardal	Est. Circunvalação, 2885	1	
	50	Confeções Obê, L. ^{da}	Rua do Cerco do Porto, 211	1	
		Manutenção Militar	R. Melo		
	52	Cooprofar	Rua Aníbal Cunha, 153	1	
		S.T.C.P.	Via Norte	6	
	54	Fábrica de M Ameal	Rua da Telheira – Apartado 2014	1	
	55	Lobo & Filhos, L. ^{da}	Rua de Francos, 318	1	
	56	World Editting, L. ^{da} (Jovipresse)	Rua Manuel Pinto de Azevedo, 684-B	1	
	58	Versatil, S.A.	Rua Eng.º Ezequiel Campos, 400	2	